

# جامعة أحمد دراية أدرار- الجزائر-



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (ل. م. د)

تخصص: مالية ومحاسبة

موسومة بـ

متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره  
على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر:

"دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين"

من إعداد المترشح: عبود ميلود

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2020/01/19

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	جامعة أدرار	أستاذ التعليم العالي	أ. د. بوعزة عبد القادر
مقررا ومشرفا	جامعة أدرار	أستاذ التعليم العالي	أ. د. تيقاوي العربي
مناقشا	جامعة بشار	أستاذ التعليم العالي	أ. د. بلحاج فراحي
مناقشا	جامعة أدرار	أستاذ محاضر "أ"	د. بوكار عبد العزيز
مناقشا	جامعة أدرار	أستاذ محاضر "أ"	د. حروشي جلول
مناقشا	جامعة بشار	أستاذ محاضر "أ"	د. برباوي كمال

السنة الجامعية 2018/2019

## كلمة شكر وعرّفان

---

الحمد لله رب العالمين الذي هدانا ووقفنا لهذا والصلاة والسلام على خاتم النبيين والمرسلين محمد ابن عبد الله، أما بعد فإن في مثل هذه اللحظات يتوقف اليراع ليفكر قبل أن يخط من تبعثر الحروف، محاولاً جمعها عبثاً في كلمات، فمن واجب الشكر أن نشكر الله العلي العظيم الذي أنعم علينا ووقفنا لهذا، ثم نتقدم بالشكر لأول من خطوا لنا دروب الحياة، وأناروا لنا بعلمهم كل الظلمات، إلى كل من علم حرفاً أو نشر علماً، فتلك هي أفضل الصدقات، إلى الأستاذ الدكتور تيقاوي العربي، إلى الأستاذ الدكتور ساوس الشيخ، إلى أعضاء لجنة المناقشة المحترمين، إلى كل من مد لنا يد العون من قريب أو بعيد، إلى كل من دعا لنا بالتوفيق والسداد في ظهر الغيب.

إلى من قال فيهما ربي "وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"، إلى كل أفراد عائلتي دونما استثناء، إلى جميع الأصدقاء.

إلى كل من اطلع على هذا البحث، واستفاد منه أو أفاد به، إلى كل طالب علم، إلى أهل العلم جميعا.

## المخلص

إن محاسبة العمليات المالية العمومية بالجزائر تخضع لنظام التسيير السنوي أو ما يسمى بالأساس النقدي، والذي له من العيوب أكثر من ما له من الإيجابيات، وعليه كان الهدف من دراستنا هو الوقوف على مشروع الإصلاح المحاسبي والمالي العمومي في الجزائر، في ظل متطلبات الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، وأثر ذلك على ترشيد وضبط وعقلنة الإنفاق العمومي، وهذا بتحقيق إتباع الأساليب الحديثة لتسييره، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لذلك، كما تم الأخذ بأسلوب الدراسة الميدانية عن طريق استعمال الاستبيان الذي أخذ كأداة رئيسية لجمع المعلومات اللازمة والضرورية لأغراض هذه الدراسة وهذا بالاعتماد على طريقة نمذجة المعادلات الهيكلية (البنائية) للمربعات الصغرى الجزئية مع R (PLS-SEM مع R).

**الكلمات المفتاحية:** المالية، الإصلاح، النظام المحاسبي، المعايير المحاسبية، الترشيد، الإنفاق العمومي، القطاع العام، الدولية.

## Résumé

La comptabilité des opérations financières publiques en Algérie est soumise au système de gestion annuelle ou à ce que l'on appelle la " Base de caisse ", qui présente plus de défauts que ce qu'elle a de positif. En conséquence, l'objectif de notre étude était de nous arrêter sur le projet de réforme de la comptabilité et des finances publiques en Algérie, à la lumière des exigences de l'adoption des normes comptables internationales du secteur public IPSAS, et de son incidence sur la rationalisation, et le contrôle des dépenses publiques, et ceci en réalisant des méthodes modernes de gestion, Pour ce faire, nous avons adopté la méthode analytique et descriptive, et l'enquête comme un moyen de recherche sur le terrain dont le principal outil de recueil de données utilisé dans cette étude est le questionnaire en nous basant Modélisation d'équation structurelle partielle des moindres carrés avec R, (PLS-SEM avec R).

**Mots-clés:** Finance, Réforme, Système comptable, Normes comptables, Rationalisation, Dépenses publiques, Secteur public, International.

## Abstract

The accounting of public financial operations in Algeria is subject to the annual management system or to what is called the "Cash basis", which has more faults than what is positive. Consequently, the objective of our study was to focus on the accounting and public finance reform project in Algeria, in the light of the requirements of the adoption of international public sector accounting standards IPSAS, and its impact on the rationalization, and the control of public expenditure, and this by carrying out modern methods of management, To do this, we adopted the analytical and descriptive method, and the survey as a means of research on the ground of which the principal tool of data collection used in this study is the questionnaire based on Modeling partial structural equation of least squares with R, (PLS-SEM with R).

**Keywords:** Finance, Reform, Accounting system, Accounting standards, Rationalization, Public expenditure, Public sector, International.

الصفحة	المحتويات
	كلمة شكر وعرفان
	إهداء
	الملخص
	قائمة الجداول والأشكال
	قائمة المختصرات
أن	مقدمة عامة
02	الفصل الأول: الميزانية (الموازنة) العامة للدولة
02	تمهيد
03	المبحث الأول: الإطار النظري للميزانية (الموازنة) العامة للدولة
03	المطلب الأول: ماهية الميزانية العامة للدولة
03	الفرع الأول: مفهوم الميزانية العامة للدولة
06	الفرع الثاني: خصائص الميزانية العامة للدولة
08	الفرع الثالث: أهمية وأهداف ودور الميزانية العامة للدولة
11	الفرع الرابع: وظائف الميزانية العامة
12	الفرع الخامس: الميزانية العامة والمفاهيم المشابهة لها
16	المطلب الثاني: المبادئ (القواعد) الأساسية للميزانية العامة للدولة
16	الفرع الأول: قاعدة السنوية
20	الفرع الثاني: قاعدة وحدة الميزانية العامة
22	الفرع الثالث: قاعدة عدم التخصيص (شروع الميزانية العامة)
24	الفرع الرابع: قاعدة شمول وعمومية الميزانية
27	الفرع الخامس: قاعدة توازن الميزانية العامة للدولة
30	المطلب الثالث: المبادئ الحديثة للميزانية العامة
30	الفرع الأول: قواعد الوضوح والشرعية والدقة للميزانية العامة
30	الفرع الثاني: قواعد المرونة والعلانية في الميزانية العامة
31	الفرع الثالث: قاعدة الصدق والمشاركة
32	المطلب الرابع: دورة الميزانية العامة للدولة
32	الفرع الأول: إعداد وتحضير الميزانية العامة
34	الفرع الثاني: اعتماد الميزانية العامة للدولة
38	الفرع الثالث: تنفيذ الميزانية العامة
41	الفرع الرابع: الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة
51	المطلب الخامس: تطورات الميزانية العامة وأنواعها
52	الفرع الأول: الميزانية العامة وأنواعها
54	الفرع الثاني: ميزانية البرامج والأداء

## فهرس المحتويات

56	الفرع الثالث: ميزانية التخطيط والبرمجة
57	الفرع الرابع: تقييم ميزانية التخطيط والبرمجة
58	<b>المبحث الثاني: النفقات العامة</b>
59	<b>المطلب الأول: ماهية النفقات العامة</b>
60	الفرع الأول: تطور مفهوم النفقات العامة
62	الفرع الثاني: تعريف النفقات العامة وأركانها
65	الفرع الثالث: ضوابط (قواعد) النفقات العامة
68	الفرع الرابع: أهمية وأهداف النفقات العامة وأسس تقديرها
70	<b>المطلب الثاني: تقسيمات النفقات العامة</b>
71	الفرع الأول: التقسيم الإداري والوضعي للنفقات العامة
73	الفرع الثاني: التقسيم العلمي للنفقات العامة
76	الفرع الثالث: تقسيم النفقات العامة حسب دوريتها أو انتظامها
77	الفرع الرابع: تقسيم النفقات العامة من حيث أهميتها الاقتصادية
79	<b>المطلب الثالث: صور وأشكال النفقات العامة</b>
79	الفرع الأول: أثمان خدمات الأفراد
80	الفرع الثاني: القيام بمشتريات الدولة وتنفيذ الأشغال العامة
80	الفرع الثالث: الإعانات
81	الفرع الرابع: نفقات خدمة الدين العام
81	الفرع الخامس: تقسيم النفقات العامة حسب التشريع الجزائري
85	<b>المطلب الرابع: حجم النفقات العامة وظاهرة تزايدها</b>
85	الفرع الأول: حجم النفقات العامة
88	الفرع الثاني: ظاهرة تزايد حجم النفقات العامة
94	<b>المطلب الخامس: آثار النفقات العامة</b>
96	الفرع الأول: الآثار الاقتصادية المباشرة
102	الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية غير مباشرة للنفقات العامة
103	<b>المبحث الثالث: ترشيد النفقات العمومية</b>
104	<b>المطلب الأول: الإسراف والرشادة في الإنفاق العام</b>
104	الفرع الأول: التبذير في الإنفاق الحكومي وأشكاله
105	الفرع الثاني: مفهوم ودواعي وميررات وأهمية ترشيد الإنفاق العام
107	<b>المطلب الثاني: أساليب وآثار ترشيد الإنفاق العام</b>
107	الفرع الأول: الأساليب الحديثة لتسيير الإنفاق العام
111	الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية والاجتماعية لترشيد الإنفاق العام
112	<b>خلاصة الفصل</b>
114	<b>الفصل الثاني: تطوير نظام المحاسبة العمومي في ظل متطلبات تبني معايير</b>

	<b>المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS</b>
114	<b>تمهيد</b>
115	<b>المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية</b>
115	<b>المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية</b>
115	<b>الفرع الأول: مفهوم وخصائص القطاع الحكومي</b>
117	<b>الفرع الثاني: مفهوم وخصائص وأهداف ووظائف المحاسبة العمومية</b>
129	<b>الفرع الثالث: مستخدمو المعلومات المحاسبية والملاحم الرئيسية للمحاسبة العمومية</b>
132	<b>الفرع الرابع: أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية</b>
136	<b>المطلب الثاني: أنواع الوحدات التنظيمية وتصنيفاتها والخصائص التشغيلية لها</b>
136	<b>الفرع الأول: أنواع الوحدات التنظيمية وتصنيفاتها</b>
137	<b>الفرع الثاني: الخصائص التشغيلية للوحدات التنظيمية</b>
140	<b>الفرع الثالث: تصنيف الوحدات الحكومية</b>
140	<b>المطلب الثالث: الأسس العلمية التي تركز عليها المحاسبة العمومية</b>
141	<b>الفرع الأول: الأساس النقدي (أو قاعدة الريج النقدي)</b>
144	<b>الفرع الثاني: أساس الاستحقاق</b>
147	<b>الفرع الثالث: الأساس النقدي المعدل وأساس الإستحقاق المعدل</b>
152	<b>المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الحكومي (العمومي)</b>
152	<b>المطلب الأول: ماهية وعناصر ووظائف وأهداف النظام المحاسبي العمومي</b>
152	<b>الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي العمومي</b>
153	<b>الفرع الثاني: عناصر النظام المحاسبي العمومي</b>
157	<b>الفرع الثالث: وظائف النظام المحاسبي الحكومي (العمومي)</b>
158	<b>الفرع الرابع: أهداف النظام المحاسبي الحكومي (العمومي)</b>
159	<b>المطلب الثاني: مبادئ ودورة ومستويات وأصناف النظام المحاسبي الحكومي (العمومي)</b>
159	<b>الفرع الأول: مبادئ تصميم النظام المحاسبي الحكومي</b>
161	<b>الفرع الثاني: مستويات وأصناف النظام المحاسبي الحكومي</b>
161	<b>الفرع الثالث: دورة النظام المحاسبي الحكومي</b>
162	<b>الفرع الرابع: خصائص النظام المحاسبي الفعال</b>
164	<b>المطلب الثالث: الإبلاغ المالي الحكومي</b>
165	<b>الفرع الأول: التقارير والقوائم المالية</b>
170	<b>الفرع الثاني: أهمية المعلومات المالية</b>
172	<b>الفرع الثالث: التحليل المالي الحكومي</b>
176	<b>المطلب الرابع: إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام</b>
177	<b>الفرع الأول: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS (النشأة، التطور، المفهوم، النطاق، الصلاحيات والخصائص)</b>

## فهرس المحتويات

181	الفرع الثاني: أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وأهمية ومزايا تطبيقها
186	الفرع الثالث: الأهداف والآثار والفروض الأساسية وإجراءات الإصدار الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
189	الفرع الرابع: عرض وتصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS
201	الفرع الخامس: متطلبات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وواقع الأسس المحاسبية فيها
208	المبحث الثالث: أثر إصلاح النظام المحاسبي العمومي في ترشيد الإنفاق العام
209	المطلب الأول: أثر الاتجاهات المحاسبية في تطوير جميع مراحل الموازنة العامة لتحقيق الكفاءة في تخصيص واستخدام المال العام
209	الفرع الأول: أثر الاتجاهات المحاسبية في تطوير مرحلة إعداد الميزانية العامة لتحقيق الكفاءة في تخصيص المال العام
210	الفرع الثاني: أثر تطوير نظام المحاسبة الحكومية في مرحلتي تنفيذ الميزانية العامة والرقابة عليها لتحقيق الكفاءة في استخدام المال العام
211	المطلب الثاني: الرقابة والشفافية والمسائلة المالية وتدقيق الأداء الحكومي في ظل عصرنة النظام المحاسبي وآثارهم على ترشيد الإنفاق العام
211	الفرع الأول: أثر تطوير وتعجيل الرقابة والشفافية والمسائلة المالية في ترشيد الإنفاق العمومي
216	الفرع الثاني: أثر الأخذ بأسلوب تقويم وتدقيق الأداء الحكومي على الإنفاق العمومي
221	المطلب الثالث: أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على جودة الإبلاغ الحكومي ومحاربة الفساد المالي والإداري
221	الفرع الأول: جودة الإبلاغ المالي الحكومي في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق وأثره على ترشيد النفقات العمومية
221	الفرع الثاني: أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق في محاربة الفساد المالي والإداري
226	المطلب الرابع: أثر الإصلاح المحاسبي في إعطاء نظرة شاملة حول الذمة المالية للدولة وعدالة توزيع الإنفاق العام وتكاليف الخدمات العامة
227	الفرع الأول: أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وفقا لأساس الاستحقاق على محاسبة الذمة المالية للدولة
229	الفرع الثاني: محاسبة الحقوق المستحقة
230	الفرع الثالث: أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق على عدالة توزيع برامج الإنفاق العام وتكاليف الخدمات العامة
235	خلاصة الفصل
237	الفصل الثالث: المحاسبة العمومية في الجزائر الواقع والآفاق
237	تمهيد
238	المبحث الأول: الإطار التشريعي للمحاسبة العمومية بالجزائر
238	المطلب الأول: مفهوم وقواعد المحاسبة العمومية، مصادرها، عناصرها ومجال تطبيقها في



## فهرس المحتويات

	الجزائر
238	الفرع الأول: قواعد ومصادر المحاسبة العمومية وعناصرها
240	الفرع الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر
242	المطلب الثاني: أعوان المحاسبة العمومية
242	الفرع الأول: الأمرون بالصرف
246	الفرع الثاني: المحاسبون العموميون
249	الفرع الثالث: المراقبون الماليون
253	الفرع الرابع: وكلاء الصرف
256	الفرع الخامس: مبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر
261	المطلب الثالث: الإجراءات العامة لتنفيذ الميزانية العامة
261	الفرع الأول: الإجراءات العامة لتنفيذ النفقات العامة
268	الفرع الثاني: الإجراءات العامة لتنفيذ الإيرادات العامة
271	الفرع الثالث: الخزينة العمومية
276	المبحث الثاني: الإطار التقني للمحاسبة العمومية بالجزائر
276	المطلب الأول: الدفاتر والبطاقات المحاسبية
276	الفرع الأول: دفاتر المحاسب العمومي
278	الفرع الثاني: البطاقات المحاسبية للمحاسب العمومي
280	الفرع الثالث: كشوفات عمليات الجداول التجميعية
281	الفرع الرابع: السجلات المحاسبية
281	الفرع الخامس: بطاقات ودفاتر وسجلات الأمر بالصرف
283	الفرع السادس: دفاتر وكيل الصرف
283	الفرع السابع: دفاتر المراقب المالي
283	المطلب الثاني: محاسبة العمليات المالية العمومية
284	الفرع الأول: على مستوى هيئات الدولة المركزية وأهمها خزينة الدولة
286	الفرع الثاني: الخطوط العريضة لدليل حسابات الخزينة
288	الفرع الثالث: المحاسبة العمومية على مستوى الجماعات المحلية
289	الفرع الرابع: على مستوى المؤسسات العمومية
290	المبحث الثالث: إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية سنة 1995 إلى غاية 2006
291	المطلب الأول: دواعي وأسباب عصرنة النظام المحاسبي العمومي
291	الفرع الأول: نقائص وعيوب النظام المحاسبي العمومي
292	الفرع الثاني: حتمية الاستجابة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
293	الفرع الثالث: ضرورة احترام المبادئ الأساسية للتسيير العمومي
294	المطلب الثاني: أهداف عصرنة النظام المحاسبي العمومي
295	المطلب الثالث: مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة
295	الفرع الأول: تصور وتصميم وتطبيق مشروع إصلاح محاسبة الدولة

## فهرس المحتويات

297	الفرع الثاني: اختبار مشروع النظام المحاسبي الجديد على مستوى المراكز المحاسبية
298	الفرع الثالث: إجراءات التكوين وتكييف أنظمة الإعلام الآلي
300	الفرع الرابع: التقييد المحاسبي لمختلف عناصر المخطط المحاسبي للدولة وتحليل البيانات المالية
303	الفرع الخامس: معوقات استمرارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني للدولة
304	المبحث الرابع: إصلاح 2006، إصلاح نظام المحاسبة للدولة وفق المعايير المحاسبية الدولية
304	المطلب الأول: الإصلاح الميزاني كخطوة أولية وسابقة للإصلاح المحاسبي العمومي
304	الفرع الأول: مشروع تحديث الميزانية العمومية
308	الفرع الثاني: محدودية النظام الميزاني بالجزائر ودوافع وأهمية إصلاحه
311	الفرع الثالث: المحاور الكبرى التي يركز عليها مشروع إصلاح الميزانية في الجزائر
318	الفرع الرابع: تقييم مشروع إصلاح النظام الميزاني الجزائري
320	المطلب الثاني: الإطار العام للمخطط المحاسبي الجديد للدولة
321	الفرع الأول: مبادئ وأهداف المخطط المحاسبي الجديد
323	الفرع الثاني: التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد ومراحل تنفيذه
328	الفرع الثالث: المعايير المتبناة من طرف الجزائر
330	الفرع الرابع: الترتيبات المرافقة لتطبيق مشروع المخطط المحاسبي الجديد
334	الفرع الخامس: دراسة وتحليل مجموعة حسابات المخطط المحاسبي الجديد للدولة
338	المطلب الثالث: حسابات الدولة والقوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
338	الفرع الأول: حسابات الدولة وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية
341	الفرع الثاني: القوائم المالية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية
345	المطلب الرابع: أسباب تأخر تطبيق المخطط المحاسبي الجديد
348	خلاصة الفصل
350	الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية
350	تمهيد
351	المبحث الأول: عرض وتحليل الأداة الدراسة
351	المطلب الأول: تحليل الأداة الرئيسية للدراسة (الإستبانة)
352	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة
354	المطلب الثالث: التحليل الوصفي لأجوبة أفراد العينة
354	الفرع الأول: التحليل الوصفي لمحور متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
357	الفرع الثاني: التحليل الوصفي لمحور إصلاح نظام المحاسبة العمومية
360	الفرع الثالث: التحليل الوصفي لمحور ترشيد النفقات العمومية
377	المطلب الرابع: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة
377	الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل
378	الفرع الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الوسيط

## فهرس المحتويات

379	الفرع الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير التابع
381	المبحث الثاني: تقييم واختبار كفاءة وصحة النموذج الافتراضي للدراسة
381	المطلب الأول: تقييم نموذج القياس
382	الفرع الأول: التحقق من أحادية البعد للمؤشرات (اختبار صدق متغيرات الدراسة)
392	الفرع الثاني: اختبار الصدق التمايزي لمتغيرات الدراسة
398	المطلب الثاني: اختبار وتقييم النموذج الهيكلي (البنائي)
398	الفرع الأول: النموذج البنائي للدراسة
399	الفرع الثاني: اختبار فروض الدراسة
405	خلاصة الفصل
406	الخاتمة العامة
	قائمة المراجع
	الملاحق

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
94	النفقات العامة في الجزائر خلال الفترة 1995-2019	1-1
135	أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة التجارية	1-2
150	المقارنة بين الأسس المحاسبية من حيث عناصر البيانات المالية	2-2
151	المقارنة بين الأسس المحاسبية من حيث الموجودات والمطلوبات التي ينبغي الإفصاح عنها	3-2
267	يلخص إجراءات أعوان تنفيذ النفقات العمومية (مختلف المراحل، تدخلات المراقبة، والآجال)	1-3
325	تقييم لمشروع عصرنه النظام المحاسبي في الجزائر	2-3
326	تحديد الجوانب النهائية لمشروع العصرنه في الجزائر	3-3
335	الأصناف المحاسبية المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للدولة في الجزائر	4-3
336	الأصناف المرتبطة بحسابات الموازنة في الجزائر	5-3
342	الأصول والخصوم (الوضعية المالية)	6-3
343	التدفقات النقدية	7-3
344	النفقات الصافية	8-3
345	رصيد العمليات المتعلقة بالدورة	9-3
352	مقياس ليكارت الخماسي	1-4
353	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي	2-4
353	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	3-4
354	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	4-4
355	التحليل الوصفي لمحور متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS	5-4
357	التحليل الوصفي لمحور إصلاح نظام المحاسبة العمومية	6-4
361	التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي الأول "الإبلاغ المالي الحكومي"	7-4

363	التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي الثاني "تدقيق الأداء الحكومي"	8-4
365	التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي الثالث "شفافية المالية العامة"	9-4
367	التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي الرابع "تفعيل المسائلة المالية"	10-4
368	التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي الخامس "فعالية المالية"	11-4
370	التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي السادس "كفاءة تخصيص واستخدام المال العام"	12-4
372	التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي السابع "عدالة توزيع الإنفاق العام وتكاليف النفقات العامة"	13-4
374	التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي الثامن "مكافحة الفساد المالي والإداري"	14-4
375	التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي التاسع "محاسبة الذمة المالية"	15-4
377	اختبار التوزيع الطبيعي لعبارات المتغير المستقل	16-4
378	اختبار التوزيع الطبيعي لعبارات المتغير الوسيط	17-4
379	اختبار التوزيع الطبيعي لعبارات المتغير التابع	18-4
383	نتائج اختبار المقياس لمتغير متطلبات تبني IPSAS	19-4
385	نتائج اختبار المقياس لمتغير إصلاح نظام المحاسبة العمومي	20-4
387	نتائج اختبار المقياس لمتغير ترشيد النفقات العمومية	21-4
393	اختبار صدق التمايز حسب معيار فورنل لاركر	22-4
394	معاملات التحميل التقاطعية لمتغيرات النموذج	23-4
399	نتائج اختبار الفرضية الأولى	24-4
400	نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة	25-4
400	نتائج اختبار الفرضية الثانية	26-4
401	نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة	27-4

402	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	28-4
402	نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة	29-4
403	نتائج اختبار الفرضية الرابعة	30-4

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
149	الأسس المحاسبية في القطاع الحكومي	1-2
154	دفاتر وسجلات القيد الأولي (دفتر اليومية)	2-2
155	دفاتر وسجلات القيد النهائي (دفاتر الأستاذ)	3-2
155	مجموعة القوائم المالية	4-2
155	مجموعة التقارير المحاسبية	5-2
157	عناصر النظام المحاسبي الحكومي	6-2
208	استراتيجيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS	7-2
233	حساب وتقييم الإنفاق القومي	8-2
305	المخطط البياني للإدارة للإستراتيجية للميزانية العامة المتمحورة على النتائج	1-3
313	المراحل المهمة للإطار المتوسط الأجل للنفقات العامة	2-3
347	التدرج الهرمي للهيئة المشرفة على مشروع المخطط المحاسبي للدولة ضمن الهيكل التنظيمي لوزارة المالية	3-3
395	معاملات التحويل التقاطعية للنموذج	1-4
396	تشبعات (التحميل) لمتغيرات النموذج	2-4
398	النموذج البنائي للدراسة	3-4

## قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IFRS	International Financial Accounting Standards	المعايير الدولية للتقارير المالية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
GASB	Gouvernement Américain Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
FAF	Financial Accounting Foundation	مؤسسة المحاسبة المالية
WFP	World Food Programme	برنامج الأغذية العالمي
GASB	Governmental Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة العمومية
DGCP	Direction générale de la comptabilité publique	المديرية العامة للمحاسبة العمومية
PCN	Plan comptable national	المخطط المحاسبي الوطني
PCE	Plan comptable de l'état	المخطط المحاسبي للدولة
ACCT	L'Agence Comptable Centrale du Trésor	الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة
PCG	Plan comptable général français	المخطط المحاسبي العام الفرنسي
MSB	Modernisation du système budgétaire	تحديث نظام الميزانية
CDMT	Le Cadre de Dépenses à Moyen Terme	إطار النفقات على المدى المتوسط

## قائمة الإختصارات والرموز

DGB	Direction Générale du Budget	المديرية العامة للميزانية
NCT	Nomenclature des Comptes du Trésor	مدونة حسابات الخزينة
CFEP	Corporate Performance Management Framework	تسيير ميزانية الدول حسب التصنيف الوظيفي
SIGB	Système Intégré de gestion budgétaire	النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني
PLS-SEM R with	Partial Least Squares Structural Equation Modeling with R	طريقة نمذجة المعادلات الهيكلية (البنائية) للمربعات الصغرى الجزئية مع R
AVE	Average Variance Extracted	متوسط التباين المستخرج



# المقدمة العامة

يعتبر التطور الكبير الذي تشهده التجارة العالمية والاتفاقيات الدولية في هذا المجال وتزايد الطلب على تدفقات رؤوس الأموال في الأسواق العالمية متجاوزا للحوجز والحدود الجغرافية بين الدول، كان من المسببات والدواعي للبحث عن سبل تحقيق ذلك، ولعل من أهمها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والتي تعد دالة مهمة في عدد من المتغيرات المحاسبية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية، والتي تلعب دورا رئيسيا في مجال التخطيط والاستثمار ومتابعة الأنشطة الاقتصادية لدى المجتمعات، حيث أصبحت مهمتها ترتكز على تنظيم المزاولات والممارسات المحاسبية لتحقيق النفع العام بتوفير بيانات ومعلومات محاسبية ومالية ملائمة بشأن استخدام مصادر الأموال في الأنشطة الاقتصادية للمجتمع والعدالة في الحصول عليها من طرف جميع مستخدميها في القطاع العام، وكل ما تعلق بأنشطته الاقتصادية، كل هذا جعل من معايير المحاسبة الحكومية الدولية محورا للثورة العالمية للمحاسبة الحكومية، وقد جاء بزوغ شمسها نتيجة للاستجابة إلى الكثير من النداءات الشعبية والمهنية للحكومات من أجل إتباع المعيارية العلمية ومواكبة تطورات الفكر المحاسبي في أعمالها لينتج عنها الشفافية المطلوبة للمعلومات المحاسبية وتسهيل المساءلة المالية ويكفل للقرارات المتخذة عامل الرشد، وبالتالي فإن هذه المعايير يمكن اعتبارها حجر الأساس في تحقيق الفاعلية والتطوير الدائم لنظام المحاسبة الحكومية<sup>1</sup>.

كما تعد المحاسبة العمومية هي القناة الرئيسية التي تمر عبرها كل السياسات المالية للدولة، فهي تكتسي أهمية بالغة في تنفيذ برامج التنمية للدولة، حسب آراء كل الخبراء المختصين في هذا الميدان، ومنهم خبراء الأمم المتحدة الذين لا زالوا يؤكدون على ضرورة فعالية نظام المحاسبة العمومية كعنصر أساسي في التنظيم الإداري للدولة، وعليه فإنه من الواجب أن يكون نظام المحاسبة الحكومية نظاما ديناميكيا حتى يتلاءم مع ما يتطلب منه ليكون قادرا على إنتاج بيانات محاسبية ذات مصداقية وموثوقية، ولذلك فإن من الضروري أن يعتمد النظام المحاسبي العمومي في الوحدات الحكومية على التبويب المحاسبي للميزانية (الموازنة) العامة كأساس لترجمة العمليات الخاصة بنشاط وحدات القطاع العمومي (الحكومي)، وبالتالي يقع عليه عبء تقديم التقارير والمعلومات المالية التي تعكس أثر تنفيذ هذا النشاط، ومنه يمكن القول أن الإدارة المالية العمومية ترتكز على نظامين أساسيين لها، الأول يتمثل في النظام المحاسبي العمومي والثاني ممثلا في الميزانية العمومية، وتكمل وظيفة كل واحد منهما وظيفة الآخر، وهذا ما يتطلب وجود علاقة وثيقة ومتربطة بينهما.

وإنه لا معنى لأي إجراءات في مجال تطوير وتحديث نظام منهما دون الآخر إذ أنه لا بد وأن يكون إصلاحهما متوافقا فيما بينهما فالإصلاح المحاسبي العمومي من ركائزه إصلاح نظام الميزانية العامة، وإصلاح الميزانية العامة يتطلب أيضا إصلاح وتطوير الاتجاهات المحاسبية الحكومية في مراحلها المختلفة، ويعد هذا التطوير ليس هدفا في حد ذاته وإنما وسيلة لترشيد الإنفاق العمومي.

<sup>1</sup> فياض حمزة محمد رميلي، أهمية معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تفعيل وتطوير نظام المحاسبة الحكومية، مجلة الاقتصاد الإسلامي، يونيو 2018، العدد 73، ص: 87.

## المقدمة العامة

كما جاءت الحاجة لهذا التطوير المقترح باعتبار أن النظام المحاسبي الحكومي التقليدي لا يستطيع أن يوفر البيانات اللازمة لأغراض التحليل والتخطيط الاقتصادي بسبب تركيزه على الأغراض الرقابية بصفة رئيسية أو أساسية<sup>2</sup>.

وحتى تتصف مخرجات نظام المحاسبة الحكومية بالملائمة والموثوقية بما يفي باحتياجات صناع القرارات في خدمة أغراض الشفافية والمساءلة والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة، فلا بد من ركونها بشكل أساسي إلى المتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الحكومية (أو القطاع العام) الدولية (International Public Sector Accounting Standards (IPSAS))، والمعدة طبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.

وعليه فقد جاءت مساعي الحكومة الجزائرية نحو الإصلاح المحاسبي والموازني العمومي بتوافق كبير مع ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مما يحتم عليها مراعاة المتطلبات الضرورية واللازمة الواجب توفيرها، وتذليل كل المعوقات التي قد تعترضها محليا من أجل اعتمادها وتبنيها، بما يضمن نجاحا ملموسا حيال التجسيد الفعلي لهذه الإستراتيجيات الكبيرة والمدروسة نحو الإصلاح المالي الحكومي.

### 1- إشكالية الدراسة

يعد النظام المحاسبي العمومي بالجزائر نظاما تقليديا يشوبه الكثير من القصور ولا يواكب التطورات التي تعرفها الأدوار الاقتصادية والاجتماعية للدولة وخاصة في مجال الإنفاق العام، كما أنه لا يفي ولا يوفر الاحتياجات اللازمة من المعلومات المطلوبة من طرف مستخدمي مخرجات النظم المحاسبة الحكومية، مما أوجب على الحكومة إعادة النظر حول نظامها المحاسبي العمومي بما يتطلبه من إصلاح وتحديث، وتعد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي من أهم الأسباب التي أدت إلى تطوير الكثير من الأنظمة المحاسبية الدولية في هذا المجال، وسنحاول إسقاط هذه التجارب الناجحة دوليا على النظام المحاسبي بالجزائر، أخذينا بالحسبان خصائص ومميزات البيئة المحلية الجزائرية، وعليه يمكننا تحديد السؤال الرئيسي للإشكالية التي نود معالجتها كالتالي:

ما أثر إصلاح وتطوير النظام المحاسبي العمومي بالجزائر على ترشيد النفقات العمومية في ظل متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟

### 2- الأسئلة الفرعية للدراسة

✓ ما المقصود بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؟ وما هي أهم المزايا المستفادة من تطبيقها؟

<sup>2</sup> البشير عبد العظيم البناء، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية دراسة نظرية وتطبيقية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص: (301-302).

- ✓ ما الاعتبارات والمتطلبات اللازمة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الجزائر وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي؟
- ✓ إلى أي مدى يمكن للإستراتيجيات والمشاريع المتخذة من طرف الحكومة الجزائرية في مجال تقويم وعصرنة نظام المحاسبة العمومي أن تتوافق وتتسجم مع المتطلبات اللازمة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ؟
- ✓ ما أثر إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS والمعدة طبقا لأساس الاستحقاق المحاسبي على ترشيد الإنفاق العمومي بالجزائر؟

### 3- فرضيات الدراسة

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

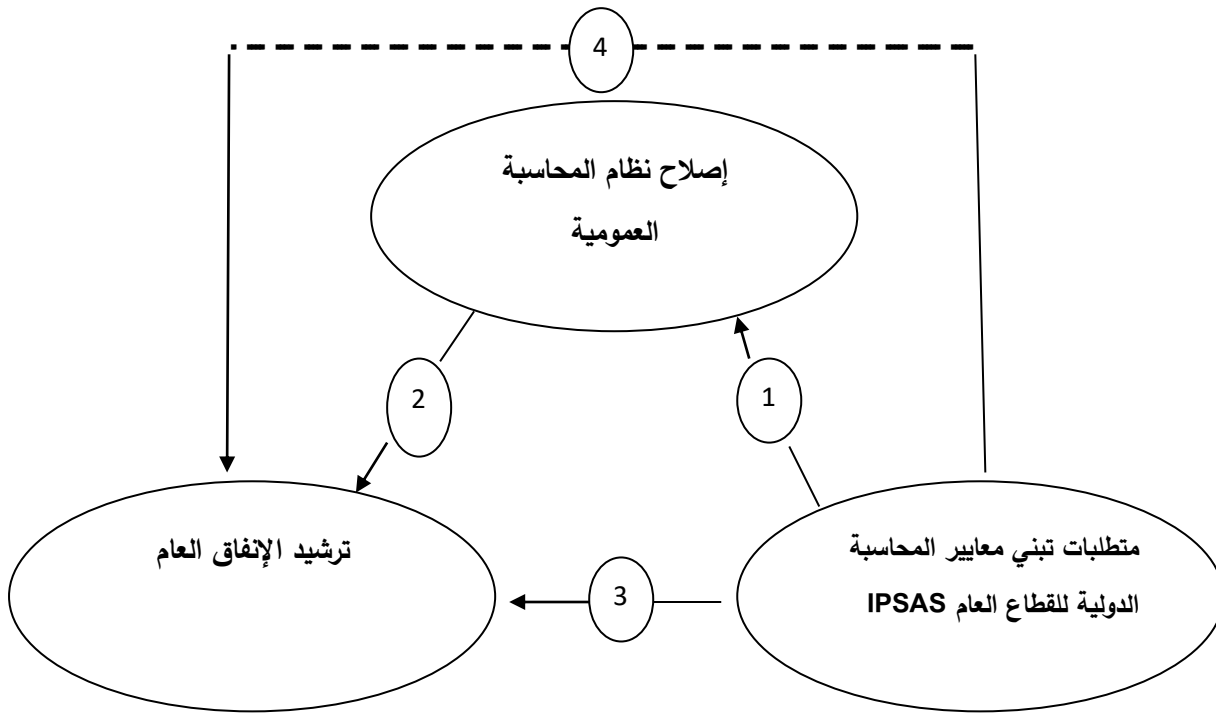
- ✓ يوجد أثر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على إصلاح نظام المحاسبة العمومية؛
- ✓ يوجد أثر لإصلاح نظام المحاسبة العمومية على ترشيد النفقات العمومية؛
- ✓ يوجد أثر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على ترشيد النفقات العمومية؛
- ✓ يوجد أثر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على ترشيد النفقات العمومية بوجود الدور الوسيط لإصلاح النظام المحاسبي العمومي.

### 4- مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في كافة أعوان المحاسبة العمومية في الجزائر، وهم القائمون على تسيير ميزانيات الهيئات العمومية والمخولون بذلك قانونيا، بالإضافة إلى شريحة الأساتذة الجامعيين الذين لم نستثهم من مجتمع وعينة الدراسة، لما لهم من دور في المجال الأكاديمي في التكوين للمهتمين بمجال المالية والمحاسبة العمومية بالجامعات والمدارس العليا، كما تم اعتماد أسلوب العينة الحصصية في اختيار عينة الدراسة.

### 5- منهج الدراسة

خلال القيام بدراسة الموضوع تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهذا بالتطرق للإطار النظري والتحليلي لموضوع الدراسة من خلال الاستناد على ما هو متاح في الدراسات السابقة وجميع أنواع المصادر والمراجع من قوانين ومراسيم وكتب ومقالات وملتقيات ومنشورات ودوريات وتقارير، كما تم الأخذ بأسلوب الدراسة الميدانية عن طريق استعمال الاستبيان الذي أخذ كأداة رئيسية لجمع المعلومات اللازمة والضرورية لأغراض الدراسة التطبيقية لموضوع الدراسة.



يتمثل نموذج الدراسة المقترح في الوقوف على أربع تأثيرات بين المتغيرات المتعلقة بالدراسة، ثلاثة منها مباشرة وواحد غير مباشر، أما التأثيرات المباشرة الثلاثة فهي تتعلق بالتأثير المباشر للمتغير المستقل متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (The requirements for adoption of International Public Sector Accounting Standard)، على المتغير الوسيط إصلاح النظام المحاسبي العمومي (Reform of the public accounting system) وهو الممثل في السهم رقم 1 في الشكل أعلاه، والتأثير المباشر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المتغير التابع ترشيد النفقات العمومية (Rationalization of public expenditure) وهو الممثل في السهم رقم 3 في الشكل أعلاه، والتأثير المباشر لإصلاح النظام المحاسبي العمومي على ترشيد النفقات العمومية وهو الممثل في السهم رقم 2 في الشكل أعلاه، كما يدرس التأثير غير مباشر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد النفقات العمومية بوجود الإصلاح المحاسبي العمومي وهو الممثل في السهم رقم 4 في الشكل أعلاه.

#### 7- أهمية الدراسة

تحدد أهمية الدراسة الحالية في:

✓ أهمية كل متغير من متغيرات الدراسة إذ تعتبر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من بين أحدث الثورات العلمية التي تركز عليها الإصلاحات المحاسبية العمومية للدول في جميع أنحاء العالم؛

## المقدمة العامة

- ✓ يعتبر إصلاح النظام المحاسبي العمومي أمرا لا مناص منه، وذلك لما له من آثار ايجابية على جميع فئات مستخدمي مخرجاته وبدون استثناء، فقد أضحت طرف مهم في عصب الحياة الاقتصادية سواء على المستوى المحلي للدولة أو على المستوى الخارجي لها؛
- ✓ الوقوف على واقع النظام المحاسبي الحالي والمعمول به، وعرض جميع مشاريع الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الحكومة الجزائرية، ومحاولة الوقوف على أسباب التأخر في التجسيد الفعلي لهذه الإصلاحات ومعيقاتها، وما هي الآثار المرجوة أو المنتظرة من هذه الإصلاحات؛
- ✓ تعد الرشادة في الإنفاق العمومي الشغل الشاغل للدولة وستبقى كذلك حتى تبلغ هذا، ولذلك أي بحث أو دراسة في هذا المجال إلا ولها أهمية من أهمية هذا المتغير، ومحاولة الاستفادة مما ينتج من توصيات ونتائج حول هذا الموضوع. وعليه تبقى الحاجة الدائمة لدراسات حول هذا الموضوع عليها تخدم الأغراض المرجوة من ذلك.

### 8-الهدف من الدراسة

يكمن الهدف من دراسة هذا الموضوع في ماهية النتائج التي يمكن أن تتحقق من مشروع الإصلاح المحاسبي والمالي العمومي في الجزائر، بما يتوافق مع متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأثر ذلك على ترشيد الإنفاق العمومي، وهذا من خلال الوقوف على أهم المؤشرات الناتجة عن ذلك كتحقيق وفعالية الشفافية والمسائلة والرقابة المالية، وكذلك جودة الإبلاغ المالي الحكومي والأخذ بأسلوب رقابة وتقييم الأداء ومحاسبة الذمة المالية وعدالة توزيع الإنفاق العمومي وتكاليف الخدمات العامة ومحاربة الفساد المالي والإداري.

### 9- حدود الدراسة

لقد تم إعداد الإطار التحليلي للدراسة الحالية منذ بداية مشاريع إصلاح النظام المحاسبي العمومي حيث كانت بداية أول مشروع إصلاحي للنظام المحاسبي وفق المخطط الفرنسي سنة 1995 إلى غاية الاستغناء عن هذا المشروع بعد فشله في سنة 2002، وبعدها تم التطرق للمشروع الإصلاحي الذي جاء استجابة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الذي ابتدأ فيه منذ بداية 2006، وقد أخذ الشكل النهائي له في تصوره في جميع النواحي وهو في انتظار التطبيق الفعلي له إلى غاية إعداد هذه الدراسة. أما من ناحية الدراسة الميدانية فقد أجريت في فترة 2018/2019، وعن الحدود المكانية للدراسة فقد كانت ممثلة في الدولة الجزائرية، فقد تم توزيع الاستبيان الخاص بالدراسة عبر ولايات الوطن بدون التركيز عن جهات محددة دون أخرى.

### 10- دواعي اختيار موضوع الدراسة

إن النظام المعمول به حاليا في الجزائر في الجانب الموازني والمحاسبي العمومي هي جد تقليدية ولم تعد تتماشى لا مع المتطلبات المحلية ولا الدولية مما حتم على الدولة الجزائرية التوجه نحو جملة من الإصلاحات في هذا مجال، وقد جعل من البحوث والدراسات وخاصة ما هو أكاديمي منها في هذا الموضوع

أهمية كبرى لمحاولة معرفة كل الجوانب المتعلقة به من حيث تصوره، وأساليب تطبيقه، وأسباب تأخره، والآثار المنتظرة من تجسيده، مما جعله مميزا وحديثا، كما أن هذا الموضوع يعد في صميم تخصص المالية والمحاسبة الذي ننتمي له، وباعتبار أن الطالب إطار لدى الرقابة المالية برتبة مفتش محل رئيسي للميزانية، كل هذه الأسباب والدواعي أخذت بنا نحو اختيار دراسة هذا الموضوع.

### 11- معيقات الدراسة

إن من أهم الصعوبات التي واجهتنا في إعداد دراستنا هي ندرة المعلومات المتعلقة بجوانب الإصلاحات المتخذة من طرف الهيئة المكلفة، ولعله يكون من باب الاحتراز، وخاصة أن هذه الإجراءات لازالت قيد التصور ولم يتم تجسيدها بعد في أرض الواقع، كما أن مجال المحاسبة العمومية في الجزائر يتميز بقلّة المراجع الأكاديمية التي تتناوله.

### 12- الدراسات السابقة

#### 1-12- الدراسات باللغة العربية

1-1-12- دراسة آسيا قمو (2018): دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام دراسة استشرافية - حالة الجزائر.

تتمثل هذه الدراسة في أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، بجامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التعرف فيما إذا كان بإمكان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مكافحة الفساد الحاصل في المال العام، والوقوف على ما إذا كان تتوفر لها المقومات والمتطلبات اللازمة للإسهام بشكل فاعل في هذا الجانب، وما هي أبرز المعوقات والتحديات التي تواجهها الجزائر في هذا الشأن وتحديات من فعالية دورها.

وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة هذه الدراسة، ومن أهم النتائج المتوصل لها في هذه الدراسة هي أن المال العام عصب الدولة ومحركها الأساسي في التنمية على مختلف الجوانب ووجب حمايته من كل أشكال التبيد والاختلاس والتي تشكلان إحدى مظاهر الفساد، وأن الفساد ظاهرة منتشرة عبر العالم وكل قطاعاته وموجودة بوجود الإنسان، لكن هذا لا يعني أن تبقى مكتوفي الأيدي بالترج على الظاهرة واستفحالها، ووجب التصدي للظاهرة من كل الجوانب وعلى المستويين المحلي والدولي، كما تعتبر الحوكمة من الأدوات الحديثة لتنظيم وتسيير المنظمات التي ظهرت بعد أزمت مالية كأداة أثبتت الدراسات جدواها في محاربة الفساد، ودخلت الحوكمة العديد من الميادين حتى أنها وصلت للقطاع العام من خلال حوكمة المال العام وذلك من خلال حوكمة الميزانية العامة باعتبار الميزانية العامة للدولة أداة منظمة للمال العام. كما اعتبرت الدراسة أن المعايير المحاسبية الدولية إحدى إفرزات العولمة ولقد لاقت توجه دولي محسوس جعلها تكون أداة سهلة للمقارنة ومساعدة على الشفافية من خلال الخصائص النوعية لقوائمها المالية والمزايا التي تنتج من خلال تطبيق مبدأ الاستحقاق المحاسبي، كما ثمنت الدراسة مشروع استحداث الميزانية العامة مع ضرورة إصلاح القانون العضوي لقوانين المالية.

### 12-1-2-دراسة رؤى مصطفى كامل (2018): تأثير استعمال معايير المحاسبية الحكومية الدولية (IPSAS) على الموازنة العامة في العراق.

تتمثل هذه الدراسة في مقال منشور بمجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، تهدف هذه الدراسة إلى تبين التأثير في الموازنة العامة للعراق نتيجة اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS) من خلال استخدام الاستبيان، وقد تم بناء هذه الدراسة على فرضية مفادها "يوجد تأثير لاعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS) في الموازنة العامة للعراق"، وقد خلصت إلى أن النظام المحاسبي الحكومي يتداخل بشكل وثيق مع الموازنة العامة وفي جميع مراحلها، فالتحرك نحو أساس الاستحقاق يعد العنصر الأول من مجموعة إصلاحات نحو الوصول إلى إصلاح الموازنة العامة للدولة، فبدون إصلاح المحاسبة الحكومية يكاد يكون من المستحيل تطوير الموازنة، كما أن (IPSAS) يعد مرجع معترف به لتقييم وتطوير المحاسبة الحكومية في البلدان النامية، وإن اعتماد (IPSAS) وفق أساس الاستحقاق يساعد في توفير معلومات فعلية مفيدة تساعد في تعزيز عملية التخطيط لموازنة السنوات اللاحقة وتعزيز رقابة الأداء المالي.

وأوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات المعنية بتعديل بعض التشريعات والقوانين الخاصة بالموازنة العامة ولجميع المراحل لتوفير قاعدة أساسية للتحويل نحو اعتماد أساس الاستحقاق، كما أوصى بتكييف النظام المحاسبي الحكومي العراقي والدليل المالي والمحاسبي الحالي مع الانتقال نحو اعتماد موازنة البرامج والأداء بدلاً من الموازنة التقليدية المعتمدة حالياً وتوفير معلومات عن برامج الدولة ونتائج أنشطتها، وأن يكون تخطيط الموازنة العامة على المدى المتوسط لتوفير فرصة للتوافق مع أساس الاستحقاق.

### 12-1-3- دراسة خلف الله بن يوسف، معاش قويدر (2017): متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

تتمثل هذه الدراسة في مقال منشور بمجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، 31\_2، جامعة زيان عاشور بالجلفة، تمت معالجة الإشكالية الخاصة بهذه الدراسة حول: ما مدى فعالية تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS؟ وقد تم في هذه الدراسة إبراز مفاهيم المحاسبة العمومية ودورها في المؤسسات العمومية الجزائرية، وما مدى ارتباطها بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وقد تم استخدام المنهج الوصفي في هذه الدراسة من أجل إبراز المعلومات الخاصة بالجانب النظري والمنهج التحليلي للحصول على البيانات الخاصة بالجانب الميداني وذلك عن طريق توزيع استبيانات على عينة من محاسبي المؤسسات العمومية المتواجدة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة العمومية تساهم في تحقيق كفاءة وفعالية المؤسسات العمومية الجزائرية، وأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سيؤدي إلى تحسين جودة المعلومات والارتقاء بمستوى المحاسبة العمومية، لكن بالرغم من كل هذا فالجزائر لازالت بعيدة عن تطبيق هذه المعايير مما سيتطلب مستقبلاً إلى تغيير جذري في محاسبتها العمومية.



12-1-4 - دراسة نادية مغني (2016/2017): دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

تتمثل هذه الدراسة في أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 03، كان الهدف من هذه الدراسة إلى تحليل وتشخيص واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بين ما تقتضيه الأطر القانونية والتنظيمية المعمول بها وواقع الممارسات العملية، وهذا لغرض معرفة مكان الخل الأساسية في هذا النظام.

وكان من أهم نتائج هذه الدراسة هو مستوى النضج للمشاريع الخاصة بالإصلاح المحاسبي التي تم اعتمادها من طرف الدولة منذ عام 1995، ومدى استجابتها لمتطلبات المعايير والممارسات المحاسبية الدولية في القطاع العام، إلى ضرورة بذل المزيد من الجهود لضبط الجوانب التصورية لمعالم ومحاور الإصلاح، وتحديد الآليات المناسبة والشروط الكفيلة بوضع مشروع إصلاح هذا النظام موضع التنفيذ الفعال، بما يراعي متطلبات وخصائص البيئة محليا ويستجيب لاشتراطات المعايير والممارسات المحاسبية والموازناتية والرقابية.

12-1-5 - دراسة يوسف السعيد أحمد (2015/2016): نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS.

تتمثل هذه الدراسة في أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة البليدة 2، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافق نظام المحاسبة العمومية، في ظل التوجه نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، وقد أخذت هذه الدراسة التجربة الفرنسية نموذجا لذلك خلال الفترة (2006-2015).

وتم التوصل من خلالها إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في فرنسا قد ساهم بشكل كبير في عرض المعلومات المالية بكل شفافية ومساعدة المستخدمين على فهم المعلومات المالية التي تنتجها القوائم المالية، وهذا لأجل استغلالها أحسن الاستغلال في التحليل السليم واتخاذ القرارات التي تسهم في تسيير ومراقبة الموارد المالية بكل شفافية وعقلانية، كما تم التوصل إلى أن مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يحمل في طياته المساهمة في تحقيق أهداف القوائم المالية المبنية على أساس المعايير، مما يتطلب العمل على توفير السبل الكفيلة لنجاح عملية تطبيقه.

12-1-6 - دراسة بوسنة سلوى (2015/2016): المحاسبة العمومية وسبل تطويرها.

تتمثل هذه الدراسة في رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، كان الهدف من هذه الدراسة هو مدى الوقوف على واقع المحاسبة العمومية في الجزائر ومدى مواكبتها للتحويلات الاقتصادية العالمية، ومحاولة إعطاء لمحة عن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وما مدى أهميتها، وإبراز مساعي الجزائر في تطوير النظام المحاسبي وسبل التطبيق لها، وكذا محاولة رصد المعوقات أمام هذه المساعي.

ومن بين أهم نتائج هذه الدراسة هو عجز مدونة حسابات الخزينة عن مواكبة التطورات الاقتصادية، فشل فكرة الإصلاح المحاسبي للدولة التي كان تاريخ بدايتها منذ التسعينات، وهذا راجع لعدم توافقه مع متطلبات المعايير الدولية مما أدى للتخلي عنه منذ سنة 2002، معاودة العمل في الإصلاح المحاسبي مرة أخرى ابتداء من سنة 2005 على أساس توافقي بين الإصلاح الموازني ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، سعت الجزائر إلى تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وأخرى فرنسية وصلت إلى 17 معياراً، لا تزال قيد الدراسة، تقليص صلاحيات المصلحة المكلفة بمتابعة مشروع الإصلاح.

12-1-7-دراسة تيسير محمد اللوكة (2016): استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلا من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي، وأثره على التقارير المالية.

تتمثل هذه الدراسة في رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر - غزة، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام الاستخدام الكامل بدلا من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني، وهذا بقياس أثره على التقارير المالية، من خلال اختبار مدى تحقيقه لأهدافها المنشودة، كالتعرف على مدى تحقيق الكفاءة في تخصيص الموارد، وتحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي، والعدالة في توزيع تكاليف الخدمات العامة، ومدى المساعدة في توفير متطلبات إعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء.

ومن أهم النتائج المتوصل لها في هذه الدراسة أن أساس الاستحقاق الكامل يحقق الإفصاح في التقارير المالية الحكومية يوفر المعلومات اللازمة في قياس الأداء الحكومي، وبالتالي ضبط النفقات مما يحقق الكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة، كما أن أساس الاستحقاق الكامل يوفر تقارير مالية تتصف بالدقة والشمولية والواقعية وتحقيق مبدأ استقلالية السنوات. كما أنه يوفر المعلومات الكافية عن نشاط الحكومة، ويساعد في تطبيق موازنة البرامج والأداء. كما خلصت الدراسة على أن أساس الاستحقاق الكامل يمتاز بالدقة في احتساب عدالة توزيع العبء الضريبي وتحقيق عدالة توزيع التكاليف للخدمات العامة عن الأساس النقدي.

12-1-8-دراسة بن عزة محمد (2015/2014): ترشيد سياسة الإنفاق العام بإتباع منهج الانضباط بالأهداف، دراسة تحليلية قياسية لدور الإنفاق العام في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية في الجزائر.

تتمثل هذه الدراسة في أطروحة دكتوراه تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، هدفت هذه الدراسة إلى معالجة وتوضيح جانب مهم يتعلق بترشيد الإنفاق العام مع ضرورة التقيد بالأهداف في كل عملية إنفاق للمال العام ومعالجة تقييمية، تحليلية وقياسية لسياسة الإنفاق العام في الجزائر.

وكان من أهم النتائج المتوصل لها في هذه الدراسة هو أن الانضباط بالأهداف في الميزانية العامة شرط مهم من أجل الوصول إلى الرشادة المثلى في تحقيق برامج الإنفاق العام، كما تعد أهداف سياسة الإنفاق

العام في تحقيق الرفاهية العامة والتي تتمثل في المربع السحري الذي يشمل تحقيق النمو الاقتصادي، وتحقيق التشغيل الكامل (البطالة)، والاستقرار في المستوى العام للأسعار (محاربة التضخم)، وتحقيق التوازن الخارجي (توازن ميزان المدفوعات).

### 12-2-2- الدراسات باللغات الأجنبية

#### **12-2-1-Adepej Shakirat , (2017):Implementing international public sector accounting standards in nigeria: issues and challenges.**

تتمثل الدراسة في مقال منشور " International Journal of Business, Economics and law, 12(01) "، تهدف هذه الدراسة إلى المساهمة في النقاش العلمي حول تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حتى تتمكن الدول المختلفة التي تعتمد عليها من اكتساب نظرة ثاقبة للعوامل المتعلقة بالانتقال، ولتحسين القرارات الإستراتيجية المستندة إلى أدلة من مجموعة معرفة راسخة والتحليل التجريبي. وكان الهدف من البحث هو استكشاف العوامل التي تسهم في التنفيذ البطيء للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في نيجيريا. وقد كانت إشكالية البحث: حول ما هي العوامل التي تؤثر على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في نيجيريا؟ وقد تم استخدام عينة من مائتين واثنين وثلاثين (232) شخصًا تم اختيارهم من إطارات المحاسبة والمراجعة في القطاع العام لإجراء هذه الدراسة. توظف هذه الدراسة إحصاءات وصفية للتحليل. تبين النتائج المستخلصة من هذه الدراسة أن الاستحواذ السياسي لجميع الموظفين الحكوميين كقرار جماعي هو عامل مهم للتنفيذ البطيء للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في نيجيريا. وقد ترتب على هذا استنتاج أن فوائد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الضرورية للحكم الرشيد قد تظل غير مستغلة إذا لم يتم تحديد الوضع. لذلك، توصي هذه الدراسة بضرورة تطبيق الإقناع الأخلاقي بين الموظفين الحكوميين لتحقيق هذا التنفيذ، وتسخير فوائد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لتحسين الإدارة المالية العامة في نيجيريا.

#### **12-2-2- Meshack Aggreh, Olawumi Dabor (2017): Adoption of international public sector accounting by government ministries and agencies in nigeria.**

تتمثل الدراسة في مقال منشور " International Journal of Marketing & Financial Management, 5(5) "، إن الهدف من هذه الدراسة هو معرفة آفاق وتحديات تبني القطاع العام النيجيري للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وقد ركزت الدراسة على الوزارات الفيدرالية في أبوجا. تم توزيع مائة وخمسين نسخة من الاستبيان على موظفي الخدمة المدنية في أبوجا.

وتبين النتيجة أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سيزيد من موثوقية التقارير التي يعدها القطاع العام النيجيري. وتظهر النتيجة أيضًا أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام سوف يعزز قابلية المقارنة للتقرير المالي بشكل أفضل بين مختلف الولايات. علاوة على ذلك، تظهر الدراسة أن نقص

الأموال والمقاومة الداخلية يمثلان تحديات كبيرة تواجه اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. وأوصت الدراسة بأن تقوم الحكومة الفيدرالية بالإفراج عن أموال لتشغيل التحول إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. ينبغي تدريب المحاسبين في الأماكن العامة على برمجيات محاسبية جديدة تعزز فهمهم للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

كما يجب على الحكومة إظهار السياسة اتجاه تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من خلال تكليف جميع الوزارات والهيئات الحكومية بالانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

### 12-2-3- FADIA KISSI, (2017) :La réforme de la gestion des dépenses publiques au niveau des collectivités locales en Algérie.

تتمثل الدراسة في مقال منشور " Revue Jurisprudence N° (15)"

و كان الهدف من هذه الدراسة هو تحديد الأساليب الملائمة التي تسمح بتحقيق الفعالية في الإنفاق والأداء في إدارة المال العام على مستوى ميزانية الجماعات المحلية بالجزائر.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه يشكل التغيير في المالية العامة للسلطات المحلية الجزائرية مشروعاً واسعاً من الإصلاحات التي تشارك فيها وزارة الداخلية والمجتمعات المحلية في الوقت الحاضر للسماح لهذه الأخيرة باحتلال مكان لا مفر منه في التنمية المحلية، لمكافحة الفقر ومسؤولية خاصة في معالجة وإدارة مشاكل البلاد. حيث يعتبر جزء من إصلاح الميزانية الذي تم إطلاقه منذ عدة سنوات من قبل وزارة المالية من خلال تنفيذ مشروع تحديث نظام ميزانية MSB. تحاول الحكومة أن تجد من خلال هذا المشروع، العملية المناسبة التي يمكن أن تحسن سيطرتها على المالية العامة على المستويين المركزي والإقليمي من أجل ضمان النمو للاقتصاد الوطني والحفاظ على مستوى خارجي من المديونية العامة في المعايير المقبولة دولياً. في هذا السياق، يجب على السلطات المحلية التحكم في نفقاتها والتحكم فيها وتحديث أساليب الإدارة الخاصة بها، من خلال إدخال الإدارة القائمة على النتائج، وتقديم مفهوم الأداء وإطار عمل بشري مؤهل يتكيف مع أساليب الإدارة الجديدة.

تشير إحصائيات وزارة الداخلية والسلطات المحلية إلى أن المالية البلدية تعتمد بشكل كبير على الولاية التي تظل فيها المركزية هي المبدأ التوجيهي. ويرجع عجز ميزانية البلدية بشكل خاص إلى مركزية الأنشطة الاقتصادية التي تؤدي إلى توزيع غير عادل للقاعدة الضريبية، وبالتالي من الضروري إجراء توزيع رشيد للمسؤوليات بين الدولة والجماعات الإقليمية والربط بين المواطنين في إدارة الشؤون المحلية. وفي النهاية يمكن القول إن إصلاح إدارة ومراقبة الإنفاق المحلي سيتم تدريجياً كما أشار الوزير، من أجل التعامل بشكل أفضل مع مخاوف المواطنين، وقد يستغرق الإصلاح بضع سنوات حتى يتم تنفيذه بالكامل على مستوى المجتمع.

**12-2-4- Christiaens et al, (2014):The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison.**

تتمثل هذه الدراسة في مقال "0(0) Internatinal Review of Administrative Sciences"، وتهدف هذه الدراسة إلى معرف إلى أي مدى يتم اعتماد المحاسبة على أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، على غرار الحكومات المركزية والمحلية في جميع أنحاء العالم وكذلك للتحقيق في العوامل التي تؤثر على اختلاف مستويات اعتمادها، وقد تم وبشكل منهجي بناء استبيان محدد تم توزيعه في جميع أنحاء العالم إلى عينة من البلدان وهذا للحصول على المعلومات ذات الصلة من الخبراء المحليين.

وقد كشفت الدراسة عن خطوة مهمة في المحاسبة على أساس الاستحقاق، لا سيما فيما يتعلق بالمحاسبة على أساس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والتي لا يزال هناك مستوى من التردد فيها بشكل رئيسي في الحكومات المركزية، وخاصة في البلدان التي تم فيها تطوير المحاسبة على أساس الاستحقاق.

**12-2-5- FADIA KISSI, (2012): Projet de modernisation du système Budgétaire en Algérie.**

تتمثل هذه الدراسة في مقال منشور " Ins.Droit(2) Revue AL-IJTIHED N° " وركزت هذه الدراسة حول مشروع تحديث الميزانية (MSB)، حيث تحاول الحكومة الجزائرية، من خلال هذا المشروع، تعزيز القدرة على التنبؤ وإدارة النفقات العامة، وتحسين عرض الميزانية وتنفيذها بهدف تشجيع النقاش المفتوح حول الميزانية وخيارات السياسة الاقتصادية، وتعزيز قدرة وزارة المالية على تحليل التكلفة واختيار السياسات. تحقيقاً لهذه الغاية، "سيؤدي تنفيذ هذا الإصلاح إلى تعديل أساليب إدارة الدولة بعمق من خلال الانتقال من منطق الوسائل إلى منطق النتائج".

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه قد تمت عملية الإصلاح الموازني في الجزائر على نطاق واسع وخاصة فيما يخص توقعات وإعداد الميزانية، وحول إجراءات تنفيذ النفقات العمومية، وكذلك تفعيل الرقابة الداخلية والخارجية على الإنفاق العمومي، وأن التجسيد الفعلي لهذه الإصلاحات سيجعل من نظام المالية العامة نظاماً فعالاً وشفافاً.

**12-2-6- Alesani et al, (2012): adoption IPSAS by the World Food Programme:an application of the contingency model to intergovernmental organizations.**

تتمثل هذه الدراسة في مقال منشور " Internatinal Journal Public sector Performance Management "2(01). تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الدوافع والأسباب وراء الإصلاحات المحاسبية لمنظمات القطاع العام. في عام 2009، حيث أصبح برنامج الأغذية العالمي (WFP) أول مؤسسة تابعة لمنظومة الأمم المتحدة تنفذ بنجاح المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ومحاسبة المستحقات الكاملة. تستعرض هذه الدراسة قابلية تطبيق نموذج الطوارئ (Lueder، 1992) وإصداره اللاحق (نموذج إصلاح

الإدارة المالية، Lueder، 2002) على المنظمات الحكومية مثل تلك التي تشكل منظومة الأمم المتحدة. وتعرض حالة البرنامج من خلال العدسة المفاهيمية لإطار الطوارئ، ثم تُستخدم نتائج دراسة الحالة لمواصلة تطوير نموذج الطوارئ لتطبيقه على إصلاحات المحاسبة في المنظمات الحكومية الدولية.

كما تهدف هذه الدراسة إلى المساهمة في مزيد من التطوير نموذج الطوارئ عن طريق تكييف متغيراته للتطبيق في سياق منظمة واحدة وبشكل أكثر تحديداً للسياق المؤسسي والتنظيمي للمنظمات الحكومية الدولية. سعياً لتحقيق هذه الأهداف، بدأت هذه الدراسة بمراجعة مختلف الأهداف نماذج للطوارئ، وحددت نموذج Lueder (2002) FMR بأنها مناسبة كإطار مرجعي. ثم تكييف المتغيرات الرئيسية لنموذج FMR مع الإشارة إلى الخصائص المؤسسية والتشغيلية للمنظمات الحكومية الدولية باستخدام الأدلة مقدمة من دراسة الحالة الاستكشافية لبرنامج الأغذية العالمي. علاوة على ذلك، حاولت هذه الورقة توسيع نتيجة الابتكار المحاسبي بما يتجاوز تعريف أو أكثر لنظام إعلامي لتحديد أربع فئات لنتائج الإصلاح.

### **12-2-7- OUADAI Moussa, DADDI-DDOUN Nacer, (2011): Reform budgetaire en algerie: vers une gouvernance axee sur la performance, partie1.**

تتمثل هذه الدراسة في مقال منشور " Revue des reformes Economiques et Intégration en " Economie Mondiale, ESC n°11/2011"، وهدفت هذه الدراسة إلى دراسة الخطوات الأولى للدخول إلى الإدارة العمومية الحديثة، حيث تعتبر من أهم ركائز تحديث النظام الموازي بهدف زيادة أداء التسيير العمومي، كمقاربة لطرق الإدارة المستعملة في القطاع الخاص، مثل مراقبة التسيير، التسيير الموازي، المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، التي تعتبر اقتباساً من المعايير الدولية للمحاسبة المالية (IFR , IAS).

وقد خلصت الدراسة إلى أنه يركز التسيير القائم على النتائج على الإدارة التنظيمية والمعلومات المتعلقة حول تحديد الأهداف والتوصل إلى النتائج، بينما الموازنة القائمة على النتائج المؤسسة على ارتباط الاعتمادات المخصصة والنتائج القابلة للقياس، ومع ذلك، فإن هذه المجموعة من الأهداف القابلة للقياس لا يمكن تحقيقها دون تعريف وكلاء تحقيق الأهداف المعنيين بكل تقنيات التسيير المستخدمة منذ مطلع القرن العشرين، وكذلك ممارساتهم وفقاً للحالة والحاجة، المعرفة: مراقبة الإدارة، إدارة الميزانية، المحاسبة العامة، محاسبة تحليل التكاليف ونظام معلومات إدارة الميزانية.

### **13- ما يميز هذه الدراسة الحالية عن باقي الدراسات السابقة**

إن الدراسات السابقة للموضوع ونخص بالذكر منها الدراسات على المستوى المحلي، كانت أغلبها دراسات نقدية وتقييمية للنظام المحاسبي العمومي، فسلطت الضوء على خصائصه ومميزاته، إيجابياته ونقائصه كذلك، كما تطرقت أيضاً إلى الإصلاحات المتخذة من طرف الحكومة الجزائرية للنظام المحاسبي والموازي العمومي ومدى ضرورته وأهميته، وقد جاءت في توافق كبير على إلزامية هذا الإصلاح بأن

يتماشى مع مقتضيات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS والمعدة في أغلبها على أساس الاستحقاق المحاسبي، باعتبارها مرجعا أساسيا وهذا إقتداءا بالدول والتنظيمات السابقة في ذلك، كما أبرزت هذه الدراسات سواء المحلية أو الأجنبية منها النتائج الإيجابية من هذه الإصلاحات المحاسبية والمالية العمومية، وخاصة أثرها على جودة الإبلاغ المالي العمومي، ومحاربة الفساد المالي، وتعزيز الحوكمة المالية العمومية، وتأتي هذه الدراسة الحالية للموضوع كي تحاول اسقاط النتائج المرجوة من الإصلاحات السالفة الذكر على مدى مساهمتها في ترشيد الإنفاق العمومي، وهذا بالتأثير على أهم الأساليب الحديثة لتسيير الإنفاق العام بغية عقلنته وترشيده والحد من الإسراف فيه.

### 14- محتويات الدراسة

تم تقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول ما بين الجانب النظري والجانب التحليلي والجانب التطبيقي وقد تمثلت فيما يلي:

**14-1- الفصل الأول: الميزانية (الموازنة) العامة للدولة:** وقد تمت معالجة هذا الفصل من خلال التطرق لثلاثة مباحث، فمن خلال المبحث الأول تم التطرق لماهية الميزانية العامة للدولة وكذا المبادئ الأساسية لها، والمبادئ الحديثة لها، وتم التطرق أيضا لدورة الميزانية العامة بشكل عام، وفي الجزائر بشكل خاص. أما المبحث الثاني فقد تم فيه معالجة موضوع النفقات العامة من خلال التطرق إلى ماهية النفقات العامة، وتقسيمات النفقات العامة بشكل عام وكذا تقسيم النفقات العامة حسب التشريع الجزائري، كما تم التطرق لتبيان مدى آثار النفقات الاقتصادية المباشرة والآثار غير مباشرة لها. وقد خصص المبحث الثالث لدراسة الإسراف والرشادة في الإنفاق العام، حيث تم التطرق لمفهوم وصور تبذير الإنفاق الحكومي كما تم التطرق لمفهوم وأهمية ترشيد الإنفاق الحكومي وأهم السبل الحديثة لتسييره.

**14-2- الفصل الثاني: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية،** وقد تم التطرق في هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية والنظام المحاسبي العمومي، وكذلك المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومتطلبات تبنيها لغرض الإصلاح المحاسبي العمومي، والآثار المرجوة من هذا الإصلاح.

**14-3- الفصل الثالث: المحاسبة العمومية في الجزائر الواقع والآفاق:** تمت معالجة هذا الفصل من خلال الوقوف على الإطار القانوني والتشريعي والتقني لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، والتطرق إلى أهم الإستراتيجيات المتخذة من طرف وزارة المالية في مجال الإصلاح المحاسبي والموازني العمومي.

**14-4- الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية:** يتضمن هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة وقسم إلى مبحثين، أما الأول فقد تم فيه عرض وتحليل أداة الدراسة، وتحليل العينة الخاصة بالدراسة، والتحليل الوصفي لإجاباتها، وفي المبحث الثاني فقد تم التطرق لتحليل المسار بطريقة المربعات الصغرى، واختبار فرضيات الدراسة بعد عرض النموذج الخاص بالدراسة.

**الفصل الأول : الميزانية  
(الموازنة) العامة للدولة**



## تمهيد

تعتبر فكرة إعداد الميزانية العامة لنفقات وإيرادات الدولة عن فترة مقبلة وبالصورة التي هي عليها حالياً فكرة حديثة العهد إذ يرجع تاريخها إلى عام 1628 في إنجلترا عندما أصبح ضرورة اعتماد الإيرادات والنفقات من السلطة التشريعية ( ممثلو الشعب) والإذن من الملك شارل الأول في جباية الضرائب من الشعب لتمويل النفقات العامة، وإلى سنة 1789 في فرنسا.

وقد تطورت فكرة الميزانية العامة خلال تقرير مبدأ وجوب الإذن بجباية الضريبة من السلطة التشريعية (نواب الأمة)، وبعد ذلك طالب النواب بضرورة الرقابة على كيفية إنفاق حصيلة الضرائب (المال العام)، ومناقشة الفكرة تدريجياً بحيث أصبح من حق نواب الأمة مناقشة كافة الإيرادات والنفقات الخاصة بالدولة، ومن ثم الرقابة المستمرة على المال العام<sup>1</sup>.

وكانت الجزائر قبل الاحتلال الفرنسي تضبط شؤونها المالية حسب أحكام الشريعة الإسلامية من حيث الإيرادات والنفقات وكانت تصك نقودها وتنظم ميزانيتها حسب الأنماط المرعية للأحكام التشريعية الإسلامية والذي كان يتكفل ببيت المال هو الخزانجي وهو بمثابة وزير المالية في الوقت الحالي، وبعد الاحتلال مباشرة أحدث المحتل الفرنسي لجنة سميت لجنة الحكومة وألغيت وظيفته الخزانجي وألحقت أموال الدولة الجزائرية بأموال الدولة الفرنسية، ورغم هذا العمل الاستعماري بقي الأمير عبد القادر يدير شؤون دولته التي نظم أموالها حسبما كان جاري العمل به قبل الاحتلال، مع بعض الإضافات التي اقتضتها حالة الحرب التي كانت قائمة ضد الوجود الفرنسي، وحتى بعد سقوط دولة الأمير عبد القادر ظهرت تنظيمات مالية خاصة بالمقاومة الجزائرية التي اندلعت في أول نوفمبر 1954 قيادتها كلفت تسيير شؤون الثورة بما فيها الأموال العامة حيث عين سنة 1957 عضو من لجنة التنسيق والتنفيذ كلف بمالية الثورة، وكانت تأتيها من التبرعات والاشتراكات وغيرها وتنفق على شراء الأسلحة والتموين الخاص بجيش التحرير الوطني والأجهزة التابعة للثورة، وفي 19 سبتمبر 1958 شكلت حكومة مؤقتة للجمهورية الجزائرية وعين وزير المالية بين أعضائها ومن مهامه إعداد الميزانية<sup>2</sup>.

ويعالج هذا الفصل في ثلاثة مباحث هي كالتالي:

- ✓ الميزانية العامة للدولة؛
- ✓ النفقات العامة؛
- ✓ ترشيده الإنفاق العمومي.

1 محمود حسين الوادي، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة، عمان، 2000، ص:141.  
2 محمد ساحل، المالية العامة، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2017، ص:(221-222).

### المبحث الأول: الإطار النظري للميزانية (الموازنة) العامة للدولة

تعد الميزانية العمومية وثيقة رسمية تقدر بواسطتها الحكومة إيراداتها ونفقاتها المتوقعة للسنة المالية القادمة، وقد تم في هذا المبحث معالجة معظم الجوانب المتعلقة بها عبر المطالب التالية:

- ✓ ماهية الميزانية العامة للدولة؛
- ✓ المبادئ الأساسية للميزانية العامة للدولة؛
- ✓ المبادئ الحديثة للميزانية العامة؛
- ✓ دورة الميزانية العامة للدولة؛
- ✓ تطورات الميزانية العامة وأنواعها.

### المطلب الأول: ماهية الميزانية العامة للدولة

قد تم تقسيم هذا المطلب للفروع التالية:

- ✓ مفهوم الميزانية العامة؛
- ✓ خصائص الميزانية العامة؛
- ✓ أهمية وأهداف الميزانية العامة؛
- ✓ وظائف الميزانية العامة؛
- ✓ الميزانية العامة والمفاهيم المتشابهة.

### الفرع الأول: مفهوم الميزانية العامة للدولة

تعددت التعاريف الخاصة بالميزانية سواء أكان ذلك في الفقه المالي أو التشريعات الوضعية وسوف نستعرض بعضاً من هذه التعريفات، ويمكن القول بأن الميزانية العامة:

- "هي التعبير المالي لبرنامج العمل المعتمد الذي تعتمده الحكومة تنفيذه في السنة القادمة تحقيقاً لأهداف المجتمع"<sup>1</sup>.
- "هي وثيقة مصادق عليها من السلطة التشريعية المختصة، تحدد نفقات الدولة وإيراداتها خلال فترة زمنية متصلة"<sup>2</sup>.
- "هي وثيقة تضم توقعاً للإيرادات العامة والنفقات العامة لمدة زمنية مقبلة عادة ما تكون سنة، وتكون بإجازة من قبل السلطة التشريعية، بغرض تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية وسياسية"<sup>3</sup>.
- "هي توقع وإجازة للنفقات العامة والإيرادات العامة عن مدة مقبلة غالباً ما تكون سنة"<sup>4</sup>.

1 حامد عبد المجيد دراز، سميرة إبراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة، القسم الأول، الدار الجامعية، 2002، ص:53.

2 حسين مصطفى حسين، المالية العامة، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الطبعة 07، 1995، ص:75.

3 محمد ساحل، مرجع سابق، ص:224.

4 محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2003، ص:87.

- " هي خطة مالية تقترحها السلطة التنفيذية، تبين الإيرادات المقدره والتخصيصات المعتمدة للإنفاق على الحاجات العامة للمواطنين المقرر تنفيذها حسب أولوياتها لسنة مالية معينة، تقرها السلطة التشريعية، لتحقيق الأهداف العامة للدولة، ويلحق بها موازنة التمويل"<sup>1</sup>.
- " هي برنامج مالي لسنة مالية قادمة، تستطيع من خلاله الدولة القيام بوظائفها وتحقيق نشاطاتها في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية..."<sup>2</sup>.
- " هي تقدير مفصل ومعتمد لنفقات الحكومة وإيراداتها لمدة سنة مالية مقبلة، ويصدر سنويا قانون يربطها، وذلك بعد اعتماد السلطة التشريعية"<sup>3</sup>.
- " هي نظرة توقعية لنفقات وإيرادات الدولة عن مدة مقبلة تخضع لإجازة من السلطة المختصة"<sup>4</sup>.
- " هي تقدير مفصل ومعتمد للنفقات العامة والإيرادات العامة عن فترة مالية مستقبلية غالبا ما تكون سنة"<sup>5</sup>.

وقد عرفتها بعض القوانين الوضعية كالتالي:

- حسب القانون الفرنسي فقد عرفها قانون المحاسبة العمومية الخاص به لسنة 1962 "تتكون من مجموعة الحسابات التي تبين لمدة سنة مدنية جميع موارد وأعباء الدولة".
- وقد عرف النظام البريطاني الميزانية العامة بأنها "تقدير للإيرادات المنتظرة في السنة القادمة والمصروفات التي ستتحملها هذه الإيرادات".
- أما القانون المالي الأساسي السوري فقد عرفتها المادة الثانية منه بأنها "الخطة المالية الأساسية السنوية لتنفيذ الخطة الاقتصادية بما يحقق أهدافها ويتفق مع بيانها العام والتفصيلي"<sup>6</sup>.
- أما القانون الأمريكي فقد عرفها بأنها "صك تقدر فيه نفقات السنة التالية وإيراداتها بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم واقتراحات الجباية المعروضة فيها".
- وعرفت من طرف القانون البلجيكي بأنها " بيان الواردات والنفقات العامة خلال الدورة المالية"<sup>7</sup>.

<sup>1</sup> توفيق عبد الجليل، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، القاهرة، 2009، ص:29.

<sup>2</sup> حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة والنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص:89.

<sup>3</sup> حمدي أحمد العناني، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، دراسة اتجاهات الإصلاح المالي والاقتصادي، الدار المصرية اللبنانية، 2003، ص:109.

<sup>4</sup> سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة: النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، القاهرة، 2000، ص:273.

<sup>5</sup> محمد حلمي الطوابي، أثر السياسات المالية الشرعية في تحقيق التوازن المالي العام في الدولة الحديثة، دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007، ص:18.

<sup>6</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، دراسة مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، سبتمبر 2014، ص:145.

<sup>7</sup> خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2007، ص:270.

- أما القانون اللبناني يعرفها من خلال المحاسبة العمومية بأنها صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة وإيراداتها من سنة مقبلة، حيث تجاز بموجبه الجباية والإنفاق"، حسب المرسوم الصادر بتاريخ: 1963/12/13<sup>1</sup>.
- وعرفها القانون الروسي بأنها "الخطة المالية الرئيسية لتكوين الصندوق المركزي العام للدولة واستخدامه من الموارد النقدية للدولة الروسية الاتحادية"<sup>2</sup>.
- ويعرفها القانون العراقي بأنها " الجداول المتضمنة تخمين الواردات والمصروفات لسنة مالية واحدة تعين في قانون الميزانية"<sup>3</sup>.
- أما دليل المحاسبة الحكومية للأمم المتحدة فيعرف الميزانية العامة بأنها "عملية سنوية للتخطيط والتنسيق والرقابة على استخدام الموارد في الدولة بكفاية لتحقيق الأهداف المطلوبة"<sup>4</sup>.
- وحسب القانون الجزائري، فقد عرفتها المادة الأولى من المرسوم رقم 19 جوان 1956 على النحو التالي " تقدر ميزانية الدولة كما وترخص بشكل تشريعي أعباء وموارد الدولة وهي تقرر من قبل السلطة التشريعية بقانون المالية الذي يترجم الأهداف الاقتصادية والمالية للحكومة".
- وعرفتها المادة 16 من المرسوم رقم 59 المؤرخ في 02 جانفي 1959 "الميزانيات مؤلفة من مجموعة الحسابات التي ترسم لسنة ميلادية واحدة جميع الموارد وجميع الأعباء الدائمة للدولة"<sup>5</sup>.
- كما عرفت المادة الخامسة من المرسوم 31 ماي 1862 الميزانية على النحو التالي: "الميزانية هي العملية التي بواسطتها يسمح رسميا (يرخص) وتقدر الإيرادات والنفقات السنوية للدولة".
- وقد عرفها القانون 17/84 المجسد لقانون الميزانية في الجزائر في المادة 06 منه " تتشكل الميزانية العامة من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة محددة سنويا بموجب قانون المالية والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها"<sup>6</sup>.
- أما القانون رقم 21/90 المتعلق بقانون المحاسبة العمومية في الجزائر فقد عرفها في مادته الثالثة بأنها" الوثيقة التي تقدر وترخص للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال وترخص بها"<sup>7</sup>.

1 محمد ساحل، مرجع سابق، ص:224.

2 حسن عبد الكريم سلوم، محمد خالد المهاني، الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة (دراسة ميدانية للموازنة العراقية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الرابع والستون، 2007، ص: 95.

3 لعمارة جمال، تطور فكرة ومفهوم الموازنة العامة للدولة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد الأول، العدد الأول، نوفمبر 2001، ص:112.

4 لعمارة جمال، تطور فكرة ومفهوم الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص:113.

5 صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1988، ص: (16-17).

6 قانون 84-17 مؤرخ في 08 شوال عام 1404 الموافق 07 جويلية سنة 1984 يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28، الصادرة بتاريخ 10 جويلية 1984.

7 قانون رقم 90-21 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق ل15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.

## الفرع الثاني: خصائص الميزانية العامة للدولة

أولاً: الميزانية العامة وثيقة رسمية وتشريعية

## 1- الميزانية العامة وثيقة رسمية

تعتبر الميزانية العامة وثيقة رسمية لأنها تصدر عن جهة رسمية هي الحكومة، وهي بذلك تمثل اعترافاً علنياً ومحدداً من الحكومة لمجتمعها أو غيره يتضمن مستقبل النشاط المالي للحكومة.

## 2- الميزانية العامة وثيقة تشريعية

لا تتضمن جميع خواص القانون، بل هي سند، أو وثيقة، أو صك، أو برنامج، أو أنها عمل إداري بحت، والحقيقة أن الموازنة (الميزانية) تتألف من قانون الميزانية وبه تقدير لمجموع الإيرادات والنفقات السنوية، من جداول إجمالية وتفصيلية ملحقه به، وفيها تفصيل الإيرادات المقدر، والإ اعتمادات المرصودة للنفقات<sup>1</sup>.

## ثانياً: الميزانية العامة خطة مالية

الميزانية العامة للدولة هي خطة مالية ذات أهداف اقتصادية وسياسية ومالية واجتماعية في إطار ما ترسمه لها الخطة الاقتصادية في حدود، مع أن إظهار هذا الدور يعد أمراً ضرورياً في ظل الأخذ بنظام التخطيط الاقتصادي الذي بدأ يعم كثيراً من دول العالم حيث أن هذا النظام يتطلب ضماناً لتنفيذ الخطة، وأن تخطط لهذه الأهداف أساساً عند إعداد مشروع تقديرات الميزانية العامة للدولة استناداً إلى أن هذه الميزانية أصبحت المصدر الرئيسي في تمويل المشروعات الواردة في الخطة كما تعد بمثابة عملية التخطيط قصير الأجل مدته سنة، أو أكثر من سنة، عموماً هي في الغالب سنة تترجم خطة التنمية وأهدافها إلى برامج سنوية<sup>2</sup>.

## ثالثاً: الميزانية العامة تقدير لإيرادات ونفقات الدولة عن فترة قادمة

تتضمن الميزانية العامة للدولة، توقعات لأرقام مبالغ النفقات العامة والإيرادات العامة لمدة لاحقة غالباً ما تكون سنة، يتطلب هذا الطابع التقديري للميزانية العامة أقصى درجات الدقة والموضوعية إذ تتوقف أهمية الميزانية العامة على دقة معايير التوقع والتقدير، ونجاحها في تقليل هامش الخطأ، وتقليص الفجوة بين التقدير والواقع، ولا يمكن لمثل هذا التقدير للميزانية العامة أن يتم بمنأى عن متغيرات النشاط الاقتصادي الكلي.

فتقوم أجهزة الدولة المختلفة، بتقدير حجم النفقات العامة والإيرادات العامة، اللازمة من أجل تنفيذ السياسات المالية العامة بحيث تأتي هذه التوقعات بصورة مفضلة وموزعة بين الإيرادات العامة المختلفة، ومقسمة حسب أنواعها المتعددة، وبما يتفق مع أبعاد السياسة المالية للدولة.

ولا تقيد تقديرات الإيرادات والنفقات العامة من حيث الناحية الحسابية فقط، بل تفيد أيضاً في التعرف على حجم كل من الإيرادات والنفقات العامة، ونسبة كل منهما إلى مجموع الإيرادات العامة أو إلى النفقات العامة،

<sup>1</sup> لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص: 44.

<sup>2</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص: 149.

ومقارنة تغيرات كل منهما مع الفترات السابقة، مما يفصح عن سياسة الدولة في الإنتاج، ومدى تدخل الدولة في التوزيع، وهل تعمل الدولة من خلال السياسة المالية، على الحفاظ على التوزيع الأولي للدخل أم على العدل والمساواة، أم تعمل على زيادة التباين والاختلاف والتفاوت وبذلك فإن الميزانية العامة للدولة تنطوي على عملية مستمرة، ذات طابع اقتصادي ومالي، تتضمن إذا تيارات متدفقة من النشاطات الاقتصادية يعتبر فيها الحاضر امتداد للماضي، ويعد فيها المستقبل استمرار للحاضر، أي أن تقديرات الميزانية العامة، تبرز منجزات السياسة المالية للدولة، التي تحققت خلال سنوات سابقة، وأهداف هذه السياسة خلال سنوات قادمة<sup>1</sup>.

#### رابعاً: الميزانية العامة برنامج لتحقيق أهداف المجتمع

وفي هذا النص تحديد قاطع لأهداف البرنامج ومعيار يتم على أساسه تقييم السياسات المقترحة وتفضيل البدائل، فالميزانية كوسيلة لتنفيذ السياسات والبرامج قد تنحرف بها الحكومة لتحقيق مآربها، فتصبح برنامجاً لإرضاء طبقة معينة دون الأخرى أو قطاع دون الآخر، أو تصبح برنامجاً دعائياً يعده الحزب الحاكم ليخوض به إحدى المعارك الانتخابية، ولكي لا تتحول الميزانية إلى أي من الاتجاهات، فلا بد من تحديد واضح للأهداف التي يعد البرنامج من أجلها والتي تسعى إلى تحقيقها، فالميزانية كسياسة اقتصادية متكاملة تتأثر بمتغيرات الاقتصاد القومي والعالمي وتؤثر آثارها في تحقيق أهداف المجتمع، ويصبح هذا التحديد لهدف البرنامج معياراً يتحتم على السلطة التنفيذية أن تضع تحقيقه نصب عينها في تحضير وإعداد وتنفيذ الميزانية، ومعياراً يلزم السلة التشريعية بالرجوع إليه في مناقشتها للسياسات والبرامج والتحقق بكافة الطرق من توافره وإتباعه وتنفيذه في كل المراحل<sup>2</sup>.

#### خامساً: الميزانية العامة خطة سنوية

تعتبر الميزانية العامة جزء من التخطيط المالي قصير الأجل لعمل الحكومة لمدة زمنية مقبلة تسمى السنة المالية، وقد تتطابق مع بداية ونهاية السنة الهجرية أو الميلادية، كما قد تبدأ أو تنتهي بتاريخ آخر خلال السنة<sup>3</sup>.

#### سادساً: الميزانية العامة وثيقة محاسبية

تخضع الميزانية العامة للشكليات التي يعرفها نظام المحاسبة العمومية على هيئات عمومية ذات طابع إداري (غير ربحي) والتي تعتمد في مسك محاسبتها على تقسيم الميزانية إلى قسم خاص بالإيرادات الآخر خاص بالنفقات وكل جانب مقسم إلى فصول، كل فصل إلى أبواب وكل باب إلى مواد ثم بنود.

#### سابعاً: الميزانية كقاعدة لمراقبة الأداء

كما تم تعريف الميزانية سابقاً فهي تعبر عن برنامج أو خطة عمل للمؤسسة لفترة زمنية محددة وبالتالي تعتبر كأداة لمراقبة الأداء من خلال قياس حجم ونسبة ما تم تحقيقه من البرامج المسطرة والمقارنة بين ما كان مقرراً وما تم تحقيقه فعلاً<sup>4</sup>.

1 خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص: 272.

2 حامد عبد المجيد دراز، سميرة إبراهيم أيوب، مرجع سابق، ص: 59.

3 لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص: 44.

4 رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2016، ص: (122-123).

## ثامنا: للميزانية صفة إيلاء الأولوية للنفقات على الإيرادات

هذه الصفة في الحقيقة مرتبطة بالصفة التقديرية للموازنة (الميزانية) ويرى الباحثون أن إعطاء الأولوية للنفقات على الإيرادات هو أحد التدابير المتخذة، في ظل الفكر المالي التقليدي، ويرون أن تبرير ذلك ناجم عن ظالة دور الدولة، وقيامها بالنفقات الضرورية المحدودة واللازمة لسير المرافق العامة، والتي لا يمكن الاستغناء عنها لتحقيق الصالح العام من جانب، بينما تتسع الدولة في الحصول على الإيرادات اللازمة لتغطية هذه النفقات من جانب آخر،

فالدولة عكس الأفراد تحدد إيراداتها تبعا لنفقاتها، لا العكس، بالإضافة إلى أن اعتماد النفقات العامة في البدء يمكن السلطة من إجراء تقدير واضح للإيرادات في ضوء الاحتياجات، مع تحديدها والاختيار بينها والرقابة عليها.

ولكن اتساع دور الدولة، وتدخلها في الحياة الاقتصادية أدى إلى تغيير هذه القاعدة، فقد تزايدت النفقات العامة بشكل كبير، وتنوعت ولم تتصف بالجمود الذي خلعه عليها الفكر التقليدي نتيجة انحصارها في ضمان سير بعض المرافق الضرورية<sup>1</sup>.

## الفرع الثالث: أهمية وأهداف ودور الميزانية العامة للدولة

## أولا: أهمية الميزانية العامة للدولة

تعد الميزانية شيئا ضروريا أيا كان شكل الحكم في البلاد، إن بدونها لا يمكن أن تسير المصالح العامة سيرا منتظما، وهي بذلك تعتبر وثيقة إدارية تبين فيها النفقات والإيرادات الاحتمالية المستقبلية، غير أن لها في الحكومات النيابية أهمية خاصة إذ يجب أن يعتمد البرلمان وان يجيزها، ولذلك فهي تعد في النظام البرلماني عمل إجازة إلى جانب كونها عمل تقديري فيجاز للحكومة بمقتضاها إنفاق المصروفات وتحصيل الإيرادات الواردة في الميزانية، وقد أصبح اعتماد المجالس الشعبية للميزانية مبدأ من مبادئ القانون العام في كل الدول ذات الحكومات النيابية.

## 1- الأهمية السياسية للميزانية العامة

للميزانية أهمية بالغة من الناحية السياسية لأن السلطة التنفيذية بالتقدم كل سنة إلى السلطة التشريعية بخطتها المالية لكي تجيزها أو ترفضها أو تعديل ما جاء بها من اعتمادات، يعني إخضاعها للرقابة الدائمة لهذا المجلس<sup>2</sup>.

## 2- الأهمية الاقتصادية للميزانية العامة

ومن الناحية الاقتصادية: تعكس الميزانية العامة في الدول كثير من الحياة الاقتصادية والاجتماعية في مجتمعات هذه الدول، فهي إدارة تساعد في أداة وتوجيه الاقتصاد القومي حيث لم تعد الميزانية أرقاما وكميات كما كانت في المفهوم التقليدي، بل لها آثار في كل من حجم الإنتاج القومي وفي مستوى النشاط الاقتصادي بكافة فروع وقطاعاته.

<sup>1</sup> فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2003، ص: (324-325).

<sup>2</sup> خبابة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، 2009، ص: 256.

فالميزانية العامة تؤثر وتتأثر بهذه القطاعات الاقتصادية، فغالبا ما تستخدم الدولة الميزانية العامة ومحتوياتها (النفقات والإيرادات) لإشباع الحاجات العامة التي يهدف الاقتصاد إلى تحقيقها. فالعلاقة وثيقة بين النشاط المالي للدولة (الميزانية) والأوضاع الاقتصادية بكل ظواهرها من تضخم وانكماش وانتعاش...، بحيث أصبح من المتعذر فصل الميزانية العامة عن الخطة الاقتصادية. وخاصة بعد أن أصبحت الموازنة أداة مهمة من أدوات تحقيق أهداف الخطة الاقتصادية.

### 3- الأهمية الاجتماعية للميزانية العامة

الميزانية العامة وسيلة للتأثير في الحياة الاجتماعية وتوجيهها، ويظهر ذلك من خلال سياسة إعادة توزيع الدخل التي تتفقه الحكومة بواسطتها، فالميزانية وجه اجتماعي وهي كالمصفاة التي يمكن أن تساهم في إقامة العدالة الاجتماعية ولكن لا يمكن الاعتماد على الميزانية العامة وحدها ف تحقيق ذلك<sup>1</sup>.

### 4- الأهمية المالية للميزانية العامة

تظهر أرقام الميزانية العامة بجلاء حقيقة المركز المالي للدولة، فالميزانية العامة تفصل تعدد جميع المصادر التي الإيرادات العامة على الدولة في أثناء السنة المالية كما أنها توضح في الوقت ذاته النفقات العامة التي يجب على الدولة إنفاقها، ومن خلال المقارنة لهذه النفقات بتلك الإيرادات يمكن معرفة ما إذا كانت الميزانية العامة في حالة توازن أو اختلال (عجز أو فائض)، فضلا عن ذلك فإنها توضح ماهية النفقات وأوجه صرفها وماهية الإيرادات ومصادر الحصول عليها، فهي إذا الأداة الرئيسية للتخطيط المالي إذ تحرك عملية التمويل والإنفاق وتؤدي دورا قياديا في نظام الدولة المالي<sup>2</sup>.

### 5- الأهمية القانونية للميزانية العامة

يصدر بالميزانية قانون يعرف بقانون ربط الميزانية (قانون المالية) وهذا القانون يعد عملا تشريعيًا من حيث الشكل، إلا انه يعد من الناحية الموضوعية حسب الرأي الراجح عملا إداريا، لأنه لا يتضمن عادة قواعد عامة مجردة بل هو تنظيم تعدد السلطة التنفيذية للإيرادات العامة والنفقات العامة في حدود القوانين السارية.

ويتربط على ذلك أنه لا يجوز أن تضمن مشروع الميزانية أو نفقات لا تستند إلى قانون قائم، كذلك لا يجوز أن تنتهز الحكومة فرصة عرض مشروع الميزانية وتندرج معه نصوصا تشريعية مالية تتضمن قواعد عامة مجردة كفرض ضرائب<sup>3</sup>.

### ثانيا: أهداف الميزانية العامة

إن الهدف من الميزانية العامة هو تقديم الخدمات للمواطنين، دون النظر إلى عامل الربح والخسارة، فتقوم الأجهزة الحكومية، بتوفير التعليم المجاني، وتقديم الخدمات الصحية مثلا، دون أن تتقاضى أجرا على ذلك، كما أن الدولة تقوم بتقديم إعانات للأفراد، وإعانات مالية للمؤسسات العامة لتغطية عجزها، ولتمكينها من

<sup>1</sup> محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، مرجع سابق، ص:90.

<sup>2</sup> عبد الباسط علي الزبيدي، مرجع سابق، ص:153.

<sup>3</sup> بلال صلاح الأنصاري، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، مركز الدراسات العربية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2017، ص:184.



تقديم الخدمات العامة الضرورية وبأسعار أقل من التكلفة (من أمثلة ذلك الإعانات المقدمة لشركات الخطوط الجوية العربية السعودية، وإعانة السكك الحديدية، وشركات الكهرباء)<sup>1</sup>.

### ثالثاً: دور الميزانية العامة للدولة

أحدثت التغيرات والتطورات الاقتصادية والاجتماعية التي طرأت على مختلف الدول تعديلات جذرية وعميقة في فكرة الموازنة والدور الذي تقوم به في مالية الدولة وفيما يتعلق بهذا الدور فإننا نجد مفهومين الأول منظمًا ذاع لفته معينة في فكرة النظرية التقليدية، والثاني انتشر مع الواقع المتطور وهو المفهوم الحديث الذي تأخذ به المالية العامة الحديثة.

ويمكن القول أن الميزانية العامة هي نظام توزيع الموارد تماماً كما هو نظام توزيع الدم في أجزاء الجسم، على اعتبار أن الدم هو الأموال، والجسم هو الدولة أو كذلك تعتبر الميزانية العامة أداة رقابة (CONTROL)، وأداة تسيير (MANAGEMENT)، وأداة تخطيط (PLANNING) تدل على مدى صحة، وقدرة، وأولويات، ومشاكل أي أمة من الأمم، وتتمحور أهداف الميزانية BEDGET OBJECTIVES على النحو التالي:

1- **الهدف المالي (FISCAL OBJECTIVE):** ويتمثل في تحديد حجم الإنفاق وحجم الإيرادات، وعجز أو فائض الميزانية.

2- **هدف التخصيص (ALOCATIVE OBJECTIVE):** ويعني تخصيص الموارد وفق وظائف الدولة المختلفة والمتغيرة، كالإنفاق على الدفاع، والتربية، والصحة وغيرها.

3- **الهدف السياسي (POLITICAL OBJECTIVE):** والذي يتمثل في ترتيب الأولويات العامة للمجتمع. وعلى مستوى الأغراض المقبولة للميزانية طبقاً لرأي شيك SHICK فهي: الضبط (الرقابة)، والإدارة والتخطيط، فيشير الضبط إلى الاهتمام التشريعي بالرقابة المحكمة على النفقات التنفيذية، وأن أحد أنواع الضبط هو التخصيص طبقاً لموضوع الإنفاق، ومن ثم تستخدم المراجعة المالية للتأكد من كيفية إنفاق المال على الأشياء التي تمت الموافقة عليها، أما وجهة نظر الإدارة فترتكز على أداء الأنشطة الجارية، وبالتالي يصبح المديرون مسؤولون عن كفاءة أنشطتهم من خلال أساليب قياس أداء العمل المختلفة. في حين يركز التخطيط اهتمام على البرامج، وعلى العلاقة بين الإيرادات والنفقات من أجل تحقيق الأهداف التي وضعت على أساسها الموازنة<sup>2</sup>.

1 محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2008، ص:13.  
2 خالد عيسى العدوان، محمد كنوش الشرعة، الأبعاد السياسية للموازنة العامة للدولة، مجلة دراسات، العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 41، العدد 03، 2014، كلية الآداب، جامعة اليرموك، الأردن، ص:787.

## الفرع الرابع: وظائف الميزانيات العامة

تمثل الميزانية العامة باعتبارها وثيقة معتمدة من السلطة التشريعية تفوض من الأخيرة للحكومة بتحصيل الإيرادات وإنفاق المصروفات لتحقيق أهداف محددة، ونظرا لأن أهداف الميزانية تحدد مصادر التمويل العام وأوجه استخدامها فإنها أيضا تلعب دورا رئيسيا في النشاط الحكومي وهكذا يمكن القول أن عملية الموازنة العامة تنطوي على أربع وظائف هي: الوظيفة الاقتصادية، الوظيفة السياسية، الوظيفة القانونية والوظيفة الإدارية<sup>1</sup>.

## أولا: الوظيفة الاقتصادية

كما سلف الذكر فإن الميزانية العامة هي الخطة المالية السنوية لبرنامج عمل الحكومة، وتعتبر الميزانية لكونها أحد أهم أدوات السياسة المالية والسياسة الاقتصادية وسيلة يمكن من خلالها أن تتطلع الحكومة إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية الرئيسية من خلال المحاور التالية:

- ✓ توفر الميزانية العامة نظام مالي يمكن من خلاله توجيه الإنفاق الكلي بما يتوافق مع القيود الاقتصادية الكلية؛
- ✓ تساعد الميزانية العامة في تخصيص الموارد بما يتوافق مع أولويات السياسة الحكومية؛
- ✓ تسهم الميزانية العامة في تحقيق الاستخدام الأمثل والكفاء للموارد ومن ثم تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية.

## ثانيا: الوظيفة السياسية

تضمن عملية الميزانية لنواب الشعب وممثليه تدقيق واعتماد عمليات تحصيل الضرائب وإبرام القروض العامة ومتابعة توجيه الحكومة لإ اعتمادات المالية العامة. وبطبيعة الحال يتحقق ذلك من خلال الفصل الرسمي للسلطة التشريعية، ثم يتم التنفيذ من خلال الحكومة، على أن يخضع التنفيذ لرقابة وتقييم السلطة التشريعية للتثبيت من التزام الحكومة بما تم إقراره.

## ثالثا: الوظيفة القانونية

إن إصدار الميزانية بموجب قانون من السلطة التشريعية يحدد من سلطات الحكومة، إذ أن يجعل الحكومة لا تحصل ضرائب إذا لم يتم إقرارها من السلطة التشريعية من يلزم لمراجعة الميزانية لضمان التزام السلطة التنفيذية بإ اعتمادات السلطة التشريعية، وتتم المسألة القانونية لمن يتجاوز ما تقرره السلطة التشريعية .

<sup>1</sup> عاطف وليم أندراس، الاقتصاد المالي العام في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2010، ص: (530-532).

## رابعاً : الوظيفة الإدارية

ترسم الميزانية العامة السياسة الحكومية للمؤسسات العامة من خلال إعلام الأخيرة بحجم الأموال المتعين عليها إنفاقها للأغراض المختلفة، ومن خلال ذلك يتم توجيه تنفيذ السياسات وفي بعض الأنظمة إعداد الميزانية، قد يتم دعم الوظيفة الإدارية من خلال تضمين أهداف أداء خدمات معينة في إطار وثيقة الميزانية. وتوجد علاقة اعتماد متبادلة بين الوظائف الأربعة السابقة إذ من غير المحتمل أن تنفذ الحكومة سياسات اقتصادية ناجحة (الوظيفة الاقتصادية)، كما تم إقرارها من السلطة التشريعية (الوظيفة السياسية) إذا لم تصل أهداف الميزانية بشكل فعال للمؤسسات العامة (الوظيفة الإدارية) ولم تحقق الالتزام بالسياسات المعتمدة (الوظيفة القانونية).

## الفرع الخامس: الميزانية العامة والمفاهيم المشابهة لها

## أولاً: الميزانية العامة والموازنة العامة

يستخدم اصطلاحاً الموازنة العامة والميزانية العامة، بشكل مترادف، يؤيدان نفس المعنى في كتب ومؤلفات المالية العامة.

ويحاول بعض الكتاب أن يفرق بين كلمة الموازنة والميزانية، فيرى أن كلمة الموازنة مرتبطة بالدولة، وأن الموازنة العامة تقابلها كلمة (Budget) باللغة الإنجليزية، وهي نفقات وإيرادات الدولة لسنة مالية قادمة، أما كلمة الميزانية فهي مرتبطة بالشركات والمؤسسات والمنشآت الموجودة في القطاع الخاص، ففيها يستخدم اصطلاح الميزانية العمومية، والذي يقابله اصطلاح (Balance Sheet) باللغة الإنجليزية، والميزانية العمومية هي عبارة عن كشف للمركز المالي للشركة في لحظة معينة، وتتضمن موجبات ومطلوبات الشركة في تاريخ معين<sup>1</sup>.

إن كلمة موازنة مشتقة من وزن بين الشئيين، فقد جاء في لسان العرب: "وازنت بين الشئيين ميزانية ووزنا ووزانة: عادلة وقابلة، وقد أخذت لفظة الميزانية من الموازنة، تعني المقابلة بين شئيين، والتعادل بينهما". إن تعبير الموازنة العامة أكثر دلالة وانطباقاً على التوازن، والذي يعني التوازن بين الإيرادات والنفقات عنصري الموازنة العامة.

وأما لفظة ميزانية فهي اصطلاحاً حديث تم استخدامه من طرف بعض الكتاب المعاصرين، وتم تداوله في العمل اليومي وبين العاملين في الجهاز الحكومي، والعاملين في القطاع الخاص، ولم يكن معروفاً في العصور القديمة، ميزانية الدولة هي سجل تتعادل فيه موارد الدولة مع نفقاتها<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد ساحل، مرجع سابق، ص: 227.

<sup>2</sup> لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص: 48.

هذا التباين في استخدام المصطلحين لقصد واحد، كما موضع مناقشة خبراء الموازنة العرب في عدة مؤتمرات عقدتها المنظمة العربية للعلوم للإدارية، منها المؤتمر الخامس بالكويت عام 1980 وقد أصبحت كل هذه المؤتمرات العربية باستخدام مصطلح "الموازنة" لأن استعمال مصطلح "الميزانية" يدعو إلى الخلط مع مصطلح "الميزانية العمومية" المستخدم في علم المحاسبة.

وتختلف موازنة الدولة عن ميزانيتها، بحيث أن الموازنة هي كشف تقديري بإيرادات ونفقات الدولة عن سنة مالية معينة، بينما الميزانية هي كشف بما لها وما عليها في فترة زمنية معينة أو في نهاية السنة المالية، فالموازنة هي المؤشر الأساسي لما تقوم به الحكومة والأهداف التي تتوخاها، وهي بالتالي أداة حقيقية لتخطيط الأهداف التنموية<sup>1</sup>.

ويرى كل من الدكتور لعمارة جمال والدكتور محمد ساحل، في دراستيهما أساسيات الموازنة العامة للدولة والمالية العامة على التوالي بأنه ومن الرغم من هذه الأسباب العلمية، فإنه ولأسباب موضوعية تتعلق بالدراسة التطبيقية، فضلنا استعمال لفظ "الميزانية"، وهذا لكون أن مصطلح لفظ "الميزانية العامة" مستعمل في العرف الحكومي والتشريع المالي بالجزائر، بدل من لفظ "الموازنة العامة"، وهذا الرأي للأستاذين السابق ذكرهما أخذ به في هذه الدراسة.

#### ثانيا: الميزانية العامة والميزانيات العمومية للمؤسسات أو الشركات

تعرف الميزانية العمومية للمؤسسات بأنها بيان يصور المركز المالي للمؤسسة في نهاية السنة المالية لها، وعلى هذا الأساس فهي تتضمن أرقاما فعلية في تاريخ محدد، بنتائج النشاط الاجتماعي من خلال العام الذي انقضى، خلافا للموازنة العامة التي تتضمن أرقاما تقديرية عن سنة مقبلة، أي ما يتوقع تحصيله من إيرادات عامة خلال العام القادم، وما ينبغي أن يكون عليه الحال بالنسبة للإنفاق العام<sup>2</sup>.

كما تتضمن الميزانية العمومية للمنشأة أرصدة الموجودات (الأصول) والمطلوب (الخصوم) بينما تتضمن الميزانية العامة للدولة النفقات العامة المتوقعة<sup>3</sup>.

#### ثالثا: الميزانية العامة والميزانية الوطنية الاقتصادية

تختلف الميزانية العامة عن الميزانية الوطنية الاقتصادية في كون هذه الأخيرة عبارة عن جملة من التقديرات والتوقعات للنشاط الاقتصادي خلال سنة ما، أي مقياسا للنمو الاقتصادي خلال تظهر فيها عادة معدلات الناتج الخام، التشغيل الكلي، مستويات التضخم، وغيرها من المقاييس الاقتصادية والمالية لاقتصاد

1 عدنان محسن ضاهر، الموازنات العامة في الدول العربية، دراسة مقارنة حول إعداد وإقرار وتنفيذ ومراقبة تنفيذ الموازنة في الدول العربية، ص: 13، متاح على: <https://agora-parl.org/sites/default/files/adnandaherbook-a.pdf>.

2 لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص: 49.

3 خديجة الأعسر، إقتصاديات المالية العامة، كلية الاقتصاد، جامعة القاهرة، 2016، متاح على :

<https://drive.google.com/file/d/1aH3NUigaU0TC0971wP28GPP25jEfM2eu/view> ص: 224.

الدولة، ولا يقتصر دورها على تقدير حجم النفقات والإيرادات في الوطن فقط، وإنما يمتد ذلك إلى كل أصول وخصوم الدولة خارج الوطن، وذلك عن طريق إجراء حساب مالي يقوم به خبراء المالية يسمى حساب الثروة الوطنية، كما تختلف الميزانية العامة عن الميزانية الوطنية لعدم خضوع التقديرات المالية لهذه الأخيرة لإجراء الإجازة كما هو عليه الحال بالنسبة للميزانية العامة<sup>1</sup>.

#### رابعاً: الميزانية العامة والحساب الختامي للدولة (الحكومة)

يتضمن الحساب الختامي للحكومة النفقات العامة التي تم إنفاقها فعلاً والإيرادات العامة التي تم تحصيلها فعلاً خلال فترة مالية منتهية عادة ما تكون سنة وبذلك يتضمن أرقاماً فعلية وهو يختلف عن الميزانية العامة للدولة التي تتضمن أرقاماً تقديرية، ويلاحظ أن كل ميزانية عامة يكون لها حساب ختامي الذي يصدر عن نفس الفترة التي تكون قد نفذت فيها، وبمقارنة أرقام الميزانية العامة بأرقام الحساب الختامي يمكن معرفة مدى صحة تقديرات الميزانية العامة ومطابقتها للواقع<sup>2</sup>.

#### خامساً: الميزانية العامة والميزانية النقدية

الميزانية النقدية كشف حسابي يتضمن إيرادات الدولة المتوقعة خلال فترة زمنية قادمة تهدف الدولة من خلال هذه الميزانية ترشيد استخدام مواردها من النقد الأجنبي الذي يتميز بالندرة لضمان حسن استخدامها لهذا النقد، ومن خلال ذلك يتضح الفارق بين الميزانية النقدية والميزانية العامة للدولة حيث تهتم الأخيرة بإيرادات الدولة ونفقاتها كاملة كما أن الميزانية النقدية تعهدتها الأجهزة النقدية كالبنك المركزي في حين الميزانية العامة تعدها السلطة التنفيذية وتصادق عليها السلطة التشريعية ومع ذلك فكلاهما أرقام تقديرية<sup>3</sup>.

#### سادساً: الميزانية العامة وقانون المالية

في الأصل إن مفهوم الميزانية يقوم على المفهوم المحاسبي أي أننا نجد في هذه الوثيقة مجموعة الحسابات المتعلقة بالإيرادات والنفقات أي المبالغ التي سوف يحصل عليها والمبالغ التي سوف تصرف، وهذا ما عرف بالمفهوم التقليدي. غير أن المفهوم المعاصر تطغى عليه الصبغة القانونية، فالميزانية أصبحت تسمى بقانون المالية، فالفرق مهم جداً لأن المفهوم التقليدي قد يحصر، الميزانية في طابع اقتصادي وبالتالي الأخذ بمحتواها ليس إجبارياً في حين أنه عندما يصبح للميزانية طابع قانوني، فالأخذ بمحتواها يصبح إجبارياً، وعدم تنفيذه كيف على أساس خطأ جسيم<sup>4</sup>.

1 أوكيل محمد أمين، محاضرات في قانون الميزانية العامة، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية، كلية العلوم السياسية، جامعة بجاية، 2014، ص:13.

2 خديجة الأعسر، إقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص:225.

3 عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص:148.

4 دنيدي يحيى، المالية العمومية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 2014، الجزائر، ص:52.

يعتبر قانون المالية وثيقة مالية سنوية تتضمن الميزانية العامة للدولة، الميزانيات الملحقة والحسابات الخاصة للخزينة، كما يتم من خلاله تأسيس أو إلغاء ضريبة أو اقتطاع إجباري، وعليه فإن قانون المالية هو الإطار القانوني الذي تصدر فيه الميزانية العامة للدولة<sup>1</sup>.

### سابعاً: الميزانية العامة والنظام المحاسبي العمومي

يعتبر النظام المحاسبي الحكومي (العمومي) الأداة الرئيسية والوحيدة لتنفيذ الميزانية العامة، كما يعتبر النظام المحاسبي الركيزة التي تستند عليها الميزانية في مراحلها المختلفة في التحضير للإعداد والتنفيذ والمراقبة.

وعليه يصعب تصور وجود نظام محاسبي حكومي من دون أن يشمل على الميزانية العامة من الناحية العملية.

وتتصف العلاقة بين النظام المحاسبي العمومي والميزانية العامة للدولة بأنها علاقة متداخلة ومتزامنة، فالميزانية باعتبارها خطة معتمدة تتضمن برامج عمل وتقديرات للإيرادات والمصروفات اللازمة لتنفيذ تلك البرامج خلال الفترة المالية القادمة تمثل الركيزة الأساسية للنظام المحاسبي العمومي حيث أن البرامج والأنظمة المتفرعة عنها هي مجال تطبيق هذا النظام الذي يتناولها بالمعالجة بهدف توفير تقارير وقوائم تتضمن معلومات عن تلك البرامج بغرض استخدامها في المجالات الإدارية والمالية<sup>2</sup>.

وتعتبر الميزانية العامة معياراً للمقارنة تقاس عليه وتنسب إليه نتائج التنفيذ الفعلي، ولهذا كان من اللازم أن تتماشى خريطة الحسابات والقواعد المحاسبية في نظام المحاسبة العمومية مع نظام الميزانية العامة المطبق في دولة ما. بحيث يمكن القول بأن هيكل الحسابات الحكومية يعد انعكاساً لهيكل الميزانية العامة ويرتبط بمدى تطور أساليب إعدادها وتبويبها، الأمر الذي يتطلب دراسة مراحل التطور في إعداد وتبويب الميزانيات ثم تحديد هيكل الميزانية العامة<sup>3</sup>.

ويعتمد النظام المحاسبي الحكومي على تقسيماته الميزانية ورموزها في فتح الحسابات في المجموعة الدفترية الخاصة بالنظام ويستخدم نفس التحليل الوارد في الدليل المحاسبي للميزانية، وعليه فإن عملية التنفيذ الفعلي التي يتم تثبيت قيودها المحاسبية من المستندات المختصة في المجموعة الدفترية تعطي النتائج الفعلية والحسابات الختامية لما حصل من تنفيذ لخطة الميزانية العامة.

<sup>1</sup> مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص تدبير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التدبير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد- تلمسان، 2011/2010، ص:22.

<sup>2</sup> محمد خالد المهاني، حسن عبد الكريم سلوم، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الخامس والستون، 2007، ص:88.

<sup>3</sup> محمد رشيد عبده الجمال، علاء الدين محمد الدميري، دراسات في المحاسبة الحكومية: النسق الفكري وقضايا التطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2004، ص:56.

وإن اتخاذ القرارات بخصوص إعداد الميزانية لأي سنة مالية يعتمد على النتائج الفعلية للسنة السابقة التي يقدمها النظام المحاسبي الحكومي عن الإيرادات والمصروفات وما يوفره هذا النظام من مؤشرات تتعلق بإنجاز الخطط والبرامج<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: المبادئ (القواعد) الأساسية للميزانية العامة للدولة

وقد تم التطرق في هذا المطلب للقواعد التالية:

- ✓ قاعدة السنوية؛
- ✓ قاعدة وحدة الميزانية؛
- ✓ قاعدة عدم التخصيص؛
- ✓ قاعدة شمول وعمومية الميزانية؛
- ✓ قاعدة توازن الميزانية العامة.

### الفرع الأول: قاعدة السنوية

#### أولاً: مفهوم قاعدة سنوية الميزانية العامة للدولة

يقصد بقاعدة السنوية أن تكون المدة التي تغطيها الميزانية سنة واحدة مع عدم اشتراط إنفاقها مع السنة الميلادية وإنما تحدد السنة تبعاً لظروف كل دولة على حدة<sup>2</sup>.

كما يقصد بمبدأ سنوية الميزانية أن يتم تقدير الإيرادات والنفقات بصورة دورية ولمدة سنة واحدة ويكون لكل سنة فإن ذلك يؤدي ميزانية مستقلة بنفقاتها وإيراداتها عن ميزانية السنة السابقة وعن ميزانية السنة اللاحقة<sup>3</sup>.

إن تحديد بداية السنة المالية ونهايتها يرتبط بالطريقة المتبعة في قيد الحساب النهائي للسنة المالية دون أن يتم إنفاق النفقات كافة أو تحصيل الإيرادات كافة ومن هنا برزت طريقتان في قيد الحسابات المتعلقة بالسنة المالية بعد انتهائها وهاتان الطريقتان هما طريقة حسابات الخزانة (الأساس النقدي) وطريقة حسابات التسوية (أساس الاستحقاق)، ففي الطريقة الأولى ينظر إلى الميزانية على أنها حساب للخزانة حيث تغلب عليها وجهة النظر المالية ويكون حساب لسنة المالية الختامي على أساس ما أنفق وما تم تحصيله فعلاً خلال هذه السنة بصرف النظر عن تاريخ نشوء التزام الدولة بالدفع أو تاريخ نشوء التزام الدولة بالدفع أو

1 محمد خالد المهديني، حسن عبد الكريم سلوم، مرجع سابق، ص: 89.

2 محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: 146.

3 خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص: 282.

تاريخ نشوء حقها في التحصيل أما الطريقة الثانية فيتم حساب السنة المالية الختامي على أساس المبالغ التي التزمت الحكومة بدفعها حتى ولو لم يتم دفعها فعلا خلال السنة المعنية<sup>1</sup>.

أما في خصوص تطبيق هذا المبدأ في الميزانية العامة بالجزائر، تبدو قاعدة سنوية الميزانية العامة ملائمة وتجسد توجه مشترك لكل الهيئات والجماعات والأفراد المدعويين لوضع توقعات للنفقات والإيرادات، حيث أن السنة هي المدة الأكثر ملائمة لتشكيل توقعات السياسة المالية والمصادقة عليها، والتي بإمكانها أن تعطي كل فاعليتها في المراقبة.

وعن بداية السنة المالية في الجزائر فقد كان في أول أفريل من السنة، أما حاليا فإن سنة تنفيذ الميزانية العامة تبدأ من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر، حيث يتوافق تنفيذ الميزانية العامة مع السنة المدنية<sup>2</sup>.

### ثانيا: مبررات قاعدة سنوية الميزانية العامة للدولة

إن من أسباب اختيار السنة كفكرة زمنية قياسية للميزانية العامة للدولة ما يلي:

- ✓ صعوبة تقدير التنبؤ للإيرادات العامة ونفقاتها إذا كانت لفترة طويلة، أي أكثر من سنة واحدة؛
- ✓ إن إطالة فترة الميزانية العامة إلى أكثر من سنة يقود إلى ضعف الرقابة عليها؛
- ✓ ضرورة احتواء الفترة الزمنية القياسية إلى كافة المواسم والمحاصيل، والسنة هي الفترة الزمنية التي توفر هذا الشرط فإذا كانت الفترة الزمنية أقل من سنة فإنها لن تشمل كافة المواسم والمحاصيل. وهذا يضعف من إمكانية مقارنة الميزانية الحالية بالموازنات السابقة كما أن إطالة الفترة للميزانية إلى أكثر من سنة تقود إلى نفس النتيجة<sup>3</sup>؛
- ✓ طول الإجراءات المتعلقة بعملية الميزانية بدءا من أولى خطواتها أو مراحلها حتى المصادقة عليها وإصدارها ووضعها موضع التنفيذ، ومن هنا فإنه يصبح من العسير والمكلف جدا أن يتم تكرار هذه العملية أكثر من مرة في السنة الواحدة وخاصة أن هذه الإجراءات تستغرق في العادة حوالي ثلاثة شهور، وربما أكثر في معظم الأحيان، قبل بدأ السنة المالية الجديدة<sup>4</sup>.

### ثالثا: عيوب قاعدة السنوية في الميزانية العامة

إن تطور وظائف الدولة في المدة الأخيرة جعل التقيد بالقاعدة السنوية على إطلاقها أمرا صعبا جدا، وهذا ما حمل بعض المؤلفين على أن يوجهوا لهذه القاعدة الاعتراضات التالية<sup>5</sup>:

1 عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص:179.  
 2 لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، 2004، ص: (84-86).  
 3 محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى 2000، ص:187.  
 4 علي العربي، عبد المعطي عساف، إدارة المالية العامة، بدون دار وتاريخ نشر، ص:120.  
 5 حسن عواضة، عبد الرؤوف قطيش، المالية العامة: الموازنة، الضرائب والرسوم، دراسة مقارنة، دار الخلدونية للصحافة والطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1995 ص:79.



- ✓ إن طبيعة الأعمال الإنشائية الكبرى التي تتولاها الدولة تتعارض مع القاعدة السنوية، إذ يستغرق تنفيذها عدة سنوات، فمماذا يحل بها عند دخول كل سنة جديدة في حال اعتماد قاعدة السنوية بصورة مطلقة؛
- ✓ هناك إتمادات ترصد لأشغال ومشتريات تتجاوز حتما نطاق السنة الجارية ولا بد من تسديد ثمنها كله أو قسم منه خلال السنة المالية التالية، فهل من المعقول أن تلغى الإتمادات الباقية بدون استعمال، ودون أن يعتمد إلى فتح إتمادات جديدة تقابلها في موازنة السنة التالية؛
- ✓ إن الأوضاع الاقتصادية تتبدل بصورة دائمة فيما يقال له "الدورة الاقتصادية" التي قد تمتد إلى بضع سنوات. فلا بد من أخذ هذه الدورة بعين الاعتبار قضية تطور الموازنة (الميزانية) الحديثة، وانطباعها بالطابع الاقتصادي والاجتماعي، وارتباط توازنها بالتوازن الاقتصادي العام، الذي يوجب علينا التفكير لأكثر من سنة.

#### رابعاً: الاستثناءات الخاصة بقاعدة سنوية الميزانية

1- الإتمادات الدائمة (أكثر من سنة): هذه الإتمادات التي تجيزها السلطة التشريعية (البرلمان) في إنجلترا لمدة حكم ملكي كامل، مردها إلى السلطة التشريعية حيث ترغب في عدم إضاعة الوقت في درس بنود الميزانية لا شك في ضرورتها ولكن ثمة إتمادات استثنائية لأكثر من سنة (ثلاث سنوات) في بلجيكا أو بعض الإتمادات التي تظل قائمة ما لم تقرر السلطة التشريعية عكس ذلك، كما في الولايات المتحدة الأمريكية<sup>1</sup>.

2- إتمادات التعهد (قوانين البرامج): إن التطورات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية التي شملتها الدولة المعاصرة منذ بدايات هذا القرن، وخاصة تلك التي وسعت دور الدولة في عملية التنمية الشاملة، أو التي طرحت أساليب التخطيط المتوسط أو طويل المدى كأساس لا بد منه لإدارة هذه العملية التنموية، فقد أدت إلى وجود استثناءات على هذا المبدأ، فالمشروعات التنموية الأساسية تحتاج لتنفيذها عدة سنوات، وأنه لا بد من إدراجها في إطار الميزانيات العامة، الأمر الذي أصبح يستدعي وضع ميزانيات تغطي فترة طويلة، ويمتد طولها بمقدار المدة التي تغطيها الخطط أو تحتاجها عملية تنفيذ هذه المشروعات، وبالرغم من أهمية هذا الاستثناء إلا أنه لم يتمكن في واقع الأمر من هدم هذا المبدأ، وإنما أصبح يفرض وضع ميزانيات تخطيطية إلى جانب الميزانيات السنوية التي لا تكاد توجد في دولة من الدول إلا وتأخذ بنظامها<sup>2</sup>.

3- موازنة الدورة الاقتصادية: لقد كان من نتيجة تناوب الفترات الكساد والرواج (الدورات الاقتصادية) في اقتصاديات الدول الرأسمالية، أن يتجه بعض الاقتصاديين ( ليندال، ميردال بالويد) بالمناداة بميزانية الدورة الاقتصادية والتي يتم من خلالها معالجة الآثار الضارة للدورات الاقتصادية، وبالطبع سوف تكون فترة الميزانية المقترحة هي نفسها فترة الدورة الاقتصادية في المتوسط.

<sup>1</sup> فوزي عطوي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة 01، سنة 2003، ص: 356.

<sup>2</sup> علي العربي، عبد المعطي عساف، مرجع سابق، ص: 121.

في فترات الرواج الاقتصادي يتعين على الحكومة من خلال مستوى الطلب الكلي (زيادة الضرائب مثلا) وتؤدي هذه السياسة إلى الحد من العوامل التي يمكن أن تعجل بحدوث التضخم النقدي، وفي أوقات الكساد يتعين أتباع سياسة مالية توسعية تؤدي إلى الطلب الكلي، ويتم تمويل هذه السياسة التوسعية في حالة عجز الإيرادات عن طريق الاقتراض العام أو الالتجاء إلى الأموال الاحتياطية التي تراكمت من خلال فترات الرواج.

ومن الناحية النظرية تعد ميزانية الدورة فكرة ملائمة لمواجهة الأزمات الاقتصادية، ولكن فترة الدورة في حد ذاتها يصعب تحديدها بدقة، وخاصة في ظل التدخلات الاقتصادية في مسار الاقتصاد القومي، بالإضافة إلى محاولة تطبيق الدورة سوف يواجه بصعوبات عديدة ومتنوعة تتعلق بمشاكل التنبؤات بالإيرادات النفقات، ومشاكل تتعلق بعمليات الرقابة... إلخ، ومن الناحية العملية يستحيل تطبيق ميزانية الدورة إلا في الدول صغيرة الحجم (اقتصاد صغير نسبيا)، وتعد السويد الدولة الوحيدة التي طبقت ميزانية الدورة، وقد أخذت أيضا كل من بلجيكا وفنلندا وسويسرا بالفكرة الرئيسية لميزانية الدورة<sup>1</sup>.

4- **الإعتمادات الإضافية:** لما كانت أرقام الميزانية العامة هي عبارة عن أرقام تقديرية لمدة سنة مقبلة، فقد يحدث أثناء السنة المالية، أن يظهر أن الإعتمادات المخصصة لبند من البنود أو نوع من الأنواع غير كافية فيظهر عجز واضح على هذا البند<sup>2</sup>.

وعندما تلجأ الحكومة إلى السلطة التشريعية بطلب فتح اعتمادات إضافية، بجانب الإعتمادات الأساسية المقررة لبعض البرامج القائمة، أو فتح اعتمادات إضافية لبعض النفقات الضرورية الطارئة التي لم يكن لها أصلا اعتماد بالميزانية، والنوع الأول قد يطلق عليه اعتمادات تكميلية، أما النوع الثاني فقد يطلق عليه اعتمادات استثنائية، والإعتمادات الإضافية تغطي الجزء المتبقي من الميزانية أي أنها أقل من سنة، مما قد يعده البعض خروجاً على مبدأ السنوية اقتضته الظروف الاقتصادية السياسية والاجتماعية السائدة، ولكنه في الواقع قبول فكرة اعتمادات إضافية وتطبيقها يعد تطورا لمبدأ السنوية للميزانية ومرونة في تطبيقه وليس خروجاً عليه.

5- **الإعتمادات الإثنا عشرية (أقل من سنة):** من المعلوم أن الحكومة لا تستطيع جباية أية ضريبة أو عقد أية نفقة دون أن يؤد بها سلفاً من السلطة التشريعية، أي دون أن يصادق مجلس النواب على الميزانية التي تجيز هذه الجباية وهذا الإنفاق... إلا أن المصادقة على الموازنة قد يتأخر لسبب ما عن بداية السنة المالية، ولما كانت هناك نفقات لا تستطيع الحكومة تأجيلها، كرواتب الموظف مثلا فإنها تفوض استثناء بفتح اعتمادات شهرية مؤقتة على حساب الميزانية المقبلة، وريثما يقرها المجلس النيابي وتسمى هذه الإعتمادات المؤقتة (الميزانيات الإثنا عشرية) ولها أحكام خاصة تختلف باختلاف الدول<sup>3</sup>.

1 سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام "مالية عامة" مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 575.

2 محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص: 47.

3 سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سابق، ص: 576.

خامسا: الاستثناءات الخاصة بقاعدة مبدأ سنوية الميزانية العامة في الجزائر

تستنبط الاستثناءات الواردة على قاعدة سنوية الميزانية العامة في الجزائر على اعتبارين مختلفين<sup>1</sup>:

- 1- من جهة الاعتبارات الفنية والتطبيقية تتعلق بتصحيح آثار مبدأ سنوية الميزانية العامة للدولة؛
- 2- من جهة الاعتبارات السياسية والاقتصادية المتعلقة بمشاكل الاستثمارات المخططة والبرامج، يسمح بإعطاء الترخيص المالي أثر يتعدى كثيرا الإطار الضيق للسنة.

ويمكن حصر الاستثناءات التي ترد على قاعدة السنوية للميزانية العامة في:

- ✓ عمليات البرامج الخاصة بالتجهيز؛
- ✓ ترحيل الإعتمادات؛
- ✓ الإعتمادات الشهرية؛
- ✓ الميزانية المؤقتة؛
- ✓ الإعتمادات التكميلية.

الفرع الثاني: قاعدة وحدة الميزانية العامة

أولاً: مفهوم قاعدة وحدة الميزانية العامة

تعني قاعدة وحدة الميزانية بالمفهوم المالي التقليدي أن تدرج جميع النفقات العامة للدولة والإيرادات العامة في وثيقة واحدة، وليس معنى هذا أن يقدم مشروع الميزانية العامة إلى البرلمان في وثيقة واحدة، بل المقصود أن تكون الوثيقة أو الوثائق المقدمة للهيئة التشريعية تمثل ميزانية واحدة للدولة، وهذا ما يتناقض مع قاعدة تعدد الميزانيات<sup>2</sup>.

وتساعد هذه القاعدة على معرفة المركز المالي للدولة حتى تتمكن أجهزة الرقابة المختلفة من مراقبة تصرفات الدولة المالية، ومطابقتها للأهداف المحددة، والإعتمادات الواردة في الميزانية العامة، كما وافقت عليها السلطة التشريعية، كما تؤدي هذه القاعدة إلى وحدة عرض السياسة المالية للدولة، وترتيب الحاجات العامة طبقاً للأولويات الاجتماعية، بما يكفل تحقيق أقصى قدر من المنفعة<sup>3</sup>.

يقصد بوحدة الميزانية أن تدرج جميع النفقات والإيرادات في وثيقة ميزانية واحدة والمقصود بالميزانية هنا ميزانية الدولة وحدها وبالتالي لا يعد استثناء من هذه القاعدة وجود ميزانيات عامة أخرى خاصة بأشخاص عامة غير الدولة، ميزانية البلديات مثلا حيث أن البلدية شخص عام مستقل عن الدولة وبالتالي فإن له ميزانية عامة مستقلة عن ميزانيتها<sup>4</sup>.

1 لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة في الجزائر، مرجع سابق، ص: (89-90).

2 لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص: 73.

3 لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص: 74.

4 عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص: 147.

ثانيا: مبررات قاعدة وحدة الميزانية العامة للدولة

- 1- يتضح أو يتصف بالوضوح والسهولة لمن يريد أن يقف على حقيقة المركز المالي للدولة حيث أن للدولة حسابا واحدا؛
- 2- يؤدي إلى سهولة تحديد نسبة الإيرادات والنفقات العامة إلى مجموع الدخل القومي بوجود أرقامها في صك واحد للميزانية العامة؛
- 3- يساعد السلطة التشريعية على أن تعرض رقابتها على تخصيص النفقات العامة حسب وجوه الإنفاق الأكثر ضرورة؛
- 4- يحول مبدأ وحدة الميزانية دون تلاعب الجهاز الحكومي في ماهية الإنفاق والاعتماد؛
- 5- يكشف عن إساءة أشغال النفقات العامة وعن التبذير في نفقاتها؛
- 6- يساعد على إيجاد نظام محاسبي موحد لحسابات الحكومة وإدارتها المختلفة؛
- 7- يدعم أسلوب التخطيط لأن الميزانية العامة ما هي إلا الوجه المالي للخطة الاقتصادية<sup>1</sup>.

ثالثا: الاستثناءات الخاصة بقاعدة وحدة الميزانية

لقد درج الفكر المالي الوضعي على تقرير الاستثناءات على وحدة الميزانية العامة الأساسية باستثناء ميزانيات أخرى<sup>2</sup>:

1- **الميزانيات الملحقّة:** عندما كثر نشاط الدولة وبدأ يتعدى النطاق الإداري البحث إلى نطاق أكثر شمولا وعمقا وفي ميادين مختلفة اقتصادية واجتماعية وحتى سياسية، فكان من الضروري التفتيش على أساليب مرنة للإدارة المالية، تتوافق مع هذه الأنشطة الجديدة، ولكي لا يطبق على هذه الأنشطة الجديدة القواعد الصارمة للقانون المالي والمحاسبة العمومية بدأ الإكثار من استنباط الوسائل الكفيلة بإبعاد إدارة أموال خارج إطار الميزانية، وهكذا تم ظهور ميزانيات جانبية وموازية للميزانية العامة للدولة أطلق عليها اصطلاحا الميزانيات الملحقّة<sup>3</sup>.

وهي خاصة ببعض المرافق العامة، أو المشروعات ذات الطبيعة التجارية، والصناعية، والتي لا تتمتع بالشخصية الاعتبارية، تسهلا لمهمتها في إدارة شؤونها بأسلوب اقتصادي سليم بعيد عن التعقيد، والروتين الحكومي ومعتمد على تطبيق أساليب الإدارة الحديثة، مما يقتضي تخصيص ميزانية خاصة بها، وملحقّة بالميزانية العامة الأساسية<sup>4</sup>.

2- **الميزانيات المستقلة:** تضع بعض المؤسسات العامة ميزانيات مستقلة عن شخصية الدولة كالمؤسسات المتمتعة بالشخصية المعنوية المستقلة عن شخصية الدولة كالمؤسسات العامة أو المرافق العامة ذات

1 خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص: 279.

2 غازي عناية، أصول الميزانية العامة في الفكر المالي الإسلامي، دراسة مقارنة، دار الجيل بيروت، الطبعة 1، 1998، ص: 29.

3 فوزت فرحات، المالية العامة، الاقتصادي المالي، دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2001، ص: 104.

4 غازي عناية، مرجع سابق، ص: (29-30).

الأهداف الاقتصادية أو الاجتماعية أو التعليمية أو المالية... إلخ، وبذلك فإن هذه المؤسسات لها استقلال إداري ومالي منفصل عن الميزانية العامة للدولة، وغالبا ما يصدر بها قانون أو نظام مستقل يحدد نشوؤها وأهدافها واختصاصاتها ونشاطاتها، وتتميز بأنها<sup>1</sup>:

- ✓ لا تخضع الموازنات المستقلة لأحكام وقواعد وإجراءات الميزانية العامة، ولا لرقابة وإشراف وزارات مالية إلا إذا نص على خلاف ذلك؛
- ✓ لا ترتبط الميزانيات المستقلة بتاريخ بداية أو نهاية السنة المالية للميزانية، ولها أحكامها وقواعدها وإجراءاتها المستقلة؛
- ✓ لا تناقشها ولا تعتمد السلطة التشريعية وإنما يتم إقرارها واعتمادها من قبل مجلس إدارة المؤسسة أو حسب ما نص عليه قانونا؛
- ✓ غالبا ما تمول الموازنات المستقلة نفسها ذاتيا، وتحفظ بالفائض من الإيرادات وتحمل العجز الذي يحل بها، وإذا ما تولد فارق من إيراداتها لا يعود للميزانية العامة، ولا يوجد ما يمنع من تقديم المنح والإعانات المالية لها من قبل الدول، إلا إذا نص على خلاف ذلك.

**3- الميزانية غير العادية:** استنادا إلى التقسيم المعروف للنفقات العامة، إلى نفقات عادية دورية تدرج عادة في الميزانية العامة الأساسية في بند النفقات، وإلى نفقات غير عادية، كنفقات الطوارئ والحروب وإقامة المشروعات الاستثمارية الضخمة، وقد اقتضت المصلحة إنشاء ميزانية خاصة بها هي الميزانية غير عادية<sup>2</sup>.

**4- الحسابات الخاصة:** ويقصد بها الإطار الذي يسجل دخول أموال إلى خزنة الدولة، بمناسبة بعض العمليات الخاصة التي تقوم بها، ولا تعتبر إيرادات عامة، وتسجيل خروج أموال منها لا تعتبر نفقات، مثال ذلك: التأمين الذي يلتزم بدفعه المقاولون المتعاقدون مع الحكومة ضمانا لتنفيذ مشروع معين لا يعتبر إيرادا عاما رغم أنه يدخل خزنة الحكومة، إذ أن هذه الأخيرة ستقوم برده إليهم عندما ينتهون من تنفيذ أعمالهم على النحو المتفق عليه، وعندما يتم رد هذه الأموال إليهم فإن ذلك لا يعتبر من قبيل النفقة العامة رغم أن هناك خروجاً للأموال من خزنة الدولة.

قد تسيء الحكومة استخدام هذا الإطار أي الحسابات الخاصة على نحو يجعلها تشكل في التحليل الأخير استثناء فعلياً من مبدأ وحدة الميزانية، ويحدث هذا إذ وضعت الحكومة في حسابات خاصة مبالغ هي في حقيقتها نفقة عامة اعتماداً على أنها ستتمكن من استرداد هذه المبالغ مرة أخرى من وجه معين من أوجه الإيرادات، كما لو قدمت الحكومة قروضا إلى بعض المؤسسات العامة وقامت بإدراجها في حساب خاص بها استناداً إلى أنها ستسدد فيما بعد، أو كما لو قامت بإدراج مبالغ معينة لشراء سلعة ما في حساب خاص اعتماداً على أنها ستسدد فيما بعد عند بيع هذه السلعة ووجه الخطورة في هذه الحالات عندما لا يتم تسديد

<sup>1</sup> حمود القيسي، مرجع سابق، ص: 109.

<sup>2</sup> غازي عناية، مرجع سابق، ص: 29.

كافة هذه المبالغ كلها أو بعضها، مما يدفع الحكومة إلى فرض أعباء مالية جديدة على المواطنين لمواجهة هذه النفقات<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: قاعدة عدم التخصيص (شروع الميزانية العامة)

**أولاً: مفهوم قاعدة عدم التخصيص:** تقتضي هذه القاعدة أن لا يتم تحديد إيرادات معينة في الميزانية لأوجه إنفاق محددة، بل تجمع كافة الإيرادات في جانب واحد ويقابلها في الجانب الآخر قائمة بالنفقات تدرج فيها كافة المصروفات المتعلقة بالسنة المالية.

فتخصيص إيرادات معينة لجهة معينة يؤدي إلى زيادة الأموال المتوفرة لديها وقد يزيد على احتياجها مما يؤدي إلى الإسراف والتبذير، بما يؤدي إلى قصور الأموال لديها مما يعرقل أدائها لعملها على الوجه المطلوب لذلك فإن قاعدة عدم التخصيص تساعد على الحصول على أكبر فائدة ممكنة من استخدام الموارد المالية المتوفرة للدولة وذلك لمواجهة احتياجاتها طبقاً لأهمية أوجه الإنفاق في سلم الأولويات<sup>2</sup>.

ووفقاً لهذه القاعدة يجب أن تواجه جميع النفقات العامة بجميع الإيرادات العامة، وهذا يمكن أن يطلق عليه عدم التخصيص النوعي، حيث لا يخصص نوع من الإيرادات لنوع معين من النفقات، كذلك فإن هذه القاعدة تعني عدم تخصيص إيراد إقليم معين للصرف على خدمات الإقليم، وهو ما يمكن أن يطلق عليه عدم التخصيص المحلي<sup>3</sup>.

كما تجدر الإشارة هنا إلى أن هذه القاعدة تختص بالإيرادات فقط من دون النفقات، لأن إجازة السلطة التشريعية للإيرادات بصورة إجمالية ومن دون تخصيص لاستخداماتها، تختلف عن إجازتها للنفقات، إذ تتم هذه الأخيرة بطريقة تفصيلية يبين فيها تخصيص مبالغ محددة لكل وجه من أوجه الإنفاق، وقاعدة الشروع للميزانية أو عدم التخصيص في استعمال الواردات<sup>4</sup>.

### ثانياً: مبررات قاعدة عدم التخصيص

- 1- إذا قلت حصيلة الإيراد المخصص ينتج عن ذلك قصور في الإنفاق المخصص له هذا الإيراد، وإذا زاد الإيراد فسوف يؤدي إلى إسراف في الإنفاق المخصص له هذا الإيراد؛
- 2- من المفروض أن أوجه الإنفاق العام تتحدد طبقاً لدرجة إلحاح الحاجات العامة للمجتمع والعمل على إشباعها طبقاً لدرجة إلحاحها، وأن توجه الإيرادات جميعها دون تخصيص لإشباع هذه الحاجات طبقاً لترتيب أولوياتها<sup>5</sup>؛

1 سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص: (292-293).

2 محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: 146.

3 لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص: 91.

4 فوزي عطوي، مرجع سابق، ص: 332.

5 خبابة عبد الله، مرجع سابق، ص: (261-262).

3- يساعد على ضمان عدالة عمليات التوزيع للموارد العامة فلا تحدث أية محاباة لأي وجه من أوجه الإنفاق أو بنوده إذا ما خصص له مصدر إيراد وغيره، كما لا يحدث عكس ذلك في حالة تخصيص بعض المصادر الضعيفة للإيراد<sup>1</sup>.

### ثالثاً: استثناءات قاعدة عدم التخصيص

ومن هذه الحالات التي تخصص فيها الحكومة بعض الإيرادات العامة ما يلي:

- 1- في حالة القروض المشروطة التي تقدم للدولة من قبل جهات معينة، تشترط تخصيصها للإنفاق على مشروع معين، وهي حالة تمويل بنوك التنمية العالمية للبنية الأساسية في الدول النامية؛
- 2- في حالة تخصيص الحكومة مورد لسداد قرض عام داخلي، وذلك تشجيعاً لمواطنين على الاكتتاب على القرض؛
- 3- في حالة المبالغ التي تخصصها الحكومة لبعض المؤسسات التي استقالت ميزانيتها عن الميزانية العامة للدولة، كالمرافق العامة للدولة، والمؤسسات الاقتصادية<sup>2</sup>.
- 4- توجد بعض الدول تخصص واردات (إيرادات) عدد من مرافقها العامة لغايات تربية وخيرية واجتماعية وعمرانية<sup>3</sup>.

### الفرع الرابع: قاعدة شمول وعمومية الميزانية

#### أولاً: مفهوم قاعدة شمول وعمومية الميزانية

تعني إظهار كافة الإيرادات وكافة النفقات مهما كان حجمها، بحيث يتضح جلياً جميع عناصر الإيرادات وجميع عناصر النفقات دون أن تتم المقاصة بين النفقات والإيرادات وإظهار الرصيد المعبر عن زيادة النفقات عن الإيرادات أو زيادة الإيرادات عن النفقات، وكانت قديماً تتبع في معظم الدول حيث كانت تتبع أسلوب الناتج الصافي<sup>4</sup>.

وتعني هذه القاعدة وجوب احتواء ميزانية الدولة على جميع الواردات، مهما كانت أنواعها ومصادرها، وعلى جميع النفقات مهما كانت أشكالها ومنصرفاتها<sup>5</sup>.

فمبدأ الشمول بموجب أن تقيّد في حقل الواردات من الميزانية كالأموال التي تجبى وتقبض لحسابات الخزينة مهما كان مصدرها ونوعها ومقدارها، وإن تقيّد في حقل النفقات كل الأموال العمومية التي تصرف من حساب الخزينة مهما كانت الغاية من إنفاقها.

1 علي العربي، عبد المعطي عساف، مرجع سابق، ص: 124.

2 لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص: 93.

3 فوزي عطوي، مرجع سابق، ص: 347.

4 خبابة عبد الله، مرجع سابق، ص: 263.

5 فوزي عطوي، نفس المرجع السابق، ص: 330.

## ثانياً: العلاقة بين قاعدتي "الشيوع" و"الشمول"

إن مبدأ "الشيوع" متمم لمبدأ "الشمول" وهما متفقان في الهدف، وتقوم صلتها على إلزام الحكومة بالامتثال عن أي إنفاق لم يرصد له اعتماد في الميزانية، وعلى حسب أموال الإنفاق من مجموعة الواردات (الإيرادات). وقد يذهب البعض، اتجاه هذا التقارب، إلى الافتراض أن المبدأين لا يشكلان في الواقع سوى مبدأ واحد، إذ أن التقارب كبير بين فكرة منع إدارة عامة من التصرف بمورد تحصل عليه الإدارة من الإعتمادات المرصدة لها في الميزانية (الشمول)، وفكرة إلزامها بإدخالها لجميع وارداتها في الميزانية لتؤلف مع سائر الواردات وحدة مشتركة، شائعة، لجميع النفقات (الشيوع).

ولكن الفرق بين المبدأين واضح، إذ أن مبدأ الشمول يقضي بأن تقيد في الميزانية بصورة منفصلة، جميع النفقات وجميع الإيرادات، ودون إجراء مقاصة بينهما، أما مبدأ عدم التخصيص (الشيوع)، فهو يحرم بأن تستعمل بعض الواردات لتغطية بعض النفقات، مع العلم أن كلاهما مقيد في الميزانية، فالشمول يمنع إجراء المقاصة الحسابية، بينما يحرم "عدم التخصيص" أن تكون هناك صلة حقوقية بين الإيرادات والنفقات، إن كل استثناء لمبدأ الشمول هو استثناء لمبدأ عدم التخصيص، إذ أن الإيراد الذي يقتطع من أجل النفقات اللازمة، يكون قد خصص لتغطية هذه النفقات، أما العكس غير صحيح.

ومن جهة أخرى، إن مبدأ الشمول ينطبق على الواردات والنفقات معاً، في حين أن مبدأ الشيوع ينطبق على الواردات فقط، ويقابله فيما يتعلق بالنفقات، مبدأ معاكس، هو "تخصيص الإعتمادات"، الذي سنراه بالتفصيل فيما بعد<sup>1</sup>.

## ثالثاً: مبررات وأسباب الاعتماد على قاعدة الشمول

1- يؤدي إتباع مبدأ عمومية الميزانية إلى توضيح كامل لجميع عناصر الإيرادات العامة، الأمر الذي يسهل مهمة السلطة التشريعية، في الوقوف على طبيعة وحجم كل نفقة عامة، وكل إيراد عام يهم السلطة التنفيذية؛

2- إن تفضيل مبدأ عمومية الميزانية هو تأكيد رقابة السلطة التشريعية على كافة النفقات العامة، وعدم السماح للحكومة بإخفاء أي مانع منها، وراء التستر خلف الإيرادات المحصلة، بإظهار النفقات العامة بغير حجمها الحقيقي من ناحية ومما يمكن هذه المصالح أو المرافق العامة، من تجاوز حجم النفقات العامة، التي أجازتها السلطة التشريعية؛

3- إن تطبيق مبدأ عمومية الميزانية يضمن حسن إدارة الأموال العامة، ومحاربة الإسراف، فقد يغري إظهار الإيرادات الصافية فقط، الإيرادات على التوسع في بعض النفقات العامة، اعتماداً على أنها بمنأ عن الرقابة، في استخدامها لهذه الأموال؛

<sup>1</sup> حسن عوضة، عبد الرؤوف قطيش، نفس المرجع السابق، ص:62.



4- يؤدي إتباع مبدأ عمومية الميزانية العامة إلى ترشيد الإنفاق العمومي لأن إدراج جميع نفقات وإيرادات محصلة أو مرفق عام ما، يعتبر بمثابة رقابة داخلية على هذه المصلحة أو المرفق، في مرحلة تنفيذ الميزانية العامة، أو عند عرض حسابها الختامي، حيث لن تجد وسيلة لإخفاء بعض عناصر الإيرادات أو النفقات، اعتماداً على إظهار النتيجة نشاطها في رقم واحد، يعبر عن زيادة الإيرادات أو زيادة النفقات<sup>1</sup>.

#### رابعاً: عيوب قاعدة شمول الميزانية العامة

- 1- الانتقاد الأول: لا تشجع على الاقتصاد في الإنفاق العام وضغط تكاليف الإدارة حيث يذهب ما يمكن توفيره من ذلك إلى الخزينة العامة لا إلى الهيئة الحكومية المعنية؛
- 2- الانتقاد الثاني: لا تساعد على تطبيق الأساليب التجارية الحديثة في إدارة الهيئات العامة؛
- 3- الانتقاد الثالث: قد تؤدي حرفية تطبيقها من نتائج غير مقبولة عملاً<sup>2</sup>، إذ أن إتباع مبدأ العمومية من شأنه التأثير على مرونة العمل الحكومي وكفاءته وجودة أدائه. غير أن هذه الانتقادات ليست بمنأى عن الرد عنها:

✓ فالانتقاد الأول غير صائب، إذ فيه خلط بين مبدأ عمومية الميزانية وقاعدة عدم تخصيص الإيرادات في الميزانية. فمبدأ العمومية يقتصر فقط على إلزام الحكومة بسرد كافة التقديرات للإيرادات والنفقات العامة على نحو مفصل في وثيقة الميزانية دون إجراء أي مقاصة بينهما، ومن ثم فإن الأخذ به لا يعني في قليل أو كثير، ضرورة توجيه إيرادات المرفق العام إلى وجه أو آخر من أوجه الإنفاق (كمكافأة العاملين أو تحسين ظروف عملهم).

✓ أما الانتقاد الثاني فهو على "فرض صحته" ليس على درجة كبيرة من الأهمية، وذلك راجع إلى أن العادة جرت في الآونة الأخيرة على تسجيل النفقات والإيرادات لمعظم المرافق ذات الأنشطة التجارية والصناعية في ميزانيات خاصة تلحق بالميزانية العامة للدولة، ولا يخفى على المعد أن الميزانيات الملحقة لا تظهر تفاصيلها في الميزانية العامة، بل يكتفي بذكر رصيدها فقط في جانب الإيرادات، "إن كان هناك فائض"، وفي جانب النفقات "إن كان هناك عجز" وعليه فلا يثير مبدأ عمومية الميزانية بالنسبة لهذه المرافق أي مشاكل في الواقع العملي.

✓ أما الانتقاد الثالث: فمردود عليه بأن مبدأ عمومية الميزانية لا شأن له بكفاءة العمل الحكومي وجودة أدائه، إذ لا يعرف كيف يؤثر ذكر الحكومة بجميع أوجه الإنفاق ومصادر الإيراد، على نحو تفصيلي في وثيقة الميزانية على مدونة العمل الحكومي وكفاءته<sup>3</sup>.

#### خامساً: الاستثناءات الخاصة بقاعدة شمول الميزانية العامة

1 خالد شحادة، مرجع سابق، ص: 290.

2 لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص: 87.

3 سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص: (297-298).

إن قاعدة شمول الميزانية العامة تناقضها قاعدة الصوفي BUDGET NET وبموجب هذه القاعدة الأخيرة، لا يقيد في الميزانية العامة إلا الواردات الصافية أو النفقات الصافية، أي بعد أن يجري حسم المصاريف من قيمة الواردات (الإيرادات) المحصلة، أو حسم الربح الذي حصلته إدارة مختصة من الإيرادات، من قيمة النفقات المعتمدة.

إن قاعدة الصوفي تعتبر استثناء لقاعدة شمول الميزانية العامة، ولا تزال مستعملة عند كثير من الدول والأنظمة الاتحادية كسويسرا والولايات المتحدة الأمريكية وقد تضطر الدولة في بعض الأحيان إلى إنشاء مصالح مستقلة أو مؤسسات عامة متمتعة بالاستقلال المالي، وتكون ميزانيتها مستقلة في هذه الحالة، وهذه الميزانيات المستقلة تنظم وفقا لقاعدة الشمول، لكن ما يظهر منها في الميزانية العامة يكون وفقا لقاعدة الصوفي إذ لا يقد منها في الميزانية العامة سوى الاعتماد المرصد لتغطية عجزها، أو الإيراد الصافي المأمول منها.

كما انه في بعض الضروريات العلمية تقتضي أحيانا بأن تقيد بعض الواردات الصافية في الميزانية<sup>1</sup>.

### الفرع الخامس: قاعدة توازن الميزانية العامة للدولة

#### أولا: مفهوم قاعدة توازن الميزانية العامة

يقصد بتوازن الميزانية العامة للدولة أن لا تزيد النفقات عن الإيرادات أو العكس، وهذا يعني أن الميزانية تعتبر متوازنة إذا تعادلت الإيرادات مع النفقات. وتعتبر الميزانية في حالة عجز إذا زادت النفقات عن الإيرادات مما تضطر الدولة إلى تمويل ذلك العجز إما عن طريق الاقتراض العام الداخلي أو الخارجي أو استخدام الاحتياطات، أو أية أساليب أخرى لتمويل عجز الميزانية.

لقد أكد أصحاب المذهب الحر على أهمية التوازن في الميزانية بحيث لا تزيد نفقات الدولة عن إيراداتها من الضرائب واستغلال ممتلكات الدولة. وانطلقت هذه الأفكار من طبيعة دور الدولة الحيادي الذي حدد لها وفق أفكار المدرسة الاقتصادية التقليدية.

وهذا الرأي يتعارض مع الآراء الاقتصادية الحديثة حيث أصبحت الدولة من خلال استخدامها للميزانية كأداة من أدوات السياسة المالية لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية، ففي حالة الركود الاقتصادي قد تلجأ الدولة إلى الإنفاق بالعجز (العجز المقصود) وذلك في محاولة لمعالجة تلك الحالة، والواقع أن الدولة قد تستحدث العجز للقضاء على الأزمات والبطالة لتحقيق معدلات نمو عالية<sup>2</sup>، يوجد نوعين لتوازن الميزانية العامة هما كالتالي:

### 1- توازن الميزانية العامة في الفكر المالي التقليدي

<sup>1</sup> فوزي عطوي، مرجع سابق، ص: (345-332).

<sup>2</sup> محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: 147.

وينصرف مبدأ توازن الميزانية العامة حسب الفكر المالي التقليدي، إلى تساوي جانبي الميزانية العامة، أي تساوي النفقات العامة العادية (المرتبة عن القيام بالوظائف التقليدية) مع الإيرادات العامة (الضرائب والرسوم وإيرادات أملاك الدولة) وبشكل دوري ومنظم، وقد ترتب على هذا الفكر المالي التقليدي نتيجتان، الأولى أنه لا يمكن للدولة أن تلجأ إلى الإيرادات العامة غير عادية (القروض العامة والإصدار الجديد) لتغطية النفقات العامة العادية، والنتيجة الثانية أنه لا يجوز للدولة أن تزيد نفقاتها العامة العادية، أي لا يجوز أن يكون هناك عجز في الميزانية العامة<sup>1</sup>.

ويبدو عجز الميزانية في نظرية المالية التقليدية بمثابة الخطر الرئيسي، ويعد أخطر بكثير من تحقيق فائض فيها، غير أن البعض يرى أن عدم توازن الميزانية العامة يقتصر فقط على وجود عجز في الميزانية، أما الفائض في الميزانية العامة فلا يؤثر على توازنها، أي أن قاعدة التوازن تتضمن مجازفة العجز والفائض معا إلى أنها تفرغ لحدوث الأول بينما تناصر الثاني وتباركه، وقد كان الاقتصاديون التقليديون يعارضون عدم توازن الميزانية بشدة، ويشترطون التوازن الكمي لها، ومعنى ذلك أن الفكر المالي التقليدي يعتبر أن توازن الميزانية العامة غاية عظمى يجب على الحكومات تحقيقها. وذلك بتقدير النفقات على نحو يجعلها لا تتجاوز الإيرادات العامة لكي لا يترتب عن ذلك عجز<sup>2</sup>.

## 2- مبدأ توازن الميزانية العامة في الفكر المالي الحديث

لقد حرصت معظم حكومات العالم على الالتزام بتطبيق قاعدة توازن الميزانية العامة منذ ظهورها وحتى أوائل القرن العشرين. غير أنها تخلت عنها على إثر الأزمة الاقتصادية الكبرى للرأسمالية، والحرب العالمية الثانية، ونتيجة تطور مفهوم دور الدولة في الاقتصاد الوطني، والفكر المالي الحديث الذي يسمح بالخروج على قاعدة توازن الميزانية العامة من أجل علاج مشكلات الاقتصاد الوطني كعلاج حالة الكساد والبطالة وغيرهما من الأزمات المستعصية في الاقتصاد المعاصر<sup>3</sup>.

ففي فترات الكساد يجب على الدولة أن تتخلى عن مبدأ توازن الميزانية، أي أن تتوسع في النفقات العامة، وتخفف من الضرائب على الأفراد، وتمول نفقاتها والعجز الحاصل عن طريق القروض العامة أو الإصدار النقدي الجديد، أو الاثنين معا، وهذا كفيل بإعادة التوازن إلى الميزانية العامة، كلما ارتفع مستوى التشغيل فسياسة العجز هي طريقة تجيز العجز المؤقت للتخلص من الكساد، كما تفترض عدم المغالاة في الإصدار النقدي لتمويل النفقات، والكف عنه عند الوصول إلى مستوى التشغيل الكامل<sup>4</sup>.

ومنه يمكن القول أن الفكر المعاصر لم يستبعد فكرة التوازن من التوازن المالي البحث إلى التوازن الاقتصادي العام ولو أدى ذلك لحدوث عجز مؤقت في الميزانية، ويعرف ذلك بنظرية العجز المقصود (المنظم) وصولا إلى عودة التوازن الاقتصادي وبالتالي التوازن المالي (القضاء على البطالة، تنشيط الحياة الاقتصادية) بحيث التوسع في الإنفاق العام لا يتعدى حجم البطالة الموجودة وإلا أدى ذلك لحدوث التضخم.

1 خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص: (285-286).

2 لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص: 97.

3 لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، نفس المرجع السابق، ص: 101.

4 خالد شحادة الخطيب، نفس المرجع السابق، ص: 288.

ويعتبر مبدأ التوازن المالي للميزانية في العصر الحديث هو استثناءات لمبدأ توازن الميزانية العامة في الفكر المالي التقليدي<sup>1</sup>.

### ثانياً: مبررات توازن الميزانية العامة حسب الفكر المالي التقليدي

يبرر الفكر المالي التقليدي وجهة نظره بالنسبة لقاعدة توازن الميزانية العامة مبيناً بأنه إذا لم تتوافق الميزانية العامة، فإنها إما أن تحقق عجزاً تغطيه الدولة عن الاقتراض، أو الإصدار النقدي، أو تحقق فائضاً حيث يكون مجموع الإيرادات أكبر من مجموع النفقات بالميزانية العامة للدولة، وكلاهما يدينه الفكر المالي التقليدي، ويعتبره ضاراً بالاقتصاد الوطني.

ففي حالة وجود عجز بالميزانية العامة، فإنه يؤدي إلى زيادة حجم الدين العام، عندما يغطي عن طريق الاقتراض، والاقتراض (الداخلي) يترتب عنه سحب الموارد من الاستثمار في القطاع الخاص، ولاسيما في الصناعة، والتجارة وغيرها، وحرمان هذه القطاعات الاقتصادية من عوائد الاستثمارات التي كانت ستعود على المجتمع، لو استمرت فيه رؤوس الأموال التي حصلت عليها الحكومات عن طريق الاقتراض، وفي نفس الوقت فإن الاقتراض الحكومي (الداخلي) لا يضيف طاقات إنتاجية للاقتصاد الوطني، وإن الحكومات بشكل عام مبذرة، وتستخدم القروض العامة، عادة لأغراض استهلاكية، إضافة إلى ذلك إن الاقتراض يمثل عبئاً على الأجيال القادمة لصالح الأجيال الحاضرة، كما أنه يؤدي إلى زيادة النفقات العامة عند حلول أجل سداد أقساط القروض والفوائد عليها، أما بخصوص تغطية العجز بواسطة اللجوء إلى الإصدار النقدي، فإن هذا الحل تكتنفه بعض المخاطر منها أنه قد يؤدي إلى التضخم، وإلى انخفاض قيمة النقود.

أما بالنسبة لحالة وجود فائض في الميزانية العامة ففي رأي المفكرين التقليديين إن هذه الحالة لها مساوئ أيضاً، منها أن وجود فائض يعني أن الحكومة استخدمت سلطتها عن طريق فرض الضرائب بمقدار يفوق حاجة الدولة، الأمر الذي يترتب عنه زيادة في نفقات الدولة (وزيادة في تدخلها في الحياة الاقتصادية للدولة) وقد لا تكون أوجه هذه النفقات ضرورية، وبذلك تصبح هذه النفقات أعباء دائمة في المستقبل، وسبباً في توليد عجز الميزانية العامة، ضاراً بالاقتصاد للبلاد، بالإضافة إلى ذلك، فإن وجود فائض في الميزانية قد يعرقل النشاط الاقتصادي في البلاد، وذلك بدفعه نحو الانكماش<sup>2</sup>.

مما سبق يمكننا القول بأنه ينتج عن عدم توازن الميزانية العامة خطرين أولهما يتمثل في خطر عجز الميزانية الذي يستوجب زيادة حجم الدين العام عن طريق طرح قرض جديد للاكتتاب، أو تمويل الميزانية العامة بالعجز عن طريق الإصدار النقدي، وينتقد المفكرون التقليديون هذين الحلين معاً لما يترتب على الأخذ بهما من خلال التوازن التلقائي الاقتصادي القومي، أما الثاني فيتمثل في الخطر المتعلق بفائض الميزانية حيث يتمثل هذا الخطر في ما يسببه هذا الفائض في تعسف السلطة التنفيذية في استخدام سلطتها في فرض الضرائب، ففائض الضرائب يعني ببساطة أن الدولة تحصل من مواطنيها قدرًا من الضرائب يفوق

<sup>1</sup> محمد يسرى حسن عثمان، اقتصاديات المالية العامة، شركة مطابع الطوبجي التجارية، القاهرة، الطبعة الأولى، 1996، ص: 122.

<sup>2</sup> محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص: (62-63).

حاجتها أي أنها تحرمهم دون وجه حق من الاستفادة بأموالهم الخاصة، وهذا بغير شك تصرف سيئ من جانبها، على ما يزيد هذا التصرف سوءا هو أن الفائض يغري بالتوسع مستقبلا في النفقات العامة، إذ أن تحقيق فائض في سنة معينة يكون ضروريا أو أساسية مما يعني التبذير في استخدام موارد الدولة<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: المبادئ الحديثة للميزانية العامة

قد تم التطرق في هذا المطلب إلى القواعد التالية:

✓ قواعد الوضوح والشرعية والدقة؛

✓ قواعد المرونة والعلانية؛

✓ قواعد الصدق والمشاركة.

### الفرع الأول: قواعد الوضوح والشرعية والدقة للميزانية العامة

#### أولا: قاعدة وضوح الميزانية العامة

ينبغي أن تتسم الميزانية العامة بالوضوح الكافي الذي يمكن من تفهم محتوياتها سواءا بالنسبة للسلطة التشريعية عند مناقشتها أو للقائمين على تنفيذها أو غيرهم من المهتمين بدراساتها، وبناءا على ذلك لا تدرج مخصصات الميزانية العامة بشكل إجمالي، بل تبويب وتقسيم في أبواب وفصول ومواد تساعد في إيضاح بيانات الميزانية، إضافة إلى ذلك فإن عرض محتويات الميزانية بطريقة الأشكال والرسوم والجداول الإحصائية تساعد على فهم مدلول بيانات الميزانية والاستفادة منها.

#### ثانيا: قاعدة شرعية الميزانية العامة

يتعين موافقة السلطة التشريعية على مشروع قانون الميزانية العامة قبل البدء في تنفيذه، مما يكسبه قوة القانون لمروره بنفس المراحل التشريعية التي تمر بها جميع القوانين<sup>2</sup>.

#### ثالثا: قاعدة دقة الميزانية العامة

ويقصد بها واقعية الميزانية وحسن ضبط تقديراتها المتعلقة بإيراداتها ونفقاتها، بما يجعل منها علامة صدق على توجهات السلطة التنفيذية، ومما يساعد على ذلك اللجوء إلى الأساليب العلمية في تقدير الميزانية العامة، والاسترشاد بالتنفيذ الفعلي لميزانيات السنوات الماضية، وأن تعد الحسابات الختامية في مواعيدها<sup>3</sup>.

ومن أهم الأسباب التي تؤدي إلى عدم دقة تقديرات الميزانية العامة:

- 1- ضعف الجهاز الإداري في الدولة الذي يشكل عائقا حقيقيا لفاعلية الميزانية العامة كأداة للسياسة المالية؛
- 2- الاعتبارات السياسية حيث أن الاختيارات المالية الكبرى هي دائما اختيارات سياسية، لأن الخيار في التكوين المالي هو في النهاية يتم في دائرة الخيار السياسي، ولذلك تعتمد حكومات بعض الدول وخاصة المتخلفة منها، إلى ذكر تقديرات غير دقيقة مراعية للظروف السياسية والاجتماعية لهذه الدول.

#### الفرع الثاني: قواعد المرونة والعلانية في الميزانية العامة

1 خالد أحمد المشهداني، نبيل إبراهيم الطائي، مدخل إلى المالية العامة، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة العربية 2014، ص:135.  
2 إبراهيم علي عبد الله، أنور العجارمة، مبادئ المالية العامة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، بدون سنة نشر، ص:38.  
3 لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص:105.

أولاً: قاعدة مرونة الميزانية العامة

يقصد بالمرونة السهولة في تنفيذ الميزانية، والتكيف مع كل الاحتمالات غير متوقعة خلال السنة المالية، وأن لا تكون كثرة الإجراءات عائقاً لتنفيذ الميزانية العامة، ولذلك فإن مما يساعد على تحقيق مرونة الميزانية العامة عدم الرجوع كثيراً في المسائل المالية للميزانية المركزية، كما أن تبسيط القوانين واللوائح المالية، واختصار إجراءاتها يضيف درجة من المرونة على الميزانية.

ثانياً: قاعدة علانية الميزانية العامة

تعني قاعدة علانية الميزانية العامة ضرورة طرح مختلف الخطوات التي تمر بها الميزانية على الرأي العام من أجل تمكين المهتمين والمتخصصين في أمور الميزانية العامة لأهدافها. ولذلك يمكن القول بأنه كلما اهتم النظام السياسي الحاكم بالديمقراطية كلما سهل الالتزام بمنهجية الميزانية العامة للدولة، وخاصة مراعاة اعتبارات علمية وموضوعية صحيحة في إعدادها وتنفيذها وطريقة عملها.

ولا ينبغي أن يؤدي احترام قاعدة العلانية المساس بمصالح الدولة. حيث تبرز نظرية أعمال السيادة في المجالين المالي والاقتصادي عدم مناقشة بعض بنود الميزانية العامة للدولة التي تستدعيها الضروريات السياسية ومنها الشؤون الحربية وقضايا الأمن الإستراتيجي والدفاع الوطني<sup>1</sup>.

الفرع الثالث: قاعدة الصدق والمشاركة

أولاً: قاعدة الصدق في الميزانية العامة

لقد ورد هذا المبدأ ضمن أحكام المواد 27 و32 من القانون العضوي المؤرخ في 01 أوت 2001 المتعلق بالقوانين المالية الفرنسية. تنص المادة 32: "تقدم قوانين المالية في الشكل الصادق مجموعة موارد وأعباء الدولة. ويكون صدقها بناء على المعلومات الموجودة والتقديرات التي يمكن أن تنتج عنها".

ويدل مبدأ صدق الميزانية على وجوب مطابقة الوسائل التي من أجلها طلب الترخيص البرلماني مع الأعباء المتوقعة والتي يجب أن تكون كافية لتمكين الدولة بأن توفى بالتزاماتها من حيث الديون ومن حيث حسابات الحاجيات بصورة لا تجعل بعض الإعتمادات المصوت عليها غير مستعملة. فتكون ميزانية الدولة صادقة إذا كانت توقعات الإيرادات والنفقات حدثت بحسن النية أي تم حسابها بصورة دقيقة بعيدة عن كل المبالغات، إلا أنه يصعب التأكد من هذا السلوك مما يجعل في غالب الأحيان التوقعات تعتمد على معطيات اقتصادية وفرضيات حكومية قد تغير حتما التوقعات.

وتكمن الفائدة من هذا المبدأ في تحسيس الوزراء المنفقين بالمسؤولية أثناء تقديمهم لطلبات الإعتمادات عند تحضير مشروع قانون المالية حتى لا تبقى بعض الإعتمادات غير مستعملة أو القيام بتحويلها بين الدوائر الوزارية مما يحدث اختلالات في التوازنات المالية كما كان يحدث في السابق<sup>2</sup>.

ثانياً: قاعدة المشاركة في الميزانية العامة

<sup>1</sup> لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، نفس المرجع السابق، ص: 107.

ديبديني يحيى، مرجع سابق، ص: (78-79).<sup>2</sup>

وهو من المبادئ الحديثة التي يجري التأكيد حولها في الوقت الحاضر وهي سمة من سمات عمليات الميزانية الفاعلة في الدول المتقدمة والساعية للتقدم، وتعني إتاحة الفرصة أمام كل الأطراف المعنية والمتأثرة بعملية الميزانية وتخصيصاتها بطريقة محددة بالمساهمة في عمليات إعدادها وتحضيرها ومراقبتها ومسائلها<sup>1</sup>.

#### المطلب الرابع: دورة الميزانية العامة للدولة

لقد تطور مفهوم الميزانية العامة حتى أصبح المرآة التي ينعكس عليها مختلف السياسات المالية والاقتصادية الحكومية هي السبيل لتحقيق أهداف المجتمع، كان على السلطات التشريعية بوصفها ممثلة لأفراد المجتمع مسئولية التحقق من سلامة هذه السياسات ومراقبة تنفيذها، ومن هنا كانت للميزانية العامة للدولة أهميتها ووظيفتها كحلقة أساسية من حلقات الوصل بين مسئوليات السلطات التنفيذية والتشريعية. ويطلق لفظ دورة الميزانية العامة على المراحل الزمنية المتعاقبة والمتداخلة التي تمر بها ميزانية الدولة تحقيقاً لهذه المسئوليات المشتركة بين السلطات التنفيذية والتشريعية.

وعلى الرغم من أخبار الميزانية العامة لا تحتل عناوين الصفحات الأولى إلا عندما تقدم إلى مجلس الشعب لاعتمادها، فإن عمليات الميزانية في دورة مستمرة يتداخل فيها كل من الماضي والمستقبل بالحاضر على مدار السنة المالية. فنجد مثلاً مصلحة من المصالح الحكومية تقوم بدراسة ومناقشة ما تم انجازه من قبلها من أعمال وما واجهها من مشاكل في ميزانيات الأعوام الماضية، وتتابع مناقشات السلطات التشريعية لمشروع ميزانية العام القادم، وتقوم بتحضير التقديرات اللازمة لإعداد مشروع ميزانية جديدة للعام بعد القادم، كل ذلك بالإضافة إلى السهر على تنفيذ ميزانية السنة المالية الجارية، والاستمرار والتداخل هو من أبرز سمات عملية الميزانية ولذلك كان استخدام لفظ دورة الميزانية تأكيداً لهذه الخاصية<sup>2</sup>.

#### الفرع الأول: إعداد وتحضير الميزانية العامة

##### أولاً: مفهوم إعداد وتحضير الميزانية العامة

المقصود بمرحلة الإعداد هو تحضير الميزانية عن طريق وضع تقديرات النفقات وما يلزمها من إيرادات تحدد بالتقدير، ولما كان أساس هذه المرحلة هو التقدير فيجب إلزام الدقة إلى أقصى حد حتى لا تفاجأ الدولة أثناء التنفيذ بغير ما توقعته. فينتج عن ذلك آثار سيئة كان يمكن تجنبها في مرحلة الإعداد<sup>3</sup>.

تعتبر مرحلة التحضير والإعداد المرحلة الأولى في دورة الميزانية العامة، ومن المتفق عليه أن عملية تحضير وإعداد الميزانية العامة هي عملية إدارية بحثية تختص بها السلطة التنفيذية، في جميع الدول، على اختلاف أنظمتها وهيكلها الاقتصادية والسياسية، حيث تقع على السلطة التنفيذية مسؤولية تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية، ومن حق الحكومة أن تضع من السياسات البرامج ما تراه في ظل الظروف الاقتصادية والسياسية والمالية السائدة كفيلاً بتحقيق هذه الأهداف، وأن تطالب الحكومة بكل ما تراه ضرورياً

1 العمري علي، خبيرة أنفال حدة، مداخلة بعنوان: دور الحكومة في إعداد الميزانية العامة للدولة، ملتقى وطني بعنوان: متطلبات إرساء مبادئ الحكومة في إدارة الميزانية العامة للدولة، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، 31-30 أكتوبر 2012، ص: 08.

2 حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص: (73-74).

3 خبابة عبد الله، مرجع سابق، ص: 264.

لتنفيذ برامجها وسياساتها، والقيام بوظائفها ولما كانت الميزانية العامة الترجمة المالية والفنية لتلك البرامج والسياسات فإن من حق السلطة التنفيذية أن تقوم بالإعداد والتحضير للميزانية العامة ويرجع ذلك إلى عدد من المبررات والحجج<sup>1</sup>، أهمها:

✓ إن السلطة التنفيذية هي التي تتولي إدارة المصالح العامة والمسئولة عن إشباع الحاجات العامة للمجتمع؛

✓ معرفة السلطة التنفيذية بالمقدرة المالية للدولة؛

✓ إن السلطة التنفيذية هي المسئولة عن تنفيذ الميزانية العامة بعد إقرارها واعتمادها من قبل السلطة التشريعية ويكون من باب أولى أن يترك لها إعداد وتحضير ما تتولى تنفيذه<sup>2</sup>؛

✓ لها من الأجهزة الحكومية والإمكانيات الفنية ما يجعلها أدرى ولا شك بمقدرة القطاعات والفئات المختلفة على تحمل الأعباء المالية، الأمر الذي يمكنها من سلامة اختيار مصادر الإيرادات العامة؛

✓ السلطة التنفيذية تكسب خبرة واسعة في تنفيذ ميزانيات الأعوام السابقة مما يجعلها أكثر قدرة على الإلمام بمختلف الحاجات العامة وأهمية كل منها؛

✓ لها دراية على مواطن الضعف والإسراف وإمكانيات الاقتصاد ورفع الكفاءة وتحسين الأداء، مما يمكنها من القيام برسم سياسة انفاقية رشيدة<sup>3</sup>.

تبدأ عملية الإعداد من القاعدة إلى القمة (من الأسفل إلى الأعلى)، فتبدأ بالوحدات إلى أنه تنتهي إلى الوزارات، التي ترخصها إلى وزارة المالية، حيث تقوم الأخيرة بدراسة الميزانية المرفوعة إليها للتأكد من صحة التقديرات وكذلك صحة الأسس التي بنيت عليها هذه التقديرات أو عدم المغالاة أو النقص في عناصر الإنفاق أو الإيرادات المقترحة، ثم تعد الميزانية العامة للدولة وتتولى عرضها على السلطة التشريعية لمناقشتها وفحص أوجه الإنفاق وأوجه الإيرادات وما يترتب على ذلك من فرض ما هو عليه أو تدخل عليه ما تراه من تعديلات<sup>4</sup>.

### ثانيا: إعداد وتحضير الميزانية العامة في الجزائر

وفي الجزائر تعتبر وزارة المالية الإطار الأساسي لتحضير مشروع قانون المالية، حيث يتمتع وزير المالية بصلاحيات واضحة<sup>5</sup>، وتتص المادة 119 من الدستور 1996-11-28 "المبادرة بالقوانين هي حق لكل من رئيس الحكومة والنواب"، وتكون اقتراحات القوانين قابلة للمناقشة، إذا قدمها عشرون(20)، تعرض مشاريع

1 خباياة عبد الله، نفس المرجع سابق، ص: 298.

2 عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص: 192.

3 حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص: (78-79).

4 خباياة عبد الله، مرجع سابق، ص: 264.

5 محمد الصغير بعلي، مرجع سابق، ص: 100.



القوانين على مجلس الدولة، ثم يودعها رئيس الحكومة مكتب المجلس الشعبي الوطني<sup>1</sup>، وقد تم سنة 1958 منصب وزير المالية في الحكومة المؤقتة وبعد استرداد سيادة الجزائر أحدث منصب وزير المالية في نفس التاريخ الذي أنشئت فيه الحكومة الجزائرية الأولى في 07 سبتمبر سنة 1962 وتتولى وزارة المالية إعداد مشروع الميزانية بعد ورود تقديرات الوزارات المختلفة والميزانية عبارة عن تقدير للنفقات والإيرادات العامة فإن المشكلة الأولى التي تثار عند تحضير الميزانية هي كيفية تقدير أرقام الميزانية تقديرا يقترب من الحقيقة<sup>2</sup>. وقد كانت سلطة وزير المالية سامية في مجال تحضير مشروع قانون المالية لغاية 1995، من هذا التاريخ صدر مرسوم تنفيذي يحد من سلطات وزير المالية وذلك كونه يقدم نتائج نشاطاته إلى رئيس الحكومة، وإلى مجلس الحكومة وإلى مجلس الوزراء. فبناء على هذا المرسوم أصبحت صلاحيات وزير المالية محدودة في مجال تحضير مشروع قانون المالية.

### الفرع الثاني: اعتماد الميزانية العامة للدولة

#### أولاً: السلطة المختصة باعتماد الميزانية

تعتبر الفرصة الأخيرة لمناقشة تقديرات مشروع قانون الميزانية، فإذا تمت المصادقة على الميزانية فإنها تصبح قانوناً ملزماً تطبقه السلطة التنفيذية<sup>3</sup>.

إن مرحلة الاعتماد كانت وستظل دائماً من اختصاص السلطة التشريعية بحكم كونها ممثلة لقوى الشعب تقع عليها مسؤولية التحقق من سلامة البرامج والسياسات الحكومية عن طريق اعتماد مشروع الميزانية، ومتابعة تنفيذها للتأكد من حسن الأداء باستخدام أساليب الرقابة المالية.

والسلطة التشريعية قد تتكون من مجلس واحد، مثل مجلس الشعب في جمهورية مصر العربية، أو من مجلسين مثل أمريكا وإنجلترا وفرنسا ومعظم دول أوروبا. وفي حالة وجود مجلسين فإن القاعدة العامة أن يختص المجلس الأدنى (مجلس النواب أو مجلس العموم) بسلطات أوسع من المجلس الأعلى (مجلس الشيوخ) في تقرير المسائل المالية، فيبدأ عرض مشروع الميزانية أولاً على مجلس النواب لفحصها واعتمادها بل أن كثيراً من الدول تذهب من الناحية العملية إلى حد إلغاء سلطة مجلس الشيوخ في رفض أو تعديل القوانين المالية متى وافق عليها مجلس النواب<sup>4</sup>.

ومن الملاحظ أن السلطة التنفيذية (الحكومة) لا يمكنها البدء بتنفيذ الميزانية العامة، وإقراره، وهو ما يعني تطبيقاً للقاعدة التي تقول: أسبقية الاعتماد على التنفيذ، وهذا ما يقوي موقف السلطة التشريعية في الرقابة على الحكومة، وقد لا توضع السلطة التشريعية أمام الأمر الواقع.

<sup>1</sup> دنيدي يحي، مرجع سابق، ص: 93.

علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2011، ص: 103.

<sup>3</sup> خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص: 334.

<sup>4</sup> حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مرجع سابق، ص: 95.

وقد يحدث في الواقع العملي، أن تبدأ السنة المالية الجديدة، ولما تنهي السلطة التشريعية من اعتماد الميزانية العامة، وضمانا لسير أعمال الدولة التي لا تتوقف مع انتهاء السنة المالية السابقة، فإن السلطة التشريعية تعطي الموافقة للسلطة التنفيذية، مع عدم الإخلال بقاعدية أسبقية الاعتماد على التنفيذ على الاستمرار بالعمل، حسب اعتمادات الميزانية السابقة، وتطبيق الإستثناء من سنوية الميزانية، بإتباع نظام الموازنات الإثني عشرية، إلى حين اعتماد الميزانية العامة الجديدة<sup>1</sup>.

### ثانيا: إجراءات اعتماد الميزانية العامة

يودع رئيس مجلس الوزراء أو رئيس الجمهورية، حسب النظام السياسي لمشروع الميزانية العامة، لدى السلطة التشريعية (مجلس النواب، المجلس الشعبي) لدراسته ومناقشته ومن ثم اعتماده، يحيل هذا المشروع إلى لجنة فنية مختصة (اللجنة المالية، لجنة الميزانية العامة، لجنة الميزانية والخطة)، حسب تسميتها تابعة للمجلس، تتكون من عدد محدود من الأعضاء المتخصصين، تتحدد مهمة هذه اللجنة بدراسة ومناقشة مشروع الميزانية العامة، وبحث الوثائق والمستندات المتعلقة به، ويكون من حق اللجنة أن تطلب من الجهات العامة المختلفة، جميع ما تراه ضروريا من بيانات ومعلومات ووثائق، للاستفادة منه عند دراسة مشروع الميزانية، كما يحقق لها أن تستدعي المسؤولين الذين ساهموا في تحضير وإعداد مشروع الميزانية العامة لمناقشتهم.

وبعد أن تنتهي اللجنة المالية المختصة من دراسة ومناقشة مشروع الميزانية العامة، تقوم بوضع تقاريرها، يتضمن ملاحظات اللجنة، والتعديلات التي ترى إدخالها على المشروع، وترفع تقريرها إلى المجلس للقيام بفحص ودراسة ومناقشة مشروع الميزانية العامة في ضوء تقرير اللجنة وملاحظتها وتعديلاتها الواردة فيه.

وبعد أن ينتهي المجلس بجميع أعضائه من مناقشة مشروع الميزانية العامة ويعتمده بابا بابا<sup>2</sup>.

### ثالثا: حق السلطة التشريعية في تعديل تقديرات الميزانية العامة

يملك أعضاء السلطة التشريعية الحق في ابداء الملاحظات على كافة بنود مشروع الميزانية العامة سواء كانت إيرادات عامة أو نفقات عامة بل يمتد ذلك إلى حق طلب إجراء تعديلات بالزيادة أو النقص لكافة بنود الميزانية، ومع ذلك اختلفت كثير من الدول حول هذا الحق، حيث رفض بعضها منح هذا الحق للسلطة التشريعية، فيما منح البعض السلطة التشريعية حق قررت تشريعات أخرى منح السلطة التشريعية التعديل بدون أي قيود، فيما ذهبت تشريعات أخرى إلى أقصى مدى فلم تعط السلطة التشريعية حق إجراء تعديلات

1 احمد زهير شامية، خالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2013، عمان، الأردن، ص: (291-292).

2 خالد شحادة، احمد زهير شامية، أسس المالية العامة، مرجع سابق، ص: (307-308).

في مشروع الميزانية العامة بشكل مطبق بل منحتها حق رفض مشروع الميزانية العامة وربطت هذا الحق بسحب الثقة من الحكومة ومن ثم إقالتها.

ولا شك أن منح السلطة التشريعية هذا الحق يعتبر أمراً طبيعياً وإلا كان اعتمادها لمشروع الميزانية العامة غير ذي معنى، ومع ذلك تلجأ العديد من دساتير دول العالم أن لم يكن معظمها على النص بضرورة موافقة للحكومة على التعديلات التي تترجها السلطة التشريعية، ويرجع ذلك لعدة مبررات منها:

- ✓ الرغبة في عدم إخلال السلطة التنفيذية بالتناسق الموجود بين أجزاء الميزانية العامة والذي بذلت فيه السلطة التنفيذية ممثلة في الحكومة جهداً كبيراً في سبيل إنجازه؛
- ✓ يطالب أعضاء السلطة التشريعية غالباً بزيادة النفقات العامة ليس بهدف الصالح العام ولكن لتحقيق مصالح فردية تلبى رغبات طوائف معينة والهدف هو إرضاء الناخبين؛
- ✓ قد تؤدي التعديلات التي تترجها السلطة التشريعية على مشروع الميزانية العامة يغير رغبة الحكومة إلى عدم تمكين الأخيرة من تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية التي تعتبر مسئولة عنها أمام الشعب؛
- ✓ ترتبط الميزانية العامة بكل من الخطة العامة والميزانية النقدية، فإذا تم تعديل أرقام الميزانية ذلك يتطلب إعادة النظر في الخطة العامة للدولة وموازنتها؛
- ✓ ورغم وجهة الأساليب السابقة لتبرير الحصول على موافقة السلطة التنفيذية بالموافقة على أي تعديلات تترجها السلطة التشريعية على مشروع الميزانية، فإن هذا لا يمنع من القول أن ذلك التوجه يعد بمثابة تقييد لدور السلطة التشريعية في اعتماد الميزانية<sup>1</sup>.

ويتم التصويت على كل باب من أبواب مشروع الميزانية العامة على حدة.

ويختلف أسلوب اعتماد الإيرادات عنه بالنسبة للنفقات. فالاعتماد بالنسبة للإيرادات هو بمثابة إجازة لتحصيلها وفقاً للقوانين المنظمة، وبالتالي فإن الحصيلة الفعلية للإيرادات قد تزيد عن المقدرة لها دون الحاجة للحصول على الموافقة المسبقة من السلطة التشريعية. أما بالنسبة للنفقات فيتم اعتمادها تفصيلاً على أساس كل باب على حدة. بحيث لا تستطيع السلطة التنفيذية في أن تتجاوز في إنفاقها قيمة الإعتمادات المخصصة لهذا الباب بغير الحصول على موافقة جديدة من السلطة التشريعية<sup>2</sup>.

وعندما تكمل عملية إقرار واعتماد الميزانية العامة، تصدر السلطة قانون الميزانية العامة ابتداءً بمرحلة تنفيذ الميزانية، وفي بعض الأحيان قد يتأخر إقرار السلطة التشريعية لمشروع الميزانية رغم بداية السنة المالية<sup>3</sup>.

#### رابعاً: اعتماد الميزانية العامة للدولة في الجزائر

1 عاطف وليم اندراوس، الاقتصاد المالي العام في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2010، ص: (562-563).  
2 سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام مالية عامة مدخل تحليلي معاصر، القاهرة، الدار الجامعية للطبع والنشر، 2003، ص: 170.  
3 عاطف وليم اندراوس، مرجع سابق، ص: 566.

إن السلطة التشريعية في الجزائر ممارسة من طرف برلمان مزدوج الفرق الذي يتمتع بسلطة التصويت على النصوص القانونية، ففي مجال ممارسة البرلمان لسلطته المالية، تنص المادة 122 من المراجعة الدستورية ل28-11-1996 على أن البرلمان يشرع في مجال التصويت بباشر أعضاء البرلمان ممارسة سلطتهم المالية ويسألون الحكومة عن الأسباب في طلب الإعتمادات أو عن سبب إحداث الضرائب والرسوم فالدراسة التي على إثرها تتم عملية التصويت تسمى بالتحضير التشريعي وتجرى دائما في دورة الخريف أو ما يعرف بفترة العودة الاجتماعية<sup>1</sup>.

عندما يودع مشروع قانون المالية على مكتب المجلس الشعبي الوطني يتم تسجيله في جدول الأعمال ويعلم به كل من النواب وأعضاء الحكومة وذلك ب15 يوم على الأقل قبل انطلاق دورة الخريف التي تفتح في اليوم الثاني من الأسبوع الأول من شهر سبتمبر وبمجرد إيداع هذا المشروع يرسل مباشرة للدراسة من طرف اللجنة البرلمانية المختصة<sup>2</sup>.

### 1- المناقشة

بعد إيداع مشروع قانون المالية مرفقا بجميع الوثائق المرتبطة به إلى مكتب رئيس المجلس الشعبي الوطني، يقوم هذا الأخير طبقا للقانون وللقوانين والأنظمة الداخلية للمجلس بإحالاته إلى اللجنة البرلمانية المختصة بقطاع المالية والميزانية والتخطيط<sup>3</sup>.

تقوم لجنة المالية والميزانية بالمجلس الشعبي الوطني بدراسة ومناقشة مشروع القانون مع تمثيل الحكومة (وزير المالية)، وتنتهي أعمالها بوضع تقرير تمهيدي تضمنه ملاحظاتها واقتراحاتها، مع مراعاة أحكام المادة: 121 من الدستور<sup>4</sup>.

يتم عرض التقرير التمهيدي على المجلس الشعبي الوطني لمناقشة في جلسة عامة، تكون مناسبة لجميع النواب لطرح القضايا والمشاكل المتعلقة بالسياسة المالية ومدى الالتزام بتنفيذ قانون المالية الساري المفعول من طرف مختلف القطاعات والوزارات<sup>5</sup>.

### 2- حق التعديل للنواب، نشاطهم ونشاط اللجنة أثناء مناقشة الميزانية

يمكن للنواب والحكومة وأعضاء اللجنة التقدم باقتراح تعديلات مكتوبة أما اللجنة المختصة ومناقشتها مع الوزير المعني، شريطة التقيد بأحكام المادة 121 من الدستور التي تنص على ما يلي: "لا يقبل اقتراح أي قانون مضمونه أو تنحية نتيجة تخفيض الموارد العمومية أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفوقا

1 دنيدي محمد، مرجع سابق، ص: 103.

2 دنيدي محمد، نفس المرجع سابق، ص: 104.

3 خباية عبد الله، مرجع سابق، ص: 269.

4 محمد الصغير بعلي، مرجع سابق، ص: 102.

5 خباية عبد الله، نفس المرجع سابق، ص: 262.

بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها<sup>1</sup>.

وبناء على نص هذه المادة يفهم أن السلطة المالية تمارس بكاملها من طرف النواب وهذا بمناسبة عرض الحكومة بمشروعها المالي إلا أن النواب مطالبون باحترام الحدود الدستورية، غير أنه بالإضافة إلى هذه الممارسة يحق للنواب وأعضاء مجلس الأمة وفقاً للنظام الداخلي لكل غرفة استجواب ومساءلة أعضاء الحكومة بشأن ما تضمنه مشروع قانون المالية، وتكون هذه الاستجابات إما مكتوبة وإما شفوية أثناء مناقشة الجلسات العلنية وذلك مع اللجنة التي تستمع لأعضاء الحكومة سواء لطلب هؤلاء الأعضاء أو طلب اللجنة.

فحضور وزير المالية في هذه المرحلة يعتبر ضرورياً، فأحيانا يكون مطالباً بتقديم كل الشروحات اللازمة بالاقتصاد الذي أريد تحقيقه من خلال مشروع قانون المالية<sup>2</sup>.

### الفرع الثالث: تنفيذ الميزانية العامة

إن موافقة السلطة التشريعية على الميزانية العامة وصدور القانون الخاص بها، يعني بداية مرحلة التنفيذ، أي الانتقال من التنبؤ لمدة مقبلة إلى واقع ملموس وفي وقت حاضر، ويقصد بتنفيذ الميزانية العامة العمليات التي يتم بواسطتها تحصيل المبالغ الواردة في جانب الإيرادات، وإنفاق المبالغ الواردة في جانب النفقات العامة، وكلما كان الإعداد والتحضير للميزانية العامة محكماً ودقيقاً وموضوعياً، كلما كان تنفيذ الميزانية العامة متطابقاً مع الواقع العملي وقريباً جداً من الأرقام الواردة للميزانية العامة<sup>3</sup>.

### أولاً: قواعد تنفيذ الميزانية العامة

بعد انتهاء السلطة التشريعية من اعتماد قانون مشروع الميزانية العامة أصبحت تضيف عليه الصفة القانونية، ويرخص بالبدء بتنفيذه، وهو ما يجعل الميزانية العامة قابلة للتنفيذ ابتداءً من التاريخ الذي يحدده قانون الميزانية، غير أن القانون ليس وحده سند التنفيذ، ولذلك تبدأ مرحلة تنفيذ الميزانية العامة من الناحية النظرية مع بداية السنة المالية، ومن الناحية العملية فإن الدوائر الحكومية لا تستطيع أن تباشر الجانب المتفق عليه من عمليات تنفيذ الميزانية إلا بعد إصدار الأوامر المالية أولاً والحوالات المالية ثانياً.

ويستند تنفيذ الميزانية إلى أحكام وقواعد في القوانين المعمول بها في الدولة التي تحدد أسلوب التنفيذ وأبعاده، مما يجعل تنفيذ الميزانية عملية تستدعي الانسجام مع قانون المحاسبة العمومية، وقانون الخدمة المدنية، والتشريعات الخاصة بإبرام عقود الالتزام والمشتريات وغيرها. بالإضافة إلى خضوع عملية تنفيذ

1 خباية عبد الله، نفس المرجع السابق، ص: 270.

2 دنيدي محمد، مرجع سابق، ص: 105.

3 خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص: 310.

الميزانية إلى التعليمات السنوية الخاصة بتنفيذ الميزانية التي يصدرها وزير المالية، والسلطة المختصة بتنفيذ إتمادات الميزانية كالوزارات وإدارة الميزانية العامة وإدارة المحاسبة العمومية<sup>1</sup>. وبالإضافة إلى التعليمات والقوانين "السالفة الذكر" فإن تنفيذ الميزانية تحكمه اعتبارات مهمة، تتمثل خصوصاً في تحقيق الأهداف التالية<sup>2</sup>:

- ✓ احترام قرار السلطة التشريعية، عدم تجاوز الإتمادات الممنوحة بالجباية والإنفاق؛
- ✓ ترشيد استعمال الأموال العامة من قبل الموظفين المكلفين بتنفيذ النفقات العامة؛
- ✓ ترشيد أداء المصالح العامة المكلفة بتحقيق الإيرادات العامة وتحصيلها؛
- ✓ تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة.

### ثانياً: مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف المحاسبية

ومن أجل مراعاة الاعتبارات السابقة، فإن عملية تنفيذ الميزانية تخضع لمهام يقتضي الفصل بين الوظائف الإدارية والمحاسبية، لذلك تتألف عملية تنفيذ الميزانية العامة في الإيرادات والنفقات من مجموعتين من القواعد والتعليمات:

- 1- مجموعة قواعد تنفيذ الميزانية من الوجهة الإدارية: وتركز مجموعة تعليمات تنفيذ الميزانية من الوجهة الإدارية على أساليب تنفيذ الإتمادات المرصودة بالميزانية، والأحكام التنفيذية ذات العلاقة بتنفيذ هذه الإتمادات. كما تحدد الصلاحيات وتوضح السلطات المسؤولة عن تنفيذ الإتمادات والإيرادات.
- 2- مجموعة قواعد التنفيذ المحاسبي للميزانية: وتركز مجموعة تعليمات التنفيذ المحاسبي للميزانية على توضيح السلطات وصلاحيات الصرف والجباية، والإجراءات المالية المتعلقة بالعمولات المالية الضرورية لإجراء عمليات الصرف والجباية.

وبالنظر إلى المجموعتين السابقتين. فإن عملية الميزانية تنقسم إلى مرحلتين أساسيتين: الأولى إدارية تتضمن اتخاذ القرار اللازم للتنفيذ. والثانية تنفيذية محاسبية تتضمن تنفيذ القرار الإداري والقيام بصرف النفقة أو جباية الإيراد، ويقوم بالعملية الإدارية الوزراء المختصون أو الموظفون الإداريون التابعين لها، أما العمليات التنفيذية أو المحاسبية فيقوم بها المحاسبون والأعوان المرتبطون بهم، والتابعين في معظمهم لوزارة المالية.

وتجدر الإشارة إلى أن المحاسبين مستقلون عن الإداريين ولا يخضعون لأوامرهم وسلطتهم التسلسلية، فهم لا ينفذون أوامر الدفع الصادرة عن الإداريين إلا إذا كانت منسجمة مع القوانين والأنظمة، وبذلك يكون لهم الحق في الرقابة على الإداريين.

<sup>1</sup> لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص:147.

<sup>2</sup> لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، نفس المرجع السابق، ص:147.

إن هذه الرقابة تفصل بين الوظائف الإدارية والوظائف التنفيذية، ولضمان فعاليتها لابد أن تتبع الوظيفتين وحدتين متوازيتين، لا تخضع إحداها لسلطة الأخرى، مما يقتضي التفريق بين الوظائف الإدارية التي لها صلاحية الأمر والتقرير، والوظائف المحاسبية التي لها صلاحية التنفيذ، سواء تعلق الأمر بالإيرادات أو بالنفقات. فبالنسبة للإيرادات، يفرق بين مراقبي الضرائب أو مأموري التحقيق أو الجباية، حيث يتولى مراقبو الضرائب مهمة تحديد مقدار الضريبة، وتصنيفها، وتعيين المكلف بها، ثم إرسال المعاملة إلى مأموري التحصيل الذين يقومون بتحصيل الضريبة. أما بالنسبة للنفقات، فيفرق بين سلطة تقرير النفقة وسلطة الدفع، حيث يتولى سلطة تقرير إنفاق أي عقد نفقة وتصنيفها وصرفها موظفون إداريون، أما سلطة دفع النفقة أي تأدية قيمتها إلى مستحقيها، فتستند إلى موظفين محاسبين، وهذا يعني أن الوحدات الإدارية التي تقرر النفقة وتأمّر بدفعها تختلف عن الوحدات الإدارية التي تحصل الإيراد، ورغم هذا الاختلاف فإن المحاسبين الذين يتولون الدفع هم أنفسهم الذين يتولون تحصيل الإيرادات مباشرة أو بواسطة الموظفين التابعين لهم فهم يقومون بوظيفة قبض الأموال العمومية، وحفظها بمسك حساباتها. وبوظيفة تأديتها في نفس الوقت وهو ما يعرف "بوحدة الصندوق".

غير أن قاعدة الفصل بين الوظائف التنفيذية والمحاسبية وهي أهم قواعد تنفيذ الميزانية، تجد مبرراتها:

- ✓ الحفاظ على الأموال العمومية وصيانتها؛
- ✓ تمكين وزارة المالية من مراقبة تنفيذ النفقات في الوزارات والمصالح الأخرى؛
- ✓ مراعاة الاختصاص في توزيع الأعمال الإدارية والمحاسبية<sup>1</sup>.

### ثالثاً: تصحيح الميزانية العامة

إن الصفة التقديرية للميزانية العامة، والظروف الطارئة والمستعجلة التي قد تحدث، كل ذلك قد يستوجب زيادة النفقات العمومية أو تخفيضها. مما يتطلب اللجوء إلى طرق متعددة لتصحيح مبالغ الميزانية عند الضرورة، ومنها<sup>2</sup>:

**1- خطأ في تقدير الإيرادات:** في مرحلة التنفيذ قد يحدث أن لا تطابق الإيرادات المحصلة فعلا الإيرادات الواردة في الميزانية العامة لنفس السنة فقط يحدث<sup>3</sup>.

➤ **نقص الإيراد الفعلي عن المقدر:** إذا تبين خلال السنة المالية أن التحصيلات أقل من التقديرات، فيمكن تلافي العجز في الإيرادات بعدة طرق أهمها: سد العجز باستعمال "مال الاحتياط" إن وجد، أو حذف بعض الإعتمادات في الحالات الاضطرارية. أو إحداث موارد جديدة إما لزيادة الضرائب أو القروض<sup>4</sup>.

1 لعامرة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص: (147-149).

2 لعامرة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، نفس المرجع السابق، ص: 154.

3 خبابة عبد الله، مرجع سابق، ص: 265.

4 لعامرة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، نفس المرجع السابق، ص: 154.

- **زيادة الإيراد الفعلي عن المقدر:** إذا كانت هناك زيادة في الإيرادات الفعلية عن الإيرادات الواردة في الميزانية العامة، في هذه الحالة يتم تحويل الزيادة (الفائض) في الإيرادات إلى الأموال الاحتياطية.
- 2 - خطأ في تقدير النفقات العامة:** يختلف وضع الاختلال بالزيادة أو النقصان، في النفقات العامة عما هو عليه الحال بالنسبة للإيرادات العامة، فإن أخطاء التقدير في النفقات العامة لا تعوض ببعضها البعض، بمعنى أن الإعتمادات الواردة في باب معين لا يجوز تحويلها إلى باب آخر. إلا بعد الحصول على موافقة السلطة التشريعية، وذلك تنفيذاً لقاعدة تخصيص الإعتمادات<sup>1</sup>.
- فقد يحدث خطأ في تقدير النفقات يكتشف في وقت التنفيذ، بحيث يقل الإعتماد المخصص لباب معين عن المصروف الفعلي. وفي هذه الحالة تلجأ السلطة المختصة من خلال وزارة المالية إلى السلطة التشريعية لموافقتها على اعتماد إضافي لتغطية هذا العجز وبشروط معقدة<sup>2</sup>.
- أما إذا حدث فائض (وفر) في الإعتماد المخصص لغرض معين، فإنه لا يجوز استخدام هذا الوفر في تغطية غرض آخر، ويُلغى في نهاية السنة المالية، ولا يدرج في الميزانية الجديدة، إذا لم تكن هناك حاجة في هذا الاعتماد في السنة القادمة<sup>3</sup>.

#### الفرع الرابع: الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة

تتميز المراحل الثلاثة الأولى لدورة الميزانية العامة، وهي الإعداد والاعتماد والتنفيذ، بتتابعها واستقلالية بعضها عن بعض، أما مرحلة مراقبة تنفيذ الميزانية العامة للدولة فهي ليست مرحلة مستقلة تأتي في ختام دورة الميزانية، ولكنها مرحلة متداخلة، أي مصاحبة للمراحل السابقة، بل تمتد لتشمل مرحلة ما بعد الانتهاء من التنفيذ من خلال مناقشة السلطة التشريعية للحساب الختامي للميزانية<sup>4</sup>.

#### أولاً: مفهوم الرقابة المالية

- هي العملية التي تستطيع الإدارة بواسطتها اكتشاف أية انحرافات عن الخطط الموضوعة تمهيدا لتحديد المسؤولية واتخاذ الإجراءات الضرورية لتصحيحها وتجنب الأخطاء مستقبلاً<sup>5</sup>.
- كما عرفتها لجنة الأدلة والمصطلحات التابعة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية في القطاع الحكومي بأنها الرقابة التي تأخذ الشكلين التاليين:
- 1- رقابة مالية خارجية:** تقوم بها أجهزة أو هيئات رقابية مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة، ولها أهدافها التي تسعى لتحقيقها، ويتصف عمل هذه الأجهزة أو الهيئات بأنه:

✓ يرتبط بالمال العام؛

✓ يحدده القانون.

1 خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص: 312.

2 خبابة عبد الله، مرجع سابق، ص: 266.

3 خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص: 313.

4 لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص: 161.

5 محمود حسين الوادي، زكريا احمد عزام، مرجع سابق، ص: 161.



2- رقابة مالية داخلية: تقوم بها وحدات إدارية (إدارات أو أقسام) تعمل داخل الجهة الخاضعة للرقابة، وتقدم للإدارة العليا بتلك الجهات خدمات مفيدة وبناءة بشأن مدى مشروعية وسلامة إدارة الأموال، ودقة الحسابات في تلك الجهات، ويتوقف مدى نجاح هذه الوحدات الرقابية على مدى ما تتمتع به من استقلالية وصلاحيات.

ثانيا: أهداف وأهمية الرقابة المالية

### 1- أهداف الرقابة المالية

مما سبق يمكن إبراز الأهداف العامة التي تسعى الرقابة المالية إلى تحقيقها<sup>1</sup>:

1-1 الهدف الأول: التحقق من أن الإنفاق تم وفقا لما هو مقرر له طبقا للخطط الموضوعة؛

1-2 الهدف الثاني: أن الموارد حصلت كما هو مقرر، وأنها استخدمت أفضل استخدام.

ويمكن تقسيم هذه الأهداف العامة إلى نوعين من الأهداف:

#### • أهداف فنية تقليدية تتمثل في:

✓ إبداء رأي محايد في مدى صحة الأوضاع المالية، ونتائج أعمال الوحدات المشمولة بالرقابة على أن يكون مدعما بأدلة وقرائن إثبات قوية حول مدى صحة حقيقة المركز المالي ومدى صحة نتائج الأعمال في نهاية الفترة؛

✓ تشجيع الالتزامات بالسياسات والقرارات الإدارية والتأكد من حسن تطبيقها؛

✓ التأكد من دقة البيانات المحاسبية وسلامة وصحة القيود والأرقام المثبتة بالدفاتر والسجلات ومدى إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛

✓ اكتشاف الأخطاء وحالات الغش والعمل على تقليل فرص ارتكابها من خلال تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية، وتدعيم هذه النظم، والرفع من كفاءتها في تحقيق عناصر الرقابة والضبط الداخلي؛

✓ التحقق من إتباع نظم وأساليب حديثة في التنظيم والتخطيط والمتابعة؛

✓ التأكد من كفاءة الأنظمة وتحديد السلطات والمسؤوليات للعاملين بالوحدات المشمولة بالرقابة ومراعاة التسلسل الإداري بما يحقق حسن انسياب المعلومات بشكل سليم وخلق مناخ تعاوني بين الأفراد العاملين؛

✓ اكتشاف الممارسات والمبادرات الداعية لتشجيعها ورعايتها ومكافأة القائمين على ذلك كنوع من الحوافز.

#### • الأهداف الإستراتيجية وتتمثل في:

✓ الحفاظ على الممتلكات والموجودات بما يضمن حماية المال العام والحفاظ على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة؛

<sup>1</sup> إكرام إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2005، ص: (21-22).

- ✓ زيادة الفاعلية بما يمكن من تحسين الأداء وزيادة الإنتاجية واقتراح أفضل السبل لتحقيق الأهداف التي ترمي إليها الخطط والسياسات الاقتصادية الموضوعية؛
- ✓ تزويد السلطة التشريعية بالبيانات والمعلومات الأكيدة.

## 2- أهمية الرقابة المالية

تؤدي الرقابة المالية دورا هاما في تحقيق أهداف الإدارة العليا بما تقدمه من خدمات ومعلومات وذلك على النحو التالي<sup>1</sup>:

- ✓ هي أحد الأركان للإدارة المالية والتي تقوم على عملية متابعة تنفيذ الخطط وقياس وتحليل وتقييم الوقائع والنتائج الفعلية بالمقارنة مع الخطط وما تتضمنه من أهداف وسياسات وإجراءات وبرامج وغيرها؛
- ✓ الوقاية تتضمن استقامة ونزاهة الموظفين والعاملين والتأكد من أدائهم لمهامهم وواجباتهم بكل أمانة واستحقاق مصداقا لقوله تعالى " إِنْ لِّلّٰهِ يَأْمُرُكُمْ أَنْ تُؤَدُّوا الْأَمَانَاتِ إِلَىٰ أَهْلِهَا" النساء الآية 58، وقوله تعالى "إِنَّ خَيْرَ مَنْ اسْتَأْجَرْتَ الْقَوِيَّ الْأَمِينُ" القصص الآية 26؛
- ✓ تتعدى الرقابة مجرد الكشف عن الانحرافات والمشكلات العملية لتشمل جوانب تتعلق بتقييم الآثار والنتائج وتطوير الأداء الفردي والتنظيمي بشكل يكفل حسن سير الأعمال بكفاية وفعالية<sup>2</sup>.

## ثالثا: وسائل الرقابة المالية

إن تحقيق الرقابة المالية للأهداف المرجوة منها ما يرتبط بوجود أجهزة رقابية قادرة على القيام بأعمالها، على أن تكون هذه الأجهزة مستقلة عن السلطة التنفيذية التي تقوم بمراقبة أعمالها، أي أنها لا تتبع الجهات التي تباشر رقابتها عليها ولا تخضع لها بأي شكل من الأشكال، ويجب أن يتوافر في أعضائها شروط معينة فيكونون من ذوي الكفاءات الممتازة، ويمكن تخليص الأساليب التي تتبعها أجهزة الرقابة بصفة عامة فيما يلي<sup>3</sup>:

- ✓ وضع النظم والقواعد المالية التي يلتزم بها والتي تعتبر خروج عليها مخالفة مالية تستوجب المساءلة وهذه الوسيلة الرقابية كافية، فإن إتباع النظم والقواعد المالية لا يضمن بالضرورة سلامة الأداء بمعنى أن يكون التصرف في المالية صحيحا من الناحية الشكلية، ولكنه غير صحيح من الناحية الموضوعية ولا يعني سلامة الإنفاق بالضرورة وتحقيق النتائج المستهدفة، لذلك فإن الأمر يتطلب إجراء الرقابة بأسلوب سليم وأن يلزم هذه الرقابة تقييم للأداء؛

1 محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: (172-173).

2 محمود حسين الوادي، نفس المرجع سابق، ص: (172-173).

3 عوف محمود الكفراوي، دراسات في الاقتصاد الإسلامي، الرقابة المالية في الإسلام، مركز الإسكندرية للكتاب، الطبعة الثالثة، 2006، ص: (26-27).

- ✓ المراقبة عن طريق الملاحظة والمتابعة للوحدات أثناء قيامها بالعمل بغرض تصحيح ما تقع فيه من أخطاء فور وقوعها أو بعد إتمام التصرفات وهو الأمر المتاح للأجهزة الخارجية المتخصصة والتي لا يتوفر لها فرصة الرقابة الفورية عن طريق الملاحظة؛
- ✓ القيام بالمراجعة والتفتيش ويجب أن يكون ذلك بواسطة أفراد وأجهزة لم تشترك في العمليات التنفيذية وقد تتم المراجعة قبل إتمام التصرفات المالية كالرقابة قبل الصرف، وقد تتم المراجعة والتفتيش بعد انتهاء التصرفات ويشترط وجود المستندات والبيانات اللازمة والكافية وبالشكل المطلوب بحيث يمكن مراجعتها وتحليلها للتعرف على سير العمل داخل الوحدة، وتحديد انحرافات إن وجدت، والتأكد من سلامة النتائج التي وصلت إليها الوحدة. هذا وقد يتبع أسلوب المفاجئ على الوحدات للتأكد من سلامة تصرفاتها؛
- ✓ تحديد المعايير أو المعدلات القياسية مسبقاً كأساس واضح للرقابة وتقييم الأداء.

#### رابعاً: أنواع الرقابة المالية

##### 1- الرقابة المالية من حيث الجهة التي تمارسها

**1-1- الرقابة السياسية أو البرلمانية أو التشريعية:** هي مجموعة الإجراءات القانونية والإدارية والأجهزة الرقابية المتخصصة التي تؤسس خارج التنظيم المعين بهدف التأكد من كفاءة وفعالية الأداء المالي والإداري للمؤسسات العامة<sup>1</sup>.

ويمكن القول أنها تلك التي تتولاها الهيئة التشريعية بما لها من سلطة مطلقة في الرقابة المالية، وتباشر السلطة التشريعية مباشرة أثناء السنة المالية أو بعد فحصها للحساب الختامي، عن طريق الاستجواب والسؤال للوزارة كممثلين للسلطة التنفيذية، وقد يترتب على إتباع هذا الأسلوب مسؤولية الوزارة السياسية وطرح الثقة بالوزارة وإسقاطها إذا لم تحصل على غالبية الأصوات. وقد تتجاوز مسؤولية الوزراء عن المخالفات المالية حدود المسؤولية السياسية لشمول بعض الدول كفرنسا، مسؤوليتهم المدنية والجنائية<sup>2</sup>.

**1-2- الرقابة الداخلية:** إن الرقابة الداخلية، تتم داخل السلطة التنفيذية، يقوم بها المديرون والرؤساء من موظفي الدولة على مرؤوسيتهم، أو يقوم بها بعض الموظفين التابعين لوزارة المالية (محاسبو الإدارة) المنتشرون في جميع الوزارات ومصالح وهيئات الحكومة<sup>3</sup>، أي أن الرقابة المالية الداخلية كما عرفها السيد فهمي محمود شكري أنها " الرقابة التي تباشرها السلطة التنفيذية على أجهزتها التنفيذية للتأكد من أن جميع الأعمال المناطة بها تسير وفقاً للمنهج الموضوعي وضمن الأهداف التي خططتها السلطة التنفيذية وأقرتها السلطة التشريعية، وقد جاء هذا التعريف ليشمل كل صور الرقابة التي تمارسها السلطة التنفيذية على

<sup>1</sup> محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: 178.

<sup>2</sup> مصطفى الفار، الإدارة المالية العامة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص: 89.

<sup>3</sup> خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص: 320.

أجهزتها، وهذا هو المقصود بالرقابة الداخلية، حيث لا يقتصر عمل هذه الرقابة على مجرد الفحص أو التقييم كما جاء في التعاريف الأخرى<sup>1</sup>.

ويمكن تعريفها: هي رقابة داخلية تنشأ داخل السلطة التنفيذية ذاتها، ولذا يطلق عليها رقابة ذاتية وأيضاً رقابة إدارية. وهي تشبه إلى حد كبير في مجال الأعمال الخاصة رقابة أقسام المراجعة داخل الشركات<sup>2</sup>.

ومن أهم صورها:

➤ **الرقابة التلقائية (الذاتية):** حيث تقام آليات وقواعد داخل الجهاز إداري معين من أجل تحسين مواطن الخلل وإصلاحها في الوقت المناسب، من سجل الاقتراحات، التقييم الدوري، والاجتماعات المنتظمة لهيئات الجهاز الإداري... إلخ.

➤ **الرقابة الرئاسية:** حيث تخول القوانين والأنظمة للرئيس الإداري حق التدخل للتعقيب على أعمال مرؤوسيه من أجل المصادقة عليها أو تعديلها أو إلغاؤها، سواء كان ذلك من تلقاء نفسه أو بناء على تظلم أو طعن رئاسي<sup>3</sup>.

### 1-3- الرقابة المالية القضائية أو المستقلة أو الخارجية

تحتل مكانة هامة في مجال الرقابة المالية، حيث من خلال سلطتها الواسعة في مجال التأكد من تطبيق القوانين تستطيع الهيئة القضائية (الإدارية) مراقبة تنفيذ القوانين المالية واتخاذ الإجراءات لتصحيح أية انحرافات عنها<sup>4</sup>.

الرقابة المستقلة على تنفيذ الميزانية هي الرقابة التي تقوم بها هيئة فنية متخصصة ومستقلة عن السلطتين التنفيذية والتشريعية. وهي رقابة أكثر جدية وفعالية من الرقابة الإدارية والرقابة البرلمانية<sup>5</sup>.

كما تعرف بأنها رقابة مالية تتم من خارج السلطة التنفيذية أي تتم بواسطة هيئات مستقلة وغير خاضعة للسلطة التنفيذية، كما هو الحال بالنسبة للدور الذي يلعبه مراقبي الحسابات في شركات المساهمة.

### 2- الرقابة المالية من حيث الزمن

2-1- **الرقابة السابقة على التنفيذ:** تمثل الرقابة السابقة على تنفيذ الميزانية بإجراء عمليات المراجعة والرقابة قبل الصرف، حيث يمنع هذا الأسلوب أي وحدة تنفيذية من وحدات المالية العامة من الارتباط بالتزام أو دفع أي مبلغ قبل الحصول على موافقة الجهات المكلفة بالرقابة السابقة على الإنفاق العمومي.

1 عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص: 257.

2 المرسي السيد حجازي، مبادئ الإقتصاد العام، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 2002، ص: 259.

3 خبابة عبد الله، مرجع سابق، ص: 273.

4 محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: 177.

5 لعمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص: 168.

وقد تتولى الرقابة السابقة إدارة داخلية تتبع نفس الجهة التي تقوم بالصرف كأقسام المراجعة في الوزارات والمصالح المختلفة أو قد تتبع وزارة المالية كالمراقب المالي بكل وزارة كما قد تتولاها هيئة خارجية كرقابة المحاسب والمراجع العام في بريطانيا، ومحكمة المحاسبة في إيطاليا<sup>1</sup>.

إن للرقابة السابقة مزايا وعيوب، أما مزاياها فإنها إذا أدت بكفاءة فإنها تمنع الوقوع في الأخطاء المالية، وتمنع حدوث الانحرافات ولذا فهي رقابة وقائية وممانعة، كما أنها تخفف في هذه الحالة من مسؤولية الوزراء والرؤساء الإداريين، أما عيوبها فتظهر أكثر ما يكون إذا تولتها هيئة خارجية في تعطيل سير العمل وتنفيذ الميزانية العامة، كما أنها تعد رقابة غير شاملة على برنامج الميزانية لأنها رقابة على أجزاء وليس إجمالي تنفيذ البرامج خاصة بالنسبة للمشروعات الكبيرة<sup>2</sup>.

**2-2- الرقابة الآنية (المتزامنة للتنفيذ):** هي الرقابة المستمرة في مختلف مراحل الأداء حيث تحاول هذه الرقابة اكتشاف أية انحرافات خلال تنفيذ الأعمال واتخاذ الإجراءات الفورية لمعالجتها وتجنب استفحالها قبل إتمام العمل<sup>3</sup>.

**2-3- الرقابة اللاحقة:** هي رقابة تعقب عمليات التنفيذ، حيث تبدأ بعد انتهاء السنة المالية، وقفل الحسابات، واستخراج الحساب الختامي للدولة<sup>4</sup>.

تكون هذه الرقابة بعد انتهاء عملية الصرف وقد تكون بعد انتهاء السنة المالية ولا تقتصر هذه الرقابة على النفقات العامة، بل تمتد لتشمل الإيرادات العامة أيضاً، وتتخلص الرقابة اللاحقة على عيوب الرقابة السابقة على الصرف، إذ يتاح للمراقبين الوقت الكافي، ودون وجود خطر، تعطيل سير العمل، للقيام بعملية الرقابة كما لا تتنازع الاختصاصات بين الجهات المختلفة، ولكن يأخذ عليها أنها لا تمنع وقوع المخالفات المالية، وتقتصر فقط في اكتشاف المخالفات بعد وقوعها وفرض العقوبات الرادعة بحق مرتكبيها ولمنع وقوعها في المستقبل<sup>5</sup>.

### 3- الرقابة المالية من حيث الوظيفة

**3-1- الرقابة المالية الإدارية:** تنصب على الناحية الإدارية فتكشف عن الثغرات التي تعتري النظم والقوانين واللوائح والقرارات الإدارية وما يكون قد نتج عن تطبيقها من مخلفات إدارية، واقتراح وسائل العلاج بل يقصد بها إن هذه الرقابة تمارس بصفة إدارية، على الملائمة وتقويم الأداء وفعاليتها، وتكون فيها نتائج الرقابة غير ملزمة (استشارية) سواء قدمت السلطات العليا في الدولة أم إلى الجهات موضوع الرقابة، ويتضمن تقرير

1. عمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، مرجع سابق، ص: 163.

2. المرسي السيد حجازي، مرجع سابق، ص: 535.

3. محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: 171.

4. عمارة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، نفس المرجع السابق، ص: 64.

5. احمد زهير شامية، خالد الخطيب، مرجع سابق، ص: 303.

التنبه على الأخطاء والكشف عن المخالفات وطلب اتخاذ الإجراءات بشأنها وقد يمارس هذه الرقابة من الأجهزة العليا للرقابة التي تتمتع بالصفة القضائية والصفة الإدارية معا.

#### 4- الرقابة المالية من حيث الموضوع

**4-1- رقابة المشروعية:** تعرف المشروعية على أنها صفة كل ما هو مطابق للقانون، وعليه فإن الإجراءات والتصرفات التي تتخذها السلطة التنفيذية لا تتمتع بحماية القانون ولا تكون لها أي قيمة، ما لم تكن متوافقة مع القواعد النافذة بمعنى آخر، لا يجوز للإدارة، وإلا كانت مخالفة للقانون، أن تقوم بأي عمل قانوني أو مادي إلا وفقا للقانون أو بتحويل منه، ومنه يمكن تعريف رقابة المشروعية بأنها "هي رقابة مدى مطابقتها تصرف الإدارة مع القانون بمفهومه العام والواسع" وتتصرف رقابة المشروعية إلى التصرف المالي من حيث النفقات والإيرادات<sup>1</sup>.

**4-2- الرقابة المحاسبية:** هي ذلك النوع من الرقابة الذي يهدف إلى التأكد من سلامة عمليات تحصيل الإيرادات العامة وصرف النفقات العامة، أي أنها تهتم بمراقبة مدى الالتزام بتنفيذ القوانين واللوائح التي تنظم عمليات الميزانية العامة للدولة، دون النظر إلى مدى تحقيق الأهداف العامة للميزانية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية<sup>2</sup>.

**4-3- الرقابة الاقتصادية (التقييمية):** هي من أحدث طرق الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، فلا تكفي بمتابعة الجوانب الشكلية للنفقات العامة، التي تشكل محور الرقابة المحاسبية، وإنما تسعى إلى وضع معايير وأنماط، تتخذ أساسا للمراجعة، والكشف عن أخطاء أو إسراف في استخدام الموارد المالية المتاحة، فهي تتضمن مراجعة حسابات تكاليف الأعمال، ومقارنتها بما كان مقدر لها، وكذلك مراجعة نتائج الأعمال، والعائد منها ومقارنتها بما كان مستهدفا منها، وتمتد الرقابة التقييمية لشمول قياس المنفعة التي تكون قد عادت على المجتمع من تنفيذ البرامج والمشروعات العامة المدرجة في الميزانية العامة، كما تسعى إلى تقييم النشاط الحكومي سعيا وراء رفع كفاءة وتحسين مستوى الأداء<sup>3</sup>.

**4-4- الرقابة على البرامج:** يهتم هذا النوع بمدى تحقيق الخطط والبرامج والأهداف المحددة لكل جهة عامة.

**4-5- الرقابة الإستنتاجية أو القياسية:** ويقصد بها إيجاد ربط بين عناصر القوائم المالية بمثيلاتها من السنوات السابقة أو نفس السنة لمعرفة أي وضع غير طبيعي<sup>4</sup>.

#### 5- الرقابة من حيث الأثر

**5-1- الرقابة الوقائية:** القصد منها تجنب أو منع الانحرافات أو المشكلات قبل حدوثها، أي أنها تركز على جانب المدخلات للتأكد من استخدامها بالشكل الملائم والسليم بحيث توجه لبلوغ الأهداف بفاعلية وكفاية، رقابة أولية أو توجيهية على المدخلات من أجل الحصول على المخرجات الصحيحة<sup>5</sup>.

عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص: 253.

<sup>2</sup> لعمارة جمال، مرجع سابق، ص: 171.

<sup>3</sup> خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص: 362.

<sup>4</sup> رضا خلاصي، مرجع سابق، ص: 391.

<sup>5</sup> محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: 177.

5-2- الرقابة العلاجية: تركز على اكتشاف الانحرافات والأخطاء والمشكلات واتخاذ الإجراءات التصحيحية لمواجهتها وتجنب حصولها مستقبلا، وعدم تفاقمها عند اكتشافها<sup>1</sup>.

#### 6- حسب مصدر الرقابة

6-1- الرقابة الإلزامية: وهي التي تنفذ استنادا إلى أحكام القوانين والأنظمة السارية مثل خضوع الوزارات والإدارات العامة لرقابة الجهاز المختص، أو إلزام الشركات لفحص ومراجعة حساباتها بتعيين مراقب خارجي يقوم باعتماد القوائم المالية في نهاية السنة المالية والتأكد من سلامة ما ورد في القوائم من بيانات.

6-2- الرقابة الاختيارية: وهي التي لا يوجد نص قانوني يلزم الشركات بتعيين مراجع حسابات خارجي وبذلك تتم بناء على رغبة أصحاب المنشأة أنفسهم<sup>2</sup>.

#### 7- حسب وسائل التنفيذ

7-1- الرقابة اليدوية: وهي رقابة بعيدة عن استخدام التقنيات التكنولوجية، ويعاب عليها احتياجها لوقت طويل إلا أنها مازالت تستخدم في كثير من بلدان العالم الثالث.

7-2- الرقابة الآلية: وهي التي تتم بواسطة الحاسب ويستطيع المراجع من خلالها التأكد من مدى كفاية استخدام المحاسب ومساهمته في حماية أصول المنشأة، وتأكيد سلامة بياناتها وفعاليتها إنجاز أهدافها<sup>3</sup>.

#### خامسا: الرقابة المالية بالجزائر

توجد للرقابة المالية في الجزائر أشكال عدة وعن طريق أجهزة رقابية متعددة كل حسب ما هو مخول له قانونيا في هذا المجال، ممثلة في الرقابة قبل وأثناء وبعد تنفيذ الميزانية العامة وهي كالتالي:

1- الرقابة القبلية على تنفيذ الميزانية العامة للدولة: تأخذ هذه الرقابة شكلين الأول إداري والآخر سياسي.  
1-1- الرقابة الإدارية: وتتمثل في رقابة المراقب المالي الذي يعتبر عوناً من أعوان المحاسبة العمومية، وسنتطرق بإسهاب إلى تعريفه ومسؤولياته ومهامه وشروط تعيينه حسب المشرع الجزائري، في الفصل الثالث من دراستنا.

1-2- الرقابة السياسية (التشريعية): وتتمثل في اختصاص البرلمان بالمصادقة على قانون المالية واعتماده<sup>4</sup>.

2- الرقابة المتزامنة (أثناء تنفيذ) للميزانية العامة للدولة: تأخذ أيضا هذه الرقابة نوعين الأول إداري والثاني سياسي.

2-1- الرقابة الإدارية: وتتمثل في رقابة المحاسب العمومي الذي يعتبر عوناً من أعوان المحاسبة العمومية، وسنتطرق بإسهاب إلى المفهوم والشروط والالتزامات والمسؤوليات والأصناف الخاصة به حسب التشريع الجزائري، في الفصل الثالث من دراستنا.

1 محمود حسين الوادي، نفس المرجع السابق، ص: 177.

2 رضا خلاصي، نفس المرجع السابق، ص: 393.

3 رضا خلاصي، مرجع سابق، ص: 394.

4 محمد ساحل، مرجع سابق، ص: 286.

1-2- الرقابة السياسية: يمكن للبرلمان (المجلس الشعبي الوطني)، أن يراقب النشاط والأداء الحكومي (الوزارات) في مختلف المجالات ومنها المجال المالي بواسطة الآليات الأساسية التالية:

✓ الاستماع والاستجواب: طبقا للمادة 133 من الدستور يمكن للجان البرلمان بغرفتيه أو مجلسيه أن تستمع إلى أي وزير (عضو الحكومة)، كما يمكن لأعضاء أي مجلس استجواب الحكومة برمجتها.

✓ السؤال: يمكن لأعضاء البرلمان، وفقا للمادة 134 من الدستور، أن يسألوا أي وزير كتابيا أو شفويا عن أي موضوع أو قضية، ومنها القضايا المتعلقة بتنفيذ الميزانية، طبقا لأحكام النظام الداخلي لكل من مجلسي البرلمان.

✓ مناقشة بيان السياسة العامة: طبقا للمادة 84 من الدستور، تلتزم الحكومة بأن تقدم كل سنة، بيانا عن السياسة العامة، تعقبه مناقشة لعمل وأداء الحكومة، لمعرفة مدى تنفيذ برنامج الحكومة الذي كان البرلمان قد وافق عليه لدى تقديمه من طرف الحكومة بعد تعيينها.

✓ لجنة التحقيق: بموجب المادة 161 من الدستور، يمكن كل غرفة من البرلمان، في إطار اختصاصاتها، أن تنشئ في أي وقت لجان تحقيق في قضايا ذات مصلحة عامة.

وضمانا لفعالية هذه الوسيلة في مراقبة عمل الإدارة العامة (الحكومة)، يجدد القانون والنظام الداخلي لغرفتي البرلمان: كيفية تشكيل هذه اللجان وإجراءات ووسائل أداء مهمتها في التحقيق والحماية المبسطة على أعضائها والجزاء المترتبة على نتائج التحقيق...إلخ.

كما تتجلى رقابة البرلمان، في مرحلة تنفيذ الميزانية، بصورة واضحة لدى مناقشة قانون المالية التكميلي الذي تقدمه الحكومة للبرلمان أثناء السنة المالية بغرض تكملة أو تعديل بعض الأوضاع المستجدة<sup>1</sup>.

2- الرقابة البعدية على تنفيذ الميزانية العامة للدولة: تأخذ الرقابة البعدية على تنفيذ الميزانية العامة للدولة ثلاثة أشكال، إدارية وسياسة وقضائية.

3-1- الرقابة الإدارية: وتمارسها المفتشية العامة للمالية كونها مكلفة بالرقابة اللاحقة من طرف الوزير المكلف بالمالية وهي التي تم إنشائها سنة 1980 بموجب المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في أول مارس 1980 والذي كان محدد تنظيمها وسيرها وصلاحياتها قبل صدور المرسوم التنفيذي رقم 92-32 المؤرخ في 20 جانفي 1992 والمتضمن تنظيم مصالحها الخارجية وصلاحياتها، والملغى في نفس الوقت لأحكام المرسوم رقم 80-53 باستثناء مادته الأولى المتعلقة بإحداث المفتشية والتي تنص على أنها توضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية، وهذا يعني أن أعضائها لا يخضعون لنفس التسلسل الإداري المطبق على موظفي وزارة المالية الآخرين وهو ما يضمن لهم نوعا من الاستقلالية في أداء مهامهم.

ويدير المفتشية العامة للمالية رئيس يسهر على تنفيذ أعمال الرقابة والدراسات والتقويم الموكلة إليها ويضطلع بمهام تسيير مستخدميها ووسائلها الأخرى، وتتمثل اختصاصات المفتشية العامة للمالية في التأكد

<sup>1</sup> محمد الصغير بعلي، يسرى أبو العلاء، مرجع سابق، ص: (113-114).



من مدى احترام المعايير والمقاييس القانونية لضمان مشروعية ودقة الحسابات المالية، ورقابة مجالات التسيير المحاسبي والمالي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، كما يخضع لرقابة المفتشية العامة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وهيئات الضمان الاجتماعي وكل هيئة مستفيدة من إعانة الدولة، كما للمفتشية أن تقوم بإجراء دراسات وإعداد خبرات لها صلة بالاقتصاد والمالية والرقابة على وجه التحديد بسبل الإنفاق المالي. ولتسهيل عمل المفتشية يمكنها أن تستعين بتقنيين وخبراء مؤهلين من الإرادة العمومية، كما تقوم بالرقابة على القروض الدولية التي يمنحها البنك الدولي للإعمار والتنمية والبنك الإفريقي للتنمية، وهي تهدف من خلال هذا إلى ضمان استعمال الإعتمادات المخصصة والمتابعة الصارمة والدقيقة والمنتظمة للأرصدة الموجهة للمشروع<sup>1</sup>.

**3-2- الرقابة السياسية (التشريعية):** يعتبر قانون ضبط الميزانية آلية تستخدمها السلطة التشريعية للرقابة البعدية على تنفيذ الميزانية العامة، حيث يتمتع البرلمان بسلطة مالية اتجاه الحكومة، وذلك بمنحها الترخيص بتنفيذ الميزانية، وللمحافظة على هذه السلطة يستوجب على البرلمان فحص ورقابة صحة ودقة تنفيذها التي يباشرها بعد إقفال السنة المالية المتعلقة بسنة مدنية واحدة بعد التنفيذ الفعلي والنهائي لكل العمليات المالية والمحاسبية المرخصة سنويا بواسطة قانون المالية مع اتخاذ للإجراءات في حالة تجاوزها، وهذا ما يعرف بالرقابة البرلمانية اللاحقة أو البعدية *le controle parlementaire a posteriori* ، وترجم الصيغة الكلاسيكية لهذه الرقابة من خلال إجراءات التصويت على قانون ضبط الميزانية الذي يعد نوعا خاص من قوانين المالية والذي يشكل أداة ربط محورية بين ما نفذ من نفقات وما يتوقع أن ينفذ مستقبلا، إضافة إلى نتائج التي تساعد السلطتين التشريعية والتنفيذية على ضبط تقديرات النفقات والإيرادات التي تنفيذ في رسم السياسة العامة للدولة.

تم تكريس هذا القانون لأول مرة في دستور سنة 1976، أين تم الإشارة إلى ضرورة اختتام السنة المالية بتصويت البرلمان على قانون ضبط الميزانية غير أن التجسيد الفعلي لهذا القانون ظهر في فترة الثمانينات بالموازاة مع صدور القانون 84\_17 المتعلق بقوانين المالية، الذي حدد الضوابط القانونية لإعداده دون تقييده بمدة زمنية لصدوره وهذا ما أثر على غيابه النسبي إلى غاية صدور القانون رقم 89\_24 الذي عدل من المادة 68 منه<sup>2</sup>.

**3-3- الرقابة القضائية:** يعتبر مجلس المحاسبة الجهة القضائية العليا المكلفة بهذا النوع من الرقابة حيث يباشر اختصاصاته القضائية عن طريق قرارات في حالة مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، أو تقديم الحسابات أو الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بالنسبة للأخطاء والمخالفات التي يرتكبها

<sup>1</sup> ملكة حجاج، الأدوات الرقابية على النفقات العامة في القانون الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، 2018، ص:11.

<sup>2</sup> دواغر عفاف، واقع وآفاق الرقابة البرلمانية على تنفيذ المالية العامة، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، العدد 03، جانفي 2016، ص:210.

المسيرون، يمارس أيضا صلاحيات إدارية من خلال رقابة نوعية التسيير على صعيد الفعالية والنجاعة والاقتصاد<sup>1</sup>.

✓ **تقديم الحسابات:** يتعين على كل محاسب عمومي إيداع حسابه للتسيير لدى كتابة الضبط لمجلس المحاسبة والاحتفاظ بكل وثائق الإثبات التي قد يطلبها منه المجلس عند الاقتضاء، كما يتعين على الأمرين بالصرف التابعين للهيئات العمومية إيداع حساباتهم الإدارية بنفس الأشكال (ففي حالة التأخر في الإيداع أو عدم إرسال وثائق الإثبات، يمكن لمجلس المحاسبة إصدار غرامات في حق المحاسبين العموميين أو الأمرين بالصرف المقصرين، ويمكنه أن يصدر في حقهم أوامر بإيداع حساباتهم في الآجال التي يحددها لهم).

✓ **مراجعة حسابات المحاسبين العموميين:** تعد عملا قضائيا يتعلق بالصحة المادية لعمليات الإدارات والنفقات المسجلة في حسابات المحاسبين العموميين ومدى تطابقها مع القوانين والتنظيمات المعمول بها.

✓ **رقابة الانضباط في مجال الميزانية والمالية:** يتم التحقق من خلالها من مدى احترام قواعد الانضباط في مجال الميزانية والمالية، وتصدر على إثرها غرامات في حق مسؤولي أو أعوان الهيئات العمومية الذين ارتكبوا خطأ أو مخالفة تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية.

✓ **رقابة نوعية التسيير:** يرمي إلى تقييم شروط استعمال وتسيير الأموال والقيم التي تسييرها مصالح الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات أو الهيئات العمومية الكبرى.

✓ **تقييم المشاريع والبرامج والسياسات العمومية:** حيث يشارك المجلس على الصعيد الاقتصادي والمالي في تقييم فعالية النشاطات والمخططات والبرامج والإجراءات المتخذة من طرف السلطات العمومية بغرض تحقيق أهداف ذات منفعة وطنية، كما يستشار مجلس المحاسبة في المشاريع التمهيديّة السنوية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية.

#### المطلب الخامس: تطورات الميزانية العامة وأنواعها

ليس تمت شك في أن الميزانية (كمنهج) يتم السعي خلاله لإحداث التوازن بين الإنتاج والاستهلاك أو بين الدخل والإنفاق، تعتبر فكرة قديمة جدا. ويشير بعض الباحثين إلى أن "النبي يوسف عليه السلام" قد وضع ميزانية للاستفادة من أيام وسنوات الرخاء والوفرة، وذلك على أساس التوازن بين إنتاج القمح واستهلاكه وأنه يمكن الإدعاء بأن مثل هذا المنهج كان يأخذ بالحسبان بالنسبة لكافة الدول في العصور السابقة، بل وبالنسبة لكافة الأفراد والجماعات، وذلك استنادا لفرضية أن الإنسان اقتصادي بطبعه، وأنه لا بد أن يأخذ بالحسبان كيف ينظم حياته في إطار من التوازن الاقتصادي.

<sup>1</sup> براق عيسى، أثر المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا (الإنوساي) ومشاكل تطبيقها (تجربة مجلس المحاسبة الجزائري)، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البليلة، العدد 04، ديسمبر 2010، ص: (101-102).

ولكن قدم هذا المنهج لا يرتبط بالضرورة بقدرة فكرة الميزانية بالمعنى المعاصر لها، ففي العصور القديمة والوسطى كانت إيرادات الدولة تعتمد بالدرجة الأساسية على غلة المحاصيل الزراعية والأملاك العامة التي كانت تعتبر في نسبتها العظمى ملكا خاصا للحكام.

أما عن الوضع في الدولة الإسلامية لقد تعددت مصادر الإيرادات العامة فيها وتنوعت، وكانت حصيلتها كبيرة جدا، بالمقاييس المطبقة في ذلك الوقت، وهذا ما استوجب تقديرنا الأخذ بنظام الحسبة والتفكير في الطرق والأساليب التي سيتم توزيع الإيرادات على ضوءها، ولعلنا نستشعر أن في هذا التوجه وهذا الوضع ما يجعل للأفكار الخاصة بأهمية الميزانية بين حصيلة الإيرادات واتجاهات إنفاقها موقعا مهما في الفكر المالي والإداري للدولة الإسلامية.

ولا يمكن الإدعاء أن الدولة الإسلامية أو غيرها من الدول التي اعتنت بحسابات الإيرادات العامة وإنفاقها قد عرفت الميزانية العامة بالمفهوم المعاصر لها. فقد أثار معظم الكتاب بأن أول من كان سباقا لهذا الأسلوب هي بريطانيا عام 1733، وبعدها اتسع انتشار الفكرة في القرن التاسع عشر، فعملت فرنسا في تطبيق أسلوب الميزانية السنوية عام 1820، وروسيا عام 1836، ومنذ ذلك الحين والميزانية تشهد تطورات عديدة وهامة وواسعة نظرا لتور المجتمع السريع. وتطور عملية البحث واتساعها وتعدد مداخلها وتنوعها. ويمكن التطرق لأبرز هذه التطورات بالنظر إلى الميزانية من خلال أبعادها وصورها المختلفة<sup>1</sup>.

#### الفرع الأول: الميزانية التقليدية أو ميزانية البنود والإ اعتمادات

#### أولا: مفهوم الميزانية التقليدية أو ميزانية البنود والإ اعتمادات

تعتبر ميزانية البنود والإ اعتمادات أو ما يسمى بميزانية الرقابة بمثابة الشكل التقليدي للميزانية العامة، ومن ثم فهي تعد أكثر أنواع الميزانيات شيوعا في التطبيق، وتعتبر هذه الميزانية على الشكل التقليدي بالإعداد والموازنات العامة، حيث كانت ولم تزال وظيفتها الأساسية هي التأكد من سلامة الإنفاق العام في ضوء ما هو مدرج بالميزانية في حدود الإ اعتمادات والبنود المقررة ومن ثم فهي ميزانية للإ اعتمادات والبنود، ومن ثم فهي أداة للرقابة المالية والقانونية على أداء الوحدات الحكومية<sup>2</sup>.

وقد بدأ استخدام ميزانية البنود والإ اعتمادات أو ميزانية الرقابة في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 1921، لتكون ميزانية تنفيذية شاملة تجمع بين تصنيف وظيفة على شكل برامج ووظائف وتصنيف اقتصادي يفرق بين كل من النفقات العامة الجارية والنفقات العامة الرأسمالية.

وفي ظل ميزانية الإ اعتمادات تصنف النفقات العامة تبعا لنوعها وليس وفقا للغرض منها، حيث يتم تبويب النفقات العامة ذات الطبيعة الواحدة في مجموعات متجانسة رئيسية وفرعية بغض النظر عن الجهة الحكومية القائمة بالتنفيذ، ويتم تقسيم النفقات بعد ذلك إلى فئات رئيسية تسنى (أبواب) التي يتم تقسيمها بدورها إلى بنود فرعية وبدورها تنقسم الأخيرة إلى مجموعات ثم أنواع.

#### ثانيا: مميزات الميزانية التقليدية أو ميزانية البنود والإ اعتمادات

<sup>1</sup> علي العربي، عبد المعطي عساف، مرجع سابق، ص: (129-130).

<sup>2</sup> عاطف وليم اندراوس، مرجع سابق، ص: (589).

تتسم ميزانية البنود والإ اعتمادات بالصفات التالية:

- 1- يساعد على تحديد المسؤوليات كل جهاز إداري من أجهزة الدولة في تنفيذ الميزانية العامة بدءا من أدنى المستويات الإدارية، وصولا إلى أعلاها (الوزارة)، وفي نطاق تحديد مسؤولية كل وزارة يتم تحديد مراكز المسؤولية لمختلف الوحدات الحكومية والتي تعد القاعدة الأساسية في أداء محاسبة الإ اعتمادات؛
- 2- إن التقسيم المزدوج لميزانية الدولة يلزم رؤساء الوحدات الحكومية بالصرف في حدود الإ اعتمادات المقررة داخل الوحدة الحكومية، والتأكد من أن الإنفاق تم وفقا للوائح والقواعد والأنظمة المالية السائدة، ويساعد ذلك على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية بسهولة ويسر نسبيا، وتحديد الجهات المسؤولة على ارتكاب الأخطاء، فمن خلال مقارنة الإنفاق الفعلي بالإ اعتمادات المقررة من قبل السلطة التشريعية يمكن تحديد أوجه الانحراف في الصرف والمسؤول عنها حفاظا على المال العام؛
- 3- إن الاعتماد على التبويب المزدوج في إعداد ميزانية البنود والاعتماد سوف يفيد في توحيد أنماط الحسابات في كافة الوحدات الحكومية، مما يزيد من قدرة الأجهزة الرقابية على أداء الرقابة الحسابية بسهولة ويسر نسبيا؛
- 4- إن عملية المقارنة بين الإنفاق الفعلي والتقديري التي يمكن أن تتحقق من خلال الرقابة الحسابية، سوف يحدد مدى دقة عملية التنبؤ بنفقات الدولة وإيراداتها، ويساعد على تصويب أخطاء التنبؤ في ميزانيات الأعوام التالية<sup>1</sup>.

### ثالثا: الانتقادات الموجهة لميزانية الإ اعتمادات والبنود

- 1- عدم وضوح الأهداف التي ترصدها الإ اعتمادات، حيث لا توجد ثمة علاقة بين تقديرات النفقات ونتائج صرفها، فهي لا تبرز أي علاقة بين مخرجات النشاط الحكومي ومدخلاتها، ومن ثم فهي لا تكشف عن طبيعة البرامج الحكومية باعتبار أن التقييم حسب طبيعة النفقة لا يوضح أنها قد حققت أهدافها أم أنها مجرد نفقات تم سدادها وانتهى أمرها؛
- 2- تأسيسا على النقطة السابقة تكون النتيجة الطبيعية هي عدم ارتباط ميزانية البنود بشكل دائم بالخطط التنموية للدولة. فنتيجة لغياب الربط بين النفقات والبرامج والأنشطة التي توجه لها هذه النفقات فلا يمكن بأي حال من الأحوال ربط هذه الميزانية بخطة التنمية التي يتم ترجمتها إلى عدد من البرامج السنوية؛
- 3- نتيجة للتركيز هذا على مجرد هدف الرقابة بين أوجه الإنفاق ونتائجه، فإن ميزانية البنود لا يمكن قياس الأداء الفعلي للأجهزة الحكومية كما تفشل في أداء الوظيفة التخطيطية؛
- 4- انخفاض درجة المرونة التي توفرها هذه الميزانية عند تنفيذ برامج الإنفاق العام، بسبب طبيعة العلاقة الصارمة بين الإ اعتمادات وأوجه الإنفاق الفعلي، إذ أن الإ اعتمادات تخصص لأوجه إنفاق محددة،

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سابق، ص: (204-205).

وتبعاً لذلك يمكن القول أن هذه الميزانية تقيد من حرية وقدرة إدارات الوحدات الحكومية في اتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: ميزانية البرامج والأداء

إن نقطة التحول في أهداف الميزانية العامة من ميزانية البنود إلى ميزانية البرامج والأداء، بدأت حين ظهر من يناادي بضرورة إدخال أساليب الإدارة العلمية الحديثة في مجال الإدارة الحكومية للتأكد من قيامها بتنفيذ ما يعهد إليها من واجبات بكفاءة وفعالية وفق الخطة المعتمدة من قبل الحكومة، ولعل من أهم أسباب هذا التحول ما يلي:

- ✓ إدخال أساليب الإدارة المالية الحديثة في المجال الحكومي؛
- ✓ ظهور أنظمة وأجهزة للرقابة المالية منفصلة عن جهاز الميزانية؛
- ✓ الاهتمام بنوعية الخدمة والارتقاء بها؛
- ✓ تطبيق النظم المحاسبية التي تحقق الرقابة الداخلية في المجال الحكومي؛
- ✓ تطوير أنظمة وإجراءات المشتريات والمخازن دون استخدام ميزانية الدولة في تحقيق هذه الأهداف<sup>2</sup>.

### أولاً: مفهوم ميزانية البرامج والأداء

ترتكز ميزانية البرامج والأداء على قياس التكاليف والإنجازات التي تحققت وبالتالي تفيد في اقتراح التحسينات الضرورية لتنفيذ البرامج، ومنه فهي تساعد وتهدف إلى الترشيد العلمي لإدارة الوحدات الصغيرة والتنظيم الحكومي، مثل عميد الكلية، مدير المستشفى، ناظر المدرسة، رئيس المصلحة... إلخ، مما يدعم من فاعلية اتخاذ القرار على مستوى الوحدات الحكومية التنفيذية أنه يمكن وضع تكاليف نمطية لكل عمل تتولى انجازه أصغر الوحدات الإدارية ومقارنته بالتكاليف الفعلية للأداء، ودراسة أسباب الانحراف، ووسائل معالجته وتفاديه مستقبلاً، مما يساعد رؤساء الوحدات الحكومية على اتخاذ القرارات التصحيحية الملائمة وفي التوقيت المناسب<sup>3</sup>.

➤ إن المطلع على الميزانية العامة للدولة لا يستطيع بحال من الأحوال تقييم الفعل الحكومي من الوجهة الاقتصادية إذ لا يتيسر له معرفة التكلفة الفعلية لوحدة الخدمة في المجالات الخاصة بهذا العمل المختلفة، فمعدو الميزانية العامة يفتنون فحسب بذكر الإعتمادات المقررة لتمويل الخدمات العامة دون تحديد الإنجازات المفترض تحقيقها من إنفاق هذه الإعتمادات، وبمعنى آخر فإن الأسلوب التقليدي لإعداد الميزانية يهتم فقط ببيان عوامل الإنتاج التي ستقوم الحكومة بشرائها خلال السنة المالية دون تحديد علة هذا الشراء مما يجعل الباحث الاقتصادي عاجزاً عن تقييم كفاءة النشاط الحكومي وعن معرفة مدى مراعاة الإدارات الحكومية المختلفة للمبادئ الاقتصادية لترشيد الإنفاق العام<sup>4</sup>.

1 عاطف وليم أندراوس، مرجع سابق، ص: (590-590).

2 خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص: (345-346).

3 سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سابق، ص: 210.

4 مجدي محمود شهاب، الاقتصاد المالي، نظرية مالية الدولة، السياسات المالية للنظام الرأسمالي، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1999، ص: 347.

ويمكن القول بأن ميزانية الأداء تتضمن تقسيما وتبويبا جديدا لميزانية الدولة يظهر ما تنجزه الدولة من أعمال وليس ما تشتريه الدولة من سلع وخدمات، كما يتم إعدادها وتحضيرها من أصغر المكونات التي تتكون منها البرنامج، والهدف من إعدادها وتبويبها هو تحقيق كفاءة الأداء في مختلف وحدات التنفيذ، وفي مختلف البرامج الحكومية التي تتكون منها ميزانية الدولة. وبالمعنى السابق فميزانية البرامج تخدم عملية اتخاذ القرارات والمراجعة على مستوى الوزارات والمصاريف الحكومية، فهي تستخدم أساسا في استخدام القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة على مستوى الوحدات الإدارية العليا في التنظيم الإداري للدولة، وهذه القرارات بطبيعتها قرارات تخطيطية، ولذلك فإن لتحقيق الفاعلية يستلزم إدماج جهاز الميزانية وجهاز التخطيط في إدارة الوحدة. وفي مثل هذه الظروف فإن وظيفة جهاز الميزانية سوف يتسع ليشمل الوظيفة التخطيطية<sup>1</sup>.

ومن ناحية أخرى فإن ميزانية الأداء سوف تحتوي على معلومات مفيدة لتحقيق المراجعة والرقابة على مستوى وحدات التنفيذ، كما أنها تخدم أهداف الإدارة على مستوى الوحدات التنفيذية التي تتكون منها الوزارات والمصالح الحكومية.

### ثانيا: الشروط الواجب توافرها لميزانية الأداء والبرامج

إن الاعتماد على ميزانية الأداء في نطاق الميزانية العامة للدولة يستلزم إعادة توزيع المسؤوليات والاختصاصات في كل من السلطة التشريعية والتنفيذية، حيث يزيد العبء على الوحدات الحكومية في مراحل إعداد وتنفيذ الميزانية العامة ومراقبة تكاليف الأداء ومعدلاته، كما تحتاج السلطة التشريعية إلى قدر كبير من الخبرة العلمية يسمح لها بدراسة الميزانية والرقابة عليها في نطاق التبويب الذي يتناسب مع ميزانية الأداء<sup>2</sup>.

### ثالثا: الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب ميزانية الأداء

سنلخص الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب ميزانية الأداء في إشكاليين أساسيين هما كالتالي<sup>3</sup>:

**1- الإشكال الأول:** تتمثل في المشاكل التي تواجهها بعض المرافق العامة لتحديد معايير كمية لعائد نشاطها بحيث يمكن الربط بين عائد الخدمة وتكلفتها، ذلك أنه إذا كان تحديد هذه المعايير أمرا متيسرا نسبيا في حالة الخدمات التعليمية والثقافية والصحية وبعض الخدمات الأخرى حيث يمكن تحديد تكلفة تعليم وتثقيف وعلاج كل فرد ممن يستفيدون بالخدمات العامة فإنه يبدو وغير متصور على الإطلاق في حالة بعض الخدمات الأخرى التي يتعذر توزيع عائدها على مجموع المستفيدين بها مثل خدمات الأمن الداخلي والدفاع، ومن الواضح أن الباحث الاقتصادي يقف عاجزا أمام هذه الصعوبات إذ أن تقدير عائد هذه الخدمات الأخيرة أمر

<sup>1</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سابق، ص: 209.

<sup>2</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، نفس المرجع السابق، ص: 112.

<sup>3</sup> مجدي شهاب، مرجع سابق، ص: (349-350).

سياسي محض لا شأن للاقتصاديين به، ولعله من المفيد في هذا الصدد أن نقف على عمق العلاقة بين المالية ومظاهر الحياة الاجتماعية والسياسية في الدولة.

**2- الإشكال الثاني:** يتمثل في التوصل إلى أسلوب علمي ودقيق يمكن بمقتضاه توزيع موارد الدولة على مختلف أنواع الإنفاق العام، فميزانية الأداء تكفل لنا الاستخدام الرشيد للموارد الموزعة ولكنها لا تبين لنا كيفية توزيع هذه الموارد على النحو الذي يحقق الاستخدام الأمثل للموارد العامة، ويبدو لنا أن نظام برمجة وتخطيط وموازنة الإنفاق العام يوفر لنا إلى حد بعيد هذا الأسلوب المنشود.

### الفرع الثالث: ميزانية التخطيط والبرمجة

إذا كانت ميزانية الإعتمادات والبنود تركز على الرقابة فيما تركز ميزانية البرامج والأداء على الكفاءة في الأداء، فإن ميزانية البرمجة والتخطيط تركز على التخطيط، فتعمل على تحديد الأهداف وبدائل تحقيق هذه الأهداف، وأخيرا اختيار البديل المناسب لتحقيق الأهداف، ويعتبر نظام ميزانية التخطيط والبرامج بمثابة خطوة جزئية نحو تطبيق تحليل المنافع والتكاليف لبرنامج العمل الحكومي، حيث تعتمد أساسا على تحديد وإعادة ترتيب المدخلات من حيث علاقتها بالمخرجات الأمر الذي يساعد في الوصول إلى قرارات أفضل، وتبعاً لذلك يمكن القول أن ميزانية التخطيط والبرمجة تركز على التكاليف المرتبطة بتحقيق أهداف معينة.

ويمكننا التعرف على الملامح الرئيسية لهذا النظام من خلال دراسة العناصر الثلاثة وهي على التوالي: التخطيط والبرمجة والميزانية.

**1- التخطيط:** والذي يعنى بتحديد واختيار أهداف الوحدة الإدارية واختيار الأساليب والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف في فترة زمنية معينة.

**2- البرمجة:** التي تتمثل في التعبير عن الخطة في صورة برامج، وبمعنى آخر فإن عملية البرمجة تشمل عملية تحديد وتبويب الأنشطة تبعاً للأهداف الرئيسية، وتحديد الموارد اللازمة لتنفيذ البرامج<sup>1</sup>.

**3- الميزانية:** وهي عبارة عن ترجمة الشرائح السنوية من البرامج في صورة اعتمادات مالية سنوية مع مراعاة حدود التمويل المالي في المدى القصير.

وتتمثل وظيفة هذه المرحلة في التوفيق بين اعتبارات الأجل القصير وخطط المدى الطويل، فالمدى القصير محكوم أساساً بالموارد المالية المتاحة فوراً مما يعيق حرية العمل الحكومي ويضع له حدوداً جامدة لا سبيل لتجاوزها. فالمشرفين على هذه المرحلة يتحملون مسؤولية التنسيق بين ما تقرر اعتماده من أهداف وبرامج في المدى الطويل. بهدف التأثير في هيكل الخدمات العامة. وما هو متوافر فعلاً من موارد في خزنة الدولة، مما يستلزم إعطائهم الصلاحيات الملائمة لميزانية الإنفاق العام الذي يستلزمه تنفيذ هذه البرامج

<sup>1</sup> عاطف وليم أندراوس، مرجع سابق، ص: (598-599).

بالموارد العامة المتاحة، أي أنه لا بد وأن يتقرر لهم حق زيادة الموارد المتوقعة عن طريق فرض الضرائب العامة، أو اللجوء للاقتراض وفق الحد من الإنفاق العام عن طريق تأجيل تنفيذ بعض المشروعات العامة الواردة في البرامج.

وتمثل هذه العناصر بناءً متكاملًا يتميز بالتمسك والتشابك في كل مرحلة من مراحل هذا النظام ونظيف له عنصرًا رابعًا يتمثل في الرقابة ونقصد في هذا الخصوص المعنى الأنجلوساكسوني أي التي تهدف إلى رفع كفاءة التطبيق والكشف عن أي عيوب لحقت بتنفيذ مراحل النظام المختلفة وأدت إلى عدم انضباطه<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع: تقييم ميزانية التخطيط والبرمجة

لغرض تقييم ميزانية التخطيط والبرمجة سيتم عرض المزايا والعيوب الخاصة بها<sup>2</sup>:

#### أولاً: مزايا ميزانية التخطيط والبرمجة

- ✓ الجمع بين الوظائف الرئيسية للميزانية العامة من تخطيط ورقابة ومحاسبة؛
- ✓ التمكن من قياس المنفعة المتحققة من كل نشاط وقياس المدخلات والمخرجات لكل نشاط؛
- ✓ تساعد على تنفيذ الخطة التنموية؛
- ✓ ترشيد الإنفاق الحكومي وتعمل على زيادة الكفاءة في القطاع الحكومي، كما أنها تقلل من الهدر وضياع الأموال العامة؛
- ✓ تزايد كفاءة العاملين في إدارة الميزانية العامة مما يساعد على اتخاذ القرارات السليمة.

#### ثانياً: عيوب ميزانية التخطيط والبرمجة

على الرغم من مزايا ميزانية التخطيط والبرمجة، إلا أنها وجهت إليها عدة انتقادات منها التغيير في كثير من الجوانب المجتمعية قد يكون صعب التحقق ولا يمكن أن يعود على قرار الميزانية فحسب وصعوبة الوصول إلى نتائج البرامج الاجتماعية والاقتصادية فضلاً عن صعوبة وضع معايير للأداء وتنفيذها ومراقبتها، ولهذا نحاول حصر عيوب ميزانية التخطيط والبرمجة فيما يأتي:

- ✓ لم يحقق هذا النظام هدفه في تحسين عملية تخصيص الموارد للنفقات العامة؛
- ✓ اتهم هذا النظام بالغموض والالتباس وبالأخص في أذهان الأفراد؛
- ✓ قد يستغل نظام الميزانية التخطيطية والبرمجة لحماية بعض الإدارات غير جيدة؛
- ✓ يفسح المجال للتنبؤ وللأحكام المتباينة مما يحتاج إلى الكثير من الوقت والجهد والعمل المكتبي؛
- ✓ يعاب على هذا النظام لتحيزه نحو المركزية وابتعاد عن اللامركزية مما يؤدي إلى تنازع بين المخططين ورجال الميزانية.

مجدي محمود شهاب، مرجع سابق، ص: (352-353).<sup>1</sup>  
<sup>2</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص: 169.



## المبحث الثاني: النفقات العامة

تعتمد الدولة على قاعدة أولوية النفقات العامة على الإيرادات العامة، وهو ما يعني أن تحدد الدولة أولاً الحاجات العامة، الواجب إشباعها، الأمر الذي يتطلب منها إنفاق مبالغ ضخمة للوفاء بالتزاماتها، وتقديم الخدمات المختلفة المنوطة بها، هذه المبالغ الضخمة المنفقة هي ما يطلق عليها النفقات العامة، تلك النفقات التي تعتبر وسيلة لإشباع الحاجات العامة واحتلت هذه النفقات العامة مكانا بارزا في الدراسات المالية، ليس لأنها وسيلة لإشباع الحاجات العامة فحسب، وإنما كذلك لأنها السبب الوحيد الذي ركزت عليه النظرية التقليدية لتحصل على الإيرادات العامة، كما تأتي أهمية النفقات العامة من أنها الأداة التي تساعد الدولة وهيئاتها العامة، على ممارسة نشاطها المالي الرامي إلى إشباع الحاجات العامة، وهي أيضا أداة تؤدي مع الأدوات المالية الأخرى دورها البارز في تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

ولم تكن للنفقات العامة الأهمية التي تحتلها في الوقت الحاضر. فقد أهملت النظرية التقليدية نسبيا موضوع النفقات العامة، ولم تتعرض لها بإسهاب وتفصيل مناسبين، واتجهت في دراستها للبحث والتركيز بصفة أساسية على الجوانب الفنية والقانونية وبخاصة على القوانين التشريعية المنظمة لعمليات الإنفاق العام، وعلى وسائل الرقابة عليها دون أن توجه الاهتمام إلى الجوانب الاقتصادية والاجتماعية للنفقات العامة، والعوامل التي تحدد حجمها، وآثارها الاقتصادية والاجتماعية في الاقتصاد القومي، وإلى أنواع النفقات العامة، وآثار كل منها في مستوى النشاط الاقتصادي، وتوزيع الموارد الاقتصادية بين مجالات الإنتاج المختلفة، وإلى آثارها في توزيع الدخل القومي.

فالفكر التقليدي ارتبط في مجموعه لمفهوم الدولة الحارسة التي تتميز نفقاتها أولاً "بضالة حجمها"، أي ضرورة حصر النفقات العامة وتقييدها في أضيق الحدود ولعل فكرة الاقتصادي ساي وعبارته المشهورة "إن أفضل النفقات أقلها حجما"، وهي خير ما يعبر عنه هذا الاتجاه، وثانيا "حياد تلك النفقات العامة أي لا يؤثر الإنفاق العام في توازن الاقتصاد القومي أو في تحديد اتجاهات نمو أو في أسلوب توزيع الناتج القومي أو بعبارة أخرى، أن يكون الإنفاق العام محايدا"، لا يؤثر في الهيكل الاقتصادي والاجتماعي للدولة.

وفي ظل هذا الإطار الفكري، لم يميز التقليديون بين الإنفاق العام والإنفاق الخاص، فاعتبرت النظرية التقليدية كلا من الإنفاق العام والإنفاق الخاص "استهلاكيا" أي غير منتج، وتضييعا للثروة القومية، لذلك يجب أن ينحصر في أضيق الحدود، لتقليل الاستهلاك وزيادة الادخار، لتكوين رأسمال توجهه إلى الصناعة والتجارة لزيادة الإنتاج.

ومع تطور الفكر الاقتصادي أكد الاقتصاديون أنه لا يمكن تحقيق النفقة المحايدة، وأنه لا بد من وجود الآثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لأي نوع من أنواع النفقات العامة في مجريات النشاط الاقتصادي كافة، ومع تطور دور الدولة وظهور النظرية التقليدية الكينزية التي تنادي بضرورة تدخل الدولة في النشاط

الاقتصادي، بكل ما يتاح لها من أدوات السياسة الاقتصادية والمالية لتحقيق أهداف المجتمع، اتسع نطاق الحاجات العامة، وأصبح مطلوباً من الدولة أن تعدل من سياستها المالية (الإنفاق) كلما دعت الحاجة إلى ذلك حتى تؤدي هذه السياسة الإنفاقية آثارها المرغوبة، وتحول دون وقوع آثار اقتصادية واجتماعية غير مرغوبة، واستتبع هذا التطور اهتماماً متزايداً بدراسة النواحي كافة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية للنفقات العامة<sup>1</sup>.

وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى خمس مطالب على النحو التالي:

- ✓ ماهية النفقات العامة؛
- ✓ تقسيمات النفقات العامة؛
- ✓ صور وأشكال النفقات العامة؛
- ✓ حجم النفقات العامة وظاهرة تزايدها؛
- ✓ آثار النفقات العمومية.

#### المطلب الأول: ماهية النفقات العامة

تعد النفقات العامة من أهم الأدوات التي تلعب دور كبير في الوقت الحاضر حيث تعد الأداة التي تستخدمها الدولة في تحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية ونتيجة لتطور دور الدولة من مالية محايدة لا تؤثر في الاقتصاد العام للدولة وتترك لقوة السوق وإحداث هذه التأثيرات وتكتفي بمحدودية النفقات العامة نتيجة لقصور دور الدولة والأغراض التي تسعى إلى تحقيقها إلا أن الأمر لم يبق على هذا الحال إذ تحول دور الدولة نحو التدخل في مظاهر الحياة الاقتصادية داخل الدولة أو خارجها من ناحية التجارة الخارجية لذلك نجد النفقات العامة تلعب في الوقت الحاضر دور كبير لتحول دور الدولة إلى الدور التدخلية في صورته الرأسمالية والاشتراكية وحتى في ظل المالية المعاصرة وكذلك نجد في أغلب الدول استمرت زيادة الإنفاق العام نتيجة لعدة اعتبارات منها:

- 1- التغيير في وظيفة الدولة أدى إلى اتساع نطاق التدخل وتعدد الحاجات العامة وتحول الدولة من دولة مستهلكة إلى دولة منتجة؛
- 2- إن النفقة العامة تعد من أهم الأدوات التي تستخدمها الحكومة لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية<sup>2</sup>.

#### الفرع الأول: تطور مفهوم النفقات العامة

تعكس النفقات العامة تطور دور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة ثم الدولة المنتجة والذي أدى بدوره إلى تطور النفقات العامة التي مرت بثلاث مراحل كما يأتي:

1 خبابة عبد الله، مرجع سابق، ص: (53-55).

2 عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص: 27.

أولاً: المفهوم التقليدي للنفقات العامة

لم تتجح سياسة التدخل التي انتهجها الفكر التجاري في أواخر عهده، واقتصر دور الدولة الحارسة حسب رأي الاقتصادي آدم سميث، على القيام بالوظائف التقليدية التي تتمثل في تأمين الدفاع والأمن والعدالة، إضافة إلى بعض أوجه النشاط المحدودة، التي تستهدف توفير لبعض الخدمات والمرافق العامة، والتي لا تتعارض مع مبادئ المذهب الفردي الحر.

وقد أدى تقلص دور الدولة الحارسة، والتمسك بحياد نشاطها المالي حسب قانون ساي إلى نتائج عديدة، أثرت في مفهوم النفقات العامة، أهمها:

- 1- **ضرورة تقليص النفقات العامة:** بحيث أن تكون في أضيق الحدود، وبالقدر اللازم لتمكين الدولة من القيام بوظائفها التقليدية المحدودة، بما تنطوي عليه النفقات العامة من استهلاك لجانب من ثروة المجتمع، نتيجة الطابع الاستهلاكي، وغير إنتاجي للدولة.
- 2- **ضرورة التمسك بحياد النفقات العامة:** بحيث يبقى الغرض من النفقات العامة غرض مالي فقط، الذي أبعدها على أن يكون لها آثار اقتصادية واجتماعية<sup>1</sup>.

وفي واقع الأمر، فإن النفقات العامة في ظل الدولة الحارسة، لم تخل كلياً عن إحداث بعض الآثار الاقتصادية والاجتماعية، حتى لو كان ذلك بصورة غير مباشرة رغم طابعها غير المنتج، الأمر الذي جعل الاقتصاديين التقليديين، يتشددون في الحد من النفقات العامة لضمان حيادها أو على الأقل لتضييق نطاق آثارها الاقتصادية والاجتماعية.

وقد اقتصرَت الدراسات المالية التقليدية على التعرض للجوانب القانونية والإدارية للنفقات العامة، لضمان ضغطها والحد منها، على النحو الذي يحول دون الالتجاء إلى التوسع في تدبير الموارد المالية (كالضرائب) اللازمة لتغطيتها<sup>2</sup>.

ورغم كل هذا يمكن القول بأن التقليديون جردوا النفقات العامة من أي محتوى اقتصادي بل ومن المحتوى الاجتماعي رغم وجود حاجات عامة لحل مشاكل قائمة آنذاك (الصحة، التعليم والنقل...)<sup>3</sup>.

ثانياً: المفهوم الحديث للنفقات العامة

لم تحاول الدراسات المالية التقليدية التعرض بقدر كاف لما تثيره النفقات العامة من قضايا باتت بآثارها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، التي لم يعترف بها التقليديون، وأسس توزيعها على أوجه النشاط المختلفة، نظراً لحيادها من ناحية، وطابعها الإداري من ناحية أخرى، وأدى تعدد الأزمات الاقتصادية

1 خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص:51.

2 خبابة عبد الله، مرجع سابق، ص:56.

3 صالح الرويلي، مرجع سابق، ص:29.

والسياسية، التي واجهتها المجتمعات الرأسمالية منذ بداية القرن العشرين، وظهور المبادئ الاشتراكية، ووضعها موضوع التطبيق منذ بداية القرن العشرين، وظهور المبادئ الاشتراكية، ووضعها موضوع التطبيق منذ الثورة في روسيا 1917، إلى تخلي الدولة عن حيادها التقليدي، ولجؤها إلى التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، الذي عجز قانون السوق للنظام الفردي الحر عن تحقيقه تلقائياً، فقامت الدولة الرأسمالية بالكثير من أوجه النشاط الاقتصادي، وخرجت من نطاق الدولة الحارسة، إلى نطاق الدولة المتدخلة، وبخاصة انتشار الفكر الكينزي.

لم يعد دور الدولة الرأسمالية المعاصرة، قاصراً على مجرد الاحتفاظ بالتوازن الاقتصادي علاجياً للأزمات، إنما تحقيقاً لزيادة معدل النمو الاقتصادي القومي.

وهذا ما أدى إلى زيادة حجم النفقات العامة، وتعددها من ناحية، وتغير مفهومها وطبيعتها دورها من ناحية أخرى، وأصبحت النفقات العامة أداة رئيسية لتدخل الدولة، في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وفي ظل الدولة الاشتراكية أو المنتجة، التي تتحمل مسؤولية النشاط الاقتصادي في مجموعه، نتيجة لسيطرتها الفعلية على وسائل الإنتاج، ازداد حجم النفقات العامة، وبخاصة الاقتصادية والاجتماعية، وذلك لإتساع نطاق نشاط الدولة، الذي يهدف إلى توزيع موارد الإنتاج بين مختلف الاستخدامات، وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي بين الإنتاج والاستهلاك وفقاً لخطة قومية شاملة، تملك الدولة سلطات مطلقة في تنفيذها.

وفي الدول النامية تتحمل الدولة سلطة مسؤولية إحداث التغيرات الهيكلية اللازمة لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، بإقامة المشروعات اللازمة لتقديم الخدمات الأساسية لعملية التحول الاقتصادي، والتي يطلق عليها مشروعات البنية التحتية الاقتصادية والاجتماعية، ولا شك أن نجاح الدولة في سياستها الاقتصادية يعتمد على مدى زيادة حجم النفقات العامة من ناحية، ومدى ما تتميز به من ناحية ايجابية وإنتاجية وكفاءة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية من ناحية أخرى<sup>1</sup>.

### ثالثاً: المفهوم المعاصر للنفقات العامة

لم يعد دور الدولة الرأسمالية المعاصرة قاصراً على مجرد الاحتفاظ بالتوازن الاقتصادي وإنما تحقيقاً لزيادة معدل النمو الاقتصادي القومي وهذا ما أدى إلى زيادة وطبيعتها دورها، ومن ناحية أخرى أصبحت أداة رئيسية لتدخل الدولة في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، إنما في ظل الدولة الاشتراكية أو المنتجة التي تتحمل مسؤولية النشاط الاقتصادي في مجموعة نتيجة لسيطرته الفعلية على وسائل الإنتاج ازداد حجم النفقات العامة وخاصة الاقتصادية الذي يهدف إلى توزيع موارد الإنتاج بين مختلف الاستخدامات وتنسيق أوجه وعاء الضريبة الذي يقصد به المال الذي تدفع منه الضريبة فعلاً وقد يكون مصدر الضريبة

<sup>1</sup> خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص: (52،53)

رأسمالاً أو دخلاً إلا أن الدخل هو المصدر الرئيسي للضرائب فمعظم الضرائب على رأس المال لا تدفع من رأس المال ذاته وإنما تدفع مما يدره من ربح ومع ذلك قد يتطابق وعاء الضريبة أحياناً مع مصدرها مثل الضرائب على الدخل والتي يكون وعاءها ومصدرها واحداً<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: تعريف النفقات العامة وأركانها

#### أولاً: تعريف النفقات العامة

توجد عدة تعاريف تناولت النفقات العامة سنحاول الوقوف على جزء منها:

- تعرف النفقة العامة بصورة رئيسية بأنها مبلغ نقدي يقوم بدفعه شخص عام من أجل إشباع حاجات عامة<sup>2</sup>.
- النفقة العامة هي صرف إحدى الهيئات والإدارات العامة مبلغاً معيناً بغرض سد إحدى الحاجات العامة<sup>3</sup>.
- عرف كتاب المالية العامة النفقة العامة على أنها مبالغ نقدية يقوم بإنفاقها القطاع العام بقصد تحقيق منفعة عامة<sup>4</sup>.
- يقصد بالنفقات العامة كل الأموال التي تصرفها الدولة من ماليتها من أجل إشباع الحاجات العامة للمواطن، أو دفع المعاشات، أو دفع أجور المقاولين أو الموردين أو منع الإعانات أو استهلاك مبالغ القروض<sup>5</sup>.
- تعرف النفقات العامة بأنها تلك المبالغ المالية التي تقوم بصرفها السلطة العمومية (الحكومة أو الجماعات المحلية)، أو أنها مبلغ نقدي يقوم بإنفاقه شخص عام بقصد تحقيق منفعة عامة<sup>6</sup>.
- كما يعرف علماء المالية العامة النفقة على أنها " كم قابل للتقويم النقدي يأمر بإنفاقه شخص عام إشباعاً لحاجة عامة"<sup>7</sup>.

#### ثانياً: أركان النفقات العامة

يتضح من التعاريف السابقة الذكر أن للنفقة العامة ثلاثة أركان (عناصر) وهي:

- ✓ الصفة النقدية للنفقة العامة؛
- ✓ تصدر عن الدولة أو شخص معنوي عام؛

1 عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص:28.

2 محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، 2010، ص:105.

3 محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، مرجع سابق، ص:23.

4 بلال صالح الأنصاري، مرجع سابق، ص:20.

5 رضا خلاصي، شذرات المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2016، ص:224.

6 محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السادسة، 2015، ص:55.

7 محمد ساحل، المالية العامة، جسور للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2017، ص:10.

✓ تحقيق المنفعة العامة.

### 1- الصفة النقدية للنفقة العامة

تتسم النفقات العامة في المجتمعات الحديثة بصفة أساسية في شكلها النقدي إذ تقوم الدولة بصرف مبالغ نقدية للحصول على السلع والخدمات اللازمة لسد الحاجات العامة للأفراد، وأن الصفة النقدية لا بد منها وكانت الدولة في الماضي تحصل على حاجاتها من السلع والخدمات جبراً كإرغام الأفراد على العمل دون أجر وهذا بطريقة غير حضرية إذ أنه لا بد للأفراد أن يحصلوا على أجر وأن تكون النفقات بشكل نقدي<sup>1</sup>.

ولقد تم إحلال الأسلوب النقدي للدفع في جميع المعاملات الحكومية ولهذا الأسلوب عدة مزايا خاصة في المعاملات الحكومية أهمها:

- ✓ تحقيق العدالة بين أفراد المجتمع في تقويم جهودهم وتقدير مرتباتهم وأجورهم؛
- ✓ تحقيق العدالة في توزيع الأعباء المالية بين أفراد المجتمع لتغطية النفقات العامة؛
- ✓ عدم وجود صعوبات إدارية في تحقيق هذا الأسلوب بالإضافة إلى سهولة مراقبته.

فالطابع النقدي للنفقة العامة يتمثل فيما تدفعه الدولة أو هيئاتها العامة للحصول على الموارد الإنتاجية من سلع وخدمات، وعلى سلع استهلاكية تحتاجها للقيام بنشاطاتها، كدفع المرتبات وأجور العاملين ودفع مستحقات الموردين والمقاولين، والإنفاق على الخدمات والمرافق العامة.

وبذلك لا يعد من قبيل النفقة العامة ما تدفعه الدولة بصورة عينية كتقديم خدمات دون مقابل كالإعفاء من سداد إيجار المسكن أو نفقات العلاج والتعليم وأجور المواصلات بالنسبة لبعض موظفي الدولة<sup>2</sup>.

### 2- أن تصدر النفقة العامة عن الدولة أو عن شخص معنوي عام

إن الحديث عن النفقات العامة يعني النفقات التي تصدر عن الدولة إلا أن هذه النقطة هي موضع نقاش في الفكر المالي، الذي اعتمد على معيارين للتمييز بين النفقة العامة والنفقة الخاصة، يركز المعيار الأول على الجهة التي يصدر عنها الإنفاق، وهو ما يطلق عليه المعيار القانوني والإداري، ويعتمد المعيار الثاني على الوظيفة التي تؤديها النفقة العامة وهو ما يسمى المعيار الوظيفي أو الموضوعي<sup>3</sup>.

### 2-1- المعيار القانوني (أو الإداري):

<sup>1</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص: 31.

<sup>2</sup> محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: 106.

<sup>3</sup> خبابة عبد الله، مرجع سابق، ص: 61.

وهو المعيار التقليدي ويستند في التفرقة بين النفقة العامة والنفقة الخاصة إلى الطبيعة القانونية لمن يقوم بالإنفاق، فتعتبر نفقة عامة تلك النفقات التي يقوم بها أشخاص القانون العام والشخص العام قد يكون دولة بما في ذلك الهيئات والمؤسسات العامة ذات الشخصية المعنوية وقد يكون من الأشخاص العامة المحلية كمجالس المحافظات ومجالس المدن والقرى.

وعلى ذلك لا تعتبر نفقة عامة المبالغ التي تنفقها الأشخاص الخاصة<sup>1</sup>.

## 2-2- المعيار الوظيفي (أو الموضوعي):

يفرق هذا بين النفقة العامة والنفقة الخاصة بحسب طبيعة الوظيفة التي تصدر عنها النفقة.

فلا يعتبر جميع النفقات التي تصدر عن المؤسسات العامة نفقات عامة، بل فقط تلك التي تقوم بها الدولة بصفقتها السيادية.

فما تنفقه الدولة على نشاط اقتصادي مماثل لنشاط الأفراد من خلال المشاركة في ملكية المشروعات الإنتاجية الخاصة، ولا يعتبر إنفاق عام. مثال: ملكية الدولة لحصة في رأسمال شركة خاصة<sup>2</sup>.

## ثالثاً: تحقيق المنفعة العامة للنفقات العامة

لكي تحقق للنفقة العامة هدفها يجب أن تهدف إلى تحقيق منفعة عامة.

اختلفت المنفعة العامة من الدولة الحارسة إلى الدولة المتدخلة، ففي ظل الدولة الحارسة كانت تهدف النفقة العامة للإشباع الذي يترتب على قيام الدولة بوظائفها التقليدية، ومع ظهور الدولة المتدخلة والدولة المنتجة اتسع نطاق المنفعة العامة ليشمل المنفعة التي يترتب على الإنفاق على الأغراض الاجتماعية والاقتصادية.

يضاف إلى ذلك أن الأعباء المالية يجب أن توزع بالتساوي على كافة الأفراد فإذا وجهت بعض النفقات لتحقيق نوع خاص. فإن ذلك يؤدي إلى الإخلال بقاعدة المساواة أمام الأعباء العامة<sup>3</sup>.

أو يمكن القول أنه العنصر الثالث من عناصر النفقة يتمثل في الهدف الذي تنشده النفقة العامة، وهو إشباع وتلبية الحاجات العامة كالأمن والاستقرار والحماية من العدوان الداخلي والخارجي وغيرها، فلا بد أن تهدف النفقة إلى تحقيق مصلحة عامة فلا تصرف لمنفعة فرد بعينه أو أفراد معينين كتلك التي كانت تصرف

<sup>1</sup> بلال صالح الأنصاري، مرجع سابق، ص: 22.

<sup>2</sup> محمد ساحل، مرجع سابق، ص: (12-13).

<sup>3</sup> بلال صالح الأنصاري، نفس المرجع السابق، ص: 23.

في الماضي لنفقات الملوك وحفلاتهم الخاصة، ومما يميز النفقة العامة في الوقت الحالي أنها لا بد أن توافق عليها السلطة التشريعية<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: ضوابط (قواعد) النفقات العامة

يقصد بضوابط النفقة العامة القواعد التي يتم الاستناد إليها في إقرارها، والتي تحدد النوع والحجم الأمثل من النفقات العامة بشكل يدعم ويزيد من مشروعيتها اقتصاديا واجتماعيا، وعليه حتى يؤدي الإنفاق العام دوره في إشباع الحاجات العامة على أكمل وجه، يتطلب ذلك احترام مجموعة من الضوابط هي على النحو التالي<sup>2</sup>:

#### أولا: ضابط (قاعدة) المنفعة القصوى

تعني قاعدة المنفعة القصوى، أن تهدف النفقات العامة إلى تحقيق أكبر قدر من المنفعة بأقل تكلفة ممكنة، أو تحقيق أكبر رفاهية لأكبر عدد ممكن من أفراد المجتمع، وخاصة أن أحد أركان النفقات العامة هو تحقيقها، يجب أن تفهم على نحو يختلف عن المفهوم الضيق للمنفعة عند الأفراد.

أي أن فكرة المنفعة بالنسبة لإنفاق الدولة لا يقتصر على الإنتاجية الحدية والدخل العائد منه، وإنما تتسع لتشمل جميع النفقات التي تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية للمجتمع، وزيادة إنتاجية الفرد، وتحسين جودة الإنتاج، وتخفيض الفائدة من المواد الاقتصادية الناتجة عن البطالة وغيرها.

أو تشمل كذلك النفقات التي تؤدي إلى تقليل التفاوت بين الدخل، وكذلك مواجهة المخاطر التي يتعرض لها الأفراد نتيجة التقلبات الحادة في دخولهم، من خلال ما تقدمه من إعانات البطالة والعجز والشيخوخة، أو ما يطلق عليه بشكل عام النفقات العامة الاقتصادية والاجتماعية التي تهدف إلى إعادة توزيع الدخل والثروة، بين الأفراد والطبقات الأخرى في المجتمع<sup>3</sup>.

إن فكرة المنفعة العامة وتحديدها تثير إشكالية وضع قاعدة دقيقة في تحديد مقدارها، خاصة إذا أخذنا بعين الاعتبار الآثار المتعددة للنفقات سواء اقتصادية أو غير اقتصادية، ظاهرة أو غير ظاهرة، مباشرة أو غير مباشرة، حاضرة أو مستقبلية، مما يتعذر معه قياسها على وجه الدقة. وإن كان من الممكن الارتكاز على عاملين أساسيين هما العامل الأول المتمثل في حجم الدخل النسبي أي نصيب كل فرد من الدخل الوطني، والعامل الثاني هو طريقة توزيع الدخل الوطني على الأفراد.

جدير بالذكر أنه كلما زاد مقدار الدخل النسبي وقل التباين بين دخول الأفراد كلما أدى إلى تحقيق رفاهية الأفراد، وينبغي لتحقيق أقصى منفعة اجتماعية أن تتجه سياسة الدولة في الحصول على إيراداتها وفي إنفاقها

<sup>1</sup> هشام مصطفى الجمل، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاجتماعية بين النظام الإسلامي والنظام المالي المعاصر، دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2006، ص: 184.

<sup>2</sup> محمد ساحل، مرجع سابق، ص: 13.

<sup>3</sup> خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، مرجع سابق، ص: 61.



نحو العمل على زيادة الدخل الوطني، وتقليل الفوارق بين دخول الأفراد، وزيادة الدخل الوطني يكون بالعمل على تحسين الإنتاج وزيادة القوى الإنتاجية، من جهة، وتنظيم الإنتاج، من جهة أخرى، أما تقليل الفوارق بين دخول الأفراد فيكون بنقل القدرة الشرائية من الأشخاص الذين تزداد لديهم تلك المنفعة (أي من جانب أصحاب الدخل المرتفعة إلى أصحاب الدخل المحدودة) وتقليل التباين بين دخل نفس الأشخاص (محدودي الدخل) في الأوقات المختلفة لكي يتحقق الاستقرار للمجتمع بمختلف شرائحه.

وبصفة عامة فإن الحكم على مدى توفر المنفعة العامة في النفقة العامة، يمكن أن يتم على أساس امتيازات عملية معينة، وعلى أن تأخذ بعين الاعتبار درجة النمو الاقتصادي لكل دولة على حدة<sup>1</sup>.

### ثانياً: ضابط (قاعدة) الاقتصاد والتدبير

وتعني وجوب تجنب كل تبذير أو إسراف من جانب القائمين بالإنفاق العام على نحو يكفل عدم ضياع الأموال العامة في وجوب إنفاق غير مجدية وتبدو لنا هذه الضوابط مقبولة عامة<sup>2</sup>.

وتعني أيضاً هذه القاعدة تجنب الدولة والسلطات العامة الإسراف والتبذير في الإنفاق فما لا مبرر ولا نفع له، وكذلك الابتعاد عن الشح والتقتير، فيما إذا كانت هناك الضرورة والمنفعة والدواعي الجدية المبررة للإنفاق، أي الاقتصاد في الإنفاق وحسن التدبير.

وتتضح أهمية قاعدة الاقتصاد والتدبير في الإنفاق العام، إذا ما لاحظنا أن النفقات العامة تتطوي على تصرف في مال يخرج من خزانة الدولة، ويقوم على هذا الإنفاق أفراد لا يملكون هذا المال، فلا يحرصون عليه كحرصهم على أموالهم الخاصة مما يغري بالبذخ والتبذير، فمن مظاهر البذخ زيادة عدد العاملين في الأجهزة الإدارية عن الحاجة الحقيقية لمتطلبات العمل، ووضع كل منهم في غير مكانه المناسب، والإسراف في شراء الأجهزة غير الضرورية وعدم الاستخدام العقلاني لها، وتأمين الصيانة الضرورية لإطالة عمرها الإنتاجي، والمبالغة في تقدير الأموال اللازمة لإنشاء بعض المشاريع والمصانع الإنتاجية، كثرة عدد السيارات ومواد استخدامها، والاهتمام بالمظاهر والزخرفة في الأبنية الحكومية، وبخاصة في الدول النامية تطبيقاً لمبدأ التقليد والمحاكاة للنمط الاستهلاكي في الدول المتقدمة.

ويؤدي حدوث الإسراف والبذخ في الإنفاق العام إلى ضياع أموال عمومية (عامة)، كان من الممكن أن تستخدم وتوجه إلى أوجه استخدام أخرى، تكون الفائدة منها أكبر وأجدى، إضافة إلى أنه يضعف الثقة العامة في مالية الدولة ويعطي المكلفين بدفع الضريبة مبرراً للتهرب من دفعها.

<sup>1</sup> رضا خلاصي، مرجع سابق، ص: (262، 263).

<sup>2</sup> مجدي محمود شهاب، الاقتصاد المالي، نظرية مالية الدولة، السياسات المالية للنظام الرأسمالي، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1999. ص: (74-75).

ولا يعني تطبيق قاعدة الاقتصاد والتدبير في الإنفاق العام الشح في البذل أو ادخار المال أو الإحجام عن الإنفاق جزافاً حتى على المسائل التي يقود الإنفاق عليها إلى تحقيق منفعة اجتماعية كبيرة. فهذه الفكرة بعيدة كامل البعد عن الصواب. وعن فكرة الاقتصاد والتدبير المطروحة، وهي تعني التقدير، وهو مذموم غير محمود ذلك أن هذه القاعدة تعني إنفاق كل ما يلزم إنفاقه من أموال مهما بلغت كميتها على جوهر الموضوع، وتجنب الإنفاق على الجوانب التي لا تدخل كعنصر أساسي في موضوع الإنفاق .

حتى يتم تطبيق هذه القاعدة وإدراك الوفرة في التكاليف، لتحقيق الرشد في الإنفاق العام وتحقيق أكبر منفعة اجتماعية بأقل التكاليف يتطلب الأمر أن يتوافر لدى الدولة رقابة مالية حازمة، يمتد سلطانها إلى كل بند من بنود النفقات العامة، ويقف خلفها رأي عام ساهر على مصلحته العامة، إلى جانب جهاز إداري عالي الكفاءة، يشعر بمهمته وحدودها في التنفيذ السليم إلى جانب تضافر وتعاون جهود الرقابة الإدارية والتشريعية التي تقوم بدور فعال في الكشف عن أوجه الإسراف والتبذير أو فرض العقاب اللازم على المخالفين<sup>1</sup>.

### ثالثاً : قاعدة الترخيص (الضمانات):

تعني هذه القاعدة الإجازة في الصرف وهو ألا يصرف أي مبلغ من الأموال العامة أو أن يحصل الارتباط بصرف أي مبلغ من الأموال العامة، إلا إذا سبق موافقة الجهة المختصة بذلك أي موافقة الجهة المختصة بالتشريع لأن الموازنة إنفاق وإيراد وهذا الإنفاق والإيراد سيتطلب حصول موافقة من الجهة المختصة ولا يكفي فقط أن تحصل مصادقة الجهة المختصة بالتشريع بل أن يتم الإنفاق بعد حصول الموافقة عليه من السلطة المختصة وهناك سلطة مختصة بالإذن والرقابة والجهات المختصة بالرقابة هي كما يأتي:

1- الرقابة الإدارية والداخلية تتم هذه الرقابة عن طريق وزارة المالية بواسطة الموظفين الماليين التابعين لها ومكتب المفتش العام؛

2- الرقابة الخارجية المستقلة: وهي الرقابة التي تجريها دواوين المحاسبات المالية؛

3- الرقابة البرلمانية: وهي الرقابة التي تقوم بها السلطة التشريعية.<sup>2</sup>

ويمكن القول أن ضابطي المنفعة العامة والاقتصاد في النفقات لن يكونا فاعلين إلا إذا ضمنها ضابط آخر وهو رقابة النفقات العامة سواء قل اعتماد قانون المالية أو بعده، وقبل اعتماد قانون المالية يمارس البرلمان رقابته على المشروع الذي تعرضه عليه الحكومة من خلال مناقشة بنوده فيمكن أن يوضح نواب الشعب للرأي العام كل انحراف عن المنفعة العامة وكل محاولة لتبديد أموال الشعب.

<sup>1</sup> خبابة عبد الله، مرجع سابق، ص: (67-68).

<sup>2</sup> عبد الباسط علي قاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص: 34.

أما بعد اعتماد قانون المالية، فإن صرف الاعتمادات المالية الموزعة حسب كل قطاع، يخضع لقواعد محاسبية صارمة ولرقابة بعدية تقوم بها الهيئات التي نص عليها القانون.

فكل نفقة تؤديها هيئات الدولة تستلزم أن يرخص بها الأمر بالصرف قبل أن يدفعها المحاسب على أن يؤشر عليها المراقب المالي.

وبعد أداء النفقة يأتي دور الرقابة التي يقوم بها خاصة مجلس المحاسبة والمفشية العامة للمالية للتأكد من مدى صرف الاعتمادات على الأوجه التي نص عليها القانون وفي مدى التسيير العقلاني للأموال العمومية، وقد تتمخض المسؤولية باختلاف أنواعها عندما يتبين المساس بأموال الشعب<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع: أهمية وأهداف النفقات العامة وأسس تقديرها

#### أولاً: أسس تقدير النفقات العامة

وتعني القواعد التي يجب على الدولة مراعاتها عند تقديرها للنفقات العامة بغرض تسيير مصالح الدولة عن طريق الإدارات العمومية وانجازها لمشروعاتها ويجب عليها مراعاة بعض القواعد والقيود منها:

✓ **الأسس القانونية:** هي القيود التي يجب على الدولة أن تقوم بها سواء كانت من الدستور أو مختلف القوانين التي تضعها الدولة العامة لغرض تنظيم مالية الدولة في الإيرادات والنفقات.

✓ **الأسس السياسية:** وهي الفلسفة التي تعتقها السلطة بغرض توجيه سياستها الاقتصادية والمالية لغرض الاحتفاظ على النظام الاجتماعي القائم وبترجمة هذا التوجه في شكل أهداف عامة يطلق عليها السياسة المالية للدولة.

✓ **الأسس الاقتصادية:** تفرض على الدولة أن تأخذ بتقديراتها عند فرض الضرائب أو عند إنفاق الحالة الاقتصادية العامة ففي حالة ركود الاقتصاد فإنه يجب على الدولة أن تعمل على التوسيع في النفقة عكس حالة التضخم حيث يستوجب تقليص النفقة العامة ورفع الضرائب.

✓ **الأسس الفنية:** هي الأساليب والأشكال التي تصاغ بها القواعد القانونية الواجبة الإتباع سواء عند الإنفاق أو عند إيجاد الموارد المالية اللازمة لذلك كقانون الصفقات العمومية ومختلف القوانين الجبائية أو الضريبية<sup>2</sup>.

#### ثانياً: أهمية النفقات العامة

يمثل الإنفاق العام أحد الأدوات الهامة للسياسة الاقتصادية والتي من خلالها يتم التأثير على الطلب الكلي في الاقتصاد من أجل تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، ومن ثم فإن إعادة النظر في

<sup>1</sup> أمر يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة النظرية العامة وفقاً للتطورات الراهنة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2010، ص: (38-39).

<sup>2</sup> رضا خلاصي، مرجع سابق، ص: 267.

أسلوب الإنفاق العام يجب أن يأخذ بعين الاعتبار الآثار المترتبة على أي إجراء يهدف إلى تقليص هذا الإنفاق على مجمل النشاط الاقتصادي.

والواقع أن هذه الأهمية تزداد مع زيادة مساهمة القطاع العام في الناتج المحلي ففي الدول النامية حيث محدودية مساهمة القطاع الخاص في النشاط الاقتصادي نجد أن نسبة الإنفاق الحكومي من الإنفاق الكلي في الاقتصاد مرتفعة نسبياً، وذلك مقارنة بالدول المتقدمة، مما يجعل لتقلبات الإنفاق العام آثار واضحة على مجمل النشاط الاقتصادي. هذا قد يجعل من عملية تقنين الإنفاق العام أمر أكثر صعوبة نظراً لانعكاسه على مجمل النشاط الاقتصادي.

لكل ذلك كان الالتزام بضوابط الإنفاق العام في إطار ترشيده يمثل محورا أساسيا في سبيل خفض الأعباء المالية للدولة<sup>1</sup>.

### ثالثاً: أهداف النفقات العامة

يجب أن يكون الهدف من النفقات العامة هو إشباع الحاجات العامة، ومن ثم تحقيق المنفعة العامة أو المصلحة العامة، وبالتالي لا يمكننا اعتبار مبلغ نقدي كنفقة عامة ثم صرفه بهدف إشباع حاجة خاصة أو تحقيق منفعة خاصة تعود على الأفراد.

والسبب في ذلك يرجع إلى ضرورة سيادة مبدأ العدالة والمساواة داخل المجتمع. إذ أن جميع الأفراد يتساوون في تحمل الأعباء العامة، كالضرائب ومن ثم فيجب أن يكونوا على قدم المساواة كذلك في الاستفادة من النفقات العامة للدولة، إذ أن تحمل الأعباء العامة والنفقات العامة هما وجهان لعملة واحدة.

ومنه لا يعقل أن تجعل النفقة لغرض منفعة أو مصلحة خاصة بفئة معينة، حتى لا يتم الدوس على مبدأ العدالة والمساواة في تحمل الأعباء العامة.

وإذا كان هذا ما يمكن أن نراه بسيطاً وبديهياً فإن الصعوبة تكمن في تقدير وتحديد الحاجة العامة بصورة موضوعية.

في الحقيقة إن عملية التحديد ترتكز أساساً على معيار سياسي أكثر منه اقتصادي أو اجتماعي. إذ أن السلطات السياسية في الدولة هي التي تتولى عادة تقرير ما إذا كانت حاجة ما تغير عامة أم لا تعتبر كذلك، وهي تستند في ذلك إلى قواعد ومحددات معينة.

وهي في طريقها لتحديد نوعية الحاجة تخضع لرقابة تشريعية وتنفيذية، وأحياناً قضائية، لضمان عدم إساءة استعمال هذا الحق. وتتمثل الرقابة التشريعية في حق البرلمان في إعطاء الحكومة رخصة الحصول على الاعتماد المالي الذي تطلبه. وتتص أحياناً بعض الدساتير على عدم السماح بإقرار نفقة عامة لمنفعة فردية، أو اعتماد أنواع معينة من النفقات كصرف الإعانات لجماعات أو أحزاب سياسية أو دينية أو اقتصار حق اقتراح النفقات العامة على الحكومة دون أعضاء البرلمان. وتسمح أغلبية الدساتير لنواب البرلمان بالانقذم بأسئلة واستجابات للوزراء، وتحريك المسؤولية السياسية ضدهم، إذا كان إنفاق الأموال العامة قد تم بهدف تحقيق أغراض شخصية.

<sup>1</sup> رضا خلاصي، نفس المرجع السابق، ص: 268.

وتتمثل الرقابة من جانب الهيئة التنفيذية في حق إلغاء الاعتمادات المالية التي تقرها الهيئات التشريعية المحلية في بعض البلدان إذا رأت أنها تتضمن خروجاً على قاعدة تحقيق النفقات العامة لمنفعة عامة. أخيراً تتمثل الرقابة القضائية في حق المحاكم في رقابة دستورية قانون الميزانية ( الولايات المتحدة الأمريكية) أو حقها في رقابة حسابات الحكومة (فرنسا).

كما يحق للسلطة التشريعية أن تراقب عمليات إنفاق الاعتمادات المالية التي أقرتها للحكومة وهذا من خلال طلبها لهذه الأخيرة تقديم وثيقة تسمى " بقانون ضبط الميزانية " الذي يتم بمقتضاه ملاحظة تنفيذ قانون المالية السنوي، ويمكن عندها مقارنة مدى تطابق ما تم انجازه مع التقديرات المصنفة في قانون المالية السنوي<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: تقسيمات النفقات العامة.

أدى نمو دور الدولة بسبب تدخلها في حياة المجتمع وتخليها عن سياستها الحيادية التقليدية، إلى تعداد أوجه شاطها مع ما يتطلب ذلك من ازدياد حجم نفقاتها وتنوعها وبالنظر لتعدد وتنوع وتباين هذه النفقات سواء من حيث مضمونها أو من حيث آثارها الاقتصادية والمالية جرى الكتاب على تصنيفها إلى مجموعات أو أقسام يضم كل قسم منها النفقات التي تتسم بصفات مشتركة.

وقد تعددت الأسس التي تتم على أساسها هذه التقسيمات إلى أسس إدارية وسياسية واقتصادية. ولكن يلاحظ أن الدول قد لا تأخذ بهذه التقسيمات العلمية أو النظرية التي يقترحها كتاب المالية العامة وتلجأ إلى تقسيمات أخرى وضعية مراعية في ذلك مختلف الاعتبارات التاريخية والسياسية والإدارية الخاصة بها. وسنحاول فيما يلي استعراض التقسيمات التالية للنفقات العامة<sup>2</sup>.

إن في السابق لم يكن تقسيم النفقات العامة موضوعاً يثير شغف الباحثين الاقتصاديين، حيث كانت النفقات العامة محدودة وموجهة لتقديم خدمات معينة تقوم بها الدولة أن كانت النفقات من طبيعة واحدة. إلا أنه مع تطور دور الدولة وتحولها من خانة الدولة الحارس إلى خانة الدولة المتدخلة ازدادت أهمية تقسيم النفقات العامة نظراً لتنوع وتزايد النفقات العامة واختلاف آثارها. ومن ثم ظهرت الحاجة إلى تقسيم هذه النفقات إلى أقسام قائمة على مبادئ واضحة ومنطقية، وترجع أهمية تحديد هذه التقسيمات، إلى كونها تخدم أغراضاً متعددة من أبرزها:

- ✓ تسهيل صياغة وإعادة البرامج: حيث أن حسابات الدولة مرتبطة ببرامج معينة تتولى الأجهزة والهيئات العامة تسيرها، فيجيد ترتيب تلك الحسابات بطريقة يسهل معها صياغة وإعداد هذه البرامج؛
- ✓ تحقيق الكفاءة والفعالية في تنفيذ الميزانية: وهذا أمر بديهي حيث أن كفاءة تنفيذ الخطة المالية للدولة ( الميزانية ) يتطلب ضرورة تقسيم الميزانية حتى يمكن قياس كفاء تنفيذ كل برنامج .
- ✓ خدمة أهداف المحاسبة، المراجعة، المراقبة والاعتماد؛

<sup>1</sup> محرز محمد عباس، مرجع سابق، ص: (61-63).

<sup>2</sup> منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة طرابلس، 1991، ص: 26.

- ✓ تسهيل دراسة الآثار المختلفة للأنشطة العامة ومعرفة تطورها: حيث إن تقسيم النفقات العامة يسهل التعرف على تكلفة كل نشاط وتطورات تلك التكلفة وأهميتها النسبية بالمقارنة بالأنشطة الأخرى؛
- ✓ تمكين البرلمان والرأي العام من إجراء رقابة فعالة على الدور المالي للدولة: يجعل الحكومة تقوم بإنفاق المبالغ المالية في السبل التي قررها وليس في أوجه أخرى<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: التقسيم الإداري والوضعي للنفقات العامة

#### أولاً: التقسيم الإداري للنفقات العامة

يعتبر هذا التقسيم للنفقات العامة من أقدم تقسيماتها، ومع ذلك فهو لا زال يحتل مكانة هامة في مجال إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة.

ووفقاً لهذا التقسيم تصنف النفقات العامة تبعاً للوحدات الإدارية التي تباشر النشاط العام، فتخصص نفقات اللجنة الشعبية مثلاً أو أمانة التعليم أو الصحة أو غيرها من الأمانات والمصالح المختلفة .

ونظراً لتطور الجهاز الإداري للدولة وتعقده، واتساع الإنفاق العام وتعدد مجالاته، فقد أصبح توزيع الإنفاق العام يتم على مراحل متعددة، بحيث يخصص مبلغ إجمالي لكل جهاز من الأجهزة الرئيسية (كل أمانة مثلاً) ثم يتولى هذا الجهاز بدوره تقسيم نفقاته على الهيئات والمشروعات من جهاز لآخر من الأجهزة العامة .

ويعتبر هذا التقسيم أساسياً في كل موازنة عامة إذ لا بد منه لكي يستطيع رئيس كل وحدة إدارية أن يرسم سياسته الإنفاقية في حدود اختصاصه وتبعاً للإمكانات المالية المتاحة له من الموارد العامة .

كما يعطي هذا التقسيم للباحثين إمكانية المقارنة بين الإعتمادات المقررة لكل جهاز من أجهزة الدولة مع الإعتمادات الممنوحة للأجهزة الأخرى وكذلك مع ما خصص له في السنوات السابقة، بما يعطي فكرة كاملة عن اتجاهات السياسة العامة للدولة .

ويقترن بهذا التقسيم تقسيم آخر، هو التقسيم الوظيفي للنفقات العامة وهو متمم ومكمل للتقسيم الإداري، ويتم بمقتضاه تصنيف النفقات العامة وفقاً لموضوعها، كتوفير الأمن والعدالة والتعليم والصحة... إلخ. ويمكن تبويب النفقات العامة تبويبا وظيفيا من واقع بيانات التقسيم الإداري وهذا عن طريق تجميع اعتمادات المصالح والإدارات التي تقوم بوظائف متشابهة أو متصل بعضها ببعض رغم أنها تتبع إداريا أمانات مختلفة بحيث يمثل كل مجموعة المصروفات المخصصة لنفس الوظيفة، ثم عرض المصروفات المبوبة بالطريقة المذكورة في بيان ينشر مع مشروع موازنة الدولة ضمن الجداول التي يتضمنها هذا المشروع<sup>2</sup>.

رضا خلاصي، مرجع سابق، ص: (232-233).<sup>1</sup>

<sup>2</sup> منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص: 27 .

ويمكن تقسيم النفقات العامة إدارياً، إما على أساس الجهة التي تقوم بالإنفاق ( أقدم التقسيمات جميعها ) وإما على أساس الوظائف الرئيسية التي تقوم بها الدولة وهذا هو الاتجاه الحديث في تقسيم النفقات العامة إدارياً.

وقد كان من الطبيعي في الماضي أن تقسم النفقات العامة تبعاً للسلطة التي لها حق التصرف فيها بأي صفة أساسية، الوزارات المختلفة وكان عدد هذه الوزارات قليلاً وهي (العدل، الخارجية، الداخلية، المالية ) ولا يزال هذا التقسيم معمولاً به حتى الآن وهو أساس عرض الموازنة على السلطات التشريعية فتتقسم النفقات تبعاً للوزارات، التي زاد عددها بشكل كبير ولكن هذا التقسيم ليس له أي قيمة علمية خصوصاً أن قائمة الوزارات تتغير كثيراً .

ولهذا وجد أساس آخر لتقسيم النفقات العامة إدارياً وهو التقسيم الوظيفي ويستند هذا التقسيم على الفكرة الحديثة في المالية العامة فتقوم وزارة المالية بتقسيم وظيفي يسمى "نفقة وعائد المرافق العامة" تقسم فيه النفقات طبقاً للوظائف الرئيسية للدولة.

فمن المعروف مثلاً أن الوزارات والهيئات المختلفة تقوم بإنشاء مباني، ولا يسمح التقسيم الإداري بتبيين مقدار ما أنفقته الدولة كلها على المباني، أما التقسيم الوظيفي فيسمح بتحقيق هذه النتيجة فيكون أماننا مجموع ما أنفقته الدولة على هذه الوظيفة ويمكن مقارنته من ناحية بعائده ومن ناحية أخرى بما أنفق على سائر الوظائف.

فالتقييم الوظيفي يسمح بتبيين الأهمية النسبية لكل وظيفة من الوظائف الرئيسية للدولة وما أنفق على هذه الوظيفة وعائد هذا الإنفاق ويعرف هذا "بتحليل النفقة والعائد"<sup>1</sup>.

### ثانياً: التقسيم الوظيفي للنفقات العامة.

لا تتقيد الدول بالأسس النظرية أو الاقتصادية لتقسيم نفقاتها وإنما تعتمد إلى تقسيمها وفقاً لاعتبارات أخرى قد تكون تاريخية أو إدارية أو وطنية، ونظراً لهذه الاعتبارات فإن كل دولة تأخذ بالتقسيم الذي يلائمها<sup>2</sup>.

بلال صالح الأنصاري، مرجع سابق، ص: 33.

منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص: 33.

كما يقصد بالتنسيق الوضعي للنفقات العامة الممارسات والتطبيقات العملية التي تعتمد وتلجأ إليها مختلف الدول بشأن تنظيم نفقاتها العامة، بغض النظر عن مدى التزامها بالتنسيق العلمي السابق.

وهكذا، فإن ميزانيات الدول إنما تنبني في وضعها على جملة من الاعتبارات التاريخية والسياسية والاقتصادية والإدارية التي تسود المجتمع.

وعلى كل فإن الدراسة المقارنة لتلك الميزانيات تظهر اعتماد عدة عوامل ومعايير في تقسيم وتبويب النفقات العامة، نذكر منها خاصة.

### 1- المعيار الإداري:

يقوم التقسيم الإداري للنفقات العامة على أساس الجهة أو الهيئة الإدارية التي تقوم بالإنفاق، حيث يتم توزيعها حسب الوزارات، كما توزع داخل كل وزارة حسب أقسامها وأجهزتها.

### 2- المعيار الوظيفي:

حيث تظهر فيه وظائف الدولة في شكل قطاعات تبرز بداخلها نفقات كل قطاع، وعلى سبيل المثال نجد أن :

- ✓ تقسيم النفقات المعمول به في الميزانية الإنجليزية يرجع إلى اعتبارات تاريخية؛
- ✓ وعلى العكس من ذلك أن التقسيم الذي تأخذ به الميزانية الفرنسية كان يرجع إلى اعتبارات إدارية، ثم اتجه العمل إلى إدخال بعض الاعتبارات المتعلقة بالتحليل الاقتصادي؛
- ✓ وفي الولايات المتحدة الأمريكية أخذ منذ زمن بهذا التقسيم.

### الفرع الثاني: التقسيم العلمي للنفقات العامة.

يمكن تقسيم نفقات الدولة عدة تقسيمات تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها لهذه النفقات. فيمكن أن نقسمها من حيث دوريتها إلى نفقات عادية ونفقات غير عادية أو إلى نفقات جارية ونفقات رأسمالية، ومن حيث طبيعتها إلى نفقات حقيقية ونفقات ناقلة أو محولة، ومن حيث الأغراض التي تستهدفها إلى نفقات اقتصادية واجتماعية وإدارية... الخ<sup>1</sup>.

### أولاً: تقسيم النفقات من حيث طبيعتها.

تقسم نفقات الدولة من حيث طبيعتها إلى نفقات حقيقية، ونفقات ناقلة أو محولة أو تحويلية.

**1- النفقات الحقيقية:** هي النفقات التي تقوم بها الدولة للحصول على سلع أو خدمات منتجة وتمثل دخول حقيقية حصل عليها الأفراد أو القطاع الخاص مقابل المشاركة في عملية الانتاج.

وهذه النفقات تعتبر ضرورية بالنسبة للدولة لأنها تحصل في مقابلها على السلع والخدمات التي تكون لازمة لتسيير المرافق العامة<sup>2</sup>.

1 محمد حلمي مراد، مالية الدولة، متاح على: <https://fr.scribd.com/document/360344308> مالية العامة-د-محمد-حلمي-مراد ص:31.

2 محمد ساحل، مرجع سابق، ص23



2- النفقات التحويلية: هي تلك النفقات التي لا تؤدي بصورة مباشرة إلى زيادة الإنتاج القومي، ولا تفعل بصورة مباشرة سوى أنها تنقل القوة الشرائية من فرد أو جماعة ما إلى فرد أو جماعة أخرى ، أي أنها لا تفعل سوى أنها تعيد توزيع الدخل القومي. وهي تتم عادة دون مقابل، ومن ثم فإن الإنفاق الحقيقي على السلع والخدمات لا يكون في هذه الحالة من قبل الدولة بل من قبل الشخص المستفيد من التحويل<sup>1</sup>.

• أهم معايير التفرقة بين النفقات التحويلية والحقيقية:

1- معيار المقابل: ويقصد به أن النفقة العامة تعتبر حقيقية لأنها تحصل في مقابلها على خدمات تعليمية وخدمات صحية. أما إعانات الإنتاج فهي نفقات تحويلية لأنها دون مقابل.

2- معيار الزيادة المباشرة في الإنتاج القومي : حيث تعتبر النفقات حقيقية إذا أدت لإستخدام الدولة لجزء من موارد المجتمع لإنتاج سلع وأداء خدمات بهدف إشباع الحاجات العامة، مما يحدث زيادة مباشرة في الإنتاج القومي، حيث يتم خلق دخول الأفراد الذين يتلقون المقابل النقدي من الدولة، أما النفقات التحويلية فهي لا تستلزم الاستخدام المباشر لجزء من موارد المجتمع وبالتالي لا تؤدي لزيادة مباشرة في الإنتاج.

3- معيار الذي يقوم بالاستهلاك المباشر للموارد الاقتصادي للمجتمع: فإذا كانت الدولة هي التي تقوم بالاستهلاك المباشر للموارد الاقتصادية للمجتمع تعتبر النفقة حقيقية. أي إذا كانت هي التي تستخدم القوة الشرائية للنقود للحصول على السلع و الخدمات مثل قيامها بدفع أجور ومرتبوات العمال والموظفين. أما إذا كان الأفراد هم الذين يقومون بالاستهلاك المباشر للموارد الاقتصادية للمجتمع فتعتبر النفقة تحويلية أي قيام الأفراد باستخدام القوة الشرائية للنقود موضوع النفقة العامة دون دفع مقابل ذلك في صورة سلع وخدمات ومن أمثلتها الإعانات التي تدفعها الدولة للأفراد في حالات المرض والعجز أو الشيخوخة<sup>2</sup>.

### ثانياً: أنواع النفقات التحويلية

1- النفقات التحويلية الاجتماعية: وهي النفقات التي تمنح لرفع مستوى معيشة بعض الأفراد والطبقات الاجتماعية مثل مخصصات الزوجة والأطفال وإعانات المريض والعجز والبطالة والرعاية الاجتماعية للمرأة.

2- النفقات التحويلية الاقتصادية: وهي الإعانات التي تمنح لبعض المشروعات الإنتاجية وبعض فروع الإنتاج بهدف تخفيض نفقات الإنتاج وتصريف المنتجات بأثمان منخفضة.

3- النفقات التحويلية المالية: وهي النفقات المخصصة لسداد الدين العام وفوائده أو الأموال المخصصة لشراء السندات الحكومية

ثالثاً: تقسيم النفقات العامة من حيث سيرانها: وهي النفقات التي تأخذ صورتين وهي كما يأتي:

1 أيهم الحميد، محاضرات في مبادئ المالية العامة، كلية الاقتصاد، جامعة حماة، سوريا، السنة الثانية 2017-2018، ص:64.

2 خديجة الأعرس، اقتصاديات المالية العامة، ص:(80،81).

- 1- النفقات القومية (المركزية): وهي التي يوجد لها تخصيص في موازنة الدولة العامة ويكون السبيل من إنفاقها تحقيق المصلحة العليا مثال على ذلك (نفقات الدفاع، الأمن، القضاء).
- 2- النفقات المحلية (الإقليمية): وهي نفقات يوضع لها تخصيص مالي في الميزانية الخاصة للدولة وتقصد بأن تكون النفقة محلية أي تخصص لأي ولاية أو بلدية معينة للإنفاق عليها كان يوضع تخصيص مالي لها كنفقات الماء والكهرباء<sup>1</sup>.

هناك ثلاثة معايير للترقية بين النفقات المركزية والنفقات غير المركزية يمكن الاعتماد عليها.

- 1- معيار المستفيد من النفقة: تعتبر النفقة العامة مركزية، إذا كانت موجهة لصالح مجتمع الدولة بكامله، مثل نفقات الأمن والدفاع والبحوث العلمية ... الخ في حين إذا كانت النفقة العامة موجهة لصالح سكان إقليم معين أو منطقة معينة داخل الدولة، فهي نفقة محلية، مثل نفقات إيصال الكهرباء والماء والغاز ... إلخ.
- 2- معيار من يتحمل عبئ النفقة العامة: تعتبر النفقة العامة مركزية ، إذا تحمل المجتمع عبأها عن طريق الميزانية العامة للدولة ،وتكون النفقة العامة محلية إذا تحمل عبأها تجمع الإقليم عن طريق الميزانية المحلية الإقليمية وتم توجيه انتقادات عديدة لهذا المعيار لأن كثيرا من النفقات المحلية تمول بإعانات من الميزانية العامة للدولة، وهكذا فان عبئ النفقات المحلية، يقع على عاتق المجتمع بكامله، وليس على مجتمع الإقليم.
- 3- معيار الميزانية التي ترد فيها النفقة العامة: ومن ثم فان النفقة العامة مركزية، إن وردت في الميزانية العامة، وتكون النفقة العامة محلية إذا وردت في ميزانيات الولايات والبلديات.

أهمية هذا التقسيم: ما يحسب له أنه يتيح للسلطتين التنفيذية والتشريعية فرض الرقابة الإدارية والقانونية على النفقات المركزية واللامركزية. مما يساعد على توجيهها نحو القنوات السلمية.

الانتقادات الموجهة لهذا التقسيم: يعاب على هذا التقسيم عدم وضوح معالمه وخاصة فيما يتعلق بالنفقات غير المركزية فهذه النفقات وإن كان قصدها خدمة إقليم معين، إلا أنه لها من الآثار ما تخدم به مجتمع في مجموعة، هذا فضلا على أن عبئها لا يقع على الإقليم المستفيد منها وحده بل تساهم فيه الدولة بما تمد به هذا الإقليم من إعانات<sup>2</sup>.

#### رابعاً: تقسيم النفقات العامة من حيث أغراضها أو ما يسمى بالتقسيم الوظيفي

تستهدف نفقات الدولة أغراضاً شتى إدارية أو اقتصادية واجتماعية ومالية وعسكرية، وبناء على ذلك يمكننا أن نقسم النفقات العامة تبعاً لهذه الأغراض إلى:

<sup>1</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، مرجع سابق ص:38.

<sup>2</sup> محمد ساحل، مرجع سابق، ص: (2122)

- 1- نفقات إدارية: وتشمل أجور ومرتبات الموظفين ومكافئاتهم ومعاشاتهم، ونفقات رئيس الدولة، ومكافئات أعضاء المجالس النيابية.
- 2- نفقات اقتصادية: وتشمل نفقات الأشغال العامة، والتقديرات والإعانات الاقتصادية المختلفة كإعانة المشروعات الكاسدة، ونفقات خفض الأسعار .
- 3- نفقات اجتماعية: وتشمل المساعدات والخدمات الاجتماعية المختلفة من صحية، تعليمية وغيرها.
- 4- نفقات مالية: وتشمل أقساط استهلاك الدين العام وفوائده السنوية .
- 5- نفقات عسكرية: وتشمل نفقات التسليح والقوات العسكرية<sup>1</sup>.

#### خامسا: مزايا التقسيم الوظيفي

- ✓ يعطي حرية كبيرة في تقسيم النفقات العامة، ومرونة كبيرة للدولة في تقسيم النفقات العامة، ويمكن من إجمال الوظائف والأغراض، فيؤدي ذلك إلى تقسيم النفقات العامة إلى أنواع محددة بحيث يمكن من تحديد أوجه الإنفاق العام بدقة تامة؛
  - ✓ يمكن أيضا تفعيل النفقات فيؤدي ذلك إلى تعدد هذه الأنواع، الإجمال والتفصيل يتوقف على الهدف من التقسيم والغرض من الدراسة؛
  - ✓ التقسيم الوظيفي يمكن السلطة التشريعية والدارسين من تتبع تطور النفقات العامة على الوظائف النسبية لوظائف الدولة؛
  - ✓ إجراءات المقارنة بين وظائف الدولة المختلفة ومثيلاتها في الدول الأخرى.
- سادسا: الانتقادات الموجهة للتقسيم الوظيفي: انتقد هذا التقسيم من حيث عدم قدرته على التغلب على بعض الصعوبات الفنية والعملية المتعلقة بخصوصية بعض النفقات العامة.
- وخاصة عندما نواجه بعض النفقات التي ليس لها طابع وظيفي أو أنها تخص أكثر من وظيفة واحدة .... إلخ، فإن احتسابها على وظيفة معينة سيتقرر بطريقة تحكمية ... كذلك تقسيم وظائف الدولة إلى عدد محدد ينجم عنه عدم تجانس مكونات كل وظيفة<sup>2</sup>.

#### الفرع الثالث : تقسيم النفقات العامة حسب دوريتها أو انتظامها

تنقسم النفقات العامة من حيث دوريتها إلى قسمين، نفقات عادية وأخرى غير عادية :

- 1- النفقات العامة العادية: هي تلك النفقات التي تتحقق سنويا بصورة دورية ومنتظمة، والمهم في اعتبار النفقات العامة العادية هو تكرر هذه النفقات بصورة دورية بدون أن يعني ذلك تكرارها بذات الحجم، ومثال على النفقات العامة العادية (رواتب الموظفين ونفقات صيانة الطرق ونفقات الإدارة والعدالة وفوائد القروض).

محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص: 33<sup>1</sup>

محمد ساحل، مرجع سابق، ص: 17<sup>2</sup>.

وعلى العكس من ذلك فإن النفقات العامة غير عادية (أو الاستثنائية) لا تتميز بالانتظام والدورية ومثال هذه النفقات (نفقات إنشاء الخزانات والسدود ونفقات مكافحة البطالة ونفقات الإنعاش الاقتصادي).

وهذا التقسيم منتقد من حيث أساسه، ومن حيث غرضه فمن حيث الأساس، ينتقد هذا التقسيم بأنه يستند إلى معيار تحكيمي، لأنه يعتمد على واقعة التكرار السنوي، وهذه الواقعة تتوقف على الفترة التي ينظر من خلالها للنفقات العامة، فإذا اعتمد على فترة أكثر من سنة (خمس سنوات مثلا) فإننا نجد أن كثير من النفقات العامة غير العادية تتحول إلى نفقات عامة عادية، وإذا اعتمد على فترة أقل من سنة فإننا نجد أن كثيرا من النفقات العامة العادية تتحول إلى نفقات عامة غير عادية.

ومن حيث الغرض، ينتقد هذا التقسيم من حيث أنه يتصل بالمالية العامة التقليدية ولا يصح الالتجاء إليه في ظل المالية الحديثة، ذلك أن المالية التقليدية وقد استندت إلى المذهب الفردي الحر وإلى دور "الدولة الحارسة". اعتبرت أن النفقات العامة العادية، وهي إيرادات الدومين والضرائب، وعندما تغيرت الظروف الاقتصادية والاجتماعية بسبب قيام الحروب وظهور ظروف جديدة أدى ذلك إلى ضرورة إنفاق المزيد من الأموال العامة حتى في ظل الفلسفة الفردية الحرة.

ونظرا لأن الإيرادات العامة العادية لم تعد كافية لتغطية كافة نفقات الدولة، فقد جرى البحث عن إيرادات جديدة أخرى للتمويل. وقد وجد الفكر المالي التقليدي حلا لهذه المشكلة، وذلك بتقسيم النفقات العامة إلى نفقات عادية وغير عادية، وإذا كان تمويل النفقات العادية يتم بالإيرادات العادية، فإن تحويل النفقات غير العادية يتم بالإيرادات غير العادية، وهذه الإيرادات غير العادية هي القروض والإصدار النقدي الجديد.

لكن هذا التقسيم إلى نفقات عادية ونفقات غير عادية إذا كان صحيحا في ظل المالية التقليدية، فإنه يعتبر غير صحيح في ظل المالية الحديثة، وحسب مفهوم هذه الأخيرة فإن الالتجاء لأي نوع من أنواع الإيرادات العامة يتوقف عن الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في البلاد وتزول فيها ضرورة هذا التقسيم<sup>1</sup>.

#### الفرع الرابع: تقسيم النفقات العامة من حيث أهميتها الاقتصادية

لم يفلح التقسيم السابق، فقد أخذ الفكر المالي الحديث بتقسيم آخر للنفقات على أساس التمييز بين النفقات الخاصة بالنشاط العادي للدولة وفي مختلف المجالات وبين النفقات الاستثمارية أو الرأسمالية التي تتعلق بالمشروعات الاستثمارية وتجديد الثروة الوطنية وتكوين رأس المال العيني. وعلى هذا الأساس يتم تقسيم النفقات إلى نفقات استثمارية ونفقات جارية.

**أولا: النفقات الجارية:** وتشمل جميع نفقات الدولة التي تتكرر سنويا وبصورة منتظمة لتسيير أعمال الدولة مثل: مرتبات موظفي الدولة، وفوائد الدين والإعانات، وتطلق أيضا على هذه النفقات تسمية النفقات الإدارية.

<sup>1</sup> أيهم الحميد، مرجع سابق، ص: (70-71-72).

ثانيا: النفقات الاستثمارية: وهي النفقات التي تهدف إلى توسيع الطاقة الإنتاجية أي التي تسعى إلى تنفيذ المشاريع الاستثمارية مثل: شق الطرق وبناء المرافق والسدود ومحطات الكهرباء، وهي نفقات ضرورية لتحقيق النمو الاقتصادي المستهدف لذلك لا ضرورة استخدام مصادر تمويل غير عادية لهذا النوع من الإنفاق مثل: القروض العامة على افتراض أن المردود الاقتصادي المتوقع في الإنفاق الاستثماري هو الكفيل بتغطية هذه الإيرادات فيما بعد.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن الدولة عندما تواجه أزمة مالية فإنها تلجأ إلى تقليص النفقات الاستثمارية وتتردد كثيرا في تقليص النفقات الجارية لأنها تكون في مواجهة شعبية في حالة تخفيض المرتبات مثلا، لذلك عادة ما توصف النفقات الاستثمارية بأنها مرنة بسرعة لتقلبات المقدرة المالية للدولة في حين أن النفقات الجارية أقل مرونة.

ويجب الإشارة كذلك أن أغلب الدول العربية تعتمد على تقسيم النفقات العامة إلى نفقات جارية ونفقات استثمارية وإن اختلفت التسمية.

ثالثا: أهمية هذا التقسيم: يفيد هذا التقسيم في بيان حجم الاستثمارات العامة ومدى التوسع في الإنفاق الرأسمالي، بما يساعد على ربط قطاعات الإدارة الحكومية بقطاعات الأعمال، وللوقوف على مدى أهمية الاستثمارات في فترات التنمية الاقتصادية والأزمات.

رابعا: الانتقادات الموجهة إلى هذا التقسيم: لكن قد يترتب على هذا التقسيم بعض الاستنتاجات الخاطئة، حيث يعتقد بأن النفقات الجارية أقل أهمية من النفقات الاستثمارية، لأن النفقات الاستثمارات وحدها التي تحقق التنمية الاقتصادية وهذا الاعتماد يتجاهل أهمية النفقات الجارية في إحداث التنمية، فكما تحتاج الدولة إلى إنشاء مصانع وشراء عتاد وآلات فإنها تحتاج أيضا إلى القوة العاملة الفنية والإدارية التي تدير هذه المصانع وتشغلها<sup>1</sup>.

خامسا: المعيار الاقتصادي: يقوم هذا المعيار على الاعتبار الوظيفي ولكن تظهر فيه وظائف الدولة في قطاعات متعددة للوظيفة الواحدة، فلا يكتفي بالقول بنفقات اقتصادية واجتماعية بل يظهر بحسب أنواع النشاط.

مثال ذلك ميزانية التجهيز حيث يقسم القطاع الاقتصادي إلى مجالات مختلفة والتي تدخل في هذا القطاع، كمجال الزراعة والصناعة والتجارة والنقل والصيد.....الخ. والاتجاه الحديث في الدول المختلفة هو الجمع بين التقسيمين الإداري والاقتصادي<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث : صور وأشكال النفقات العامة

<sup>1</sup> محمد ساحل، مرجع سابق، ص:20.

<sup>2</sup> محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلاء، مرجع سابق، ص:(36-37-38).

تتخذ النفقات العامة مهما تعددت أوصافها واختلفت أغراضها أحد الأشكال الأربعة التالية:

### الفرع الأول : أثمان خدمات الأفراد

قد اضمحلت في الوقت الحاضر سياسات إجبار الأفراد على العمل دون مقابل، فقد بات من الضروري قيام الدولة وفق لمبادئ حقوق الإنسان التي أقرتها الشرائع السماوية والمواثيق الدولية والدساتير الداخلية بدفع مقابل الخدمات التي تحصل عليها من أي فرد ما لم يكن متبرعا بها للصالح العام، وعلى هذا الأساس يدخل ضمن أثمان خدمات الأفراد ما يأتي<sup>1</sup>:

**أولاً: أجور العاملين بالدولة:** الموظفون العاملون هم القائمون بإدارة المرافق العامة، وتحصل الدولة على خدماتهم نظير مرتبات وأجور.

وينبغي مراعاة الحد الأدنى اللازم للمعيشة من هذه الأجور، حتى لا يلجئون إلى أساليب غير مشروعة لسد احتياجاتهم، كما يراعى في معاملتهم المساواة بوضع نظام عام عادل لهم حتى يتفرغون لأعمالهم، كما هو وارد بقانون الوظيف العمومي<sup>2</sup>، ويختص هذا النوع من النفقات بحماية خاصة.

**ثانياً: مرتب رئيس الدولة:** يمثل الرئيس (ملك أو رئيس جمهورية أو أمير أو سلطان أو إمبراطور) يمثل الدولة وهو رمز عزتها وكرامتها وتناط به مستوى عالي من الأهمية في جميع الأنظمة السياسية (الرئاسي، البرلماني، المختلط) فكان لا بد أن يخصص له راتب مجزي يعده عن الشبهات واختلاط أمواله بأمواله المال العام، كما في حالة العصور السابقة<sup>3</sup>.

**ثالثاً: مكافآت أعضاء البرلمان والمجالس المحلية:** هم ممثلين الشعب ليتناقشوا أو يقرروا ما يضعوه من قوانين لمصلحة الشعب ولكي نضمن أن يصل إلى المجالس التي تمثل الشعب أعضاء كفاءة وأن نبتعد بهم عن كل ما يخدش النزاهة من الرشوة ومساومات كان لا بد من دفع مبالغ مجزية لكل منهم ولما كانت عضوية البرلمان والمجالس المحلية لا تعد بوظيفة عامة لذا لا يمكن منح العضو راتب موظفي وإنما مكافئة تدفع باعتبار كل منهم مكلف بخدمة عامة.

**رابعاً: مرتبات التقاعد والضمان الاجتماعي:** وهي المرتبات التي تدفع لمن سبق له العمل في خدمة الدولة والقطاع العام وهي نوعان هما :

**1- مرتبات التقاعد:** توجب العدالة ويفرض المنطق أن من أفنى عمره في خدمة الدولة بوظيفة على الملاك الدائم أو أصيب بحادث أقعده عن العمل أو وصل إلى عمر لا يستطيع فيه مواصلة العمل بموجب دفع

عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص: 39.

محمد الصغير بعلي، يسرى أبو الغلاء، مرجع سابق، ص: 34.

عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص: 39.

مرتب تقاعدي يدفع له بشكل دوري، فضلا عن مكافئة نهاية الخدمة التي تدفع له مرة واحدة عند إحالته إلى التقاعد<sup>1</sup>.

**2- مرتبات الضمان الإجتماعي:** بدوافع العدالة الاجتماعية وحرصا على النسيج الاجتماعي وتثميننا لما قام به العاملون لدى القطاع الخاص والعاملون لدى الدولة بصفة عمال، وفي مقابل ما تم دفعه من اشتراكات من العمال وأصحاب العمل لصناديق الضمان الاجتماعي، فقد أقرت الدولة دفع مرتبات الضمان الاجتماعي للذين أصيبوا بحادث أم تعرضوا لأمراض أقعدتهم عن العمل أو وصلوا سنا لا يستطيعون معها الاستمرار بالعمل فضلا من مكافئة نهاية الخدمة التي تدفع مرة واحدة وتعد هذه المبالغ نفقات عامة مصدر الالتزام هو القانون<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: القيام بمشتريات الدولة وتنفيذ الأشغال العامة

وتتمثل أثمان الأدوات والمعدات والآلات التي تقوم الدولة بشرائها أو تخصيصها لإشباع الحاجات العامة، وتبرز هنا بعض الأمور منها، من هي السلطة التي تقوم بالإشراف على الشراء، فقد تكون السلطة المركزية أو عن طريق السلطات اللامركزية متعددة حسب المواد المطلوبة والخبرة التي تحتاجها.

أما تنفيذ الأشغال العامة فتكون عن طريق المقاولين بعد الإعلان عن المناقصات بشروط معينة ويقدم الراغبين بتنفيذ عروضهم وعطاءاتهم للتعاقد على الأشغال العامة، أو تقوم الدولة وفي حالات معينة وخصوصا إذا كانت تبقي السرية في تنفيذ الأشغال مسبقا عن طريق العمل الذي تقوم به<sup>3</sup>.

### الفرع الثالث: الإعانات

تقوم الدولة في العصر الحاضر بتقرير الإعانات المتعددة لبعض الأفراد والهيئات الخاصة والعامة على السواء، وتدفع الدولة هذه الإعانات دون أن تحصل على مقابلها على أموال أو خدمات تستعين بها في أداء وظائفها ودون أن يلتزم المستفيد منها بردها.

ويمكن تقسيم هذه الإعانات إلى ثلاثة أنواع: الإعانات الإدارية، والإعانات الاقتصادية، والإعانات الاجتماعية.

**أولا: الإعانات الإدارية:** ويقصد بالإعانات الإدارية المبالغ التي تدرجها الدولة في ميزانيتها بقصد معاونة الهيئات الإدارية المحلية والمؤسسات العامة على القيام بأعمالها.

عبد الباسط علي جاسم الزبيدي ، نفس المرجع السابق، ص: 40. 1

عبد الباسط علي جاسم، نفس المرجع السابق، ص: 40. 2

رضا خلاصي، مرجع سابق، ص: 253. 3

ثانيا: الإعانات الاقتصادية: تتدخل الدولة في بعض الأحيان بطريق منح الإعانات للتأثير في الأسعار، فتلزم منتجي بعض السلع ببيعها بسعر معين على أن تقوم بتعويضهم بدفع الفرق بين هذا السعر وبين الثمن الذي يغطي نفقاتهم ويضمن لهم ربحا مناسباً.

كما قد تتكفل الدولة بدفع نفقات نقل بعض السلع الأساسية إلى الأقاليم حتى تضمن بيعها بسعر معين تفرضه على التجار. هذا وقد تقرر الدولة منح إعانات لبعض المشروعات الاقتصادية حتى تعينها على تجاوز فترة أزمة وقتية أو على إمكانية الوقوف في وجه المنافسة الأجنبية في الأسواق الخارجية<sup>1</sup>.

ثالثا: الإعانات الاجتماعية: وهي مبالغ تقدمها الدولة إلى المنظمات والهيئات والأفراد لغرض تحقيق أهداف اجتماعية مثل الإعانات المخصصة للعاطلين عن العمل ورعاية دور العجزة والأحداث ... إلخ<sup>2</sup>.

#### الفرع الرابع : نفقات خدمة الدين العام

وهي النفقات التي تنفقها الدولة لسداد القروض العامة الداخلية والخارجية ونفقات المعاشات وبعض النفقات الأخرى<sup>3</sup>.

كما يمكن القول انه يشكل القرض العام بالنسبة للدولة المقترضة في سنة الاقتراض إيرادا عاما حيث نجدها في سنة أو سنوات ملزمة بالوفاء بأقساط الفوائد، إذ تلتزم الدولة بعقد القرض العام بالوفاء بالقروض والفوائد الربوية المترتبة عليها، أما القروض العامة دوليا فإن التزام الدولة يكون بموجب الاتفاقية الدولية المصادق عليها وفقا للقانون الداخلي<sup>4</sup>.

#### الفرع الخامس : تقسيم النفقات العامة حسب التشريع الجزائري

لقد قسم المشرع الجزائري حسب المادة 23 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 الخاص بقوانين المالية المعدل والمتمم. النفقات العامة للدولة إلى نفقات التسيير ونفقات التجهيز<sup>5</sup>.

أولا: نفقات التسيير: وهي الإعتمادات المالية المخصصة لكل الدوائر الوزارية، كل واحدة على انفراد، طبقا لقانون المالية للسنة المعنية، فكل الوزارة لها اعتماد مالي خاص بها. ثم تأتي السلطة التنظيمية (رئيس الجمهورية أو رئيس الحكومة) لتوزيع هذه الإعتمادات داخل كل وزارة معينة<sup>6</sup>.

وفي تعريف آخر يقصد بنفقات التسيير تلك النفقات الضرورية لسير أجهزة الدولة الإدارية المتكونة أساسا من أجور الموظفين ومصاريف صيانة البنايات الحكومية ومعدات المكاتب ... إلخ، ومنه لا يمكننا ملاحظة

محمد حلمي مراد، مرجع سابق، ص: 89.

رضا خلاصي، نفس المرجع السابق، ص: 254.

محمد بعلي، يسرى أبو العلاء، مرجع سابق، ص: 36.

عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص: 42.

المادة 23 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، مرجع سابق<sup>5</sup>.

أمر يحيوي، مرجع سابق، ص: 46.



أية قيمة مضافة منتجة تتحملها هذه النفقات للاقتصاد الوطني، أي أنها لم تقم بعملية إنتاج أية سلع حقيقية، فهذا النوع من النفقات موجه أساساً لإمداد هياكل الدولة بما تحتاجه من أموال حتى تتمكن من تسيير دواليب المجتمع على مختلف أوجهه، حيث توزع حسب الدوائر الوزارية في الميزانية العامة، وهي تعبير يتطابق إلى حد كبير مع دور الدولة المحايدة مادام أنها لا تهدف إلى التأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وكل ما تحدثه من آثار فهو غير مباشر، لذلك تسمى كذلك بالنفقات الاستهلاكية<sup>1</sup>. وتجمع نفقات التسيير إلى أربع أبواب وهي :

أعباء الدين العمومي، والنفقات المحسومة من الإيرادات، تخصيصات السلطات العمومية، النفقات الخاصة بوسائل المصالح، التدخلات العمومية.

يتعلق الباب الأول والثاني بالأعباء المشتركة في الميزانية العامة، يتم تفصيلها وتوزيعها بمقتضى مرسوم رئاسي، أما الباب الثالث والرابع فيهما وزارات ويتم توزيعها عن طريق مراسلي التوزيع، ويقسم الباب إلى أقسام وينتزع القسم إلى فصول ويمثل الفصل الوحدة الأساسية في توزيع اعتمادات الميزانية وعنصرها مهما في الرقابة المالية .

في الحقيقة يجب على السلطات التنفيذية أن تعمل على تخفيض نفقات التسيير، ما دامت أنها غير منتجة وأنها تدمر للثروة المحصل عليها عن فريق الضرائب وهذا حسب الكلاسيك كما أوردنا سابقاً، لكن لما ندقق التحليل نلاحظ إن الزيادة بالقيمة المطلقة لهذه النفقات لا يمكن تجنبه، فهي تؤمن السير العادي لمختلف المصالح العمومية التي يجب أن تبقى وبصفة إجبارية مضمونة. إن زيادة عدد الموظفين، وارتفاع حجم الأجور، وعصرنة المصالح المدنية هي عوامل شاركت في زيادة نفقات التسيير، كما يجب أن نشير كذلك إلى أن انجاز تجهيزات هامة يدفع إلى ظهور نفقات تسيير أخرى في شكل مصاريف صيانة هذه المنشآت الجديدة<sup>2</sup>.

### 1- أعباء الدين العمومي والنفقات المحسومة من الإيرادات.

القسم الأول : الدين القابل للاستهلاك؛

القسم الثاني : الدين الداخلي؛

القسم الثالث : الدين الخارجي؛

القسم الرابع : الضمان ( بالنسبة للقروض والتسبيقات التي تعقدها الجماعات والمؤسسات العمومية)؛

القسم الخامس : النفقات المخصصة لتسديد أو لإرجاع الموارد التي حصلت عليها الدولة بغير وجه حق<sup>3</sup>.

2- تخصيصات السلطات العمومية: مثل نفقات تسيير المؤسسات العمومية والسياسية وغيرها، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة، المجلس الدستوري... الخ وهذه النفقات مشتركة بين الوزارات<sup>4</sup>.

1 محرز محمد عباس، مرجع سابق، ص: (66-67).

2 محرز محمد عباس، مرجع سابق، ص: 67

3 طالب صلاح الدين، محاضرات في المالية العامة موجهة الى طلبة السنة الثانية علوم تسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي نور البشير، 2016-2017، ص: 20.

4 رضا خلاصي، مرجع سابق، ص: 255.

### 3- النفقات الخاصة بوسائل المصالح :

- ✓ القسم الأول : مرتبات العمال؛
- ✓ القسم الثاني : المعاشات و المنح؛
- ✓ القسم الثالث : التكاليف الاجتماعية؛
- ✓ القسم الرابع : أدوات تسيير المصالح ( الأثاث)؛
- ✓ القسم الخامس : أشغال الصيانة ( صيانة المباني )؛
- ✓ القسم السادس : إعانات التسيير ( بالنسبة للمؤسسات الخاضعة للوصاية )؛
- ✓ القسم السابع : المصاريف المختلفة ( المصاريف القضائية ، التعويضات )<sup>1</sup>.

### 4- التدخلات العمومية :

- ✓ القسم الأول: تدخلات سياسية واقتصادية؛
- ✓ القسم الثاني: النشاط الدولي؛
- ✓ القسم الثالث: النشاط التربوي الثقافي؛
- ✓ القسم الرابع: النشاط الاقتصادي، التشجيعات والتدخلات؛
- ✓ القسم الخامس: النشاط الاقتصادي، تدخلات ومساعدات؛
- ✓ القسم السادس: النشاط الاجتماعي، المساعدة والتضامن؛
- ✓ القسم السابع: النشاط الاجتماعي، الاحتياط<sup>2</sup>.

### ثانيا: نفقات الاستثمار

يتم توزيع هذه النفقات حسب الخطة الإنمائية السنوية للدولة وتظهر في الجدول ( ج ) الملحق بقانون المالية السنوي حسب القطاعات وتتفرع إلى ثلاثة أبواب :

الاستثمارات المنفذة من طرف الدولة، إعانات الاستثمارات الممنوحة من قبل الدولة، النفقات الأخرى برأس المال.

يتسم هذا النوع من النفقات بإنتاجيتها الكبيرة مادامت أنها تقوم بزيادة حجم التجهيزات الموجودة بحوزة الدولة فالشهرة التي تحظى بها هذه النفقات تجد جذورها في تحاليل الاقتصادي البريطاني " جون مينارد كينز" الذي برهن أن في فترة ركود اقتصادي، تقوم نفقات الاستثمار بإعادة التوازن الاقتصادي العام من خلال الدور الذي يقوم بأدائه " مضاعف الاستثمار "، فلو افترضنا قيام الدولة بانجاز استثمار معين ( بناء طريق سريع ) خلال فترة أزمة اقتصادية، فالنفقة العامة " الاستثمارية " تسمح بتوزيع الأجور على العمال والقيام بطلبات المواد الأولية لدى الموردين. يوجه عندها الزبائن والموردين المداخل المحققة لشراء سلع

<sup>1</sup> طالبي صلاح الدين، مرجع سابق، ص: 29.

<sup>2</sup> طالبي صلاح الدين، نفس المرجع السابق، ص: 20.

استهلاكية أو تجديد مخزوناتهم، فيمنحون بالتالي مداخيل جديدة للتجار، للمنتجين الصناعيين الذين بدورهم سوف يستعملون هذه المداخيل<sup>1</sup>.

ما يمكن ملاحظته أن كل عملية من النفقات قد قامت بإنشاء دخل جديد ناتج مباشرة عن النفقة العامة الأولية بالتالي ينتشر تجدد النشاط إلى مجمل الهيكل الاقتصادي. لكن قوة أثر المضاعف تابع ل" الميل نحو الاستهلاك " للمستفيدين المتتالين للمداخيل المنشأة. فإذا قام هؤلاء بالادخار عوض الاستهلاك فإنهم بذلك قدموا مداخيل منقوصة ويعطلون لفترة غير محددة المدة الدفع الاقتصادي الناجم عن نفقة الاستثمار. مما أدى إلى ظهور تحفظات اتجاه نفقات الاستثمار مما أدى إلى الاعتقاد بفكرة أن عمليات التجهيز وتملك نفس القيمة. لذا وهي القيام بخيارات فيما يخص المشاريع الاستثمارية الممولة من طرف الدولة حتى يتم الإبقاء سوى على تلك التي لها منفعة قصوى إلى جانب كل هذا، ففي فترة التضخم يمكن أن تمثل نفقات الاستثمار خطراً على الجانب النقدي لذا وهي تقيدها ومراقبتها بشكل مباشر من طرف الحكومة.

ويسمح التقسيم الوظيفي لنفقات الاستثمار بإعطاء صورة واضحة المعالم لنشاط الدولة الاستثماري، حيث يميز بين نفقات الاستثمار بصفة عامة والعمليات برأس المال لهذا ملاحظة القطاعات التالية: المحروقات، الصناعات المصنعة، المناجم والطاقة، الفلاحة والري، الخدمات المنتجة، المنشآت الأساسية الاقتصادية والإدارية، التربية والتكوين، المنشآت الأساسية الاجتماعية والثقافية، السكن والمخططات البلدية للتنمية.

ويتوزع القطاع إلى قطاع فرعي الذي يتجزأ بدوره إلى أنشطة محددة، هذه الأخيرة تعتبر ميدانا ضمن الاقتصاد الوطني يمكن تشخيصه بحيث يتميز بخصائص ويمكن تعيينه بدقة ويخضع توزيع الاعتمادات على الفروع والأنشطة إلى الاختصاص التنظيمي<sup>2</sup>.

وعليه يمكن القول بأن نفقات الاستثمار هي تلك النفقات التي لها طابع الاستثمار الذي يتولد عنه ازدياد الناتج الوطني الإجمالي PNB وبالتالي ازدياد ثروة البلاد وتكون هذه النفقات من الاستثمارات الهيكلية الاقتصادية الاجتماعية والإدارية، والتي تعتبر مباشرة باستثمارات منتجة ويضيف لهذه الاستثمارات إعانات التجهيز المقدمة لبعض المؤسسات العمومية وبصفة عامة تخصص ميزانية التجهيز للقطاعات الاقتصادية (القطاع الزراعي، الفلاحي..... الخ) من أجل تجهيزها بوسائل للوصول إلى تحقيق تنمية شاملة في الوطن وهي تمثل المخطط الوطني السنوي الذي يتم إعداده في قانون كوسيلة تنفيذية للميزانية البرامج الاقتصادية. حيث أن هذه النفقات توزع على شكل مشاريع اقتصادية توزع على كافة القطاعات وتمويلها يتم من قبل الخزينة العمومية للدولة بنفقات نهائية كما قد يتم تمويلها بنفقات مؤقتة في شكل قروض وتسبيقات الخزينة أو من البنك من خلال رخص التمويل<sup>3</sup>.

1. محرز محمد عباس، مرجع سابق، ص: 68.

2. محرز محمد عباس، نفس المرجع سابق، ص: 69.

3. رصا خلاصي، مرجع سابق، ص: (256-257).

## المطلب الرابع: حجم النفقات العامة وظاهرة تزايدها

ركزت النظرية الكلاسيكية على تحديد نسب معينة من حجم النفقات العامة من الدخل الوطني دون تحديد لحجم كل نوع من النفقات العامة ولم تعطي أهمية للنفقات العامة باعتبارها أعباء لا تمثل إلا وسيلة لتحقيق دور الدولة الحارسة في الاقتصاد ولكن مع بروز الأزمة الاقتصادية 1929م وظهر الفكر الكينزي التدخلي عن طريق السياسة المالية زاد حجم النفقات العامة في الولايات المتحدة وأوروبا وأصبحت النفقات العامة وظيفة تدخلية أما الدول الاشتراكية فبعد قيام الثورة في روسيا عام 1917 أصبحت الدولة مسؤولة مباشرة عن الإنتاج وعن توزيعه أيضا وهذا ما انعكس على المالية بشكل عام والنفقات العامة بشكل خاص وأضحت ضخمة وتشكل نسبة كبيرة من الدخل القومي.

كان للاقتصادي الألماني فاجنر السبق في دراسة ظاهرة تزايد النفقات في دراسة حول العلاقة بين نمو الدخل القومي ونمو النفقات العامة عام 1982م وتوصل إلى النتيجة التالية: إذا حقق مجتمع من المجتمعات معدلا معيناً من النمو الاقتصادي، فإن ذلك يؤدي إلى اتساع نشاط الدولة وهذا يعمل على زيادة نفقات الدولة بمعدل أكبر من معدل زيادة نصيب الفرد من الناتج القومي<sup>1</sup>.

**الفرع الأول: حجم النفقات العامة:** في الواقع أن تحديد حجم الإنفاق العام أو حدوده في كان وزمان معينين إنما يتوقف على مجموعة من العوامل<sup>2</sup>، لهذا فإن تحديد نسبة معينة من الدخل القومي للنفقات العامة يعد أمراً غير منطقي، ولا ينسجم مع الواقع العملي بدلالة أن نسبة ما، أو حجماً ما للنفقات العامة، الذي يناسب دولة معينة، قد لا يصلح لدولة أخرى، بحكم الاختلاف في الهيكل الاقتصادي والاجتماعي والفلسفة السياسية لكل منهما ناهيك على عدم صلاحية ذلك للدولة نفسها بين فترة ومرحلة تطور أخرى، لهذا يصبح من الضروري، الإقرار أن حجم النفقات العامة، في دولة معينة وفي فترة زمنية محددة، تحكمه مجموعة من العوامل وهي تقوم من حيث مضمونها في جميع الدول، وإن أدت إلى اختلاف حجم النفقات العامة من دولة إلى أخرى<sup>3</sup>. وسوف نتعرض في هذا المطلب إلى أهم هذه العوامل على النحو التالي:

**أولاً: دور الدولة :** إن غاية النفقات العامة هي إشباع الحاجات العامة التي تتطور باستمرار مع تطور الوظائف التي تدخل ضمن اختصاص الدولة، ولهذا فإن دور الدولة يحدد حجم النفقات العامة.

إذ لا يتقرر الإنفاق العام إلا بإشباع حاجة عامة فيدخل إشباعها في نطاق وظائف الدولة، فالنفقات العامة تعكس إذا حقيقة النظام الاقتصادي والسياسي، فهي تعكس في حجمها وفي أنواعها وفي أغراضها الحرية

<sup>1</sup> صلاح الدين طالبي، مرجع سابق، ص: 23.

محمد خالد المهاني، محاضرات في المالية العامة، المعهد الوطني للإدارة العامة، الدورة التحضيرية، 2013، ص: 24.

خالد شحادة الخطيب، احمد زهير شامية، مرجع سابق، ص: 66.

والتدخل والاشتراكية ، وهي مراحل التطور التي مرت بها الدولة خلال الفترة مابين القرن الثامن عشرة والقرن العشرين<sup>1</sup> على الشكل التالي :

**1- الدولة الحارسة:** في ظل النظام الاقتصادي الحر كانت وظائف الدولة محصورة في الأمن والعدل والدفاع وإقامة بعض الطرقات الضرورية وبالتالي فحجم الإنفاق العام لديها محددًا حيث كان حجم اعتمادات الموازنة لا يتجاوز بين ( 10-20 ) من الناتج المحلي<sup>2</sup>.

**2- الدولة المتدخلة:** وفي أوائل القرن العشرين، وتحت تأثير الأزمات الاقتصادية المتكررة، وما سببته من اضطرابات اجتماعية، أثبت الوقائع عجز النظام الطبيعي، والحرية الاقتصادية عن ضمان استمرار الفلسفة الفردية، فتطور دور الدولة، وبدأت تخرج عن حيادها التقليدي، وأصبحت مسئولة عن التوازن الاقتصادي و الاجتماعي، وكان منطقيًا أن تنعكس هذه التغييرات الاقتصادية والاجتماعية في المالية العامة للدولة بشكل عام، وفي جانب النفقات العامة خاصة، لتتسجم مع الدور الجديد للدولة من خلال:

- ✓ تنوع النفقات العامة، طبقًا لتنوع وظائف الدولة، فقد أصبحت الدولة مسئولة عن التوازن الاقتصادي والاجتماعي إضافة إلى وظائفها التقليدية، فالتسعت مجال النفقات العامة الاقتصادية والاجتماعية؛
- ✓ ازدياد حجم النفقات العامة، وزيادة معدلها للدخل القومي، وهذا ما يتضح من خلال دراسة تطور النفقات العامة في العديد من الدول المختلفة<sup>3</sup>.

**3- الدولة المنتجة (الدولة الاشتراكية):** حيث تسيطر الدولة على وسائل الإنتاج والتوزيع فان حجم الإنفاق العام يتجاوز (90%) من الناتج المحلي الإجمالي<sup>4</sup>.

#### ثانيا: قدرة الدولة على تحقيق الإيرادات العامة

من المعروف أن قدرة الدولة على تحقيق الإيرادات العامة يتسم بقدر كبير من المرونة فالدولة تتمتع بالقدرة على تحصيل الإيرادات السياسية مثل الضرائب والقروض والإصدار النقدي الجديد، وكل ذلك يتيح لها القدرة على تحديد نفقاتها العامة دون التقيد بمورد الإيرادات العامة إلا أن قدرة الدولة في الحصول على هذه الإيرادات قد يخل بمستوى معيشة الفرد ودخله ويحدث نوع من عدم العدالة نتيجة لزيادة العبء الضريبي على بعض أفراد المجتمع، معنى ذلك أن قدرة الدولة في الحصول على الإيرادات تحدها عوامل معينة وليست قدرة مطلقة كما يتخيل البعض، لذلك يمكن القول أن الحجم الأمثل للمواد الإنتاجية هو أن يحقق أعلى معدل نمو في إطار من العدالة في توزيع الأعباء بين الناس<sup>5</sup>.

1 خبابة عبد الله، مرجع سابق، ص:70.

2 محمد خالد المهديني، محاضرات في المالية العامة، نفس المرجع السابق، ص: 24.

3 خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص:67.

4 محمد خالد المهديني، محاضرات في المالية العامة، مرجع سابق، ص:25.

5 عبد الكريم بوغزلة أحمد، محاضرات في المالية العامة، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية LMD، كلية علوم اقتصادية والتسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2016-2017، ص:31.

## ثالثاً: الظروف الاقتصادية (الدورات الاقتصادية) في الدولة

يتأثر حجم النفقات العامة وحدودها بالظروف الاقتصادية التي يمر بها الاقتصاد القومي وخاصة في فترات الرخاء والكساد التي تتعاقب على الاقتصاديات الرأسمالية وتحت تأثير الأفكار الكينزية تلجأ الدولة إلى زيادة نفقاتها العامة في أوقات الكساد لإحداث زيادة في الطلب الكلي الفعلي والوصول بالاقتصاد القومي إلى المستوى التشغيل الكامل ويحدث العكس في أوقات الرخاء لتقادي الارتفاع التضخمي وتدهور قيمة النقود نظراً لوصول الاقتصاد القومي إلى حالة التشغيل الكامل<sup>1</sup>.

## رابعاً: المنفعة الجماعية

من الطبيعي أن نقول أن المنفعة العامة ظاهرة سياسية بمعنى أنها تتأثر بالاعتبارات السياسية لأنه في الوقت نفسه، تخضع النفقة العامة، شأن النفقة الخاصة للحساب الاقتصادي، أي للحساب المنفعي، أي تخضع لمبدأ " أكبر منفعة بأقل نفقة ".

وهذا المبدأ قديم في الفكر الاقتصادي وهو موضع اتفاق بين الكتاب التقليديين والكتاب المحدثين، وقد تطور هذا المبدأ مع تطور التحليل الاقتصادي وتمثل هذا التطور بصفة أساسية في اتجاهين:

- 1- الاتجاه الأول: حول المنفعة الحديثة في التحليل محل المنفعة الكلية على يد المدرسة الحديثة ومع هذا التطور وجدت النفقات العامة قيدها المحدد في المنفعة الحديثة، فالوحدة النقدية الحديثة من النفقات العامة لا تكون مبررة إلا إذا حققت منفعة جماعية حديثة مساوية لها على الأقل.
- 2- الاتجاه الثاني: اتساع مضمون المنفعة وبخاصة مع اتساع دور الدولة، بصفتها الشخص المعنوي العام، كما لا يصلح أن يقتصر هذا المضمون على المنفعة المترتبة على قيام الدولة بوظائفها التقليدية فحسب، بل يجب أن يشكل أيضاً المنفعة التي تعود على الأفراد المواطنين، من الإنفاق على الأغراض الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وبناء على ذلك فإن المنفعة العامة منفعة مركبة، تكون من مجموعة متباينة من العناصر السياسية والاجتماعية والاقتصادية.

ويترتب على تطبيق مبدأ " أكبر منفعة بأقل نفقة " في نطاق النفقات العامة أمران :

**أولهما:** ضرورة تحقيق المنفعة العامة بأقل نفقة ممكنة، وهذا ما يعرف بمبدأ " الوفرة في الإنفاق " ويتطلب تطبيق هذا المبدأ، دقة حساب كل من النفقة والمنفعة المترتبة على الإنفاق.

**ثانيهما:** ضرورة تساوي المنفعة المترتبة على النفقة العامة مع التضحية التي تسببها، أي مع المنفعة التي تضيعها على الممولين، وهذا يعرف بمبدأ النفقة الحديثة المتساوية ولتطبيق هذا المبدأ على الإنفاق العام،

<sup>1</sup> محمد خالد المهديني، محاضرات في المالية العامة، مرجع سابق، ص: 24.

نجد انه يحدد الحجم الكلي للنفقات العامة، ويحدد أيضا توزيع هذه النفقات العامة بين مختلف الاستخدامات<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: ظاهرة تزايد حجم النفقات العامة

إن تزايد النفقات العامة قد يكون غير مفيد، والأمر متوقف على وجهة الإنفاق وكيفيته، والمهم أن توضح ضوابط عامة تضمن استخدامه على الوجه الأمثل، ويتفق معظم الشراح في هذا الصدد على وجود ضابطين أساسين ينبغي الاهتمام بهما ويتمثل في ضرورة تحقيق الإنفاق العام الأكبر قدر من النفع العام، ويتحصل ثانيهما في وجوب تحقيق أكبر قدر من الاقتصاد في عمليات الإنفاق العام.

تعتبر ظاهرة تزايد حجم النفقات العامة ظاهرة عامة تسود كل دول العالم على اختلاف نظمها السياسية والاقتصادية، وكان أول من لفت النظر إلى هذه الظاهرة العامة هو الاقتصادي الألماني أدولف فاجنر الذي قام بدراسة تطور نفقات الدول الأوروبية خلال القرن التاسع عشر، وانتهى إلى القول بوجود اتجاه عام نحو ازدياد لأوجه نشاط الدولة مع التطور الاقتصادي للجماعة وقد صاغ هذا الاستنتاج في صورة قانون اقتصادي يعرف الآن باسم قانون فاجنر، ويتلخص هذا القانون في أنه كلما حقق مجتمع من المجتمعات معدلا معيناً من النمو الاقتصادي فإن ذلك يستتبع اتساع نشاط الدولة، وبالتالي زيادة الإنفاق العام بمعدل أكبر من الزيادة الحاصلة في نصيب الفرد من الناتج القومي وبعبارة أخرى، فإن معدل الزيادة في النفقات العامة يكون أكبر من معدل الزيادة في الناتج القومي، وقد أرجع فاجنر هذه الزيادة من جهة للتوسع في الإنفاق العام على الوظائف الأساسية للدولة والعناية بأدائها بصورة أفضل، ومن جهة أخرى لحرص الدولة على القيام بوظائف جديدة وتقديم خدمات عامة إضافية لمواطنيها.

وقد تابع الشراح دراسة هذه الظاهرة وقدموا العديد من التفسيرات التي سنتعرض لها فيما يلي فندرس أولاً الأساليب الظاهرية لتزايد الإنفاق العام ونتبع ذلك بشرح الأسباب الحقيقية لتزايد<sup>2</sup>.

### أولاً: الأسباب الظاهرية لتزايد النفقات العامة

المقصود بالأسباب الظاهرية لتزايد الإنفاق العام تلك التي تؤدي لتضخم أرقام الإنفاق العام دون أن يقابلها زيادة حجم الخدمات العامة للمواطنين أو تحسين في مستواها، ويعني النمو الظاهري للنفقات العامة أن هناك زيادة في الأرقام النقدية للإنفاق العام دون أن يكون هناك زيادة رقمية أي زيادة في حجم السلع والخدمات العامة المقدمة من الحكومة. فيكون النمو الظاهري هو زيادة رقمية فقط تعبر عن زيادة ظاهرية للإنفاق العام ولا تعكس أي زيادة في حجم الخدمات العامة أو تحسين مستواها<sup>3</sup>.

1. خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص: (72-73).

2. منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص: 39.

3. محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: 112.

وترجع الأسباب المؤدية إلى زيادة النفقات العامة بهذا المعنى إلى :

**1- انخفاض قيمة النقود:** إن تدهور قيمة النقود أي انخفاض قدرتها الشرائية يؤدي إلى نقص كمية السلع والخدمات التي يمكن الحصول عليها بواسطة عد معين من الوحدات النقدية مقارنة بالكميات التي كان يمكن الحصول عليها قبل هذا التدهور، ويترجم تدهور قيمة النقود في ارتفاع المستوى العام للأسعار، وفي الواقع إن مختلف العملات النقدية تعرضت إلى تدهور في قيمتها خلال تطورها التاريخي، وإن كانت نسبة هذا التدهور تختلف من عملة إلى أخرى.

ويعني تدهور القيمة للنقود أن الزيادة في النفقات العامة تكون ظاهرة في جزء منها، أي لا ينتج عنها زيادة في القيمة الحقيقية للنفع المتوقع من هذه النفقات أو بمعنى آخر إن الزيادة في النفقات العامة قد تعود إلى ارتفاع الأسعار لا إلى الزيادة في كمية السلع والخدمات التي اشترتها أو أنتجتها النفقات العامة، ويعد تدهور قيمة النقود هو السبب الرئيسي في الزيادة الظاهرية في النفقات العامة في العصر الحديث<sup>1</sup>.

**2- اختلاف طرق المحاسبة:** تختلف الطرق المالية لتسيير مالية الدولة من بلد إلى آخر وحتى داخل الدولة من فترة لأخرى مما يتمكن من اختلاف الأرقام والمبالغ في الميزانيات من حيث الإيرادات والنفقات، بما لا يمكن اختلافا حقيقيا في النفقات العامة، فمثلا بالنسبة لمبدأ العمومية، كما الحال في الانتقال من الموازنة الصافية إلى طريقة الموازنة الإجمالية باتباع الطريقة الأولى يظهر الميزانية العامة أقل حجما من استخدام الطريقة الثانية، كما أن تعدد الميزانيات وتداخل عناصرها يؤدي إلى تكرار حساب بعض النفقات<sup>2</sup>.

**3- اتساع إقليم الدولة:** لا شك أن اتساع إقليم الدولة عن طريق ضم مناطق جديدة لها من شأنه أن يؤدي إلى زيادة ظاهرية في مصروفاتها، ذلك أنه لا يترتب على هذا الانضمام أية زيادة في الخدمات بالنسبة لسكان الإقليم الأصلي وقد يتحقق هذا السبب مرات عديدة في الماضي بسبب جواز ضم الأراضي بعد الحروب أو نتيجة لعملية الاستعمار إلا أن هذا السبب أصبح قليل الأهمية في الوقت الحاضر بسبب تحريم ضم الأراضي بالقوة، وإن بقيت له بعض التطبيقات فهي مقصورة على حالات الوحدة الإرادية بين الشعوب كالوحدة المصرية السورية سنة 1958 م، أو الوندتين الألمانية واليمنية سنة 1990 م<sup>3</sup>.

**4- زيادة عدد السكان:** يختلف هذا العامل عن بقية العوامل الأخرى، فزيادة النفقات العامة التي تترتب عليه ليست زيادة ظاهرية بحتة، بل إنه من الطبيعي أن تزداد نفقات الدولة بازدياد عدد السكان، والزيادة في عدد السكان في الحقيقة تمنع القيام بمقارنات الفترات المختلفة، ولكن تتابع الزيادة الحقيقية يجب أن تكون المقارنات بين مقدار الإنفاق الذي يعود على الفرد الواحد خلال فترة المقارنة، أي بقسمة الإنفاق الكلي على عدد السكان، وهناك عدة طرق لمعرفة الزيادة الحقيقية للنفقات العامة، فيمكن ذلك باستخدام الوسيلتين :

محمد خالد المهاني، محاضرات في المالية العامة، مرجع سابق، ص: 29.

طالبي صلاح الدين، مرجع سابق، ص: 23.

منصور ميلاد يونس، مرجع سابق، ص: 41.



- ✓ معرفة نصيب الفرد من الإنفاق العام لاستبعاد الزيادة الناتجة عن زيادة عدد السكان؛
- ✓ مقارنة نسبة الإنفاق العام إلى مجموعة الدخل الكلي في السنوات المختلفة.

ومنه نستنتج بأنه إذا كانت الزيادة في النفقات العامة لا تؤدي إلى زيادة نصيب الفرد منها، فإن هذه الزيادة الناتجة عن تزايد عدد السكان هي زيادة ظاهرية<sup>1</sup>.

### ثانياً: الأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة

يعني النمو الحقيقي للإنفاق العام أن هناك توسعاً في حجم السلع والخدمات العامة التي تقدمها الدولة للمجتمع أو تحسين مستوى الخدمات العامة القائمة، فيكون النمو الحقيقي للإنفاق العام هو التعبير النقدي لتلك الزيادة في حجم الخدمات العامة ونوعيتها<sup>2</sup>.

ونقصد بالأسباب الحقيقية لتزايد النفقات العامة تلك الأسباب التي تؤدي إلى زيادة الخدمات العامة سواء من ناحية الكم أو الكيف، وبالتالي يزداد حجم الإنفاق، أو هي تلك الأسباب التي تؤدي إلى زيادة فعلية في القيمة الحقيقية للنفقات العامة في بلد معين إذا بقي سكانه ومساحته دون تغيير مثل التوزيع في نفقة عامة لإشباع نفس الحاجة السابقة أو إشباع حاجات عامة جديدة أو كليهما معاً<sup>3</sup>.

وسنقوم بعرض هذه الأسباب الحقيقية كالتالي :

**1- الأسباب الاقتصادية :** نظراً للتطور الفعلي لدور الدولة من الدولة الحارسة إلى الدولة المنتجة، أدى إلى التوسع في النشاط الاقتصادي مما نتج عنه زيادة في الإنفاق العام، وهذا نتيجة لارتفاع معدلات البطالة وظهور الأزمات الاقتصادية في ظل الدولة الحارسة، وهذا ما حتم على الدولة أن تبحث عن حلول مجدية للحد من هذه الأزمات وتقوم بوضع حلول للقضاء على مشكل البطالة<sup>4</sup>.

ومنه يمكن القول بأن أهم هذه الأسباب الاقتصادية هي زيادة الدخل القومي وتغيير دور الدولة والتنافس الاقتصادي الدولي وسنشرح كل سبب من هذه الأسباب كما يلي :

**1-1- زيادة الدخل القومي:** تؤدي زيادة ما تقطعه الدولة من هذا الدخل في صورة أعباء عامة وإن لم تكن بالضرورة زيادة في حجم الضرائب أو رفع أسعارها وإن هذه الزيادة في الدخل تعني زيادة في موارد الدولة وبالتالي زيادة النفقات العامة<sup>5</sup>.

**1-2- التطور الفعلي لدور الرقابة من الحياد إلى التدخل:** تتحمل الدولة مسؤولية تحقيق التوازن الاقتصادي عند مستوى التشغيل الكامل ففي حالة الركود والكساد تلجأ الدولة إلى زيادة في حجم النفقات

حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 23. <sup>1</sup>

محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: 112. <sup>2</sup>

محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: 112. <sup>3</sup>

بلال صالح الانصاري، مرجع سابق، ص: 33. <sup>4</sup>

عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص: 47. <sup>5</sup>

العامة وزيادة حجم الإعانات من أجل رفع مستوى الطلب الكلي للتوازن، مما أدى ذلك إلى الزيادة الحقيقية في حجم الإنفاق العام.

**1-3- التنافس الاقتصادي الدولي:** إن الزيادة في النفقات العمومية تكون إما في صورة دعم صادرات المشروعات الوطنية، وهذا لغرض تشجيعها على التصدير والمنافسة، أو في صورة إعانات لتمكين المنتجين الوطنية من الصمود والاستمرارية.

**2- الأسباب الإدارية:** أدى التوسع في وظائف الدولة ومهامها إلى اتساع جهازها الإداري وزيادة عدد العاملين فيه، من عمال وموظفين، ورافق ذلك ارتفاع في حجم المستلزمات السلعية والخدمية اللازمة لتسهيل مهمة هذه الجهاز، ومما لا شك فيه أن هذا التوسع يؤدي إلى زيادة النفقات العامة، سواء ما كان منها في شكل رواتب وأجور أو ما كان منها ثمنًا لمشتريات الحكومة .

ومن العوامل الإدارية التي تساهم في زيادة النفقات العامة، سوء التنظيم الإداري وازدياد عدد العاملين وهي ظاهرة ملموسة في كثير من الدول النامية ويزيد الأمر سوء انخفاض إنتاجية العمل وكفاءة العاملين في أجهزة الدولة في تلك الدول، وبخاصة أن الخدمات الحكومية التي تقدمها الدولة تعتمد على كثافة عنصر العمل، مما يزيد الحاجة إلى عدد أكبر من العاملين وزيادة حجم الأجور والرواتب المدفوعة، وبالتالي زيادة النفقات العامة للدولة وهو ما يطلق عليه قانون باركنسون<sup>1</sup>.

**3- الأسباب الاجتماعية:** مع الزيادة المسجلة للنمو الديمغرافي، وتركز السكان في المدن والمراكز الصناعية، وتزايد حجم النفقات العامة لتغطية الطلب الحاصل على الخدمات التعليمية والصحية والثقافية أو خدمات النقل والمواصلات، الماء، الغاز، الكهرباء والأمن العمومي، ويرجع هذا إلى أن حاجات سكان المدن أكبر وأعد من حاجات سكان القرى والمداشر (الريف).

إلى جانب كل ذلك، زيادة نمو الوعي الاجتماعي، كنتيجة حتمية لانتشار التعليم ومن تم ازدياد وعي المواطنين بحقوقهم فصاروا يطالبون الدولة بالقيام بوظائف لم تعرف من قبل، كتأمين الأفراد ضد البطالة، الفقر، المرض، العجز والشيخوخة وغيرها. وقد ترتب على ذلك زيادة النفقات العامة بصورة عامة<sup>2</sup>.

**4- الأسباب السياسية:** وتنقسم إلى مجموعتين :

**4-1- الأسباب السياسية الداخلية :** وتعود الأسباب السياسية الداخلية بصورة رئيسية إلى:

**4-1-1- تطور الفكر السياسي في كثير من المجتمعات:** وترتب مع ذلك التطور، انتشار كثير من المبادئ والنظم الديمقراطية التي أدت إلى اختلاف نظرة المواطنين إلى الخدمات العامة على اعتبارها حقًا من حقوقهم

1. خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق، ص: 82.

2. محرز محمد عباس، مرجع سابق، ص: 95.

، وواجبا من واجبات الحكومة يجب تقديمها لصالح المجتمع، وانهارت بذلك فكرة عدم مسؤولية الدولة وكل هذا زاد من أعباء الدولة، ورفع حجم الإنفاق العام.

4-1-2- الشعور المتزايد من قبل الحكومات بالمسؤولية نحو مجتمعاتها في توفير الحد الأدنى من الخدمات العامة، مثل التعليم، الصحة، ..... إلخ، أدى إلى زيادة الإنفاق العام لصالح أفراد المجتمع عامة، وخاصة الطبقات الفقيرة من أجل دفع مستوى دخولهم وإزالة الفوارق بين تلك الدخول .

4-1-3- تعدد الأحزاب السياسية وانتشارها: فهي تتنافس على السلطة في بعض المجتمعات، وتسعى هذه الأحزاب إلى كسب رضا أفراد المجتمع من أجل الحصول على أصواتهم الانتخابية.

فللحصول على ذلك تلجأ إلى زيادة النفقات العامة لتوسيع نطاق برامج الخدمات العامة المقدمة إليهم، وحين يتولى هذا الحزب السلطة يجب أن يلتزم إلى حد بما وعد من توسع في تقديم الخدمات حتى يحافظ على مركزه السياسي، وكل ذلك سيزيد من النفقات العامة.

4-1-4- وأخيرا هناك سبب يتعلق بمستوى أخلاق المسؤولين في الحكومة يؤثر على حجم الإنفاق العام فكلما انتشرت بعض الآفات الأخلاقية بين رجال الحكم وموظفي الدولة كالرشوة، والاختلاس والتزوير ... إلخ تزداد تكاليف الخدمات العامة، وهذا ما يزيد من حجم الإنفاق العام. وهناك أيضا سوء استخدام كبار الموظفين للأموال العامة يؤدي بالنهاية إلى نفس النتيجة<sup>1</sup>.

#### 5- الأسباب السياسية الخارجية :

5-1- تزايد الإنفاق الحربي: تمت الملاحظة من خلال السنوات السابقة أن حجم الإنفاق الحربي قد تزايد بشكل كبير جدا، واختلفت الأسباب التي أدت إلى تلك الزيادة في الدول المتقدمة نجد أن الإنفاق الحربي ازداد فيها نتيجة تغير الأهداف الأمنية لها. فكثر القواعد العسكرية لها خارج بلادها بالإضافة إلى ارتباطها بأحلاف عسكرية مع دولة أخرى، أما بالنسبة للدول النامية فالأسباب عديدة أهمها إنشاء الجيوش اللازمة للدفاع عن الدولة، بالإضافة إلى التقدم الفني في المعدات الحربية من خلال زيادة تكلفة تجهيز الجيوش بالمعدات الحديثة والتدريب عليها، بالإضافة إلى زيادة حدة التوتر الدولي، والمنازعات الإقليمية، والحروب وما ترتب عليها من آثار ومشكلات اجتماعية أدى ذلك إلى زيادة الإنفاق العسكري بصورة ملحوظة بعد الحرب العالمية الثانية ولا ننسى أن النفقات الحربية تحتاج إلى إجراءات سرية ورقابة إدارية مما زاد من النفقات العامة، وأدى إلى نمو حقيقي في الإنفاق العام.

5-2- اتساع نطاق العلاقات الدولية: ففي العقد الحديث ازدادت أهمية التمثيل الدبلوماسي لمعظم الدول، وبالتالي زاد عدد البعثات الدبلوماسية وحجمها وأنواعها سواء كانت ذلك في دول أخرى أو هيئات دولية

محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: 114. 1

بالإضافة إلى مشاركة كثير من الحكومات في مؤتمرات دولية متعددة لكل ذلك أدى إلى زيادة كبيرة في حجم الإنفاق العام في هذا المجال.

5-3- توسع الدول في تقديم الإعانات والمساعدات والقروض للدول الأجنبية: من أجل تدعيم العلاقات الدولية فكثيرا من الدول المتقدمة وبعض الدول الأخرى تستخدم المساعدات الخارجية كأداة من أدوات السياسة الخارجية مما زاد في حجم الإنفاق العام لمثل هذه البلدان<sup>1</sup>.

6- الأسباب المالية: بسبب تحول الأفكار الاقتصادية نحو الدعوة إلى ضرورة أن تتنوع الدولة من مواردها المالية، واللجوء إلى الاقتراض سواء كان من الداخلي أم الخارج فقد أصبحت عملية تسيد الدولة لديونها تمثل رقما مهما من النفقات العامة<sup>2</sup>.

8- الأسباب العسكرية: تعد الأسباب العسكرية من أهم الأسباب المؤدية إلى زيادة النفقات العامة، والى دفع هذه النفقات باتجاه التزايد المستمر، والنفقات الحربية (نفقات الدفاع) هي من أهم فقرات النفقات الحكومية وقد درج بعض الاقتصاديين والماليين على دراسة هذه الأسباب ضمن الأسباب السياسية ولكن نظرا لطبيعتها الخاصة، واستقلالها وتحديدها في ضوء اعتبارات اقتصادية واجتماعية وسياسية وإستراتيجية، كان لها هذه الفقرة الخاصة بها وترجع أهمية الأسباب العسكرية إلى أن الدولة وحدها هي الموكلة بتنفيذها حتى في ظل أفكار المدرسة التقليدية التي جعلت مهمة الدفاع الخارجي من أول واجبات الدولة تجاه المواطنين إضافة إلى ذلك فإن مهمة الدفاع ترمي إلى تحقيق منفعة عامة تشمل فيما تخلفه هذه النفقات من شعور المواطنين بالأمن والطمأنينة وهما غير خاضعين للقياس الكمي والنقدي وتهيئة الظروف المناسبة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتتضمن النفقات العسكرية النفقات الموجهة إلى رواتب وأجور العاملين من عسكريين وفنيين، والى قيمة الآلات والمعدات ونفقات الصيانة سواء في الحرب أو في فترة السلم، وكذلك تشمل المعاشات للمحاربين المتعاقدين وتعويضات لمنكوبي ضحايا الحرب، وما تدفعه الدولة سدادا للديون الخارجية والداخلية، التي تترتب بذمتها نتيجة الحرب، وكذلك ما تقدمه من مساعدات الاقتصاد الوطني في وقت الحرب. وتزداد النفقات العسكرية خلال فترة الحروب زيادة كبيرة، وتمثل نسبة مرتفعة من الميزانية العامة، ومن الدخل القومي، غير أنها تعود إلى الانخفاض بعد انتهاء الحرب، ولكنها لا تنخفض عادة إلى المستوى الذي كانت عليه قبل اندلاع الحرب، بل تظل مرتفعة عنه ولا يلغي هذا الانخفاض بعد الحرب قانون تزايد النفقات العامة قانونا من قوانين التطور الاقتصادي والاجتماعي<sup>3</sup>.

ثالثا: تزايد النفقات العامة في الجزائر

<sup>1</sup> محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص: (113-114-115).

<sup>2</sup> عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص: 47.

<sup>3</sup> خالد شحادة الخطيب، مرجع سابق ص: (88،87).

على غرار الدول الأخرى، عرفت نفقات الدولة الجزائرية تزييدا كبيرا وسريعا لا يساير وتيرة الارتفاع في الموارد المحصلة، فالملاحظ من الجدول التالي رقم: 1-1 الذي تبرز فيه المبالغ بآلاف الدينارات (1000دج)، أنه قد تزايد الإنفاق العمومي في الجزائر خلال كل خمس سنوات بنسب تقدر ب 78%، 55%، 200%، 51%، على الترتيب، إلى غاية الخمس السنوات الأخيرة الذي عرف انخفاض طفيف بمقدار 3%-، وهذا يفسر بالانخفاض الرهيب الذي عرفته أسعار النفط في الأسواق العالمية خلال هذه الفترة، مما عاد على انخفاض تحصيل موارد الدولة.

### الجدول رقم: 1-1 يوضح النفقات العامة في الجزائر خلال الفترة 1995-2019

السنة	نفقات التشغيل	نفقات التجهيز	مجموع النفقات
1995	437.975.979	298.900.000	734.875.979
2000	965.328.164	290.239.000	1.255.567.164
2005	1.200.000.000	750.000.000	1.950.000.000
2010	2.837.999.823	3.022.861.000	5.860.860.823
2015	4.972.278.494	3.885.784.930	8.858.063.424
2019	4.954.476.536	3.602.681.942	8.557.158.478

المصدر: أرقام مستخرجة من قوانين المالية الخاصة بالسنوات المذكورة.

### المطلب الخامس: آثار النفقات العامة

ما من شك أن تطور دور النفقة العامة قد ارتبط ارتباطا وثيقا بتطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي، ولقد تحولت النظرة لدور النفقة العامة من فكرة النفقة المحايدة التي لا تؤثر في النشاط الاقتصادي الخاص ولا تتأثر به إلى فكرة النفقة الإيجابية التي تتدخل لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية تتحقق بها أهداف المجتمع<sup>1</sup>.

ولكي تقوم النفقات العامة بهذا الدور الإيجابي الفعال فلا بد من أن ترسم السياسة الإنفاقية العامة وفقا لما يترتب عليها من آثار، وهكذا تصبح السياسة الإنفاقية المثلى هي تلك التي تساعد على تحقيق أهداف المجتمع عن طريق اختيار عناصر السياسة الإنفاقية أنواع وحجم ومكان وتوقيت وطريقة تنفيذ النفقة التي تحقق آثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية مع تلك الآثار المرغوبة لتحقيق أهداف المجتمع. وهذا هو ما يمكن أن نسميه بمبدأ النفقات الوظيفية. حيث تصبح النفقات العامة. شأنها شأن الضريبة وأداة لتأدية وظيفة معينة ووسيلة لتحقيق غاية محددة.

<sup>1</sup> حامد عبد المجيد دراز، مرجع سابق، ص: 235.

ولقد تم التطرق في السابق إلى كيفية ازدياد حجم النفقات العمومية بشكل كبير ومفطرط، وأن أسباب ذلك تعود إلى حد كبير لتطور التصنيع، والنمو الاقتصادي، وارتفاع مستوى المعيشة، وبصورة عامة إلى تغير مفهوم دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية<sup>1</sup>.

إن النفقات العامة أصبحت من أهم الوسائل المالية التي تستخدمها الدولة للتأثير في الميادين الاقتصادية والاجتماعية وغيرها، وسنتطرق فيما يلي إلى آثار النفقات العامة من الوجهة الاقتصادية والاجتماعية ...

تبرز أهمية دراسة الآثار المترتبة على النفقات العامة نتيجة للتطورات التي أدت إلى بند النظرية التقليدية وأثرها على دور المالية العامة بأدواتها المختلفة، وإذا كانت النظرية التقليدية تذهب إلى ضرورة بقاء الدولة عند وظائفها التقليدية (التي سبقت الإشارة إليها) وأن يكون الإنفاق العام عند حده الأدنى فإنها تنتهي إلى الضرورة بقاء الإنفاق العام محايدا من ناحية آثاره الاقتصادية بمعنى ألا يكون للإنفاق العام أي أثر على النشاط الفردي أو دفعه إلى التوسع.

وعند قيام الدولة ببعض المشروعات على وجه الاستثناء وفقا للنظرية التقليدية فإن آثار الإنفاق العام يجب أن يحكمها مبدأ الربح المالي بمعنى أنه يجب أن يطبق نفس المعيار الذي يتم على أساسه النشاط الفردي، أما النظرية الحديثة فإنها تجعل من النفقات العامة أداة في يد الدولة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة، وهكذا تبرز أهمية دراسة النفقات العامة والعوامل التي يتوقف عليها إحداث النفقات العامة لآثارها. وقد تلجأ الدولة في تمويل نفقاتها العامة إلى القوة الشرائية الموجودة في أيدي الأفراد وتمتصها عن طريق فرض الضرائب أو عن الإنفاق العام على حجم الائتمان والنقود في حدود ضيقة إذ يترتب على هذا تحويل بعض عناصر الإنتاج الخاص إلى الإنتاج العام، وينتج عن هذا زيادة في بعض أثمان عناصر الإنتاج، مع انخفاض في أسعار عناصر الإنتاج الأخرى.

أما إذا ما مولت الدولة نفقاتها عن طريق قوة شرائية جديدة، بأن باعت سنوات قرضها للبنوك التي تنشئ الائتمان لتستعمله في ضوء تلك السنوات فإن وجود القوة الشرائية الجديدة في السوق قد يترتب عليه ارتفاع في الأثمان.

وإذا كان اختلاف وسائل تمويل النفقات العامة يترتب عليه اختلاف في الآثار التي تترتب على الإنفاق العام، فإن للنفقات العامة أثرها المؤكد ليس على زيادة الإيرادات العامة ولكن أيضا على بنيتها.

وإذا كان مؤدى القاعدة التقليدية الخاصة بأولوية النفقات العامة أن تكون النفقات العامة محددة للإيرادات العامة. فإنه في ظل قواعد المالية الحديثة يغدو من المؤكد أن يترتب على زيادة أعباء الدولة واتجاه إنفاقها إلى تزايد الإيرادات العامة يترتب على هذا التجاء الدولة إلى بعض مصادر الإيراد العام التي كان الاتجاه إليها استثنائيا في الماضي كالقروض، ومن هذا يتغير بنیان الإيرادات العامة ويختلف عما كان عليه من

<sup>1</sup> حسن عواضة، مرجع سابق، ص: 327.

قبل، كذلك فإن الإنفاق العام يترتب عليه بصفة مباشرة أو غير مباشرة زيادة الإنتاج الوطني وينتج عن زيادة الإنتاج الوطني زيادة حصيلة الضرائب كما تتزايد المقدره الوطنية على تقديم القروض العامة، وإلى جانب هذا فإن آثار النفقات العامة على نواحي النشاط الاقتصادي تتميز بأنها أسرع من أثر الإيرادات العامة على ذلك النشاط، وتتمثل أهم الآثار الاقتصادية التي تترتب على النفقات العامة الآثار غير المباشرة للنفقات العامة على الإنتاج الوطني وإعادة توزيع الدخل الوطني على الاستهلاك.

### الفرع الأول: الآثار الاقتصادية المباشرة

الآثار الاقتصادية المباشرة التي تترتب على الإنفاق العام مباشرة أي الآثار الأولية للإنفاق العام، وتكون هذه الآثار على الإيرادات العامة وعلى الناتج القومي وعلى توزيع الدخل وعلى التوظيف والإنتاج والأسعار وهناك آثار أخرى في كافة المجالات وسوف نتطرق في هذا المجال إلى بعضها<sup>1</sup>.

### أولاً: آثار النفقات العامة على مستوى الإنتاج القومي

إن أثر الإنفاق العام على مستوى الإنتاج القومي يظهر من خلال مساهمته في الاستفادة من الموارد الاقتصادية المتاحة (البشرية، المادية، الطبيعية) فأقصى استفادة ممكنة بحيث يتحقق معها زيادة الطاقة الإنتاجية القومية إلى مستوى التشغيل الكامل أو قريباً منه، ويعتمد أثر الإنفاق العام (النفقات العامة) في مستوى الإنتاج القومي على عدد من العوامل أهمها:

✓ الحالة الاقتصادية السائدة أو مستوى الجهاز الإنتاجي؛

✓ طبيعة الإنفاق العام (نوعه أو توقيته)<sup>2</sup>.

كما تؤثر النفقات العامة على الإنتاج والعمالة في المجتمع من خلال تأثيرها في حجم الطلب الكلي الفعلي، وبالنظر إلى أن النفقات التي تقوم بها الدولة تشكل جزءاً هاماً من هذا الطلب تزداد أهميته بازدياد مظاهر تدخلها في مظاهر حياة الأفراد في كافة مجالات النشاط الاقتصادي والاجتماعي، وصلة النفقات العامة بحجم الطلب المشار إليه، وأثرها عليه يتوقف بصفة أساسية على حجم النفقة ونوعها، فالنفقات الحقيقية تشكل طلباً على السلع والخدمات، أما النفقات التحويلية فإن أثرها يتوقف على طريقة تصرف المستفيدين بهذه النفقات فيها، ومن ناحية يرتبط أثر الإنتاج الكلي الفعلي في حجم الإنتاج والعمالة، وهو ما يتوقف على مرونة الجهاز الإنتاجي، أو مستوى العمالة والتشغيل في الدول المتقدمة وعلى درجة التنمية المتحققة في الدول التي تعاني من التخلف بمظاهره الاقتصادية والاجتماعية<sup>3</sup>.

### ثانياً: آثار النفقات العامة على الاستهلاك والادخار القومي

1 إبراهيم علي عبد الله، أنور العجارمة، مرجع سابق، ص:105.

2 وليد خالد الشايجي، المدخل إلى المالية العامة الإسلامية، دار النفائس للنشر والتوزيع، الطبعة 01، 2005، ص:460.

3 عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام)، دار المعرفة الجامعية، 1997، ص:(110-111).

مما لاشك فيه أن الدخل سواء كان على المستوى القومي أو على المستوى الفردي يتوزع أولاً ما بين الاستهلاك والادخار، وبناء على هذه الحقيقة وحيث أن النفقات العامة تشكل في جزء منها داخل الجهات المستلمة لها فإنها تؤثر حقا في أوجه التصرف بهذا الدخل بمعنى تمارس تأثيرا على كل من الاستهلاك والادخار<sup>1</sup> وحسب التحليل الآتي:

### 1- أثر النفقات العامة على الاستهلاك القومي

تؤثر النفقات العامة في الاستهلاك القومي بطريقة مباشرة. وذلك عن طريق الزيادة الأولية في الطلب على أموال الاستهلاك نتيجة الإنفاق العام ويمكن اعتبار هذا النوع من الآثار المباشرة للنفقات العامة على الاستهلاك من خلال نفقات الاستهلاك الحكومي أو العام.

ومن خلال النفقات التي توزعها الدولة على الأفراد في صورة مرتبات أو أجور تخصص نسبة كبيرة منها، لإشباع الحاجات الاستهلاكية مع السلع والخدمات<sup>2</sup>.

كما أن حجم الاستهلاك يتوقف على حجم الدخل الموزعة إلا أنه مهما كانت فلسفة النظام الاقتصادي السائد، فإن هناك تفاوت في توزيع الدخل مما يؤدي إلى وجود فئة معينة في المجتمع غير قادرة على الحصول على الحد الأدنى اللازم للمعيشة، وهنا قد تؤثر على هذه الفئة في مستوى الطلب الكلي الفعال ولاسيما إذا كانت تشكل غالبية أفراد المجتمع، وهنا تتدخل السلطات المالية وتحاول إنقاذ هذا الموقف عن طريق زيادة النفقات التحويلية سواء العينية أو النقدية بالقدر الذي يسمح بتحقيق نوع من إعادة توزيع الدخل لصالح تلك الفئة غير قادرة، وهنا تكون الدولة استطاعت التأثير على مستوى الاستهلاك بزيادة الطلب الكلي الفعال لهذه الفئة ومن ثم زيادة ميلهما الحدي للاستهلاك.

كما أن زيادة الإنفاق في المجالات العسكرية أو الخارجية (تحويلات خارجية) يمكن أن تساهم في تخفيض الاستهلاك العام والخاص عن طريق اقتطاع جزء من الثروة القومية المتاحة وتحويلها إلى خارج حدود الدولة أو عن طريق مزاحمة القطاع العسكري للقطاع المدني في سوق السلع والخدمات ونظرا لما لهذا القطاع من أولوية في الحصول على حاجاته الأساسية فإن هذا يكون على حساب مستوى الاستهلاك للوحدات الاقتصادية المدنية، كما أن تحول جزء هام من الموارد الاقتصادية إلى القطاع العسكري يزيد من الطلب بالدرجة التي تقلل من حجم الاستهلاك المترجم في صورة طلب<sup>3</sup>.

### 2- أثر النفقات العامة على الادخار القومي

بالإمكان الوقوف على النفقات العامة في الادخار القومي من خلال التمعن بالمعطيات الآتية:

1. عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص: 179.

2. عادل أحمد حشيش، نفس المرجع السابق، ص: 116.

3. محمد عبد المنعم عفر، أحمد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 2004، ص: (83-84).



- ✓ أن قيام الدولة بتنفيذ سلسلة من النفقات العامة المنتجة وخاصة في مجال الاستثمار يقود حتما إلى زيادة الإنتاج ويفرض ثبات الميل الحدي للادخار، وبالتالي يترتب عليها زيادة في حجم الادخار القومي؛
- ✓ إن قيام الدولة بتقديم بعض الخدمات المجانية كالخدمات الصحية والتعليمية يعني إعفاء الأفراد من دفع قيمة هذه الخدمات من دخولهم النقدية ومن ارتفاع دخولهم الحقيقية مما يؤدي إلى ارتفاع ميلهم للادخار<sup>1</sup>.

### ثالثا: أثر النفقات العامة على الدخل القومي

تختلف آثار النفقات العامة على الدخل القومي حسب طبيعة تمويل النفقة العامة، حيث أن النفقة الممولة عن طريق الضرائب لها آثار مخالفة عن تمويلها بواسطة القروض أو الإصدار النقدي<sup>2</sup>.

ففي حالة تمويل النفقات العامة عن طريق الضرائب:

← فرض ضريبة ← يؤدي إلى اقتطاع جزء من الدخل الممول ← ينخفض دخله ← فيؤثر على استهلاكه وعلى ادخاره.

وتختلف آثار الضرائب وفقا لنوعيتها... مباشرة أو غير مباشرة، فإذا فرضت ضريبة غير مباشرة على السلع الضرورية للاستهلاك وخصصت حصيلتها لوفاء قروض الدولة فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض حجم الإنفاق الكلي وتخفيض مستوى الدخل كما في الصورة التالية:

✓ فرض ضريبة على السلع الضرورية للاستهلاك ← اقتطاع جزء من الدخل (القوة الشرائية) لطبقة ميلها الحدي للاستهلاك كبير ← انخفاض نفقاتها.

✓ وفي حالة تخصيص حصيلتها لسداد القروض ← تحويل القوة الشرائية إلى طبقة ميلها الحدي للاستهلاك ← تحويل جزء من دخل الطبقة الفقيرة إلى الطبقة الغنية التي قد تكتنز هذه الأموال ولا تنفعا.

✓ أما في حالة تمويل النفقات العامة عن طريق القروض فيكون: القروض من أموال مكتنزة ← الإنفاق ← الدخل ← الاستثمار ← الاستهلاك العام ... وهكذا.

### رابعا: أثر النفقات العامة على توزيع الدخل

تسعى الدول إلى تقليص حجم الفوارق بين دخول الأشخاص تحقيقا للعدالة وتقليصا للفوارق الاجتماعية، ولهذا تسعى سياسة الإنفاق إلى رفع مستوى المداخل المنخفضة، وزيادة دخول أصحابها بشكل غير مباشر عند حصولهم على الخدمات الاجتماعية بصفة مجانية وبشكل مباشر عندما يمنحون الإعانات النقدية، ويظهر هذا الأثر بشكل أوضح عندما يتم تمويل هذه النفقات عن طريق الضرائب المباشرة التصاعدية حيث

<sup>1</sup> عادل فليح العلي، مرجع سابق، ص: 183.

<sup>2</sup> محمد طاقة، هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2007، ص: (71-72).

تعمل على تخفيض دخل الطبقات ذات الدخل المرتفع لإخضاع الشرائح العليا للدخل إلى معدلات اقتطاع عالية. وتقوم النفقات بدور المتمم لهذا العمل بزيادة القدرة الشرائية والدخل، بصورة غير مباشرة، لدوي الدخل المحدود.

وتبين الدراسات التطبيقية أن إعادة توزيع الدخل في معظم دول أوروبا الغربية تتم عن طريق الإنفاق العام وليس من خلال الضرائب. ويشكل الإنفاق العام لأغراض إعادة توزيع الدخل ( الإنفاق على الصحة والتعليم وأوجه الرفاهة الاجتماعية والإسكان والخدمات الاجتماعية) حوالي 40%-50% من إجمالي الإنفاق العام في هذه الأقطار. ومن نفقات إعادة التوزيع ما يعرف بالاستهلاك الجماعي والذي يمثل 20%-25% من الإنفاق الجاري الحكومي.

وقد لا تكون إعادة التوزيع عمودية، أي بين الأغنياء والفقراء، وإنما ممكن أن تكون أيضا أفقية، أي بين أصحاب المداخل المتشابهة ذات البنية المختلفة. فنلاحظ أن معظم الإعانات تذهب لصالح العائلات التي لها أطفال أكثر. ويمكن لتأثير سياسة الإنفاق العام على توزيع الدخل أن يأخذ اتجاها آخر، يتجلى في تأثيره على قدرة الناس على العمل والادخار والاستثمار، وهذا من خلال تحويل الإنفاق إلى المجالات التي من شأنها التأثير في الحافز على العمل أو تلك التي من شأنها تحويل الدخل بين النفقات المختلفة، كالتأثير على مكونات التقاعد، الإنفاق على برامج الإسكان، الإنفاق على التعليم والصحة...إلخ. فالإنفاق على التعليم والخدمات الصحية يزيد من كفاءة الأفراد وقدرتهم على العمل. ويعمل الإنفاق على تشجيع الفئات الفقيرة على الادخار من خلال توفير مزيد من الدخل لهم<sup>1</sup>.

#### خامسا: أثر النفقات العامة على الإيرادات العامة

تزيد الإيرادات العامة إذا زادت النفقات العامة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن النفقات العامة تزيد الإنتاج من السلع التي تؤدي إلى إمكانية زيادة حصيللة الضرائب<sup>2</sup>.

#### سادسا: آثار الإنفاق العام على مستوى العمالة

تهدف معظم السياسات الاقتصادية في عصرنا الحاضر لإستأصال داء البطالة وتحقيق العمالة الكاملة، فمنذ أزمة الكساد التي تميزت بانتشار البطالة على نحو هدد بانهايار أركان الاقتصاد الحر، والدول تبذل ما

<sup>1</sup> عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية - دراسة تحليلية تقييمية، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2017، ص: (197-199).

<sup>2</sup> مصطفى حسين مصطفى سلمان، المالية العامة، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1990، ص: 77.

في وسعها لتتحاشي انخفاض مستوى العمالة من حد معين، ومن المتعارف عليه في هذا الصدد أن العمالة الكاملة تعتبر متحققة إذا لم ترتفع نسبة البطالة عن 3% أو 4% من مجموع القوة العاملة، فعدم انتظام سوق العمل يدفع بالاقتصاديين إلى إسقاط هذه النسبة من اعتبارهم خاصة وأنها تمثل في الغالب من الأحوال ما يعرف بالبطالة "الاحتكاكية" وهي التي تنتج عن تغيير بعض العمال لأعمالهم مما يقضي عادة مرور فترة من الوقت بين ترك العمل القديم والبدء في العمل الجديد يستطيعون خلالها البحث عن العمل والتدريب عليه.

وقد اهتم كينز بكشف أسباب البطالة واقتراح الحلول لعلاجها، وانتهى إلى تسفيه الاعتقاد الذي كان يسود الفكر التقليدي من أن العرض هو الذي يخلق الطلب، وأن علاج البطالة لا يتأتى إلا بمضاعفة الإنتاج، فالواقع أن توقعات المنتجين الخاصة بحجم الإنفاق أي بحجم الطلب هي التي تدفعهم لاستخدام قدر معين من عوامل الإنتاج في المستقبل إنما يتم بناء على توقعاتهم لحجم الطلب عليه، وعلى هذا فإن دفعهم لزيادة الإنفاق الكلي على نحو يسمح لهم بتوقع زيادة في الطلب.

وقد ركز كينز الأضواء على أهمية زيادة الإنفاق الحكومي، باعتباره احد مكونات الإنفاق الكلي في مواجهة انخفاض الطلب وانتشار البطالة، فزيادة الإنفاق العام ليست بالأمر العسير وهي كفيلة بزيادة الإنفاق الكلي ودفع المنتجين إلى التناؤل في توقعاتهم، وتستطيع الحكومة تحقيق هذه الزيادة بإحدى الوسيلتين :

- 1- إما باللجوء للموارد غير العادية من اقتراض عام وإصدار نقدي، وفي هذه الحالة تخلق الحكومة قوة شرائية جديدة في السوق مما يتيح عنه زيادة الطلب وارتفاع مستوى الإنتاج والعمالة تبعاً لذلك؛
- 2- وإما باللجوء للمواد العادية عن طريق اقتطاع جزء من الدخول التي تكتنزها الطبقات الغنية وتحويلها في شكل إعانات أو أي شكل آخر للطبقات الفقيرة المتعطشة دائماً للاستهلاك، وفي هذه الحالة سيزيد الطلب أيضاً نتيجة لامتناس جزء من المدخرات الفائضة عن الحاجة وتحويلها للاستهلاك وسيتبع ذلك زيادة الإنتاج وارتفاع مستوى العمالة.

وان الزيادة في الطلب لن تؤدي في العموم لزيادة الإنتاج وبالتالي امتصاص المزيد من قوة العمل العاطلة إلا إذا كانت هناك قوى عاطلة في امتصاص الاقتصاد القومي، أو بمعنى آخر إذا كان مستوى النشاط الاقتصادي أقل من مستوى التشغيل الكامل لعوامل الإنتاج من أرض ورأسمال وعمل. وبالإضافة لذلك فإن الجهاز الإنتاجي ينبغي أن يكون مرناً بالدرجة التي تسمح بانتقال عوامل الإنتاج بسهولة بين مختلف فروع الإنتاج لتحقيق التشغيل الكامل بها. فإذا انتقت هذه الشروط فإن الإنفاق العام سيستقر على زيادة حجم الطلب دون زيادة الإنتاج ورفع مستوى العمالة مما سيؤدي في نهاية المطاف لارتفاع المستوى العام للأسعار<sup>1</sup>.

سابعاً: آثار النفقات العامة على مستوى الأسعار

<sup>1</sup> مجدي محمود شهاب، مرجع سابق، ص: (89-91).

إن أسعار البضائع المختلفة في السوق لا تتحد بفعل قوى العرض والطلب فقط بل تتحدد في قطاعات معينة نتيجة تدخل الدولة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وقد أصبح تدخل الدولة في الاقتصاد حالياً بشكل منظم، ويحدث نتيجة للمطالبة بتدخل الدولة أو بتدخلها بشكل تلقائي فقط يطالب المنتجون بتدخل الدولة للحصول على إعانات لزيادة إنتاجهم وخفض التكلفة، أو لمجابهة المنافسة الأجنبية. كما قد يطالب المستهلكون بتدخل الدولة لخفض أسعار السلع الضرورية. (بتقديم إعانات لها وتحديد أسعارها). أما تدخل الدولة التلقائي فإنه يتم لتحقيق الاستقرار الاقتصادي، وحماية المستهلكين. وتحطيم الاحتكارات<sup>1</sup>، وهناك رأي آخر يتمثل في اهتمام الدول بزيادة الطاقة الإنتاجية القومية، وبتوزيع الدخل القومي بين طبقات المجتمع، فإنها أيضاً تهتم بالمحافظة على استقرار مستوى الأسعار لأن تذبذب مستوى الأسعار قد يهدد الاستقرار السياسي والاقتصادي والاجتماعي لما يتولد عنه من آثار سلبية.

لذلك تحرص معظم السلطات العامة على السيطرة على التقلبات الجارية في أسعار السلع والخدمات وتثبيتها قدر الإمكان في أسواقها المحلية.

ويظهر أثر الإنفاق العام على مستوى الأسعار من خلال تأثيره على قوى العرض والطلب للسلع والخدمات في الاقتصاد فمثلاً قد يؤدي تدخل الدولة من خلال إنفاقها العام إلى ضغوط تضخمية وارتفاع الأسعار عندما تنافس في الطلب على عوامل الإنتاج مع القطاع الخاص مما يؤدي إلى ارتفاع أسعارها وبالتالي ارتفاع تكاليف إنتاج السلع والخدمات ويظهر هذا واضحاً في حالة الاقتصاد الذي يكون في حالة التشغيل الكامل، كما أن الإنفاق العام الذي يأخذ صورة مدفوعات تحويلية على هيئة مساعدات نقدية تعطى للفقراء والمحتاجين دون أن يراعى فيه مدى قدرة الجهاز الإنتاجي على مسايرة هذه القوة الشرائية بزيادة الإنتاج فإن هذا الطلب سيؤدي إلى ارتفاع الأسعار للسلع المطلوبة. ويمكن أن يكون الإنفاق العام دور في المحافظة على مستوى الأسعار في حالات الكساد حيث تتدخل الدولة عن طريق زيادة إنفاقها العام على هيئة إعانات للمشروعات الإنتاجية لتحافظ على عدم انهيار وانخفاض الأسعار لضمان سير العمل لهذه المشروعات.

كما أنها تتدخل في حالات التضخم لدعم السلع والخدمات الضرورية من أجل المحافظة على استمرار تقديمها بالأسعار السابقة أو تقدم دعماً لبعض المواد الأولية بأسعار مخفضة تساعد على إنتاج السلع والخدمات الضرورية مما يمكنها من الحصول على هذه المواد الأولية بأسعار مخفضة تساعد على إنتاج السلع والخدمات بأسعار منخفضة مثل ما تقدمه الدولة من دعم لبعض السلع الضرورية كالقمح والخبز والخدمات كالتعليم والصحة والكهرباء والماء<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية غير المباشرة للمنفقات العامة

<sup>1</sup> محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، مرجع سابق، ص: 334.

<sup>2</sup> وليد خالد الشايجي، مرجع سابق، ص: (48-469).

للنفقات العامة آثار اقتصادية غير مباشرة تنتج من خلال دورة الدخل وهي ما تعرف من الناحية الاقتصادية بأثر المضاعف والمعجل.

ويطلق على أثر "المضاعف" الاستهلاك المولد كما يطلق على أثر "المعجل" الاستثمار المولد ويرتبط أثر النفقة العامة على الاستهلاك بالأثر المترتب على الإنتاج نتيجة لتفاعل كل من المضاعف والمعجل، وبمعنى أوضح فإن النفقة العامة لا تؤثر فقط على الاستهلاك بتأثير عامل "المضاعف" ولكنها تؤثر في ذات الوقت على الإنتاج بصورة غير مباشرة وكذلك لا تؤثر النفقات العامة على الإنتاج فقط ولكنها تؤثر في ذات الوقت على الاستهلاك بصورة غير مباشرة<sup>1</sup>.

وسنعرض أثر النفقات العامة من خلال أثر "المعجل" وأثر "المضاعف" على النحو التالي:

**أولاً: أثر المضاعف:** يعتبر كاهن أول من أدخل فكرة المضاعف في النظرية الاقتصادية، إذ حاول قياس العلاقة الكمية بين الزيادة في الاستثمار والزيادة في التشغيل أي أن مفهوم المضاعف عند كاهن هو مضاعف التشغيل حتى أتى الاقتصادي كينز. فقد استخدم فكرة المضاعف لبيان أثر الاستثمار المستقل أو الذاتي في الدخل القومي، من خلال ما يؤدي إليه هذا الاستثمار من زيادة الاستهلاك المولد في الاقتصاد القومي، الذي يؤدي بدوره إلى زيادة الدخل القومي بأضعاف الزيادة الأولية في الاستثمار المستقل. وهو ما يطلق عليه مضاعف الاستثمار.

والذي يعبر عن العلاقة بين الزيادة في الاستثمار. الذي يعبر العلاقة بين الزيادة في الاستثمار المستقل والزيادة في الدخل القومي، ويمكن حسابه بالعلاقة التالية<sup>2</sup>:

### التغير في الدخل القومي

المعامل العددي - المضاعف =

### التغير في الاستثمار

وبناء على ذلك، فإن مضاعف الاستثمار هو العامل العددي الذي يبين مقدار الزيادة في الدخل القومي، الناتجة عن الزيادة الأولية في الاستثمار المستقل والاستثمار المستقل هو ذلك الاستثمار الذي يؤدي إلى الزيادة في الدخل القومي، وغالبا ما يكون الإنفاق الاستثماري العام استثمارا مستقلا. لما يتحدد بموجب خطط

<sup>1</sup> سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، 2008، ص:81.

<sup>2</sup> أحمد زهيرشامية، خالد الخطيب، المالية العامة، مرجع سابق، ص:105.

استثمارية طويلة الأجل ويأخذ في الحسبان معايير مختلفة تماما عن المعايير التي يقوم عليها الإنفاق الاستثماري الخاص<sup>1</sup>.

**ثانيا: أثر المعجل:** لا تقتصر الآثار غير مباشرة التي تتركها النفقات العامة على الإنتاج القومي على الحلقات المتتابعة من الاستهلاك المتولدة عن الإنفاق الأولي وإنما هناك بالإضافة إلى ذلك آثار أخرى غير مباشرة تتركها هذه النفقات في الطلب على الأموال الاستثمار والتي تعرف بالاستثمار المولد أي ذلك الاستثمار الذي يشتق من الطلب على (السلع الاستهلاكية) وأية ذلك أن زيادة الطلب على السلع الاستهلاكية بفعل الإنفاق العام سيجتنب عليه تغير أكبر في الإنفاق الاستثماري من خلال زيادة الطلب على وسائل الإنتاج الثابتة من قبل المشروعات التي زاد الطلب على منتجاتها، ويعبر عن هذه العلاقة بمبدأ المعجل<sup>2</sup>.

### المبحث الثالث: ترشيد النفقات العامة

إن الظاهرة العامة التي تطلع مالية كل الدول هي تزايد النفقات العامة وهذا ما دفع علماء الاقتصاد والمالية إلى بذل قصارى جهودهم وتفكيرهم حول جدول نسبة الزيادة المرتفعة في حجم النفقات وانعكاساتها على التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلد فاعترض البعض من المفكرين على هذه الزيادة منطلقين من مبدأ دور الدولة الدركي، أي النظرة التقليدية لدور الدولة التي تنحصر مهامها في وظائف محددة وهي الأمن والدفاع والعدالة وبعض المرافق المحدودة، هذا في وجوب حياد الدولة عن النشاط الاقتصادي ومن ثم تقليص حجم النفقات العامة حتى لا تؤثر على النشاط الاقتصادي بوجه عام. ولا تؤثر على قانون السوق بوجه خاص. بينما دعا المفكرين الماركسيين إلى زيادة الإنفاق العام منطلقين في ذلك من اعتبارها وسيلة لتحقيق الدولة المعاصرة لوظائفها المتنامية إنما أداة تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي والاجتماعي.

وأن زيادة في النفقات العامة تؤدي إلى زيادة مؤكدة في المنفعة العامة ولأن ارتفاع حجم الإنفاق يؤدي إلى خلق فرص عمل جديدة وبالتالي زيادة الإنتاج المؤدي إلى زيادة الرخاء الاقتصادي .

لكن كلا الرأيين على اختلافهما يعتبران خطأ فالقول إن النفقة العامة غير منتجة إجحاف للحقيقة وتجاوز للزمن لأنه ينطلق من مفهوم ودور الدولة الحارسة، ويتجاهل دور هذه النفقات العامة في ظل الدولة الحديثة، لكن الحديون وضعوا معايير وضوابط محددة لتتمكن من تحديد الحجم الأمثل للإنفاق العام ومن ثم ترشيد هذا الإنفاق وجعله يحقق الهدف المرجو منه وذلك بالنظر إلى النفقة العامة من حيث ضرورة تحقيق أهدافها من جهة، ومن جهة أخرى بالنظر إلى طريقة صرفها بتجنب كل إسراف أو تبذير في هذه النفقات، وبتعبير آخر يجب أن تحقق النفقة العامة أكبر قدر من المنفعة العامة بأقل قدر من التكلفة<sup>3</sup>.

1 خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، مرجع سابق، ص:100.

2 عادل فليح العلي، مالية الدولة، زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: (177-178).

3 بالقاسم رابع، محددات وأبعاد النفقات العامة في النظم الاقتصادية، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، فرع اقتصاد، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997-1998، ص:125 .

وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين هما كالآتي:

- ✓ الإسراف والرشادة في الإنفاق العام؛
- ✓ أساليب وآثار ترشيد الإنفاق العام.

**المطلب الأول : الإسراف والرشادة في الإنفاق العام**

**الفرع الأول: التبذير في الإنفاق الحكومي وأشكاله**

**أولاً: مفهوم التبذير في الإنفاق الحكومي**

يقصد بالتبذير، الإنفاق في غير ضرورة أو نفع، أو في ضرورات ومنافع لا توازي قيمتها السوقية المبالغ المصروفة عليها، ويعتبر التبذير سلوكاً سلبياً ضاراً في الإنفاق الأجهزة الحكومية، لأن التبذير يبد الثروة العامة. فهو ينقص بدون حاجة ولا مبرر، رصيد الأموال العامة، التي يمكن توجيهها إلى نفقات أخرى أكثر جدوى، تزيد من المشاريع الائتمانية المنفذة في البلاد أو تزيد من الخدمات المقدمة للمواطنين كما يضعف ثقة المواطنين بالأجهزة الحكومية<sup>1</sup>. كما يؤدي إلى ظاهرة التهرب الضريبي حيث لا يشعر الممولون بجدول دفع الضرائب، وبالإضافة إلى الإسراف والتبذير يزيد من أضعاف الثقة في مالية الدولة<sup>2</sup>.

**ثانياً: صور الإسراف والتبذير وأشكاله**

- ✓ سوء تنظيم الجهاز الحكومي: ومن أهم مظاهره تداخل اختصاصات الوحدات الإدارية، وقيام أكثر من جهة واحدة بتأدية نفس الخدمات أو خدمات متقاربة أو متكاملة الأمر الذي يترتب عليه ارتفاع تكاليف تأدية هذه الخدمات دون داع أو مبرر؛
- ✓ تحقيق مآرب خاصة لبعض ذوي السلطة والنفوذ: كمن يشغل مركزه الوظيفي لأغراض شخصية وليست عامة<sup>3</sup>؛
- ✓ عدم وجود تنسيق في العمل بين الأجهزة الحكومية المختلفة؛
- ✓ زيادة عدد العاملين في الجهاز الحكومي<sup>4</sup>؛
- ✓ السيارات الحكومية الفاخرة: وما تستدعيه من نفقات باهضة للتشغيل والصيانة. علاوة على سوء استخدامها والمهرجانات والاستعراضات، وحفلات الاستقبال، ونفقات الإعلانات والعلاقات العامة.... الخ.

**الفرع الثاني : مفهوم ودواعي ومبررات وأهمية ترشيد الإنفاق العام**

<sup>1</sup> محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص: 397.

<sup>2</sup> محمد حلمي الطوابي، مرجع سابق، ص: 176.

<sup>3</sup> محمد حلمي الطوابي، مرجع سابق، ص: 177.

<sup>4</sup> محمد حلمي الطوابي، نفس المرجع السابق، ص: 178.

## أولاً: مفهوم ترشيد الإنفاق العمومي

لقد كان التشريع المالي الإسلامي صاحب الفضل والسبق في تحديد مضمون كلمة الترشيح ووضع قواعده، فقد جاء في الفرقان قوله تعالى: " وَالَّذِينَ إِذَا أَنْفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا وَلَمْ يَقْتُرُوا وَكَانَ بَيْنَ ذَلِكَ قَوَامًا " (الفرقان، الآية 67)، أي الذين ليسوا بمبذرين في إنفاقهم، فيصرفون فوق الحاجة، ولا بخلاء على أهلهم فيقصرون في حقهم، وخير الأمور أوسطها (ابن كثير).

وعن طريق هشام بن عروة عن زوجته فاطمة بنت المنذر عن جدتها أسماء بنت أبي بكر قالت " قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: انفق هكذا وهكذا وهكذا، ولا توعي فيوعي الله عليك، ولا توكي فيوكي الله عليك ". صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم، أي لا تحبسوا الأموال في أوعية البخل، ولا تسندوا عليه الوكاء، وهو ما يشد به رأس القرية<sup>1</sup>.

وفي تعريف آخر: إن ترشيد الإنفاق العام يعني التزام "الفعالية" في تخصيص الموارد و"الكفاءة" في استخدامها بما يعظم رفاهية المجتمع، ويقصد بالفعالية توجيه الموارد العامة إلى الاستخدامات التي ينشأ عنها مزيج من المخرجات تتفق مع تفاصيل أفراد المجتمع، فالفعالية تنصرف إلى مرحلة دراسة الأهداف التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها، وترتيب هذه الأهداف وفقاً لأهميتها النسبية بما يتفق والمرحلة التي يمر بها المجتمع وبما يمكن للدولة من تخصيص الموارد في اتجاه تحقيق هذه الأهداف، أي أنه يمكن القول أن الفعالية تتم في مرحلتها إعداد الميزانية واعتمادها، وتزيد درجة "الفعالية" في تخصيص الموارد كلما زادت درجة الديمقراطية في اتخاذ القرارات العامة واتسم الناخبون وممثلوهم بالرشد حال التصويت على قرارات الميزانية.

أما الكفاءة: فيقصد بها تقنين العلاقة بين المدخلات والمخرجات، وللکفاءة بعدين:

## 1- كفاءة المخرجات: وتعني تحقيق قدر أكبر من المخرجات بنفس القدر من المدخلات، وتقاس بنسبة

المخرجات الفعلية/ المخرجات المتوقعة عند قدر معين من المخرجات

## 2- كفاءة المدخلات: وتعني تحقيق قدر معين من المخرجات بقدر أقل من المدخلات، وتقاس بنسبة

المدخلات الفعلية/ المدخلات المتوقعة عند قدر معين من المخرجات

<sup>1</sup> طارق قدوري، مساهمة ترشيد الإنفاق الحكومي في تحقيق التنمية الاقتصادية في الجزائر، دراسة تطبيقية للفترة ( 2014-1190 )، مجلة روى اقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 11، ديسمبر 2016، ص: 100.



ولقد عرف الدكتور يونس ميلاد ترشيد الإنفاق العام على أنه : " تحقيق النفقات العامة الأهداف المحددة للدولة وذلك باستخدامها على أحسن وجه ممكن والحيلولة دون إساءة استعمالها أو تبذيرها في أغراض غير أغراض المنفعة العامة<sup>1</sup>.

وفي تعريف آخر: " ترشيد الإنفاق العام هو العمل على زيادة فاعلية الإنفاق بالقدر الذي يمكن معه زيادة قدرة الاقتصاد القومي على تمويل ومواجهة التزاماته الداخلية والخارجية، مع القضاء على مصدر التبذير والإسراف إلى أدنى حد ممكن<sup>2</sup>.

وفي تعريف آخر: ترشيد الإنفاق العام يتضمن ضبط النفقات العامة، وإحكام الرقابة عليها، والوصول بالتبذير والإسراف إلى الحد الأدنى، وتلافي النفقات غير الضرورية، وزيادة الكفاية الإنتاجية، ومحاولة الاستفادة القصوى من الموارد الاقتصادية والبشرية المتوفرة<sup>3</sup>.

وفي تعريف آخر: ترشيد الإنفاق العام هو التصرف بالأموال وإنفاقها بعقلانية وحكمة، وعلى أساس رشيد، وطبقاً لما يملئ عليه العقل<sup>4</sup>.

#### ثانياً: مبررات ودواعي ترشيد الإنفاق العمومي

- ✓ التأكد على المسؤولية العامة للدولة فيما يتعلق باستخدام الأموال العامة بأفضل السبل الكفيلة بإشباع الحاجات العامة، ووفقاً لمبدأ الأولويات المرتبطة بالاقتصاد والمجتمع؛
- ✓ محاربة الإسراف والتبذير وكافة مظاهر وأشكال سوء استعمال السلطة والمال العام؛
- ✓ الاحتياط لكافة الأوضاع المالية الجيدة المستقرة والصعبة والمتغيرة محلياً وعالمياً؛
- ✓ المحافظة على التوازن بين السكان والموارد في مختلف المراحل الزمنية القصيرة والمتوسطة والبعيدة؛
- ✓ تجنب مخاطر المديونية وآثارها، خصوصاً وأن كثيراً من الدول النامية تعاني من معضلة ديونها الخارجية التي أسرفت فيها في الماضي؛
- ✓ إن تطبيق مبدأ الترشيح يساعد في تعزيز القدرات الوطنية في الاكتفاء الذاتي النسبي في الأمد الطويل، وبالتالي يجنب المجتمع مخاطر التبعية الاقتصادية والسياسية وغيرها؛
- ✓ تحقيق الانسجام بين المعتقدات الدينية والقيم الاجتماعية للمجتمعات العربية والإسلامية من جهة، والسلوك الاقتصادي في هذه المجتمعات من جهة أخرى<sup>5</sup>.

#### ثالثاً: أهداف ترشيد الإنفاق العمومي

1 ميلاد يونس، مرجع سابق، ص: 47.

2 محمد عبد المنعم عفر وأحمد فريد مصطفى، مرجع سابق، ص: 72.

3 محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص: 399.

4 محمد شاكر عصفور، نفس المرجع السابق، ص: 399.

5 كرودي صبرينة، ترشيد الإنفاق العام ودوره في علاج الموازنة العامة للدولة في الاقتصاد الإسلامي، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013-2014، ص: 247.

يهدف ترشيد الإنفاق الحكومي إلى تحقيق ما يلي:

- ✓ رفع الكفاءة الاقتصادية عند استخدام الموارد والإمكانات المتاحة على نحو يزيد من كمية ونوع المخرجات بنفس مستوى المدخلات أو على نحو يقلل من المدخلات بنفس مستوى المخرجات؛
- ✓ تحسين طرق الإنتاج الحالية وتطوير نظم الإدارة والرقابة وإدخال الأساليب التقنية ودراسة الدوافع والاتجاهات؛
- ✓ خفض عجز الميزانية وتقليص الفجوة بين الإيرادات المتاحة والإنفاق المطلوب والمساعدة في السيطرة على التضخم والمديونية والمساهمة في تدعيم وإحلال وتجديد مشروعات البنية الأساسية؛
- ✓ مراجعة هيكله المصرفيات عن طريق تقليص نوعية وحجم المصرفيات التي لا تحقق مردودية كبيرة ومحاربة الإسراف والتبذير وكافة مظاهره، والاحتياط لكافة الأوضاع المالية الجيدة والمستقرة والصعبة والمتغيرة محليا وعالميا؛
- ✓ دفع عجلة التطور والتنمية واجتياز المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الدولة تحدياتها، والمحافظة على التوازن بين السكان والموارد في مختلف المراحل الزمنية القصيرة والطويلة<sup>1</sup>.

**المطلب الثاني: أساليب وآثار ترشيد الإنفاق العام**

**الفرع الأول: الأساليب الحديثة لتسيير الإنفاق العام**

منذ حوالي عشرين سنة ظهرت موجة كبيرة نحو إصلاح وتحديث أنظمة الميزانيات العامة، باعتبار الميزانية العامة أصدق صورة عن تسيير المال العام من خلال توجه دول عديدة إلى تأسيس إصلاحات واسعة وعميقة في مجال ماليها العمومية واعتماد أطر قانونية وتنظيمية جديدة لميزانياتها، منها: أغلبية الدول الأوروبية، أستراليا، كندا، كوريا، الأرجنتين، الشيلي، المكسيك، جنوب إفريقيا، وغيرها من إصلاحات معتبرة لميزانياتها العامة، ومنها مبادرة نيوزلندا في عام 1994 من خلال قانون *responsability act fiscal*، بلدان L'OCDE من خلال *Le traité de Maastricht*، وتجربة أستراليا في 1996 من خلال *charte de budgétaire L'honnête*، وفرنسا من خلال القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية في 2006، وذلك في إطار سعيها لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام المال العام.

كما يلاحظ بالموازاة مع هذه الموجة ازدياد مطالبة المنظمات والهيئات الدولية بضرورة تطوير أساليب ونظم الميزانية العامة، وتسيير المال العام، ودعمها من خلال التوصيات والتقارير التي تصدرها في هذا السياق.

ومن خلال الدراسة والإطلاع على تجارب إصلاحات وعلى توصيات المنظمات الناشطة في هذا المجال، يمكن تلخيص أهم الأساليب المتبعة والمطلوبة حاليا لتسيير الأموال العمومية كما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> كزيز نسرين، حميدة مختار، ترشيد الإنفاق الحكومي ودوره في علاج عجز الموازنة العامة للدولة دراسة حالة الجزائر 2007-2017، مجلة الإبداع، جامعة البليدة 02، الجزائر، المجلد 08، العدد، 01، تاريخ النشر 01-12-2018، ص: (114-115).

<sup>2</sup> خلواتي صحراوي، مفتاح فاطمة، تسيير الإنفاق العام بين الأساليب الحديثة ومبادئ الشريعة الإسلامية، مجلة المثقال للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، المجلد الأول، العدد 01، جانفي 2015، ص: (150-155).

## أولاً: الشفافية في تسيير الأموال العمومية (Transparency)

إن المؤسسات الدولية الناشطة في مجال محاربة الفساد وإرساء الشفافية على التصرف العمومي، ترى أن فعالية المالية العامة تستدعي عدداً من المعايير أهمها: الشفافية، ومشاركة الجمهور في صنع القرارات، وتعرف شفافية المالية العامة على أنها "الإفصاح عن المعلومات المالية كافة المتعلقة بالميزانية بأسلوب منهجي سليم وفي التوقيت المناسب، ويجب أن يكون نشر المعلومات الخاصة بالمالية العامة التزاماً قانوناً على عاتق الحكومة تحدد فيه توقيت النشر، ومدى تفصيله والجهات التي يوجه إليها".

وعليه أن تتاح للجمهور معلومات كاملة وشفافة عن أنشطة الحكومة في مجال المالية العامة، وأن تنشر معلومات كاملة على مستوى ديونها وأصولها المالية والمكونات التي تتكون منها، والتعهد بنشر معلومات المالية العامة في حينها. وهو السياق ذاته الذي تدور حوله توصيات وجهود المنظمات الدولية، ومنها:

✓ **المنظمة العالمية للشفافية:** منظمة الشفافية الدولية: هي منظمة أهلية رائدة في مجال مكافحة الفساد، وترسيخ مبادئ الشفافية، صدر عنها "مؤشر مدركات الفساد" والذي يقيس مستويات الفساد في القطاع العام في بلد معين".

✓ **صندوق النقد الدولي (FMI):** إن صندوق النقد الدولي وفي إطار تشجيعه للشفافية في المالية العامة، أعد وثائق عديدة من بينها: "مدونة الممارسات الجيدة"، و"دليل حول الشفافية في المالية العامة" بالإضافة إلى "دليل للشفافية في إيرادات الموارد الطبيعية". ومن بين المبادئ التي حث الصندوق على إتباعها من خلال هذه المنشورات:

1- التحديد الواضح للأدوار والمسؤوليات؛

2- الشفافية في الإجراءات المتعلقة بالميزانية؛

3- تمكين الشعب من الوصول إلى المعلومات؛

4- ضرورة أن تستوفي المعلومات في مجال الميزانية لمعايير الجودة، كما يجب أن تخضع لتدقيق مستقل.

✓ **منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD):** تقف دول الأعضاء في طليعة الدول التي تمارس الشفافية في الموازنة، ففي اجتماعها عام 1999 طلب فريق العمل الذي يضم كبار موظفي الموازنة في تلك الدول من الإدارة جمع الممارسات النموذجية في هذا الميدان اعتماداً على تجارب الدول الأعضاء لاعتمادها كمنهج للعمل. لقد تم تصميم الممارسات النموذجية بشكل تكون فيه أداة مرجعية للدول الأعضاء وغير الأعضاء بهدف زيادة درجة شفافية الميزانية في هذه الدول.

✓ **شراكة الميزانية المفتوحة IBP ( International budget partnership ):** تأسس مشروع شراكة الميزانية المفتوحة سنة 1997 كجزء من مركز الميزانية وأولويات السياسة، وهو منظمة أبحاث تهدف إلى دعم منظمات المجتمع المدني المعنية بتعزيز عمليات الميزانية ونتائجها في كافة دول العالم.

ولقد أطلقت المنظمة مبادرة الميزانية المفتوحة Open Budget Initiative وهو برنامج بحث شامل في مجال الدعوة لتعزيز تمكين الشعب من الوصول لمعلومات الميزانية واعتماد نظم ميزانية تتيح المساءلة، إذ تعزز هذا البحث بمؤشر ( Open Budget Index ) يقيس مدى شفافية الميزانية العامة للدولة، وهو مؤشر تم إنشاؤه سنة 2006 على أن يتم إعادة تطبيقه كل سنتين لمتابعة التطورات في هذا المجال، يقيم مؤشر الميزانية المفتوحة كمية ونوع المعلومات المتوفرة للجمهور في وثائق ميزانية الدولة، ويتحدد وضع الدولة من خلال الإجابة على 92 سؤالاً من أسئلة استبيانة الميزانية المفتوحة.

### ثانياً: التسيير القائم وفق النتائج ( Management based on results )

تركز الأساليب الحديثة لتسيير المال العام على التسيير القائم وفق النتائج بدل الوسائل، فالغالب في الأسلوب التقليدي هو تحديد مجالات الإنفاق وفق ما يتوفر من موارد مالية وهذا ما يسمى بالتسيير وفق الوسائل أو البنود، أي أن يتم إعداد الميزانيات العامة من خلال توجيه الموارد المالية المتوفرة (الوسائل) لبنود محددة من الإنفاق بهدف أن يتحقق الإنفاق في البنود المحددة مسبقاً، بينما يتجه الأسلوب الحديث إلى ربط الإنفاق العام بنتائج وأهداف محددة مسبقاً فيكون الهدف الأساسي لتسيير المال العام هو تحقيق النتائج المرجوة منه، مثلاً كأن تتولى وزارة التربية هدف تحقيق نسبة معينة من تعليم الأطفال في الأرياف وتخصص لذلك مبلغاً معيناً، فوفق هذا الأسلوب يتم التركيز والعمل على النتيجة المحققة فعلاً من تعليم أطفال الأرياف بالإضافة إلى صرف هذا المبلغ المعين في المجال المخصص له.

كما تحاول هذه الميزانية الإجابة على تساؤلات رئيسية هي: ما هي الأهداف الرئيسية التي تنوي الوصول إليها؟ وكيف يمكن تحديد هذه الأهداف وبرمجتها؟ وما هي مكانتها وعلاقتها بالسياسة العليا للدولة؟ إن التسيير الجديد للميزانية يستلزم استعمال مؤشرات للأداء وذلك من أجل التقييم الدائم للنتائج المحققة مقارنة بالنتائج المنتظرة وهذا في إطار تحقيق الأهداف، كما يستوجب هذا التسيير الجديد تحديداً مسبقاً للأهداف ويتابع تحقيق الأهداف بمؤشرات الأداء، فتتحقق السياسة عند تحقيق الأهداف.

### ثالثاً: مؤشرات الأداء (performance indicator)

يمكننا مؤشر الأداء من التعبير عن حالة تقدم أشغال تحقيق برنامج ما، وذلك بقياس النتائج المحققة مقارنة مع النتائج المنتظرة والموارد المتاحة، انطلاقاً مما سبق يمكن تمثيل هذا النوع من التسيير بالشكل الموالي:

الخطط والأنشطة الحكومية ← برامج ← الأهداف ← مؤشرات الأداء.

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية السبّاقة في تطبيق هذا الأسلوب منذ سنوات الخمسينات، كما يطبق هذا الأسلوب حالياً في العديد من الدول الأوروبية مثل فرنسا من خلال تجربة IOLF سنة (2006)، ودول أخرى مثل كندا، وحتى بعض الدول العربية. بينما لا يزال في دول أخرى قيد الدراسة والتجريب.

### رابعاً: إحكام وتشديد آليات الرقابة

إن هدف الرقابة على الميزانية العامة هو حماية الأموال العمومية من كل أشكال الانحراف والغش والتلاعب، وهذا ما يفسر تعدد أشكال هذه الرقابة وتنوع طبيعتها واختلاف أهدافها وكثرة الهيئات والمؤسسات

المضطلة بها، وغالبا ما يكون أساس هذه الرقابة ما يسمى بالرقابة المالية (المستندية) والتي تهدف إلى التأكد من سلامة عملية الإنفاق ومن صحة المستندات المصاحبة له، دون الاهتمام بنتائج الإنفاق لا تعني بالضرورة تحقيق أهداف الوحدة الإدارية الحكومية الأمر، الذي أدى إلى تطوير أساليب الرقابة على الأموال العمومية بحيث يصاحب الرقابة المالية رقابة كفاية ورقابة على الفعالية، وذلك من أجل ضمان أفضل تصرف بهذا الخصوص، أي أن يتم صرف المال العام بالقدر الذي تم التخطيط له وفي المجال المخصص له، والأكثر من هذا أن يحقق هذا الإنفاق الهدف المنتظر منه، وهذا ما يسمى في ظل المتطلبات الراهنة بالرقابة على الأداء. حيث قد أصبحت هذه الأخيرة أحد أهم الأساليب الحديثة المطلوبة حاليا في تسيير الأموال العمومية، وهي تتماشى مع تطبيق موازنة الأداء والتسيير القائم وفق النتائج السابقة الذكر.

#### خامسا: تفعيل دور المسيرين

تتجه الأساليب الحديثة كذلك إلى التأكيد على أهمية العنصر البشري، من خلال إعطاء "مسير المال العام" المزيد من الحرية في التصرف في المال العام، وبالمقابل تحمله لمسؤولية أكبر اتجاه تحقيق المصلحة العامة أو الهدف من هذا الإنفاق، وهذا في إطار التسيير القائم وفق النتائج، فيمنح المسير مبالغ مالية إجمالية يتمتع بحرية التصرف فيها ولا يسأل عن ذلك نسبيا، إنما يحاسب على تحقيق الهدف من ذلك الإنفاق ويسأل عنه، أي لا تهتم الرقابة التي تقام عليه بمدى احترامه لإنفاق للمبالغ المحددة مسبقا بقدر ما تهتم بإلزامه بتحقيق الهدف من هذا الإنفاق والذي هو في الأغلب تحقيق النفع العام.

#### سادسا: مكافحة الفساد (corruption) وإرساء النزاهة في تسيير المال العام

إن الفساد انتشر فيما يتعلق بتسيير الأموال العمومية فإن ذلك سيكون له الأثر السلبي الكبير على استعمال الأموال العامة، بحيث لا تتحقق هذه الأخيرة. لذا تكثر حاليا الدراسات والتوصيات التي تؤكد على ضرورة مكافحة الفساد بشتى أشكاله حتى تضمن استخداما جيدا للموارد العمومية وتحقق المصلحة العامة في بيئة تنتشر فيها الرشوة أو المحسوبية أو النهب...، وكثيرا ما تثبت التقارير الصادرة سنويا حول الفساد في أن البلدان التي تحقق معدلات منخفضة في مؤشرات الفساد هي البلدان التي قطعت أشواط واضحة في إرساء أفضل الأساليب على تسيير ماليتها العمومية.

#### الفرع الثاني: الآثار الاقتصادية والاجتماعية لترشيد الإنفاق العام

تؤثر سياسة ترشيد الإنفاق الحكومي على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية في البلاد لأنها تعتمد، بشكل أساسي، على النفقات العامة، والنفقات العامة تعتبر من أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الحكومة للتأثير في المجالين الاقتصادي والاجتماعي في البلاد، وذلك نظرا لما تحدثه من آثار اقتصادية في حجم الإنتاج الوطني، وفي طريقة توزيعه، وفي الاستهلاك والادخار والاستثمار ومن الواضح أن مفهوم ترشيد

الإففاق يتضمن أحكام الرقابة على النفقات العامة وتلافي التبذير والنفقات غير الضرورية وبالتالي تخفيض للنفقات بشكل عام.

وتعتمد الآثار الاجتماعية والاقتصادية المترتبة عن سياسة ترشيد الإففاق على الأوضاع الاقتصادية في البلاد، فإذا كانت الحالة السائدة هي حالة ازدهار اقتصادي (حيث تزيد الإيرادات العامة). فإن تخفيض النفقات العامة ( الناتج عن ترشيد الإففاق) من شأنه أن يخفف من حدة الازدهار، ومن ارتفاع الأسعار، ومن أعراض التضخم بشكل عام كما أنه يؤدي إلى حصول فائض مالي في الموازنة العامة، يحول إلى الاحتياطي العام للدولة. تتم الاستعادة منه (في المستقبل) عند حلول سنوات الكساد الاقتصادي والأزمات (عندما تقل الإيرادات العامة) ولذا يمكن القول أن الآثار الجانبية المترتبة، عن إتباع سياسة ترشيد الإففاق في حالة الازدهار الاقتصادي، آثار ايجابية بشكل عام أما بخصوص حالة الكساد الاقتصادي (حيث تقل الإيرادات العامة) فان سياسة ترشيد الإففاق العام. قد تكون لها آثار ايجابية وآثار سلبية، على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية في البلاد.

أما الآثار الايجابية فتتمثل في أحكام الرقابة على النفقات، وفي القضاء على التبذير والمحافظة على الأموال... وفي إعادة توزيع الإيرادات العامة، بشكل أفضل على أوجه الإففاق العامة ( التي لها أولوية على غيرها)، وفي تحقيق استعادة أكبر من الإمكانيات المالية المتوفرة للدولة.

وفيما يتعلق بالآثار السلبية التي قد تنشأ عن سياسة ترشيد الإففاق الحكومي (في حالة الكساد الاقتصادي). فقد تؤدي سياسة ترشيد الإففاق الحكومي (السياسة الصارمة، سياسة التقشف) إلى تخفيض في إعداد الموظفين، مما يؤثر بشكل سلبي على العمالة في البلاد، فتزيد أعداد العاطلين عن العمل كما قد تؤدي إلى تخفيض الإعانات على المواد الأساسية، مما يؤثر سلبا على مستوى معيشة الطبقات الفقيرة في المجتمع، وقد تؤدي إلى تخفيض نفقات المشاريع الائتمانية، مما يؤثر على زيادة الدخل الوطني، وعلى النمو الاقتصادي في البلاد بشكل عام.

ولذا فإن ترشيد الإففاق. وما يتبعه من تخفيض في النفقات العامة. يقع أولا على القطاعات التي ليست لنفقاتها أولوية كبيرة ولا ضرورة ملحة أما القطاعات الأخرى الأساسية فإن التخفيض في نفقاتها قد يؤدي إلى نتائج سلبية تنعكس على النواحي الاقتصادية والاجتماعية في البلاد<sup>1</sup>.

### خلاصة الفصل

بعد معالجة هذا الفصل تمكنا من الوقوف على ماهية الميزانية العامة للدولة من حيث النشأة والمفهوم وخصائصها، أهميتها وأهدافها، وظائفها، والمفاهيم المتشابهة معها وكذا المبادئ الأساسية لها وهي خمسة مبادئ ممثلة في قاعدة السنوية، قاعدة وحدة الميزانية، وقاعدة عدم التخصيص، وقاعدة شمول وعمومية الميزانية، وقاعدة توازن الميزانية العامة، والمبادئ الحديثة لها والمتكونة من قواعد الوضوح والشرعية والدقة،

<sup>1</sup> محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص: (405-406).

قواعد المرونة والعلانية، وقواعد الصدق والمشاركة ، وتم التطرق أيضا لدورة الميزانية العامة من خلال التعرف على كيفية إعداد وتحضير واعتماد وتنفيذ والرقابة على التنفيذ للميزانية بشكل عام، وفي الجزائر بشكل خاص. والتطورات التي شهدتها بجميع أنواعها وعرض جميع مميزاتها من الميزانية التقليدية أو ما يسمى بميزانية البنود إلى ميزانية البرامج والأداء إلى ميزانية التخطيط والبرمجة.

ثم التطرق إلى ماهية النفقات العامة التي تم فيها معالجة تطور مفهوم النفقات العامة، ثم تعريف النفقات العامة وأركانها، ثم التعرض لضوابط (قواعد) النفقات العامة، ثم أهمية وأهداف النفقات العامة وأسس تقديرها، وتقسيمات النفقات العامة حسب التقسيم الإداري والوضعي لها، والتقسيم العلمي لها وحسب دوريتها وحسب أهميتها الاقتصادية، وتم التطرق أيضا لصور وأشكال النفقات العامة والتي تنقسم إلى أثمان خدمات الأفراد والقيام بمشتريات الدولة وتنفيذ الأشغال العامة، والإعانات، ونفقات خدمة الدين العام، وكذا تقسيم النفقات العامة حسب التشريع الجزائري، ثم معالجة حجم النفقات العامة وظاهرة تزايدها وأسبابها الظاهرية والحقيقية، كما تم التطرق لتبيان مدى آثار النفقات الاقتصادية المباشرة سواء على مستوى الإنتاج القومي أو على مستوى الاستهلاك والادخار أو على مستوى الادخار أو على مستوى الإيرادات العامة أو على مستوى العمالة أو على مستوى الأسعار والآثار غير مباشرة للنفقات العامة وهي ما تعرف من الناحية الاقتصادية بأثر المضاعف والمعجل.

وقد خصص المبحث الثالث لدراسة الإسراف والرشادة في الإنفاق العام، حيث تم التطرق لمفهوم وصور تبذير الإنفاق الحكومي كما تم التطرق لمفهوم وأهمية ترشيد الإنفاق الحكومي وأهم السبل الحديثة لتسييره، لغرض عقلنته وضبطه ورشادته.

الفصل الثاني: تطوير نظام المحاسبة

العمومي في ظل متطلبات تبني

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع

العام IPSAS



## تمهيد

يتمثل الدور الحديث للمحاسبة الحكومية، في دفع خطط التنمية، عن طريق توفير المحاسبة والمالية، التي تساعد في عمليات التخطيط والرقابة والمتابعة، إضافة إلى اتخاذ القرارات الرشيدة، في مجال الشؤون المالية، وذلك من خلال نظام محاسبي حكومي للمعلومات، يساهم في توفير المعلومات المحاسبية والمالية، بشكل صحيح ودقيق، وبقدر كاف، وعلى مستوى تحليلي، يساعد في التوصل إلى المؤشرات اللازمة، التي يستفاد منها في إتخاذ القرارات المختلفة، وهكذا أصبحت النظرة الحديثة للنظام المحاسبي الحكومي، دافعا أساسيا لتحويله إلى نظام للمعلومات المحاسبية الحكومية، ويخدم الأهداف الحكومية المنوطة به<sup>1</sup>. وعليه فإن تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل الحكومات للارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية التي تعدها منشآت القطاع العام حول العالم. أمرا حتميا لا مناص منه، ويقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات وهيئات وضع المعايير الوطنية في وضع معايير وإرشادات محاسبية لإعداد التقارير المالية ضمن تخصصاتها. ويشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام اعتماده هذه المعايير وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

وسوف نستعرض في هذا الفصل الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية والنظام المحاسبي العمومي، وكذلك المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومتطلبات تبنيها لغرض الإصلاح المحاسبي العمومي، والآثار المرجوة من هذا الإصلاح على ترشيد وعقلنة تسيير الإنفاق العمومي.

1 محمد البطمة، الإطار العام لتطوير النظام المحاسبي الحكومي، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، العدد 38، جويلية 1983، ص: 226.

## المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية

سنعالج في هذا المبحث ماهية المحاسبة العمومية وأنواع الأسس العلمية التي ترتكز عليها، وكذلك الوحدات التنظيمية وتصنيفاتها.

### المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية

تعد المحاسبة العمومية فرعاً من فروع المحاسبة بشكل عام، وهي تطبق في الوحدات الإدارية العمومية التي تقوم بتقديم خدمات عامة، كالتعليم والصحة والإسكان والعدالة والأمن والدفاع... وغيرها، لأفراد المجتمع بدون مقابل أو بمقابل رمزي لا يتناسب مع تكلفة أداء هذه الخدمات حيث أنها لا تهدف للربح.

### الفرع الأول: مفهوم وخصائص القطاع الحكومي

تشمل مجموعة النشاطات التي تقوم بها الحكومة المركزية أو الإيرادات المحلية التي لا تدخل في قطاع الأعمال، وفي الحقيقة أن بعض النشاطات الحكومية تقدم بدون مقابل أو بأقل من سعر التكلفة وليست لها قيمة سوقية كالإدارة العامة والدفاع والتعليم والصحة وما إلى ذلك، لهذا، أرتوي أن يفرد لها قطاع خاص<sup>1</sup>.

لما كانت الحكومة تقوم بإشباع الحاجات العامة لمواطنيها وتأمين الأمن لجميع المواطنين، فقد ظهرت الخدمات العامة كنتيجة طبيعية لإشباع هذه الحاجات بصورة شمولية، وارتبطت هذه الخدمات بحكم أهميتها وارتفاع كلفتها بدور وظيفة الحكومات بمختلف توجهاتها الفكرية أو الإيديولوجية، وقد تطورت أنشطة الحكومة واتسع نطاق الخدمات العامة التي تقدمها لمواطنيها تبعاً لتطور الحاجات العامة التي يمكن تعريفها على النحو التالي:

إن الحاجات العامة، هي حاجات جماعية يمكن إشباعها، بواسطة الدولة، منفعة عامة تقدمها الهيئات الحاكمة لجميع المواطنين ويختلف مدى هذه الحاجات من دولة لأخرى حسب أيديولوجيات ودرجة نموها، ومع أن هذه الحاجات غير محدودة، إلا أنه يمكن تحديدها بمجرد اعتراف الدولة بالنفع العام لحاجة جماعية وقيامها بإشباعها، حيث يمكن أن تتبين عند هذه الحاجة والتعرف على مكوناتها بالنظر إلى ميزانية الدولة وتتبع نفقاتها.

وبناء عليه فإن الحكومة وهي تقوم بتقديم الخدمات العامة بشكل مستمر، فإن ذلك يتطلب منها توفير السلع والخدمات اللازمة لهذا الغرض وبالتالي قيامها بدفع المقابل النقدي ( في معظم الأحيان) كأثمان لهذه

<sup>1</sup> عبد الحسين زيني، الحسابات القومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2012، ص: 259.

السلع والخدمات وهذا ما يعرف بالنفقات العامة التي تهدف الحكومة من خلالها إلى تحقيق الأهداف العامة وإشباع الحاجات العامة بمعناها الواسع<sup>1</sup>.

ولما كانت الحكومة سلطة ذات سيادة قادرة على فرض الضرائب وتحصيل الرسوم وتعبئة الموارد المختلفة لمواجهة الإنفاق على أنشطتها لإشباع الحاجات العامة، الأمر الذي يعني بأن الحكومة هي صاحبة القرار في تحصيل الإيرادات (الضرائب والرسوم...إلخ)، والقيام بالإنفاق العام لتقديم الخدمات العامة بهدف إشباع الحاجات العامة.

وتقوم الحكومات بتقديم الخدمات العامة بناء على دراستها وقدرتها على فهم حاجات مواطنيها. أما فيما يتعلق بالإيرادات فإن ذلك يعتمد على دراستها وتوقعاتها لقدرة مواطنيها على تحمل الضرائب والرسوم والمساعدات والمنح التي يمكن الحصول عليها، إضافة إلى إيراداتها الناتجة عن تدخلها في النشاط الاقتصادي الإنتاجي المتمثلة في حصتها في صافي الأرباح المتحققة من هذا النشاط.

وفي الدول الديمقراطية، فإن قرارات الرقابة تتم بواسطة الناخبين، والناخبون هم دافعوا الضرائب أو المستفيدون منها، ومن النادر أن يحصل دافعوا الضرائب على منافع مساوية لقيمة الضرائب التي يدفعونها. لذا فالناخبون يدركون من أن المنافع لا تعادل تضحياتهم في تحملهم الضرائب لتلبية حاجات غيرهم. ولكنهم بالتأكيد يهتمون كثيرا بالإنفاق الحكومي غير المبرر الذي سينعكس عليهم مستقبلا في زيادة الضرائب التي سيدفعونها.

لا يوجد في القطاع الحكومي أداة يمكن استخدامها بشكل واضح ودقيق في تقييم أداء الإدارة الحكومية مثل ما يتم استخدامها بشكل واضح ودقيق في القطاع التجاري، إن غياب مثل هذه الأداة في القطاع الحكومي سيعقد عمليات الرقابة، ويؤدي الناخبين إلى عدم تأكدهم من أنشطة الحكومة وقد يتم تنفيذه بكفاءة وأنها حققت أهدافها المخططة الأمر الذي يتطلب وجود أدوات بديلة لقياس كفاءة وأداء الحكومة من غياب المنافسة، ولتحقيق الرقابة الفاعلة على كمية وأسعار ونوعية الخدمات والسلع التي تقدمها الحكومة لمواطنيها.

مما سبق فإنه يتضح بأن القطاع الحكومي يقوم بتقديم الخدمات والسلع إلى المواطنين الأمر الذي يتطلب القيام بنشاط مالي تسيطر عليه الحكومة مركزيا ويتم تنفيذه بصورة لا مركزية ضمن إطار الهيكل التنظيمي للحكومة الذي يحدد الوزارات والدوائر حسب التخصص الفني والإداري لكل وزارة أو دائرة.

وتتحقق السيطرة المركزية على النشاط الحكومي المالي عن طريق وزارة المالية باعتبارها جهاز الحكومة المالي، إذ تتولى هذه الوزارة مسؤولية الإشراف على التخطيط وإدارة رقابة المال العام وتسجيل وتلخيص

<sup>1</sup> رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الثانية، 2013، ص:22.

العمليات المالية ذات العلاقة بالإيرادات والنفقات وتقديم التقارير والقوائم المالية الدورية إلى الجهات ذات العلاقة<sup>1</sup>.

إن نمو وتزايد الأنشطة الحكومية وتشعبها وتعدد اتجاهاتها أضاف أبعادا جديدة لما تقوم به الدولة، حيث تزداد ممارسة الحكومات في مختلف دول العالم المتقدمة منها النامية لوظائف جديدة وإدارة عدد من الأنشطة والبرامج التي تتماشى أساسا مع متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية فقد دخلت الحكومات في إدارة وتنفيذ العديد من البرامج في مختلف المجالات بهدف خدمة أفراد المجتمع، بعد أن كان دورها إلى عهد قريب قاصرا على تأدية الوظائف والخدمات التقليدية كالأمن والدفاع. ولاشك أن ذلك أدى إلى زيادة الدور الذي تلعبه الدولة في العصر الحديث وأصبح له الأهمية الكبرى في توجيه الاقتصاد القومي للدولة، وازدادت فاعلية هذا الدور بتطور وظيفة الحكومة وتطور مفهومها وما تقدمه من خدمات<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: مفهوم وخصائص وأهداف ووظائف المحاسبة العمومية

#### أولا: مفهوم المحاسبة العمومية (الحكومية)

تهتم المحاسبة العمومية عموما بتجميع البيانات المتعلقة بالعمليات المالية للوحدة المحاسبية وتسجيلها وتحليلها وعرض النتائج المترتبة عنها، وذلك في مجموعة من المفاهيم والمبادئ والقواعد والأساليب الفنية المتعارف عليها.

لا تختلف المحاسبة في الوحدات الحكومية من حيث المفهوم عن المحاسبة بصفة عامة، على أساس أن المحاسبة العمومية تعتبر ضمن فروع المحاسبة الخاصة التي تخدم متطلبات العمل داخل الوحدات الإدارية الحكومية بالدولة، فتعتبر المحاسبة في الوحدات عنصرا ضروريا لخدمة وظيفة الإدارة المالية للحكومة ولمقابلة الرقابة الإدارية والمحاسبية داخل الوحدات<sup>3</sup>.

إنه من الصعب أن نعطي تعريفا جامعا مانعا، للمحاسبة العمومية (الحكومية)، على الرغم من تعدد التعاريف المقترحة لها، فكل تعريف يعود إلى الزاوية المنظور منها إلى ماهية هذه المحاسبة، وسنحاول التطرق إلى بعضها، وعليه يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها:

- ورد في دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الأمم المتحدة بأنه " تعتبر المحاسبة العمومية أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية وأغراض

1 رأفت سلامة محمود، مرجع سابق، ص: (22-23).

2 محمد السيد سرايا، المحاسبة الحكومية في قطاع الجمارك، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003، ص: 50.

3 فتح الإله محمد أحمد محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية، كلية التجارة، جامعة النيلين، 2013، ص: 04.

الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية والموجودات المختلفة وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة.

- هي مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية الملزمة قانوناً، والتي تحكم تسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات المالية للوحدات الإدارية العامة، وتحقيق الرقابة المالية والضبط الداخلي، وتحليل وتفسير النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لتلك الوحدات والتي تفيد في تقييم أدائها، واتخاذ القرارات<sup>1</sup>.

- هي مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تحكم عملية تجميع وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الإدارية الحكومية والتي تتعلق بتحصيل الإيرادات العامة وأوجه إنفاقها على الأنشطة والخدمات التي تنوي الحكومة القيام بها، وذلك تمهيداً لعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية دورية وتقديمها إلى الجهات المعنية بالتعرف على نتائج أداء الحكومة<sup>2</sup>.

- هي عملية قياس وتسجيل وتفسير للعمليات المالية والأحداث المتعلقة بها بجمع واستخدام الموارد المالية العامة بوحدات الجهاز الإداري والحكومي وإنتاج وتوصيل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات<sup>3</sup>.

- هي المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي (العمومي)، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات، وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة، وفق التشريعات الرسمية والمبادئ والقواعد الخاصة بذلك<sup>4</sup>.

- هي تشمل كافة العمليات المتعلقة بتحصيل وصرف الموارد الحكومية ومن ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها، وتهدف المحاسبة الحكومية (العمومية) إلى إعطاء المعلومات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي للرؤساء والإداريين في الوحدات الحكومية والهيئة التشريعية وعلماء السياسة والمال والجمهور<sup>5</sup>.

- هي مجموعة القواعد والإجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة<sup>6</sup>.

1 سيد أحمد عبد العاطي وآخرون، المدخل في المحاسبة الحكومية والقومية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2016-2017، ص:10.

2 لؤي وديان، زهير الحدرب، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، 2010، ص:12.

3 إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة العربية 2010، عمان، الأردن، ص:44.

4 إسماعيل حسن أحمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2003، عمان، الأردن، ص:35.

5 فؤاد ياسر، وضاح مناع، عاطف الأخرس، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها النظرية والعملية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1994، ص:10.

6 محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية، 1988، ص:13.

- هي دراسة لمجموعة المبادئ والأسس والمعايير المتعارف عليها، ودراسة تطبيق للأساليب الفنية من تجميع وتبويب وتلخيص وتحليل للبيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي، بغرض فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات ومصروفات الحكومة، وبغرض اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب<sup>1</sup>.

- هي فرع من فروع المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومي بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ومصروفاتها والمساعدة في اتخاذ القرار<sup>2</sup>.

- هي فرع من فروع المحاسبة تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس والإجراءات المتعارف عليها في ضوء أساليب فنية فيما يتعلق بالموازنة العامة للدولة، وإعداد التقارير عن نتائج نشاط تلك الوحدات الحكومية، على الإشراف والرقابة والجهات المتعددة الأخرى، بصورة حقيقية، وتساهم في توفير البيانات والمعلومات ومعايير قياس الكفاءة ومعدلات الأداء اللازمة، التي تمكن من الرقابة المالية والقانونية، والحكم على كفاءة المسؤولين عن الوحدات الحكومية، وتساعد في تطوير الموازنة العامة للدولة وزيادة فاعليتها ومن ثم إمكانية تطبيق مبدأ المساءلة عن النتائج بعدالة وموضوعية<sup>3</sup>.

- هي ذلك الفرع من المحاسبة الذي يختص بتطبيق الأصول العلمية المتعارف عليها في المحاسبة المالية في مجال الوحدات الإدارية الحكومية بما يتماشى وطبيعة خصائص النشاط العام الحكومي، وبذلك فهي تتضمن مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية التي تساعد في التعرف على نواحي النشاط الحكومي وفرض الرقابة المالية والقانونية على الإيرادات والمصروفات العامة في حدود القوانين واللوائح والتعليمات الصادرة من السلطات المختصة<sup>4</sup>.

- هي مجموعة من المبادئ والقواعد والإجراءات التي تحكم تجميع وتبويب وتحليل وتسجيل وتلخيص وعرض العمليات المالية للوحدات الحكومية والتي تتعلق بتحصيل موارد الدولة أو إنفاقها بهدف إحكام الرقابة عليها وتوفير بيانات تساعد في تحقيق دقة إعداد الموازنة العامة للدولة في السنوات القادمة<sup>5</sup>.

- هي مجموعة مبادئ وقواعد وإجراءات تحكم عملية تجميع وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تقوم بها الوحدات الإيرادات العامة وأوجه إنفاقها على الأنشطة والخدمات التي تنفذها الحكومة وعرضها بشكل تقارير وقوائم مالية دورية لتقديمها إلى الجهات المختصة<sup>6</sup>.

1 صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، جامعة الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، 2008، ص: 05.

2 محي الدين عبد الرزاق حمزة، محاسبة قومية وحكومية، دار الإعصار العلمي، الطبعة الأولى، جامعة دمشق، 2017، ص: 09.

3 محمد فضل مسعد، وآخرون، المحاسبة الحكومية، مكتب المجمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، ص: 13.

4 محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، 2008، ص: 42.

5 عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، جامعة القاهرة، 2006، ص: 08. متاح على:

[https://up.top4top.net/downloadf-top4top\\_2576c7b4ab1-pdf.html](https://up.top4top.net/downloadf-top4top_2576c7b4ab1-pdf.html) تاريخ الإطلاع 2017-12-05.

6 نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص: 12.

- هي مجموعة المفاهيم والأسس والمعايير والقواعد والأساليب الفنية التي تمكن من إثبات تحصيل وصرف الموارد الحكومية وتقديم التقارير الدورية من تلك العمليات ونتائجها. بحيث تتمكن الجهات المعنية من إحكام الرقابة على هذه العمليات واتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب<sup>1</sup>.
- هي فرع من فروع المحاسبة تختص بدراسة المبادئ التي تحكم عمليات التقدير والتسجيل والتقارير المحاسبية عن الأنشطة التي تقوم بها الحكومة<sup>2</sup>.
- تشمل المحاسبة الحكومية (العمومية) تسجيل عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها، وتقديم التقارير الدورية إلى إدارة تلك المؤسسات أو الهيئات التشريعية ورجال السياسة والاقتصاد، وعليه فإن المحاسبة الحكومية تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على أموال الدولة<sup>3</sup>.
- هي مجموعة من القواعد والأسس والمبادئ والوسائل والأساليب والإجراءات والنظم المحاسبية، تستخدم كمرشد للبيانات المالية في الدفاتر المحاسبية، ذلك لإنتاج معلومات ذات دلالة موضوعية تحليلية وتجميعية لاتخاذ القرارات وفقا لمستوياتها الإدارية فيما يلي<sup>4</sup>:
  - ✓ التأكد من أن الإعتمادات المالية صرفت في الأوجه المخصصة لها؛
  - ✓ تقييم الأداء الحكومي وفقا للبرامج الإنمائية؛
  - ✓ متابعة المسار الاقتصادي والقدرة على تصحيحه وفقا للخطة التي تغطي عددا من السنوات المتتالية والمتصلة؛
  - ✓ توظيف البدائل المتنافسة على الموارد المتاحة.
- ويعرفها القانون المصري رقم 127 لسنة 1981 الخاص بالمحاسبة العمومية في المادة الثانية منه: بأنها القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وتأثيراتها وتسجيل وتبويب العمليات المالية التي تجريها وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلي وإظهار وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات وبحيث تعطي صورة حقيقية لها<sup>5</sup>.
- أما في الجزائر تم إستيحاء مفهوم المحاسبة العمومية من المرسوم الفرنسي الصادر في 31 ماي 1962، بأنها " مجموعة القواعد المطبقة على تسير النقود العامة " .

1 علي السعيد سنون، المحاسبة الحكومية والقومية- النظرية والتطبيق، دار الكتب القانونية، مصر، 2009، ص:20.

2 رأفت سلامة محمود، مرجع سابق، ص:14.

3 خالد امين عبد الله، محاسبة المنشآت غير هادفة للربح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص:77.

4 سليمة طبائبية، النظرية المحاسبية، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2016، ص:77، متاح على:

[https://drive.google.com/file/d/0Bzge0Nu\\_wXNFVzY4aTJKtU0xZEK/view?fbclid=IwAR3uEePz84DvPRxbWxeEDtnIgl\\_nk5x4ClzxYneatZpCpEt8I3IaCjMUWsw](https://drive.google.com/file/d/0Bzge0Nu_wXNFVzY4aTJKtU0xZEK/view?fbclid=IwAR3uEePz84DvPRxbWxeEDtnIgl_nk5x4ClzxYneatZpCpEt8I3IaCjMUWsw) ، تاريخ الإطلاع: 2018-10-05.

5 نواف محمد عباس الرمحي، مرجع سابق، ص:12.

فالنقود العامة Deniers publics، حسب هذا المرسوم هي " نقود الدولة، والمحافظات، والبلديات، والمؤسسات العمومية...".<sup>1</sup>

ظل هذا التعريف ساري المفعول طيلة قرن من الزمن إلى غاية صدور مرسوم 29 يسمبر 1962، والذي اعتبره بعيدا عن الواقع بفعل التطور الحاصل في نطاق المحاسبة العمومية، فعبارة النقود العامة وعلى الرغم من التوسع في مدلولها لتشمل كل الأموال ذات الطابع النقدي أي كل وسائل الدفع التي لها قوة إجرائية وكذا قيد المحفظة أي سندات الحقوق والديون المحولة آجلا إلى تحصيلات ومدفوعات، إلا أنها تستثني الأموال غير النقدية كالعقارات والمنقولات والمواد التي أصبحت اليوم ضمن مجال تطبيق المحاسبة العمومية<sup>2</sup>.

مما سبق من التعاريف يمكن القول أن المحاسبة العمومية هي مزيج من النصوص القانونية والقواعد التقنية والإجراءات الإدارية التي يلتزم بها كل طرف وعون من أعوان المحاسبة العمومية، كل حسب مهامه المخول والمكلف بها حسب النصوص والتشريعات الرسمية المعمول بها وتحت مسؤوليته.

ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

### 1-1- تعريف المحاسبة العمومية من الوجهة القانونية

يمكن تعريف المحاسبة العمومية من منطلق نص المادة الأولى من القانون 90-21 المؤرخ في 15-08-1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية وبمفهوم محتوى هذه المادة نستخلص بأن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية العامة التي حددها هذا القانون، كما حدد نطاق تطبيقها على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقه والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم. وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وكذا نظام محاسبتها<sup>3</sup>.

### 1-2- تعريف المحاسبة العمومية من الوجهة التقنية

تعرف المحاسبة العمومية من الجانب التقني بأنها "قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبة العمومية" ويعتبر هذا التعريف ضيق لأنه حصر مدلول المحاسبة العمومية في تقنية عرض

<sup>1</sup> محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص: 06.

<sup>2</sup> منصور الزين، درس المحاسبة العمومية، متاح على: <http://upload.4algeria.com/do.php?down=66776> تاريخ الإطلاع: 01-10-2018، ص: 02.

<sup>3</sup> المادة الأولى من قانون رقم 90-21 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية العدد: 35، 1990.



حسابات الهيئات العمومية، غير أن مجالها يشمل إضافة إلى ذلك العمليات المالية للآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والتزاماتهم ومسؤولياتهم<sup>1</sup>.

### 1-3- تعريف المحاسبة العمومية من الوجهة الإدارية

"هي قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين"، إن إضافة عنصر "تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين" إلى سابقه هو الذي جعل هذا التعريف يسمى بالإداري. لكنه يبقى محدوداً، لأنه يستثني الأمرين بالصرف، وكذا الجوانب الأخرى التي تدخل ضمن مجال تطبيق قواعد المحاسبة العمومية<sup>2</sup>.

ثانياً: خصائص المحاسبة العمومية

#### 1- الوحدة المحاسبية

تتخذ الوحدة المحاسبية شكل مشروع فردي أو شركات أشخاص أو أموال أو قسما من أقسام المشروع وكلها تقوم بنشاط اقتصادي يترتب عليه معاملات مالية رغم اختلاف نوع النشاط الذي تمارسه وبالتالي اختلاف نوع البيانات المحاسبية المعبرة عن ذلك النشاط، فعملية اعتماد الموازنة العامة للدولة هي الأساس، ليتم التحاسب عن الموارد القابلة للإنفاق في الوحدات الإدارية الحكومية وتوزيعها وفقاً للقيود والتعليمات المالية المعتمدة بالموازنة العامة للدولة، وبالضرورة فإن هذه الاختلافات أدت إلى اختلاف النظريات المحاسبية التي ظهرت نتيجة طبيعة تطور أنشطة الوحدات المحاسبية وتكييفها القانوني وهي امتداد منطقي لبعضها البعض لتفسير الأساس العلمي للنظم المحاسبية المختلفة، وتزامنت التطورات التي حصلت على التكيف القانوني لطبيعة الوحدة المحاسبية تبعاً لتطور المشاريع الاقتصادية وأسس تمويلها وإدارتها<sup>3</sup> وهذه النظريات هي:

#### 1-1- نظرية أصحاب المشروع (الملكية المشتركة)

ظهرت هذه النظرية في المشروعات الفردية وشركات ملاك المشروع فصاحب المشروع هو المسؤول عن ديون وقروض وأرباح وخسائر المشروع، وعليه تقاس نتيجة الأعمال عن طريق إيجاد الفرق بين أصول المشروع وخصومه أول الفترة وآخرها<sup>4</sup>.

وقد كانت هذه النظرية هي السائدة حين انتشرت المشروعات الفردية التي كانت تقوم بنشاط محدود نسبياً، وتتأسس هذه النظرية على أن وظيفة المحاسبة في المقام الأول هي قياس وتتبع القيمة الصافية للمشروع.

<sup>1</sup> منصور الزين، مرجع سابق، ص: 02.

<sup>2</sup> محمد مسعي، مرجع سابق، ص: 08.

<sup>3</sup> نواف محمد عباسي، مرجع سابق، ص: 18.

<sup>4</sup> زاهرة سواد، محاسبة المنشآت العامة والخاصة، دار الرابحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص: 31.

وعلى ذلك اعتبرت هذه النظرية الأصول ملكا لصاحب أو أصحاب المنشأة والخصوم عليه أو عليهم، كما اعتبرت الإيرادات والمصروفات ونتيجة لذلك ويعتبر صافي الربح زيادة في القيمة الصافية كما تعتبر نقصا لهذه القيمة<sup>1</sup>.

### 1-2- نظرية الشخصية المعنوية (المستقلة)

ظهرت هذه النظرية في نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، مع ظهور الثورة الصناعية التي تنتج عنها ضخامة الاستثمارات وظهور شركات المساهمة، التي اعتمدت في تمويل استثماراتها على كل من :

- ✓ المساهمين في صورة أسهم رأس المال؛
- ✓ المقرضين في صورة سندات قروض.

ولكبر حجم الشركات انفصلت الملكية عن الإدارة وأصبحت الملكية للمشروع، واعتبر المشروع وحدة مستقلة، لها كيائها المستقل عن ملاكها، ولها مالية مستقلة عن الذمة المالية للملاك. وتسجيل العمليات المالية يتم من وجهة نظر المشروع ذاته وليس ملاكه أو دائنيه.

- الأصول: تعتبر ملكا للمشروع وليس لملاكه؛

- الخصوم: تعتبر التزاما على المشروع<sup>2</sup>.

### 1-3- نظرية الأموال المخصصة

بعد أن عجزت النظريتين السابقتين عن تفسير الوحدة المحاسبية في الوحدات غير هادفة للربح ظهرت نظرية الأموال المخصصة كمحاولة لإبعاد فكرة الشخصية عن الوحدة المحاسبية ويعود الفضل في تأصيل هذه النظرية إلى وليم فاتر William Vatter في عام 1974<sup>3</sup>.

وقد فرض الفروض الضمنية للنظريات المحاسبية السابقة، وقام بنقد مبادئها ومفاهيمها كأساس لتقديم نظرية الأموال المخصصة وطبقا لهذه النظرية تفسر على أنها المال وليس التنظيم كما هو الحال في النظريتين السابقتين.

فمركز الاهتمام في هذه الحالة هو المال Fund ذاته، حيث يعتبر هو محور وظيفتي القياس والتوصيل المحاسبي.

1 البشير عبد العظيم البناء، مرجع سابق، ص: 10.

2 فؤاد الفسفوس، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر للتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص: 27.

3 إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة العربية 2010، عمان، الأردن، ص: 62.

وقد تم تعريف المال من طرف المجلس القومي للمحاسبة الحكومية بالولايات المتحدة الأمريكية بأنه وحدة محاسبية مستقلة تتضمن مجموعة متوازنة من الحسابات التي تسجل فيها النقدية وأية موارد أخرى وما يطرأ على كل ذلك من تغيرات ويخصص المال من أجل إنجاز أنشطة محددة، أو لتحقيق أهداف معينة طبقاً لتشريعات أو تعليمات أو قيود خاصة، ويعتبر تعريف المال كوحدة مالية ومحاسبية حجر الزاوية في مجالات التباين بين نظام المحاسبة الحكومية، ونظام المحاسبة الذي يطبق في تنظيمات قطاع الأعمال حيث ينعكس أثره جوهرياً على كثير من المفاهيم والإجراءات المحاسبية الأخرى.

وتقوم هذه النظرية على أساس أن جانب معين من الموارد يخصص لتأدية نشاط معين ويكون استخدام الموارد مقيداً بتحقيق الغرض الذي خصصت من أجله، وعليه تعتبر نظرية الأموال المخصصة هي أكثر هذه النظريات ملائمة على الأساس العلمي الذي تقوم عليه المحاسبة في الوحدات الحكومية ذات الطابع الإداري<sup>1</sup>.

## 2- النفقات الرأسمالية والنفقات الإدارية

لا يفرق بين النفقات الإدارية والنفقات الرأسمالية في المحاسبة العمومية رغم أنها تظهر في الموازنة العامة الأولى نفقات جارية والثانية نفقات رأسمالية وجميعها يغض النظر عن نوعيتها تقفل في نهاية السنة المالية في الحساب الختامي لأنها من تكلفة النفقات العامة التي صرفت خلال تلك السنة المالية وعدم التفرقة يرجع إلى:

✓ مبدأ سنوية الإنفاق المطبق في المحاسبة العمومية يعتبر أن ما تم إنفاقه ودفعه فعلاً خلال السنة المالية هو المصروف الذي يخصها بغض النظر عن هدف الإنفاق أو النتائج المترتبة عليه فالعبرة بزمن الصرف لا بنوعية المصروف؛

✓ النشاط الحكومي لا يتطلب تجميع رأسمال مستثمر لكون الموارد الحكومية متجددة سنوياً وأن النفقات الجارية في مجال الخدمات لا تعتبر نفقات إيرادية لعدم إسهامها في تحقيق الإيرادات؛

✓ مبدأ عمومية الإيرادات والنفقات يتطلب عدم الربط أو وجود علاقة سببية بين الإيرادات والنفقات فلا يتم مقابلة الإيرادات بالنفقات بصرف النظر عن مصدر الإيرادات أو الهدف من الإنفاق<sup>2</sup>.

## 3- الاندثار (الاستهلاك)

لا اندثار في المحاسبة العمومية رغم أنه مصروف لأنه لا يحتاج إلى اعتماد للإنفاق على الأصل المندثر (المستهلك) خلال الفترة المحاسبية (سنة عادة) ويعتبر الأصل الثابت نفقة في سنة شرائه واستخدامه استخدام الموارد الجارية في الفترة التي تحدث فيها لأنها تخفض من صافي قيمة الأموال في ذلك الوقت لذا

1 زاهرة سواد، مرجع سابق، ص: 31.

2 نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص: 21.

يتم فرض الرقابة على الأصول الحكومية بإتباع نظام العهد المسلمة إلى الموظف المسؤول عنها حتى تصل إلى مرحلة عدم صلاحية الاستخدام وعليه لا تحتاج إلى مسك سجلات لها ولا لإجراءات قيود بها وتسجل في السجلات الإحصائية بعد شرائها وتحميل كامل قيمتها على السنة المالية المشتركة فيها<sup>1</sup>.

#### 4- المخصصات والاحتياطات

تحصل الوحدات الحكومية على كل احتياجاتها من الإيرادات التي تفرضها الدولة، لذا لا تلجأ إلى اقتطاع مبالغ من الإيرادات لمواجهة خسائر محتملة (مخصصات) بسبب أنها لا تهدف للربح وبل تحتاج إلى حجز احتياطات للسبب ذاته أو أموال تغطية الخسائر بنفسها<sup>2</sup>.

#### 5- التسويات الجردية

لا تحتاج الوحدات الحكومية إجراءات تسويات جردية في نهاية السنة المالية لأنها تستخدم الأساس النقدي على أساس إثبات الإيرادات في السجلات المحاسبية عند دفعها بصرف النظر عن الفترة المحاسبية التي تخصصها سواء كانت تخص فترة سابقة أو لاحقة مما يساعد في سرعة تصوير الحساب الختامي والقوائم المالية الأخرى وبهدف الجرد السنوي إلى التحقق من سلامة الموجودات وإن قاعدة سنوية المصروفات وإحلال الأصول الثابتة عن طريق رصد المخصصات لذلك في الموازنة العامة للدولة<sup>3</sup>.

#### 6- التقارير والقوائم المالية

مفهوم الوحدة الإدارية المحاسبية الحكومية واختلاف طبيعة نشاطها واختلاف الأهداف التي تسعى لتحقيقها وأسلوب تحويلها يؤدي إلى متابعة تنفيذ الموازنة العامة للتحقق من مدى التزامها وإذعانها للقواعد القانونية والتعليمات المالية<sup>4</sup>.

7- تؤدي المحاسبة العمومية الوظائف الأساسية للمحاسبة عموماً وفي قياس وتسجيل وتبويب وإنتاج وتوصيل المعلومات المالية التي تفيد متخذي القرارات وهذا هو المفهوم الحديث والواسع للمحاسبة العمومية والذي لا يجعلها قاصرة على نتائج تنفيذ تقديرات الإيرادات والنفقات<sup>5</sup>.

8- إن المحاسبة العمومية هي المجال المتخصص بتقدير العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي وهذه من أهم خصائص المحاسبة العمومية (الحكومية)، وتعني أن المحاسبة العمومية تعتمد على وضع التقديرات المتوقعة للعمليات المالية من خلال الفترة القادمة وهو ما يسمى بالموازنة العامة، ويعزز هذه الخاصية والتشريعات والضوابط المالية العديدة، والإجراءات الإدارية التي تتبع سنوياً من أجل ضمان إصدار الموازنة العامة، ومروراً في مراحل محددة من دوائر السلطة التنفيذية إلى السلطة التشريعية<sup>6</sup>.

1 نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص:22.

2 نواف محمد عباس الرماحي، نفس المرجع السابق، ص:22.

3 نواف محمد عباس الرماحي، نفس المرجع السابق، ص:22.

4 نواف محمد عباس الرماحي، نفس المرجع السابق، ص:23.

5 اسماعيل حسين أحمر، مرجع سابق، ص:39.

6 اسماعيل حسين أحمر، نفس المرجع السابق، ص:39.

9- ترتبط المحاسبة الحكومية (العمومية) في الوحدات الحكومية دون غيرها، ومن هذه الخاصة تأخذ المحاسبة الحكومية أساس تسميتها، وعليه فإن النموذج المحاسبي الذي يخدم الوحدات الحكومية على المستوى الفردي أو الجماعي، يعتبر نموذجاً للمحاسبة الحكومية بغض النظر عن مجال نشاط الوحدة الحكومية<sup>1</sup>.

10- تقوم وحدات الجهاز الحكومي بأنشطة مالية متنوعة، منها النشاط الإنفاقي الكامل، أو الإرادي الكامل، أو النشاط الخدمي، أو النشاط التجاري، أو النشاط المختلط، فإنه من المؤكد أن تظهر نماذج متعددة للمحاسبة الحكومية وليس نموذج محاسبة واحد، ولكن تميزها جميعها ميزة أن النشاط الحكومي لا يهدف إلى تحقيق الربح، ولا يعني عدم السعي لتحقيق الإيراد، فتحصيل بدل خدمة تقدمها الحكومة للأفراد (والذي يعتبر في هذه الحالة إيراد) لا يعني بالضرورة أن الحكومة تسعى لتحقيق الربح، رغم أن البديل المحصل عن الخدمة قد يزيد عن تكلفة تلك الخدمة أو يساويها أو يقل عنها<sup>2</sup>.

11- انطلاقاً من خاصية عدم سعي الحكومة لتحقيق الربح، فإن المحاسبة الحكومية تلتقي مع محاسبة المنشآت (المؤسسات) غير الهادفة للربح، ومنها الأندية والجمعيات والمنظمات غير الحكومية المتخصصة أو المتعددة الأغراض والأنشطة، لكنها يختلف عنها في أن خصائص الوحدات غير الهادفة للربح (وغير حكومية) تختلف عن خصائص الوحدات الحكومية، ومن هذه الخصائص، على سبيل المثال عمر الوحدة وغرضها، ومصادر تمويلها والمجال الجغرافي لنشاطها، وارتباطها أو مرجعيتها، والجهات المكلفة بالرقابة عليها وعدم خضوعها للضوابط المالية التي تطبق في المحاسبة الحكومية.

12- لأغراض المحاسبة الحكومية بشكل خاص فإن الدولة تصدر تشريعات مالية محدد، وتعتبر هذه التشريعات مرجعية المحاسبة الحكومية، بالدرجة الأولى.

13- تتعلق المحاسبة الحكومية بالقطاع الحكومي، وينطبق مفهوم الحكومة على الوحدة الحكومية (الوزارة، أو الدائرة الحكومية، المؤسسة العامة المستقلة أو إدارة الحكم المحلي)، كما ينطبق على الحكومة بالمفهوم العام والذي يشمل جميع هذه الوحدات في الوقت نفسه ويتبع هذا المفهوم خاصية هامة في المحاسبة الحكومية وهي أن الوحدة تدير شؤونها المالية بذاتها، والتي هي في الأصل وزارة المالية، يضاف إلى ذلك أن الأداء المالي للوحدات الحكومية مجتمعة تعبر عنه وزارة المالية في تقارير مالية مركزية، وهي مسؤولة عنه أمام السلطة التشريعية، وفي مجال الشؤون المالية تتولى السلطة التشريعية الرقابة على الأداء المالي للوحدات الحكومية عن طريق ذراع رقابي لها يأخذ مسمى ديوان المحاسبة أو ديوان الرقابة المالية أو خلافاً<sup>3</sup>.

1 اسماعيل حسين حمرو، مرجع سابق، ص:39.

2 اسماعيل حسين حمرو، نفس المرجع السابق، ص:40.

3 اسماعيل حسين حمرو، نفس المرجع السابق، ص:41.

14- في المحاسبة الحكومية تعتبر تكلفة إحلال أصل ثابت بأصل جديد يحل محله من المصروفات وتحمل للفترة التي تم فيها إحلال الأصل الجديد، ويتم الإحلال للأصل بناء على تخصيص الاعتماد المالي اللازم، في الفترة المرغوب فيها إحلال الأصل.

### ثالثاً: أهداف المحاسبة العمومية

إن الغاية من التطبيق الإجباري للمحاسبة العمومية هو<sup>1</sup>:

- ✓ ضمان حماية الأموال العمومية من أشكال التلاعب بها وسوء استخدامها؛
- ✓ ضمان احترام الترخيصات المحددة في إطار الميزانية العامة؛
- ✓ ضمان احترام القوانين وتطبيق مضمون المخطط التنموي للوحدة في إطار الميزانية العمومية؛
- ✓ التحقق من احترام مبدأ المشروعية وفعالية الاختيارات الملائمة؛
- ✓ التحقق من وحدة الفعل المالي ودمج العمليات المالية في المحاسبة الوطنية؛
- ✓ التمكن من معرفة تكاليف أسعار ومردود الخدمات العمومية؛
- ✓ توفير المعلومات لغرض المسائلة والرقابة (الإدارية والمالية)؛
- بالنسبة للمساءلة المالية: الهدف هو توفير المعلومة والتأكد من انتظام القيد والتسجيل وصحتها وسلامة السجلات المالية والتقارير وكذا صدق المعلومة؛
- بالنسبة للمساءلة الإدارية: التأكد من حسن استخدام الموارد المخصصة للوحدة العمومية، وتقييم أداء المصالح العمومية وتدخلات أعوانها؛
- المساءلة عن الأداء<sup>2</sup>: وتهدف المحاسبة الحكومية إلى توفير المعلومات اللازمة لتقويم البرامج والأنشطة بالوحدة للتأكد من إنجاز الأهداف والبرامج المتوسطة والمكلفة بها؛
- تمكين أعوان التنفيذ من إظهار نتائج الإنجازات على أساس الوضعيات المالية أو الحسابات الختامية؛
- ✓ ترشيد الإنفاق على النحو الذي يكفل فاعلية النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة<sup>3</sup>؛
- ✓ المساعدة في اتخاذ القرارات وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة<sup>4</sup>.

### رابعاً: وظائف المحاسبة الحكومية (العمومية)

لا تعتبر المحاسبة الحكومية (العمومية) غاية في حد ذاتها، شأنها في ذلك شأن فروع المحاسبة الأخرى، وبما أن المحاسبة الحكومية تعتبر كنظام للمعلومات تقوم بوظائف مختلفة الهدف منها تجميع وإيصال

1 العربي بوعمران محمد، المحاسبة العمومية، دار الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2017، ص:10.  
2 خماس حسين، تطوير المحاسبة العمومية (الحكومي) لزيادة فعالية رقابة أنشطة الوحدات الحكومية وقياس أدائها في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، تاريخ 06-10-2013، ص:16.  
3 صلاح الدين عبد المنعم مبارك، مرجع سابق، ص:07.  
3 زاهرة سواد، مرجع سابق، ص:27.

المعلومات والبيانات الخاصة بمختلف أنشطة الحكومة إلى كافة الأطراف الذين ترتبط أو تتأثر قراراتهم وتصرفاتهم بأنشطتها بصورة لها أهميتها ودلالاتها.

إن وظائف المحاسبة الحكومية تشكل ركنا أساسيا من أركان الإدارة المالية العامة للنشاط الحكومي مما تتضمنه من مهام في مجالات الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار.

فعلى مستوى الرقابة فإن المحاسبة الحكومية تمثل جزءا هاما من النظام الكفؤ، يعتبر ضروريا لتقديم كافة البيانات المالية الملائمة والموثوق فيها إلى مسؤولي هذه الإدارة لاستخدامها في أنشطتها بكفاءة فعالية. كما تكمن العلاقة من مقارنة الأداء الفعلي في تنفيذ الأنشطة وتقديم الخدمات، مع الأداء المخطط لها ضمن معايير مالية محددة، وتعتبر الموازنة العامة أداة هامة في النظام الرقابي الحكومي، إذ أنها تمثل خطة الحكومة لسنة مقبلة، تتضمن مجموعة من المخصصات المالية التي سبق إقرارها من السلطة التشريعية، وتقوم المحاسبة الحكومية بالتركيز على بيان نتائج تنفيذ هذه الموازنة وتوفير المعلومات ضمن تقاريرها المختلفة والتي توضح بصورة رئيسية مدى تقيد الحكومة بالمخصصات المالية المعتمدة في الموازنة العامة<sup>1</sup>.

أما على مستوى التخطيط فإننا نجد أن المحاسبة الحكومية تلعب دور هاما في هذا المجال، فالحكومة تسعى عن طريق خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية. قصيرة وطويلة الأجل، إلى تنظيم الموارد العامة بما فيها الموارد المالية، وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف العامة، في ظل المؤشرات المتزايدة على ندرة الموارد، ونتيجة بتزايد حاجات المواطنين أصبحت عملية التخطيط من أهم الواجبات التي تواجهها الحكومات المعاصرة.

إن القيام بهذه الواجبات يقتضي أن يتوافر مسؤولي التخطيط، البيانات والمعلومات المالية والاقتصادية المناسبة حتى يتم وضعها الخطط المختلفة على أسس عملية تراعي تحديد الأولويات والاختيار بين البدائل وهنا يأتي دور المحاسبة الحكومية في توفير هذه البيانات عن أنشطة أجهزة الحكومة وتشمل هذه البيانات والمعلومات بما يلي:

- ✓ بيانات عن حجم الإنفاق على المشاريع المختلفة (طرق، مدارس، مستشفيات... إلخ)؛
  - ✓ بيانات عن حجم الإنفاق على الخدمات المختلفة لكل وزارة أو دائرة (صحة، تعليم، رعاية اجتماعية... إلخ)؛
  - ✓ بيانات عن التوزيع الجغرافي للمشاريع؛
  - ✓ بيانات عن حجم الإيرادات ومصادرها (ضرائب، رسوم... إلخ)؛
  - ✓ بيانات عن حجم ومصادر التمويل (قروض داخلية، قروض خارجية... إلخ)؛
- إن مثل هذه البيانات وإن كانت تاريخية إلا أنها ستوفر لمسؤولي التخطيط قاعدة أساسية يستخدمونها في تحديد مسار العمل المستقبلي<sup>2</sup>.

1 رأفت سلامة محمود، مرجع سابق، ص: (16-17).

2 رأفت سلامة محمود، نفس المرجع السابق، ص: 18.

وعلى مستوى اتخاذ القرارات نجد أن المحاسبة الحكومية تقدم خدمة كبيرة لكل من يحتاج إلى اتخاذ قرار يتعلق بالأنشطة الحكومية، فالمستثمرون يحتاجون إلى بيانات المحاسبة الحكومية، كما أن الإدارة المالية العامة تحتاج إلى هذه البيانات لاتخاذ القرارات حول الأمور التالية:

- ✓ قرارات الاستثمار في المشاريع الرأسمالية؛
- ✓ قرارات لتصويب أداء الوحدات الحكومية؛
- ✓ قرارات لتوفير التمويل اللازم لخدمة الدين العام في القطاع الحكومي (العمومي)؛
- ✓ قرارات حول التوزيع العادل للموارد؛

مما سبق ذكره نستطيع القول أن وظائف المحاسبة الحكومية المختلفة تسعى إلى تقديم البيانات والمعلومات التالية:

- ✓ تقديم معلومات وبيانات عن مدى تقييد الحكومة بالقوانين والأنظمة؛
- ✓ تقديم معلومات وبيانات من أجل تقييم أداء الإدارة الحكومية؛
- ✓ تقديم معلومات وبيانات عن نتائج أعمال الحكومة والمركز المالي لها؛
- ✓ تقديم معلومات وبيانات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية؛
- ✓ تقديم معلومات وبيانات عن التوزيع العقلاني للموارد، ونوعية الخدمات المقدمة، والقدرة على تقديم خدمات مستقبلية<sup>1</sup>.

الفرع الثالث: مستخدمو المعلومات المحاسبية والملاح الرئيسية للمحاسبة العمومية

أولاً: الملاح الرئيسية للمحاسبة العمومية

تتلخص الملاح الرئيسية للمحاسبة العمومية في غرضين رئيسيين هما الأغراض الرقابية والأغراض الإدارية.

### 1- الأغراض الرقابية

- ✓ يجب أن تصمم نظم الحسابات بحيث ترى مدى التقيد بالقوانين واللوائح والتعليمات السائدة؛
- ✓ يجب أن يتواجد الربط بين الحسابات المفتوحة بالدفاتر الحكومية وبين المبالغ المعتمدة من السلطة التشريعية، وهذا يعني أن المحاسبة والموازنة العامة للدولة لا بد وأن يكونا عنصرين متلازمين من نظام متكامل للرقابة المالية؛
- ✓ يجب أن تصمم الحسابات بطريقة تسمح بالتحقق في كفاية الاحتفاظ بالأموال والأصول العامة التي تودع في عهدة الموظفين الإداريين؛
- ✓ لا بد وأن تتضمن النظم المحاسبية إجراءات فعالة للمراقبة الداخلية والمراجعة الداخلية لمختلف العمليات والبرامج؛

<sup>1</sup> رافت سلامة محمود، مرجع سابق، ص: 18.



✓ يجب أن يصمم نظام الحسابات بحيث يسهل مهمة المراجعة المستقلة التي تجري عليه والتي تستند إلى جميع المستندات والسجلات والأموال والممتلكات<sup>1</sup>.

## 2- الأغراض الإدارية

✓ يجب أن تصمم حسابات الوحدات الحكومية بحيث تعطي المعلومات التي تمكن المسؤولين في الوحدة وفي الجهات المركزية من الحكم على ما إذا كانت أي خدمة تؤدي بكفاية وبأقل تكلفة تكلفة؛

✓ يجب أن تكون الحسابات المنشورة بسرعة ووضوح الحقائق الأساسية عن المالية العامة للدولة والحسابات القومية وقد زادت أهمية هذا الهدف حديثا ولكن صعب التحقيق نظرا لأن البساطة في الحسابات النهائية غير متيسرة مع تمثيلها لعدد من العمليات المعقدة؛

✓ لا بد أن تصمم الحسابات الحكومية بطريقة تعطي المعلومات اللازمة للتحليل والتخطيط الاقتصادي للنشاط الحكومي؛

✓ إن تحمل الحكومة المسؤولية بقاء الاقتصاد القومي في حالة جيدة يجعل من الضروري متابعة آثار الإنفاق الحكومي وجباية الواردات والاقتراض. ويساعد على هذه المتابعة إلى درجة كبيرة تحليل الحسابات الحكومية، ويجب أن تحتوي هذه الحسابات على مادة كافية لتحليل الوقائع الماضية والاتجاهات الحالية وإجراء تقديرات المستقبل؛

✓ هذه هي الأغراض الرقابية والإدارية للمحاسبة الحكومية، وفي الماضي تركز اهتمام معظم الحكومات على الوظائف الرقابية فقط، بينما يتزايد الاهتمام حاليا بالوظائف الإدارية أيضا، فالناحية الرقابية تعني المسائل القانونية بإنشاء نموذج للرقابة على الإيرادات والمصروفات يسمح بالتحقق من جانب السلطة التنفيذية والتشريعية من أن الأموال العامة استخدمت لأغراض عامة وفي حدود القوانين واللوائح، أما الاعتبارات الإدارية فتتطلب أن تمسك الحسابات على أساس يسمح بالقياس والتحليل المستمر للبرامج الحكومية ودرجة الكفاية التي تنفذها<sup>2</sup>.

## ثانيا: مستخدمو المعلومات المحاسبية

1- الإداريون: وهم المسؤولون عن الإدارة اليومية للأعمال الحكومية وتحديد مراكزها المالية.

2- مجلس الشعب: الذي توفر له المعلومات من قبل بعض الجهات الرقابية للتأكد من تنفيذ السياسات وأن الأموال العامة تنفق في الأوجه المخصصة لها، كما تساعد تلك المعلومات في رسم السياسات المستقبلية.

<sup>1</sup> محمد فضل مسعد وآخرون، مرجع سابق، ص:37.

محمد فضل مسعد وآخرون، نفس المرجع السابق، ص:38.<sup>2</sup>

3- الدول الدائنة والبنوك الدولية وصندوق النقد الدولي: حيث يهتمون بدراسة الأحوال المالية للحكومة ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها وخدمة ديونها.

4- المواطنون: أفراد الجمهور بصفة عامة كمجموعة خاصة لها بعض الاهتمامات بالأحوال المالية والإدارة المالية لحكوماتهم<sup>1</sup>.

5- المستثمرون ورجال الأعمال: يستند المستثمرون إلى بيانات المحاسبة ضمن معلومات أخرى لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية، تتضمن البيانات المحاسبية معلومات قوة مركز الحكومة المالي، ونسبة النمو الاقتصادي، وحجم المديونية، وقدرة الدولة على السداد، وتتضمن البيانات الأخرى معلومات عن قوانين الاستثمار، واستقرار البلد<sup>2</sup>.

6- الباحثون والدارسون: تساعد تحليلات الباحثين والدارسين، للبيانات المحاسبية الحكومية، ذوي العلاقة، في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية وتهدف الأبحاث والدراسات للبيانات المحاسبية الحكومية إلى تقييم الأداء وتحسين التخطيط.

### ثالثاً: أنواع الإعتمادات المالية في المحاسبة العمومية

أوصت اللجنة القومية للمحاسبة العمومية بالولايات المتحدة الأمريكية، ضمن مجموعة المبادئ والإجراءات التي وضعتها في عام 1951. وفي عام 1968، بتصنيف الاعتمادات وتقسيمها على النحو التالي<sup>3</sup>:

الاعتماد العام، اعتماد الإيرادات المخصصة، اعتماد رأسمال العامل، اعتماد إيرادات مقابل منفعة خاصة، اعتماد فوائد السندات، اعتماد استهلاك السندات، اعتماد الوكالات أو الوصايا، اعتماد الهيآت أو المؤسسات العامة.

كما أوصت اللجنة، بأن تمسك الجهة الإدارية مجموعتان أخريتان من الحسابات المتوازنة وهما:

- ✓ حسابات الديون "طويلة الأجل"؛
- ✓ مجموعة حسابات "الأصول الثابتة".

1 صلاح الدين عبد المنعم مبارك، مرجع سابق، ص:8.

2 توفيق عبد الجليل، خالد البدور، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، القاهرة، 2009، ص:13.

3 محمد فضل مسعد، مرجع سابق، ص:27.

## الفرع الرابع: أوجه الشبه والاختلاف بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

### أولاً: أوجه التشابه بين المحاسبة العمومية والمحاسبة المالية

1- استخدام نظرية القيد المزدوج: تعتمد كلا من المحاسبة العمومية والمالية على نظرية القيد المزدوج عند إثبات العمليات المالية في الدفاتر ويعني ذلك أن كل عملية مالية لها طرفان طرف مدين والآخر دائن بنفس القيمة<sup>1</sup>؛

2- يعتمد النظام المحاسبي في كل منهما على مجموعة مستندية ومجموعة دفترية وإن اختلف الشكل والمسميات؛

3- تشابه العمليات المحاسبية (الوظيفة المحاسبية) في النظامين في حصر وتسجيل وتحليل وتبويب وتلخيص البيانات المحاسبية وعرضها في شكل تقارير وقوائم مالية كما أن الدورة المحاسبية في كل منهما متشابهة إلى حد كبير؛

4- يقوم كل من النظام المحاسبي الحكومي والمالي على أساس التبويب السليم للحسابات بما يتناسب مع طبيعة نشاط الوحدة وأهداف النظام المحاسبي بهدف تسهيل إعداد التقارير والقوائم المالية وتحديد درجة الإفصاح فيها؛

5- اعتماد النظام المحاسبي في كل منهما على مجموعة من الأسس والوسائل المحاسبية والإدارية والتي تشكل الإطار العام لنظام الرقابة الداخلية وإن اختلفت التفاصيل<sup>2</sup>؛

6- الوحدة الزمنية: عادة ما تتحقق المحاسبة في الوحدات الحكومية المحاسبية في المنشآت التجارية من حيث تحديد الوحدة الزمنية وفي الغالب سنة مالية كاملة (اثني عشر شهراً) وقد يختلف تاريخ بدايتها وتاريخ نهايتها من دولة لأخرى، قد تبدأ أول يناير وتنتهي آخر ديسمبر، في أحيان أخرى تبدأ في أول جويلية وتنتهي آخر جوان من كل عام.

وكل من المحاسبين تقوم على أساس مبدأ الاستقلال للوحدة الزمنية، فهو في المحاسبة التجارية (المالية) يقتضي قياس نتيجة نشاط الوحدة المعنية خلال الفترة الزمنية الأخرى، ويتم ذلك بمقابلة الإيرادات التي تتحقق خلال الفترة بالمصروفات (النفقات) المتعلقة بها بصرف النظر عن إتمام عملية التحصيل أو السداد (وهو ما يعرف بالأساس النقدي)<sup>3</sup>.

7- وحدة القياس الرئيسية المستخدمة في كل من النظام المحاسبي الحكومي والنظام المحاسبي المالي هي النقود بافتراض ثبات قيمة وحدة النقد في ظل التقلبات السائدة في مستويات الأسعار، وذلك بالرغم من أن استخدام وحدة النقد الثابتة كوحدة قياس، بدون الأخذ في الاعتبار التقلبات في القوة الشرائية للنقود، يؤثر على

1 محي الدين عبد الرزاق حمزة، مرجع سابق، ص:10.

2 اسماعيل خليل اسماعيل، مرجع سابق، ص:57.

3 محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص:77.

الأهداف التقليدية التي يسعى النظام المحاسبي إلى تحقيقها بسبب عدم دقة البيانات والمعلومات التي يوفرها أيا من نظامي المحاسبة الحكومية والمالية<sup>1</sup>.

### ثانيا: أوجه الاختلاف

تختلف المحاسبة الحكومية والمحاسبة المالية في النواحي التالية:

1- تهدف المحاسبة المالية على مستوى الوحدات الاقتصادية إلى تحديد نتيجة نشاط هذه الوحدات من ربح أو خسارة وبيان المركز المالي.

بينما في المحاسبة الحكومية (العمومية) لا يتم إعداد قوائم النتيجة بالشكل المعروف في المحاسبة المالية حيث أن الوحدات الحكومية لا تهدف أصلا إلى تحقيق الربح بل أنشأت لتقديم خدمات عامة.

2- نتيجة لاختلاف طبيعة الوحدات الاقتصادية عن طبيعة الوحدة الحكومية (وهي وحدة خدمات عامة)، فإن المحاسبة على المستوى الأول تهتم بتوضيح وبيان عناصر رأسمال المستثمر ودورانه بينما في المحاسبة الحكومية فلا مجال لتسجيل رأسمال معين حيث أن الوحدات الإدارية الحكومية يتم تمويلها سنويا عن طريق الموازنة العامة للدولة؛

3- في المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية يتم التفرقة بين المصروفات الإرادية، والمصروفات الرأسمالية حتى يتم مقابلة الإيرادات بالنفقات على أساس سليم وصولا إلى صافي الربح، بينما في المحاسبة الحكومية لا توجد هذه التفرقة فالعبرة فيها بالإنفاق أو التحصيل فقط؛

4- تشير المحاسبة على مستوى الوحدة الاقتصادية في قياس نتائج أعمالها على أساس الاستحقاق والذي يعنى باعتبار السنة المالية وحدة زمنية مستقلة تحمل بكل مصروف يخصها بغض النظر عن دفعه أو عدم دفعه ويدرج في إيرادات الحساب الختامي كل ما يتعلق بالنسبة بغض النظر عن تحصيلها. بينما تعتمد الوحدات الحكومية في قياس نتيجة نشاطها على خليط من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق؛

5- يختلف شكل ومضمون الحساب الختامي الذي يعد في الوحدات الإدارية الحكومية. عن شكل الحسابات الختامية التي تعد لدى ما وصل إليه تنفيذ الموازنة العامة تقارن من خلاله الإيرادات المحصلة بالإيرادات المقدره، بينما نجد أن الحسابات الختامية أو قائمة الدخل في الوحدات الاقتصادية تمر بمرحلتين:

✓ المرحلة الأولى: ... قياس نتيجة الاستغلال العادي (إجمالي الربح)؛

✓ المرحلة الثانية: ... بيان صافي الربح أو الخسارة<sup>2</sup>.

1 محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص: 47.

2 البشير عبد العظيم البنا، مرجع سابق، ص: (13-14).

- 6- تعتمد المحاسبة الحكومية على نظرية الأموال المخصصة بينما المحاسبة المالية تعتمد على أساس نظرية الشخصية المعنوية؛
- 7- تعتمد على التشريعات والنظم والتعليمات المالية وتكون المصدر الرئيسي لأسس وإجراءات وقواعد المحاسبة الحكومية إضافة إلى ما تصدره الجمعيات والهيئات العلمية والمهنية بينما تعتمد المحاسبة المالية على ما تصدره الجامعات العلمية والمهنية من معايير وتوجيهات لصياغة المعايير والمبادئ واجبة التنفيذ؛
- 8- في المحاسبة الحكومية لا توجد علاقة سببية بين النفقات والإيرادات فمصدر إيرادات الدولة القوانين وأساس النفقات هي الخدمات التي تلتزم الدولة بتأديتها ويتم إعدادها بتقدير النفقات ثم تدبير الموارد اللازمة لتغطيتها والعلاقة بين الإيرادات والنفقات تقتصر على الناحية التمويلية فقط فالإيرادات هي مصدر النفقات وليس العكس، بينما في المحاسبة المالية توجد علاقة سببية بين النفقات والإيرادات فيتم إعداد الموازنة بتقدير الموارد المتوقع الحصول عليها وتحديد النفقات اللازمة لتحقيق هذه الموارد وتقتصر وظيفة الموازنة على الاستخدام الداخلي في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛
- 9- في المحاسبة الحكومية الهدف ليس قياس الربح أو الخسارة لذا لا يحتسب الاستهلاك على الأصول الثابتة ولا تظهر حسابات خاصة بالأصول الثابتة أصلاً لأنها تعتبر نفقات تخص السنة المالية التي اشترت بها. أما في المحاسبة المالية الهدف هو معرفة الربح أو الخسارة التي تخص الفترة الزمنية المحاسبية (عادة ما تكون سنة)، لذا يتم توزيع تكلفة الأصل على عمره الإنتاجي للحصول إلى ضافي الربح الحقيقي (العادل)، وهذا ما يسمى بالاستهلاك؛
- 10- لا تكون المخصصات والاحتياطات اللازمة لمقابلة الخسائر المحتملة أو المتوقعة لأن الحكومة تواجهها عند حدوثها في المحاسبة الحكومية أما عند المحاسبة المالية تكون المخصصات والاحتياطات وفقاً لقاعدة الحيطة والحذر بهدف الملاحظة على رأس المال؛
- 11- المحاسبة الحكومية (العمومية) تطبق مبدأ عمومية الإيرادات والنفقات أما المحاسبة المالية لا تطبق هذا المبدأ لإستقلال الوحدة الاقتصادية.

والجدول التالي رقم: (1-2) يوضح أوجه الاختلاف بين المحاسبة الحكومية (العمومية) والمحاسبة التجارية (المالية).

العدد	عناصر الاختلاف	المحاسبة العمومية	المحاسبة المالية
01	نظرية تفسير الوحدة المحاسبية	نظرية الأموال المخصصة	نظرية أصحاب المشروع أو النظرية الشخصية المعنوية المستقلة
02	مصدر المبادئ الأسس	القوانين والأنظمة والتعليمات الحكومية	المعايير التي تصدرها المجامع والمجالس العلمية والمهنية
03	الالتزام بالمبادئ والأسس والطرق	التميط هو السمة الأساسية وليس هناك مرونة للخروج على ذلك	هناك مرونة بالاختيار بين عدة طرق وأسس مقبولة
04	الموازنة	الركيزة الأساسية للنظام وهناك تكامل وتزامن بينهما	أداة داخلية للتخطيط والرقابة والتكامل والتزامن قد لا يكون موجودا
05	أساس قياس النتائج	الأساس النقدي، المختلط (الأساس النقدي المعدل، أساس الاستحقاق المعدل)، أساس الالتزام، أساس الاستحقاق	أساس الاستحقاق
06	مبدأ عمومية الإيرادات	يطبق لعدم استقلال الوحدات	لا يطبق لاستقلال كل وحدة بذمتها المالية
07	مفهوم المقابلة	تتم المقابلة بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة بغرض قياس الفائض أو العجز	تتم المقابلة بين الإيرادات والمصروفات لقياس الربح أو الخسارة
08	المصروفات والإيرادات	لا تفرق بين العناصر الجارية والرأسمالية عند قياس النتائج	تفرق بين العناصر الجارية والرأسمالية عند قياس النتائج
09	الإهلاكات	لا تحسب الإهلاكات على الأصول الثابتة	تحسب الإهلاكات على الأصول الثابتة
10	المخصصات	لا تكون مخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة، وقد تكون مخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة عند استخدام أساس الاستحقاق	تكون مخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة وفقا لقاعدة الحيطة والحذر
11	الاحتياطات	لا تكون احتياطات لدعم المركز المالي	تكون احتياطات لدعم المركز المالي
12	السجلات البيانية والإحصائية	دورها أصيل وأساسي في المجموعة الدفترية	دورها ثانوي في المجموعة الدفترية

المصدر: إسماعيل خليل إسماعيل، مرجع سابق، ص: (83-85).

## المطلب الثاني: أنواع الوحدات التنظيمية وتصنيفاتها والخصائص التشغيلية لها الفرع الأول: أنواع الوحدات التنظيمية وتصنيفاتها

تعرف المحاسبة بأنها نظام للمعلومات الذي يقوم بقياس ومعالجة وتوصيل المعلومات المالية عن وحدة اقتصادية معينة سواء كانت تلك الوحدة عملا تجاريا أو دائرة حكومية أو جمعية خيرية. وتقدم المحاسبة خدمة جوهرية عن طريق تجهيز المعلومات عن الوحدة إلى المستفيدين من المعلومات المحاسبية عن أية وحدة يعتمد على أهداف خصائص تلك الوحدة وطريقة نشاطها لذلك تقسم الوحدات من ناحية أهدافها التشغيلية إلى وحدات هادفة للربح ووحدات غير هادفة للربح.

### أولا: الوحدات الهادفة للربح

وهي الوحدات التي تهدف إلى تحقيق الربح نتيجة لنشاطها وتتخذ هذه الوحدات شكل التاجر المفرد أو شركات الأشخاص أو شركات الأموال وتطبق المحاسبة التجارية على هذه الوحدات؛

### ثانيا: الوحدات غير هادفة للربح

هي وحدات تؤدي خدمات ومنافع اجتماعية وتقدم أحيانا سلع دون أن تسعى لتحقيق أرباح لأي مالك لأن ملكيتها لا تعود لشخص واحد أو مجموعة معينة من الأشخاص وتتصف حقوق الملكية بأنها غير قابلة للبيع أو التجارة، وأن أي زيادة في إيراداتها تستخدم في تحسين الخدمة أو توسيع نطاق أدائها، وتصنف التنظيمات غير هادفة للربح بعدة طرق نتناول منها تصنيفا وفقا لطبيعة التنظيمات حيث تنقسم إلى مجموعتين:

### 1-تنظيمات عامة (حكومية)

وتتكون من الوزارات والدوائر التابعة لها التي تقوم بتقديم الخدمات العامة إلى المواطنين وهي الخدمات السيادية والخدمات الاجتماعية وخدمات البنية الأساسية (التحتية) وتقوم هذه الوحدات بتقديم خدماتها دون مقابل أو بمقابل رمزي، وكذلك من المؤسسات الاقتصادية التي تقدم خدماتها بمقابل، هو ثمن السلع والخدمات التي يقدمها المواطنون لها لقاء حصولهم على تلك السلع والخدمات؛

### 2-تنظيمات خاصة (اجتماعية)

وتتكون من الجمعيات الخيرية والمهنية والنقابات والنادي وأي تنظيمات أخرى لا تستهدف الربح. ويتم إنشاء هذه التنظيمات وفقا لرغبة مجموعة من الأفراد تدفعهم مشاعر الوطنية والإنسانية إلى تقديم المنح والهبات للأغراض الاجتماعية، أو يتم إنشاؤها بواسطة مجموعة من الأفراد ينتمون إلى مهنة معينة يسعون إلى توفير خدمات لأعضاء المهنة مثل النقابات والجمعيات العلمية، أو قد ينشأ التنظيم بواسطة مجموعة من الأفراد يجمعهم هدف اجتماعي سواء كان ثقافيا أو رياضيا.

وقد بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB في بيانه رقم 04 من مفاهيم المحاسبة المالية سنة 1980 الخصائص الآتية للتفريق بين التنظيمات غير هادفة للربح وتنظيمات الأعمال (التجارية) في النقاط التالية:

- ✓ إن الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح تستلم معظم مواردها من موردين (الأشخاص الذين يدفعون الموارد) لا يتوقعون أن يحصلوا على مقابل أو منفعة اقتصادية مباشرة تتناسب مع ما قدموه من أموال؛
- ✓ إن الوحدات غير الهادفة للربح لا تهدف إلى الربح لقاء تقديمها للسلع والخدمات، فالهدف التشغيلي لها هو تقديم أكبر ما يمكن من السلع والخدمات للمواطنين وبأفضل نوعية ممكنة بحدود الموارد المتوفرة وليس هو الحصول على الأرباح؛
- ✓ إن ملكية الوحدات غير الهادفة للربح لا تعود لشخص أو أشخاص معينين وإنما لعموم المواطنين في حالة التنظيمات الاجتماعية الأخرى غير الهادفة للربح لذلك فإن هذه التنظيمات لا يمكن بيعها أو نقل ملكيتها أو رهنها وفي حالة الخصخصة لوحدات القطاع العام مثلا فلا يستلم أي شخص جزء من الأموال المتبقية من التصفية وإنما يرجع المتبقي من الأموال للخزينة العامة وليس لشخص أو أشخاص معينين.

### الفرع الثاني: الخصائص التشغيلية للوحدات التنظيمية

تتشابه الخصائص التشغيلية لكل من المنظمات غير الهادفة لتحقيق الربح ومشروعات الأعمال في عدد من المجالات، فكلاهما يستخدم الموارد النادرة في إنتاج وتوزيع السلع أو الخدمات التي قد تتشابه في بعض الأحيان، وكلاهما يحصل على مستلزمات الإنتاج من نفس المصادر من خلال عملية التبادل في السوق، وكلاهما يسيطر على الموارد المتاحة واستخدامها في العمليات الجارية أو الاحتفاظ بها للاستخدام في المستقبل، وكلاهما عضو في نشاط النظام الاقتصادي للدولة يكمل بعضه ببعض من خلال علاقة التبادل المباشرة وغير مباشرة، كلاهما يواجه مشكلة القابلية للنمو "Financially viable" حاليا حتى يحقق أهدافه التشغيلية. وذلك بالحصول في الفترة الطويلة على الأقل على الموارد اللازمة لتوفير السلع والخدمات بمستويات كمية ونوعية مرضية وإلى جانب تشابه الخصائص التشغيلية هذه، فإن كلاهما يحتاج إلى نظم معلومات مناسبة وملئمة لتوفير معلومات تفيد في مجال تخطيط وتوجيه ورقابة وتقييم استخدام الموارد المتاحة وكلاهما يحتاج إلى طرق قياس وتحليل ومعايير ومقاييس للتقييم. وإن كانت هذه الطرق والمقاييس تختلف فيما بينها<sup>1</sup>.

وبالرغم من مجالات التشابه هذه، إلا أنه توجد بعض الخصائص التشغيلية التي تميز المنظمات غير الهادفة للربح عن مشروعات الأعمال، وتؤثر على الأهداف الوظيفية للنظام المحاسبي الذي يطبق في هذه المنظمات مما ينعكس على تحديد القواعد والإجراءات المحاسبية.

باعتبار أن هذه الأهداف تعد المقدمة الأساسية لهذا التحديد. وتناول هذه الفرعية تحليل ما تتميز به المنظمات غير الهادفة لتحقيق الربح من خصائص تشغيلية بالمقارنة مع نظيرتها في مشروعات الأعمال

<sup>1</sup> محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، مرجع سابق، ص: (14-21).



بهدف الكشف عن تأثيرات هذه الخصائص على الأهداف الوظيفية للمحاسبة، ويتم ذلك من خلال ثلاثة معايير وذلك على نحو ما يسرد فيما يلي:

✓ معيار الهدف من النشاط؛

✓ معيار مصادر التمويل؛

✓ معيار دوافع مقدمي الموارد.

**أولاً: معيار الهدف من النشاط**

يتمثل الهدف الأساسي لمشروعات الأعمال في تحقيق عائد مالي للملاك عادة ما يكون في شكل توزيعات نقدية، أما المنظمات غير الهادفة للربح، فإن هدفها الأساسي هو توفير السلع أو الخدمات المرغوبة اجتماعياً دون النظر إلى الربح، حيث يركز الاهتمام في تعظيم كمية ونوعية هذه السلع أو الخدمات في حدود الموارد المخصصة لإنتاجها، وتقوم هذه المنظمات عادة بتقديم السلع والخدمات بدون مقابل أو بأسعار أو تقل عن التكلفة إما لغرض تنظيم تداولها، أو لاستخدام الفائض في تدعيم بعض أنشطتها.

وقد انعكس هدف النشاط هذا على وظيفة القياس المحاسبي المالي، فلما كان تحقيق الربح هو الدافع الأساسي لإنشاء مشروعات الأعمال، فإن المساءلة التشغيلية "Operational Accountability" أصبحت هي المحور الذي تدور حوله هذه الوظيفة، حيث تركز أهدافها في قياس الربح باعتبار ركيزة قرارات التخصيص والمبرر لبقاء تلك المشروعات، وتمثل موضوع القياس في حقوق الملكية (مفهوم الملكية)، أو في المجهودات والمنجزات (مفهوم الوحدة)، أو تحدد أسلوب القياس في مقارنة حقوق الملكية أول وآخر الفترة (مفهوم الملكية) أو في مقابلة المجهودات بالمنجزات (مفهوم الوحدة).

ويقصد بالمساءلة التشغيلية: قياس أداء الوحدة التنظيمية من وجهة نظر مسؤوليتها عن تحقيق أهدافها التشغيلية بكفاءة وفعالية. فالهدف التشغيلي لمشروعات الأعمال أساساً هو تحقيق الربح، ولذلك فإن قوائمها التشغيلية ينبغي أن توضح مقابلة الإيرادات بالمصروفات التي أدت إلى تحقيق هذا الهدف.

فالهدف التشغيلي لها تقديم الخدمات المرغوبة اجتماعياً. لذلك فإن قوائمها التشغيلية ينبغي أن تعرض إلى أي مدى تم تحقيق هدف تقديم الخدمات. ويستوجب ذلك مقارنة القيم المفترضة للخدمات المقدمة بتكلفة هذه الخدمات بما يوضح المساءلة التشغيلية بإظهار كيف تم تحقيق هذه تقديم الخدمات بكفاءة فعالية.

ولأن باعث الربح ليس هو الركيزة الملازمة لإنشاء أو لعمليات المنظمات غير الهادفة للربح فإنه إلى جانب المساءلة التشغيلية في بعض هذه المنظمات توجد المساءلة النقدية "Dollar Accountability" التي تعد المحور الذي تركز عليه وظيفة القياس المحاسبي حيث تظهر الميزانية العمومية مصادر موارد المنظمة المخصصة للإنفاق واستخدامات هذه الموارد، وتظهر قائمة الإيرادات والنفقات التدفقات الداخلة والخارجة للموارد المخصصة للإنفاق ومن ثم فإن مضمون هدف وظيفة القياس المحاسبي يدور حول تحديد المدى الذي استخدمت فيه الموارد المتاحة في المجالات المحددة أكثر من دورانه حول قياس نتائج هذا الاستخدام

وتمثل موضوع القياس في التدفقات الداخلة والخارجة للموارد المخصصة للإنفاق وتعيين أسلوب القياس في مقارنة التدفقات الداخلة بالتدفقات الخارجة للموارد المخصصة للإنفاق.

ويقصد بالمساءلة النقدية تركيز النظام المحاسبي على التدفقات الداخلة والخارجة للموارد القابلة للصرف حيث ينبغي أن يوفر هذا النظام معلومات عن المصادر التي تم الحصول منها على الموارد القابلة للإنفاق والطرق التي استخدمت بها هذه الموارد.

### ثانيا: مصادر التمويل

تختلف مصادر الحصول على الموارد المالية لمشروعات الأعمال عندها للمنظمات غير الهادفة لتحقيق الربح، وكذلك فيما بين هذه المنظمات، وتوضح لجنة المعايير المحاسبية المالية إن اختلاف مصادر تمويل الموارد المالية يعد من أكثر المعايير الملائمة التي على أساسها تتم التفرقة بين المنظمات غير الهادفة لتحقيق الربح وبين مشروعات الأعمال.

تعتمد مشروعات الأعمال في التمويل على أموال الملكية وتكوين الاحتياطات لاستخدامها منها في التمويل الذاتي، إلى جانب حصولها على القروض والتسهيلات الائتمانية كما تعد الإيرادات من بيع السلع أو الخدمات المصدر الأساسي للحصول على الأموال لهذه المشروعات ويتم تحديد أسعارها بما يمكن من تعويض مقدمي الموارد من الملاك والمستثمرين الذين يتوقعون عائد من تلك الموارد، حيث ستواجه مشروعات الأعمال بصعوبات في الحصول عليها إذا لم تحقق ربحا يعد مرضيا من وجهة نظر الملاك والمستثمرين الحاليين والمحتملين، وبذلك يمكن القول بأن مبيعات السلع أو الخدمات لا تعتبر فقط المصدر الأساسي للحصول على الأموال، بل تعد أيضا الأساس الذي تركز عليه مقدره مشروعات الأعمال في الحصول على الموارد من المصادر المختلفة.

### ثالثا: دوافع مقدمي الموارد

تختلف الدوافع التي تكون لدى المستثمرين في مشروعات الأعمال عن تلك التي تكون لدى مقدمي الموارد للمنظمات غير الهادفة للربح، ويؤدي هذا الاختلاف في الواقع إلى التأثير على الأهداف الوظيفية للمحاسبة، حيث يتحدد إطار هذه الأهداف تلاؤما مع منظمة المصالح التي يدور في نطاقها النظام المحاسبي، ويستند إليها عند القيام بوظيفتي القياس والاتصال المحاسبي والمستقضي للمعرفة المحاسبية يدرك أن هناك إجماع بين المحاسبين على أن تحديد منطقة المصالح يعتمد على تعيين مفهوم الوحدة المحاسبية يتبناها النظام المحاسبي عند القيام بتحقيق أهدافه الوظيفية، ولما كانت منطقة المصالح هذه ترتبط ارتباطا وثيقا بدوافع مقدمي الموارد للوحدة، فإن تباين هذه الدوافع سيؤدي منطقيا إلى اختلاف مفهوم الوحدة التي سيتبناها النظام المحاسبي.

### الفرع الثالث: تصنيف الوحدات الحكومية

تنقسم الوحدات الحكومية إلى نوعين وهما:

✓ الوحدات الإدارية الحكومية؛

✓ الوحدات الاقتصادية الحكومية.

#### أولاً: الوحدات الإدارية الحكومية

ويطلق عليها قطاع الخدمات ويقصد بها تلك الوحدات التي تقوم بأداء الوظائف السيادية للدولة كالدفن والأمن والقضاء والخدمات الاجتماعية كالصحة والتعليم وغيرها، وكذلك الوحدات التي تقوم على توجيه النشاط الاجتماعي للدولة وإقامة البنية الأساسية للمجتمع كإقامة الطرق والسدود والموانئ والمطارات والجسور...إلخ. وتقدم هذه الوحدات خدماتها إلى المواطن بدون مقابل أو بمقابل رمزي لا يغطي تكاليف تلك الخدمات.

#### ثانياً: الوحدات الاقتصادية الحكومية

تشمل الوحدات الاقتصادية الحكومية المؤسسات والشركات التي تملكها الدولة كلياً أو جزئياً وتمارس النشاط الاقتصادي المتمثل في إنتاج السلع والخدمات وتمثل هذه الوحدات ما يسمى (بالقطاع العام) الذي يعتبر أداة الدولة في التدخل المباشر في مجالات النشاط الاقتصادي بالقدر الذي يتلائم مع النظام الاقتصادي وأهداف الحكومة من إنشاء هذا القطاع.

وعلى الرغم من قيام تلك الوحدات ببعض النشاطات والعمليات المماثلة لتلك التي تقوم بها وحدات القطاع التجاري الخاص مثل المؤسسات العامة التي توفر خدمات الكهرباء والماء والنقل ومثل هذه المؤسسات تحقق إيرادات مقابل ما تقدمه من سلع وخدمات هي ثمن السلع والخدمات المقدمة، ولكن تحقيق هذه الإيرادات ليس بدافع الربح وإنما لتغطية تكاليف السلع<sup>1</sup>.

#### المطلب الثالث: الأسس العلمية التي تركز عليها المحاسبة العمومية

إن عملية إثبات (الإيرادات والنفقات) في المحاسبة تتم بإتباع أسس محاسبية متعارف عليها. بهدف "قياس" النتائج وعرضها بطريقة مناسبة.

ومحاسبياً يوجد أكثر من طريقة لاحتساب الإيرادات والمصروفات، التي تخص الفترة المحاسبية.

والأسس المحاسبية تعرف: بأنها عبارة عن طرق القياس التي تشير إلى تحقق (الإيرادات والنفقات) والأصول والالتزامات المتعلقة بها، وتتعلق هذه الأسس بوقت القياس الذي تم. بغض النظر عن أساس

<sup>1</sup> إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، مرجع سابق، ص: (24-25).

القياس المستخدم سواء تم استخدام الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق، بمعنى أن الاختلاف بين أسس القياس راجع إلى عملية التوقيت للقياس، واثبات كل من الإيرادات والنفقات والأصول والالتزامات المتعلقة بها<sup>1</sup>.

ويمكن تعريف الأساس المحاسبي على أنه طريقة القياس التي تشير إلى وقت تحقق الإيرادات والنفقات أو الموجودات والمطلوبات المتعلقة بها، ووقت تسجيلها وإظهار ذلك في التقارير والقوائم المالية وبالتحديد فإنها تتعلق بوقت القياس الذي يتم بغض النظر عن أساس القياس المستخدم سواء تم استخدام الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق. ومن أهم خصائص أسس القياس هي:

- ✓ تناول عملية توظيف قياس الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات؛
- ✓ إثبات عملية قياس الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات؛
- ✓ التوصل إلى تقييم الإيرادات والنفقات والموجودات والمطلوبات وأدناه مناقشة ومراقبة الأسس الرئيسية والفرعية ذات العلاقة بهذا الموضوع<sup>2</sup>.

سنعرض في هذا المجال الأسس المحاسبية لنتعرف على أي من الأسس التي تتناسب مع قياس الإيرادات والنفقات في الوحدات الإدارية الحكومية.

### الفرع الأول: الأساس النقدي

#### أولاً: مفهوم الأساس النقدي

يعني الأساس النقدي إثبات ما يحصل من إيرادات قبضت فعلاً واثبات النفقات عند دفعها فعلاً بمعنى واقعة الصرف (الدفع)، أو التحصيل النقدي هو أساس القياس والتسجيل في السجلات المحاسبية للنفقات أو الإيرادات تعود لفترات مالية سابقة أو لاحقة لهذه الفترة<sup>3</sup>.

كما يعد الأساس النقدي من أقدم الأسس المحاسبية، التي استخدمت في قياس نتائج النشاط الحكومي، ويقضي هذا الأساس بأن العبرة في تسجيل الإيرادات تكون على أساس قبض وتحصيل الأموال نقداً، خلال الفترة المحاسبية المالية، وتسجيل النفقات عند دفعها وسدادها نقداً خلال نفس الفترة المالية. بمعنى أن الأساس النقدي يقوم على واقعة تحقق الإيرادات أو النفقات النقدية خلال السنة المالية، دون الأخذ في الاعتبار الفترة المحاسبية التي تمت فيها العمليات المتعلقة بها، ودون النظر إلى إن كانت الإيرادات أو

<sup>1</sup> فؤاد القسوس، مرجع سابق، ص:32.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص:91.

<sup>3</sup> نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص:34.

النفقات المستخدمة مستحقة عن فترة سابقة وحصلت خلال الفترة المالية الجارية أو هي خاصة بسنة مالية لاحقة<sup>1</sup>.

كما يعتبر هذا الأساس أن الإيراد يتحقق في تاريخ تحصيله أو قبضه وأن المصروف يعترف به في تاريخ دفعه سواء كانت تلك الإيرادات أو المصروفات تخص عمليات الفترة الحالية أو تتعلق بفترة سابقة أو قادمة وسواء كانت تتعلق بنشاط جار أو نشاط رأسمالي.

وطبقاً لخصائص النشاط الإداري الحكومي حيث تعتبر الإيرادات والمصروفات العامة بمثابة تدفقات نقدية من وإلى الوحدات الإدارية دونما ارتباط بينهما أي دون علاقة سببية بين الإيرادات المحصلة والمصروفات المنفقة وتبعاً لذلك فإن غالبية دول العالم الثالث تتبع الأساس النقدي في قياس نتائج النشاط الحكومي حيث يكون الهدف من النظام المحاسبي الحكومي هو متابعة تحصيل الإيرادات وصرف النفقات بموجب ما جاء في الموازنة العامة للدولة<sup>2</sup>.

ويترتب على إتباع هذا الأساس أن مبالغ الاعتمادات التي لم تدفع حتى نهاية السنة المالية تلغي وتبطل العمل بها لأن الدفع سيتم في سنة تالية يثبت فيها المصروفات عند إنفاقه، وكذلك فإن الإيرادات التي لم تقبض في السنة التالية عند قبضها فعلاً، أي إن ما يحصل من الإيرادات بعد انتهاء السنة المالية التي استحققت فيها يضاف إلى حساب السنة التي تم فيها التحصيل.

وتطبيق هذه القاعدة على حسابات الحكومة، فإن حساب الإيرادات للوحدة سوف يمثل الإيرادات التي حصلت فعلاً خلال السنة، وحساب المصروفات التي دفعت خلالها سواء كان ما تم تحصيله يخص عمليات هذه السنة بالذات أو السنة السابقة أو اللاحقة، ومن ثم فإن الحساب الختامي للدولة سوف يمثل حركة المقبوضات والمدفوعات النقدية للخزائن العامة خلال السنة المالية<sup>3</sup>.

### ثانياً: مزايا الأساس النقدي

- ✓ يتميز بالبساطة والوضوح، وسهولة تنفيذه، والموضوعية في عدم تدخل العنصر البشري في عملية القياس، كما يساعد في تحديد حركة السيولة النقدية<sup>4</sup>؛
- ✓ يمكن من قفل الحسابات وإعداد الحساب الختامي في وقت مبكر مما يساعد على فعالية الرقابة المالية<sup>5</sup>؛
- ✓ يعتبر هذا الأسلوب ملائماً في حالة قيام الوحدة الحكومية بنشاط يتميز بتأدية خدمات وتكون المصروفات ممثلة في شكل أجور، ولوازم وما شابهها؛

1 فؤاد الفسفوس، مرجع سابق، ص: (32-33).

2 إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، مرجع سابق، ص: (72-73).

3 محمد فضل مسعد وآخرون، مرجع سابق، ص: 50.

4 فؤاد الفسفوس، مرجع سابق، ص: 33.

5 علي سعيد السنون، مرجع سابق، ص: 31.

✓ إن هذا الأساس يعتبر أسلوباً للدفع على ضوء الأموال الجاهزة والمحصلة<sup>1</sup>.

✓ أكثر موضوعية حيث يتماشى مع حركة الخزينة تحصيلاً وسداداً<sup>2</sup>.

### ثالثاً: عيوب الأساس النقدي

✓ عدم إظهار المركز المالي الحكومي بشكل عادل وسليم لأنه لا يظهر حقوق الحكومة في الإيرادات المستحقة أو حقوق الغير في النفقات المستحقة؛

✓ عدم التفرقة بين النفقات الرأسمالية والنفقات الإدارية؛

✓ صعوبة إجراء المقارنة بين الوحدات الإدارية الحكومية المختلفة أو بين الوحدة نفسها من سنة إلى أخرى وهذا ينعكس على عمليات التخطيط الكلي؛

✓ تحميل السنة المالية بكافة النفقات المدفوعة سواء كانت تخص السنة المالية الحالية أو تخص سنوات سابقة مما يتطلب الخروج على مبدأ استقلال السنوات المالية عند إجراء القياس المحاسبي لأن النفقات التي لم يتم إنفاقها خلال السنة المالية تلغى وتعاد إلى خزينة الدولة<sup>3</sup>؛

✓ إن اقتصر الأساس النقدي على إظهار التدفقات النقدية من وإلى الخزينة العامة، لا يظهر ما أسفر عنه تنفيذ القوانين والتعليمات المالية في الوحدة الحكومية؛

✓ يترتب على الأساس النقدي سقوط حق الوحدات الحكومية، في المخصصات غير مستغلة حتى نهاية السنة المالية فإنها قد تلجأ إلى المغالاة في عمليات الإنفاق دون مبرر خوفاً من احتمال تخفيض مخصصاتها في السنوات المقبلة، وهذا يؤدي إلى الإسراف في استخدام المال العام للدولة؛

✓ لا يمكن من إجراء المقارنات بين السنوات التالية بسبب تداخل أنشطة الوحدات مع بعضها البعض، نتيجة عدم الفصل بين الإيرادات والمصروفات كل سنة على حدة؛

✓ الأساس النقدي يؤدي إلى فقد أهم وظائف الرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية، حيث لا يمكن أن يوفر بيانات كافية لقياس نتائج النشاط، لكونه يتعامل فقط مع الإيرادات والنفقات النقدية مهملاً للعمليات غير نقدية<sup>4</sup>؛

✓ إهدار شخصية السنة المالية كوحدة زمنية مستقلة؛

✓ لا يتماشى هذا الأساس مع الأصول والقواعد المحاسبية السليمة<sup>5</sup>.

### الفرع الثاني: أساس الاستحقاق

1 محمد فضل مسعد، نفس المرجع السابق، ص:50.

2 بشير عبد العظيم البناء، مرجع سابق، ص:20.

3 نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص:(34-35).

4 فؤاد الفسفوس، مرجع سابق، ص:34.

5 بشير عبد العظيم البناء، مرجع سابق، ص:20.

محاسبة الاستحقاق هي السياسة المحاسبية التي تنص على الاعتراف بالمعاملات في الوقت الذي يمكن فيه إثبات وقوع الحدث بشكل مؤكد. (مصطلح "الحدث القابل للتحميل") هو التعبير القانوني لمصطلح المحاسبة "الحق الثابت". يتم تسجيل المعاملات والأحداث في دفاتر الحساب وتسجيلها في البيانات المالية للسنوات المالية التي تحدث فيها هذه الأحداث. المستحقات هي الأصول والخصوم وصافي الأصول / حقوق الملكية والإيرادات والمصروفات.

كما أنه يتوافق مع تطبيق مبدأ الاعتراف بالحقوق والالتزامات وهو مطبق في محاسبة الشركة<sup>1</sup>.

### أولاً: مفهوم أساس الاستحقاق

يعترف أساس الاستحقاق بالعمليات والأحداث المالية خلال الفترة التي وقعت فيها، بغض النظر عن حركة النقدية الخاصة بها، ويترتب عن ذلك إظهار الأصول والالتزامات والتسويات الختامية كاملة، مما يسهل فصل أداء كل سنة مالية من غيرها، وبطبيعة الحال فإن هذا الأساس لا يختلف بين أنواع المؤسسات، سواء كانت حكومية أو غير حكومية.

فوفق أساس الاستحقاق، يتم الاعتراف بالموارد الاقتصادية كافة (المالية والعينية)، والتغيرات التي تطرأ عليها، وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات والنفقات (المصروفات)، وبما فيها الاستهلاكات والأصول المالية والعينية والالتزامات وصافي الأصول<sup>2</sup>.

كما يمكن القول تشير المحاسبة على أساس الاستحقاق إلى الحصول على السلع والخدمات بصرف النظر عن الدفعات المستلمة أو المدفوعة، وقد تم توسيع هذا التعريف المتعارف عليه بعد ذلك من قبل المجلس الاستشاري الفدرالي الأمريكي لمعايير المحاسبة U.S.Federal Accounting Standards Advisory Board. لیتضمن العمليات المالية والأحداث والظروف التي يكون لها تأثير بصرف النظر عن موعد دفع النقدية أو استلامها.

ويسعى هذا التعريف الموسع إلى الذهاب لما وراء السلع والخدمات إلى القرارات السياسية الخاصة بالتحويلات (دفعات معاشات التقاعد ودفعات الرعاية الأخرى التي كادت أن تهيمن على ميزانيات العديد من الدول). حتى يمكن السيطرة على كل أنواع الالتزامات<sup>3</sup>.

كما يمكن القول بان أساس الاستحقاق يقضي بقياس وتسجيل ما يخص الفترة المالية من مصروفات أو إيرادات بصرف النظر عن واقعة دفع المصروف أو واقعة تحصيل الإيراد. فمثلا إذا كان الإيجار الشهري لمنشأة معينة هو 1000 جنيه فإن ما يسجل في حسابات نتائج الأعمال للسنة المالية هو 1200 جنيه حتى

<sup>1</sup>Direction Générale de la Comptabilité, **Quelle est la nouvelle base comptable du pce?**, Disponible sur: <http://www.mf-dgc.gov.dz/?page=faq> consulter le : 21\_04\_2018.

<sup>2</sup> إسماعيل حسين أحمر، مرجع سابق، ص:139.  
<sup>3</sup> حسين عبد الرحمان باحص (مترجم)، المحاسبة الحكومية الفعالة، مركز البحوث والدراسات الإدارية، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1999، ص:90.

وان كان الإيجار المدفوع أكثر أو أقل من هذا المبلغ وفقا لمبدأ الاستقادة، حيث يقضي هذا المبدأ بتحميل كل فترة مالية بما استفادت به من مصروفات وما تحقق فيها من إيرادات، ويتوافق أساس الاستحقاق مع مبدأ استقلال السنوات المالية وفرض استمرار المنشأة ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات. ويستلزم إتباع أساس الاستحقاق إجراء تسويات جردية للمصروفات والإيرادات لإضافة المستحقات واستبعاد المقدمات، كما يستلزم كذلك إجراء جرد فعلي للمخازن والأصول الثابتة والمتداولة لتحديد المستنفذ منها خلال السنة المالية<sup>1</sup>.

كما تقوم المحاسبة على أساس الاستحقاق بتحديد الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المالية لصرف النظر عن واقعة التحصيل الفعلي للإيرادات أو الدفع الفعلي للمصروفات، فطبقا لهذا الأساس تجعل كل فترة مالية دائنة بقيمة الإيرادات التي حققتها الوحدة المحاسبية خلال تلك الفترة بصرف النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات قد تم تحصيلها فعلا حتى نهاية الفترة المالية أو لا تزال مستحقة من طرف الغير وينتظر تحصيلها في الفترة التالية، كما تجعل كل فترة مالية مدينة بقيمة المصروفات التي تمثل التزاما على الوحدة خلال تلك الفترة بصرف النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد تم دفعها فعلا حتى نهاية السنة المالية أو كان من المنتظر سدادها خلال الفترة المالية التالية<sup>2</sup>.

كما تقوم فكرة المحاسبة على أساس الاستحقاق على اعتبار كل المصروفات وكل الإيرادات الخاصة بسنة مالية معينة يجب أن تتعلق بهذه السنة وان ترد إليها سواء فيما يختص بتقدير الموازنات العامة أو فيما يختص بالحسابات الختامية، فتدرج في الموازنات العامة جميع الحقوق وجميع الالتزامات المتوقع حدوثها خلال السنة المالية، بصرف النظر عن الوقت الذي يتم فيها التحصيل أو الذي يتم فيه الدفع<sup>3</sup>.

ويعرف أيضا بأنه: تثبيت الإيرادات عند استحقاقها والمصروفات عند استعمال الموارد والخدمات، فمثلا البضاعة تسجل عند استلامها لأغراض المخازن ولكنها لا تثبت كتكاليف إلا عند صرفها للاستعمال، والإيرادات لا تظهر إلا عند استحقاقها فالإيرادات غير مستحقة والموارد والخدمات غير مستعملة تؤجل في الحسابات لحين استحقاقها أو استعمالها<sup>4</sup>.

### ثانيا: مزايا أساس الاستحقاق

- ✓ يحقق قياسا عادلا لإيرادات ومصروفات الفترات المالية المختلفة مما يترتب عليه إمكان مقارنة أرقام الفترات المالية لتحديد كفاءة الأداء بالمنشأة؛
- ✓ يوفر بيانات موضوعية لإعداد قائمة المركز المالي وبذلك يمكن الحكم بعدالة وسلامة المركز المالي للمنشأة؛

1 عبد الله عبد السلام أحمد وآخرون، مرجع سابق، ص:14.

2 سيد أحمد عبد العاطي وآخرون، مرجع سابق، ص:67.

3 علي السعيد سنون، مرجع سابق، ص:32.

4 فؤاد ياسين وآخرون، مرجع سابق، ص:18.



✓ يؤدي إلى القياس العادل لتكلفة الإنتاج مما يوضح الرؤيا أمام متخذ القرار<sup>1</sup>؛  
✓ يتطلب إتباع أساس الاستحقاق ضرورة الفصل بين النفقات الإردية والرأسمالية، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى تحميل كل فترة مالية بما يخصها من المصروفات وذلك على أساس أن المصروفات الإردية المتعلقة بالفترة يتم تحميلها بالكامل لحسابات النتيجة، أما المصروفات الرأسمالية فيتم توزيعها على سنوات الاستفادة منها حيث تتحمل حسابات النتيجة بما يخص الفترة المالية من هذه المصروفات ويقدر استقاداتها منها<sup>2</sup>؛

✓ يسهل إتباع هذا الأساس في إعداد تقديرات الموارد والاستخدامات اللازمة للسنة المالية المقبلة<sup>3</sup>؛  
✓ يمكن من تحقيق رقابة أكثر فاعلية على تنفيذ الميزانية العمومية (العامة) باستخدامها يمكن من استخراج التكاليف الحقيقية للعمليات المختلفة؛  
✓ تتماشى هذه الطريقة مع الأصول العملية السليمة للمحاسبة إذ يتم الفصل في ظلها بين العمليات الإردية والرأسمالية، كذلك فإنها لا تغفل المستحقات أو المقدمات بالنسبة لكل من الإيرادات والمصروفات مما يساعد في إدراج العبء المحاسبي اللازم لإهلاك واستبدال الأصول الثابتة ومعرفة التكاليف الحقيقية للعمليات المختلفة<sup>4</sup>.

### ثالثاً: عيوب القياس بأسلوب أساس الاستحقاق

✓ اعتماد على الحكم الشخصي عند حساب بعض عناصر النفقات مثل حساب اهتلاك الأصول الثابتة وتقييم المخزون وكذلك صعوبة إجراء التسويات الجردية والجرد كما يستلزم جهداً ووقتها لهذا الغرض<sup>5</sup>؛  
✓ تأخير إظهار نتائج الأعمال إلى ما بعد الفترة المحاسبية وذلك بسبب عمليات التسويات الجردية المتعلقة بالمقدمات والمستحقات؛  
✓ لا يتم استخدامه في المصالح الحكومية بصورة منفردة حيث أن الجهات الحكومية لا تستطيع الصرف على بنود لم يتم اعتمادها بالموازنة العامة للدولة، أو إيجاد مصادر للإيرادات لم تكن معتمدة في اللائحة لذلك عادة ما تستخدم الجهات الحكومية الأساس المعدل إضافة إلى أن تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية يتطلب ضرورة تقويم المخزون قد يصعب هذا الأمر في بعض الأحيان كالمخازن الحربية معدات الدفاع<sup>6</sup>؛  
✓ يحتاج تطبيقه إلى نظام محاسبي معقد ومكلف في إعداده وتشغيله عما هو مطبق في الأساس النقدي. حيث يحتاج إلى عدد كبير من العاملين وإلى كفاءات محاسبية قد لا تتوفر في دول كثيرة<sup>7</sup>؛

1 عبد الله عبد السلام احمد وآخرون، مرجع سابق، ص:14.

2 سيد أحمد عبد العاطي، مرجع سابق، ص:69.

3 محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص:91.

4 علي سعيد سنون، مرجع سابق، ص:33.

5 عبد الله عبد السلام احمد وآخرون، مرجع سابق، ص:14.

6 فتح الإله محمد أحمد محمد، مرجع سابق، ص:20.

7 محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص:91.

✓ بقاء الحسابات مفتوحة مدة طويلة بعد نهاية السنة المالية مما قد يؤدي إلى وقوع ارتباكات، ويجعل من الصعب الحصول على معلومات دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار المناسب وللمساعدة في إعداد الميزانية العامة المقبلة<sup>1</sup>؛

### الفرع الثالث: الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل

في السنوات الأخيرة يكثر النقاش حول التركيز على المميزات النسبية لنوع واحد من المحاسبة على الآخر. والسؤال الأكثر أهمية هو: لماذا نختار بين النظامين؟

ففي الواقع نجد أن العلاقة بين الاثنين رمزية ولا يمكن دراسة الاثنين كل واحد على حدى، فالنظام على الأساس النقدي أقل تعقيدا وتسهل إدارته، وخلال سنوات التحول أصبح هو الخيار الأول، وصحيح أنه يحتوي على العديد من النقاط الغامضة ولا يمكنه تلبية الطلبات المعقدة لصانعي السياسة بالكامل أكثر من الاستحقاق لإعطاء صورة أكمل للالتزامات وتكاليف التشغيل. وعندما يتم تسجيل الدفعات على الأساس النقدي يفترض أن تكون السلع والخدمات قد سلمت وان الالتزامات المصاحبة له قد تمت تصفيتها. وعلى العكس، يفترض أساس الاستحقاق أنه عندما يتم تسجيل الالتزامات تكون الترتيبات قد وضعت لتمويلها، والنظامين يوفران معا معلومات كاملة، كما أن مدير إدارة المصروفات يساعده أكثر على الاعتماد على عناصر كل منهما، ولحسن الحظ فإن التقنية الحديثة للمحاسبة تسمح بتسجيل كل من مراحل العملية المالية. ويمكن بعد ذلك تطوير أنظمة إضافية لإعداد الميزانيات العمومية والمعلومة التكاليفية<sup>2</sup>.

وعليه فإنه للاستفادة من كل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وتجنب عيوبها فإنه يمكن الجمع بين الأساسين من خلال تطبيق الأساس النقدي على الإيرادات والمصروفات مع تطبيق أساس الاستحقاق في أضيق الحدود على بعض المصروفات مقابل الأعمال التي يتم إنجازها والموارد التي تسلمها في المخازن قبل انتهاء السنة المالية، وهو ما يطلق عليه بالأساس النقدي المعدل أو أساس الاستحقاق المعدل على ضوء حصة أي منهما (الأساس النقدي، أساس الاستحقاق) وفي إطار النظام المحاسبي المعمول به<sup>3</sup>.

### أولا: مفهوم الأساس النقدي المعدل

وفيه توسع للمفاهيم التي يعترف بها الأساس النقدي، وكالاتي:

➤ **النقدية:** وتشمل النقدية المقبوضة المبالغ التي قبضت فعلا مضافا إليها قيمة الحسابات المدينة المتوقع تحصيلها خلال فترة محددة قادمة، أما النقدية المدفوعة فتشمل المبالغ المدفوعة فعلا، إضافة إلى قيمة الحسابات الدائنة التي يتوقع دفعها خلال الفترة المحددة القادمة، وهي الفترة نفسها التي حددت عند الاعتراف بالحسابات المدينة المتوقع تحصيلها.

يقيس هذا الأساس الموارد المالية الجارية تغيراتها، وتتكون عناصر القوائم المالية

1 صلاح الدين عبد المنعم مبارك، مرجع سابق، ص:17.

2 حسين عبد الرحمان باحص، مرجع سابق، ص:92.

3 مصطفى الفار، مرجع سابق، ص:135.

- ✓ التحصيلات النقدية مضافا إليها الحسابات المدينة لفترة تحصيل محددة؛
- ✓ المدفوعات النقدية مضافا إليها الحسابات الدائنة لفترة تسديد قادمة مساوية لفترة التحصيل؛
- ✓ أرصدة النقدية وشبه النقدية (أو الأصول ذات السيولة العالية) مثل أدونات الخزينة وشهادات الإيداع والأوراق المالية الأخرى التي يسهل تحويل قيمتها إلى نقدية دون خسائر وفي أي وقت؛
- ✓ أما المطلوبات فهي الحسابات الدائنة التي تستحق خلال فترة محددة قادمة، والتحويلات المستحقة خلال فترة محددة قادمة والاقتراض؛
- ✓ يعترف بالإيرادات عند استلام النقدية بشكل يتشابه مع الأساس النقدي، بالإضافة إلى المبالغ التي ستقبض خلال فترة محددة في المستقبل؛
- ✓ أما النفقات فتشمل النفقات النقدية كما وردت في الأساس النقدي بالإضافة إلى الدفعات ستتم خلال فترة محددة.

وبذلك نجد أن هذا الأساس يعترف بالعناصر التي يتضمنها الأساس النقدي زائدا الموجودات والمطلوبات التي تستحق خلال فترة معينة مسبقا (قادمة)<sup>1</sup>.

وقد يقصد بهذا الأساس تطبيق قواعد أساس الاستحقاق وتطبيق الأساس النقدي سوية أي يتم تطبيق الأساس النقدي بالنسبة لعناصر الإيرادات، بينما يتم تطبيق أساس الاستحقاق على بعض المصروفات مثال الأجور والمرتببات، أو المشتريات قبل نهاية السنة دون سدادها بسبب عدم استكمال المستندات، وقد يقصد بهذا الأساس تطبيق أساس الاستحقاق في أضيق حد ممكن<sup>2</sup>.

إن القاعدة الأساسية في هذا الأساس هو تسجيل المصروفات والإيرادات خلال السنة المالية وفقا لواقعة الصرف الفعلي للنفقات والتحصيل الفعلي للإيرادات باستثناء بعض المصروفات التي يتم تسويتها في نهاية السنة المالية فيطلق على هذا الأساس بالأساس النقدي المعدل<sup>3</sup>.

#### ثانيا: مفهوم أساس الاستحقاق المعدل

إن القاعدة الأساسية لهذا الأساس هي تسجيل جميع المصروفات بعض أو جميع الالتزامات المترتبة على الحصول على السلعة أو الخدمة أو المنفعة خلال السنة المالية دون النظر إلى تاريخ السداد وجميع الإيرادات التي تحققت خلال السنة المالية دون النظر إلى تاريخ تحصيلها مع جواز استخدام الأساس النقدي في تسجيل بعض المصروفات خلال السنة المالية دون النظر إلى تاريخ تحصيلها مع جواز استخدام الأساس النقدي في تسجيل بعض المصروفات خلال السنة المالية على سبيل المثال المرتببات أو بعض المصروفات الجارية كالإيجارات والاشتراكات وبعض المدفوعات التحويلية الداخلية والخارجية والتي تنظمها وزارة المالية

1 اسماعيل حسين أمرو، مرجع سابق، ص: (141-142).

2 خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 93.

3 مصطفى الفار، مرجع سابق، ص: 135.

من خلال التعليمات التي تصدرها ففي هذه الحالة يطلق على النظام المحاسبي المطبق، بأساس الاستحقاق المعدل<sup>1</sup>.

كما يمتاز بقربه من أساس الاستحقاق، إلا أنه لا يشمل بعض العناصر التي يشملها أساس الاستحقاق، ولكنه يتوسع في الاعتراف بالعناصر أكثر من الأساس النقدي والأساس النقدي المعدل. يقيس هذا الأساس الموارد المالية وتغيراتها، وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات والنفقات والأصول المالية والالتزامات وصافي الموارد المالية.

✓ الأصول وفق هذا الأساس هي الأصول المالية فقط، وتشمل الاستثمارات والمخزون المعد للبيع والقروض القائمة والإيرادات المستحقة والحسابات المدينة الأخرى.

✓ المطلوبات: يعترف بها بطريقة تتشابه مع تلك في أساس الاستحقاق يضاف إليها إجمالي المتحصل من بيع الأصول العينية، ولا تعتبر ضمن الإيرادات عمليات استلام الهيئات أو التبرع العيني الذي يتم استلامه.

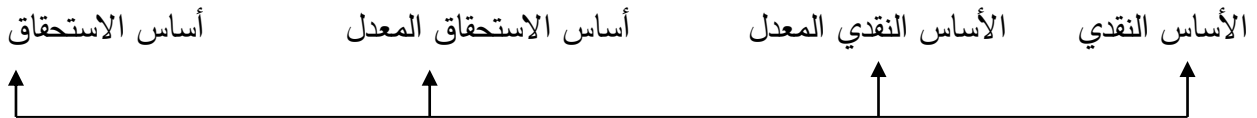
✓ النفقات: وتشمل تكاليف شراء السلع والخدمات والهبات والتبرعات والتحويلات المدفوعة، وإنشاء الأصول العينية، ولكنها لا تشمل الإستهلاكات أو تسديد الدين أو الاستثمارات<sup>2</sup>.

### ثالثاً: مقارنة بين الأسس المحاسبية المختلفة

يتوقف اختيار أساس القياس المحاسبي في دولة ما على دراسة طبيعة بنود الإنفاق وطبيعة الأنشطة التي تمارسها الدولة إلى جانب كفاءة الأجهزة الفنية في الإدارة المالية للدولة سواء على مستوى أجهزة الرقابة وعلى رأسها وزارة المالي، أو على مستوى الجهات الحكومية في تحضير الميزانية بما يتفق مع أي من أسس القياس المحاسبي المستخدم.

#### 1- الأسس المحاسبية في القطاع الحكومي

يوضح الشكل رقم: (1-2) الأسس المحاسبية في القطاع الحكومي



المصدر: اسماعيل حسين أحمر، مرجع سابق، ص: 141.

1 مصطفى الفار، نفس المرجع السابق، ص: 136.

2 اسماعيل حسين أحمر، مرجع سابق، ص: 141.

2- مقارنة بين هذه الأسس من حيث عناصر البيانات المالية من خلال استعمال الأسس المحاسبية المختلفة والتي يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم: (2-2) المقارنة بين الأسس المحاسبية من حيث عناصر البيانات المالية

عناصر البيانات المالية	الأساس المحاسبي
المقبوضات النقدية، المدفوعات النقدية، الأرصدة النقدية	الأساس النقدي
المقبوضات النقدية والمستحقة*، المدفوعات النقدية والمستحقة*، أرصدة النقد وشبه النقدية*	الأساس النقدي المعدل
الإيرادات، المصروفات، الموجودات المالية، المطلوبات، صافي الموارد المالية	أساس الاستحقاق المعدل
الإيرادات، المصروفات (تتضمن الاستهلاك)، الموجودات (المالية والعينية)، صافي الموجودات (حقوق الملكية).	أساس الاستحقاق

المصدر: خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 88.

\* مستحقة القبض أو الدفع خلال فترة محددة من نهاية الفترة المالية. (يعتمد تحديد تلك الفترة على السياسة المحاسبية للهيئة الحكومية).

3- مقارنة بين هذه الأسس من حيث الموجودات والمطلوبات التي ينبغي الإفصاح عنها عند استخدام أي من الأسس الأربعة (النقدي، النقدي المعدل، والاستحقاق المعدل، والاستحقاق)، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم: (2-3) المقارنة بين الأسس المحاسبية من حيث الموجودات والمطلوبات التي ينبغي الإفصاح عنها

الموجودات تبعا للأسس المحاسبية المختلفة			
أساس الاستحقاق	أساس الاستحقاق المعدل	الأساس النقدي المعدل	الأساس النقدي
أرصدة النقد	أرصدة النقد	أرصدة النقد	أرصدة النقد
الموجودات المالية * الاستثمارات * البضاعة لهدف البيع * الديون * الإيرادات المستحقة * الديون الأخرى * الموجودات العينية * البضاعة لهدف الاستخدام * الآلات والمعدات * موجودات البنية التحتية * موجودات أخرى	الموجودات المالية * الاستثمارات * البضاعة لهدف البيع * الديون * الإيرادات المستحقة (خلال أيام محددة) (أ) * الديون الأخرى	المبالغ المستحقة القبض (خلال أيام محددة) (أ)	
المطلوبات تبعا للأسس المحاسبية المختلفة			
المبالغ المستحقة الدفع	المبالغ المستحقة الدفع (خلال أيام محددة) (أ)	المبالغ المستحقة الدفع (خلال أيام محددة) (1)	(ب)
المدفوعات المحولة	المدفوعات المحولة	المدفوعات المحولة (خلال أيام محددة)	
القروض	القروض	القروض	
الالتزامات المستحقة (صندوق التقاعد للموظفين والفوائد المستحقة)	الالتزامات المستحقة (صندوق التقاعد والفوائد المستحقة)		

## إيضاحات

- (أ) تعرف المبالغ المستحقة على أنها المبالغ التي تستحق خلال أيام محددة من تاريخ إصدار التقارير المالية، ويتم تمديد الفترة إذا ما تم التغيير إلى أساس الاستحقاق أو الاستحقاق المعدل.
- (ب) لا يتم الاعتراف بالمطلوبات في ظل الأساس النقدي، بيد أنه يتم تحضير قائمة مستقلة بالمطلوبات.

لقد أصبحت مسألة تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية خيارا ينبغي التفكير فيه بجدية بالنسبة للدول التي تتهرب من هذا الاختيار، وعلى الدول التي لم تفكر بعد في هذا الموضوع الاستعداد لمثل هذا التوجه العالمي والتحضير له وفق منهج يناسب نظام المحاسبة العمومية والمالية العامة لها، وهذا الاقتراح مبني على عدة عوامل يمكن ملاحظتها من خلال التوجهات الحديثة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية في دول العالم الثالث:

- ✓ التغييرات الحاصلة في أهداف المحاسبة العمومية مثل قياس الأداء والمساءلة والشفافية؛
- ✓ حقيقة النقاش تعبر عن مدى الحاجة لتقارير مالية حكومية تمكن من استيفاء الغايات الحديثة لها؛
- ✓ التوجه الحديث لتطبيق معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS) مستندة لأساس الاستحقاق في كثير من المنظمات الإقليمية والدولية<sup>1</sup>.

## المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الحكومي (العمومي)

### المطلب الأول: ماهية وعناصر ووظائف وأهداف النظام المحاسبي العمومي

#### الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي العمومي

يعرف النظام بصفة عامة أنه مجموعة من العناصر أو الأجزاء التي ترتبط مع بعضها البعض وتؤدي عملها بشكل منظم ومرتب لتحقيق هدف أو أهداف موضوعة من قبل، وتمثل أهداف النظام نفسه، وتعمل هذه العناصر معا كهيكل واحد وكيان واحد أو وحدة واحدة في سبيل تحقيق هذه الأهداف.

كما يتكون النظام المحاسبي من مجموعة العناصر الرئيسية والفرعية من الدفاتر والسجلات والمستندات، حيث يجري العمل من خلال هذه العناصر لتحقيق أهداف النظام المحاسبي والتي تركز حول توفير البيانات المالية والمعلومات اللازمة والملائمة لخدمة متطلبات مختلف الأطراف الداخلة في المشروع كالإدارة والعاملين أو الأطراف الخارجية كالعملاء والموردين والمستثمرين وغير ذلك<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> بوخلفي مسعود، هواري معراج، تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، دراسة تحليلية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، 31\_2، جامعة زيان عاشور بالجلفة، 2017، ص: (55\_56).

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 11.

### أولاً: تعريف النظام المحاسبي العمومي

- يعرف النظام المحاسبي العمومي بأنه مجموعة من الطرق والإجراءات والتعليمات المحاسبية المناسبة، تستخدم مجموعة من المستندات والسجلات والإجراءات والتعليمات المحاسبية الحكومية، وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس نتائج النشاط الحكومي<sup>1</sup>.

- كما يمكن تعريفه بأنه مجموعة من المبادئ والأسس العلمية والقواعد والإجراءات التي تمكن من عرض وتحليل البيانات المتعلقة بالنشاط الحكومي وقياس وتقييم نتائج هذا النشاط ومساعدة القائمين به في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على المال العام<sup>2</sup>.

- وفي تعريف آخر يعد النظام المحاسبي العمومي الوسيلة التي من خلالها يتم تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات والنفقات السنوية الحكومية عبر موازنة الدولة، بكونه نظاماً للمعلومات يقدم تفصيلاً للأداء الماضي، وكذلك لقياس كفاءة أداء الأجهزة الحكومية في تنفيذ الموازنة العامة، وذلك لأن العلاقة بين النظام المحاسبي العمومي والموازنة العامة تكاملية، وتعتمد على التداخل والتزامن<sup>3</sup>.

ويمكن تعريفه بأنه نظام معلومات يساعد الإدارة المالية على تخصيص الأموال وتقييم أداء الوحدات الحكومية وتبسيط الضوء على المجالات التي تتطلب مزيداً من الرقابة فأصبحت البيانات المحاسبية ضرورية لقياس أداء الأجهزة الحكومية ولصياغة السياسات العامة فيجب تطوره ليتلائم مع كونه محدود في التقيد بالقوانين واللوائح المالية المتعلقة بتدفق الموارد إلى الاهتمام باستخدام الموارد المخصصة وفعالية استخدامها، فالنظام المحاسبي العمومي (العمومي) هو أحد الركائز المهمة المعتمدة من قبل الإدارة المالية العامة في تنفيذ الأنشطة والعمليات الحكومية عن طريق استخدام الأموال العامة بكفاءة وفعالية لأنه يوفر المعلومات الأساسية اللازمة لعمليات التحليل والتقييم والتخطيط والرقابة لاتخاذ القرارات الرشيدة<sup>4</sup>.

وقد عرفه الإتحاد الدولي للمحاسبين بأنه: سلسلة من المهام والقيود المحاسبية لمنشأة ما. والتي تعالج معاملاتها بواسطة مسك السجلات المالية<sup>5</sup>.

### الفرع الثاني: عناصر النظام المحاسبي العمومي

يتكون النظام المحاسبي العمومي من العناصر التالية:

✓ الموازنة العامة؛

1 محمد فضل مسعد، مرجع سابق، ص:155.

2 بشير عبد العظيم البناء، مرجع سابق، ص:11.

3 اسماعيل حسين احمر، مرجع سابق، ص:133.

4 نواف محمد عباس الرمحي، مرجع سابق، ص:40.

5 رأفت سلامة محمود، مرجع سابق، ص:47.



- ✓ المجموعة المستندية؛
- ✓ المجموعة الدفترية؛
- ✓ دليل الحسابات الحكومية؛
- ✓ مرحلة تسجيل العمليات المحاسبية في كافة السجلات والدفاتر المحاسبية؛
- ✓ مجموعة القواعد العلمية والمهنية والفنية وفق قواعد وتعليمات مالية (اللوائح المالية)؛
- ✓ التقارير المالية.

### 1- الموازنة (الميزانية) العامة

وهي البرنامج المالي للخطة التي تعدها الحكومة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف معينة في إطار الخطة العامة للدولة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية<sup>1</sup>.

### 2- المجموعة المستندية

تعتبر المستندات ركيزة أساسية للنظام المحاسبي الحكومي للأسباب الآتية:

- ✓ تعتبر الوسيلة الأساسية لإثبات الحقائق؛
  - ✓ تعتبر الدليل الموضوعي القابل للمراجعة والتحقق؛
  - ✓ تعتبر المصدر الأول لتجميع البيانات لبدأ دورة التشغيل المحاسبي؛
  - ✓ تعتبر السند القانوني اللازم للقيد المحاسبي<sup>2</sup>.
- وباعتبار أن المستندات المصدر الوحيد للقيد والسجلات المحاسبة والإحصائية، وهي من ناحية أخرى الدليل الموضوعي الذي تعتمد عليه صحة العمليات المسجلة بهذه الدفاتر والسجلات. فضلا عن أنها تعد مصدرا هاما للمعلومات وتقوم بدور رقابي على عمليات الوحدة بما يضع من شروط لصحتها وأهمها تعدد المستويات الإدارية التي تقوم باعتمادها، وبصفة عامة يشترط لصحة المستندات الحكومية ما يلي:
- ✓ أن يوضح بها المستحق وسبب أحقيته ونوع المستندات المؤيدة لهذا السبب؛
  - ✓ أن تحمل توقيعات المستويات الإدارية التي لها صلاحية التوقيع على هذه المستندات؛
  - ✓ أن يذكر بها المبلغ بالأرقام والحروف؛
  - ✓ أن تكون خالية من القشط والشطب؛
  - ✓ أن ترفق بها المستندات المؤيدة لها وأن تكون هذه المستندات غير مختومة بخاتم "تم الصرف".

وتستخدم الوحدات الحكومية أنواعا كثيرة من مستندات القيد الأصلي وهي ما يقيد منها مباشرة في دفاتر اليومية والأستاذ ومستندات تكميلية وهي ترفق بمستندات القيد الأصلي لتعزيز العمليات الواردة بها، كما

<sup>1</sup> نواف محمد عباس الرمحي، نفس المرجع السابق، ص:38.

<sup>2</sup> فتح الإله محمد أحمد، مرجع سابق، ص:120.

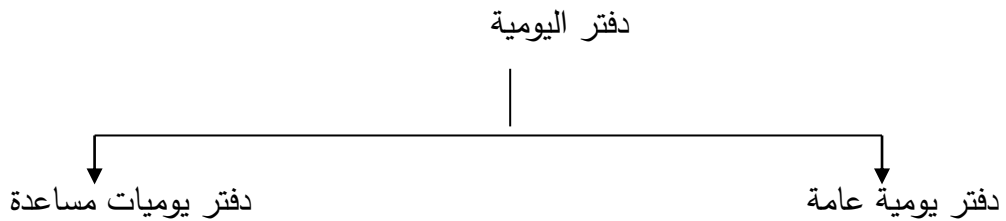
تتقسم مستندات الوحدة الحكومية إلى مستندات تتعلق بالمصروفات وغيرها من المقبوضات وثالثة تتعلق بالمخازن<sup>1</sup>.

### 3- المجموعة الدفترية

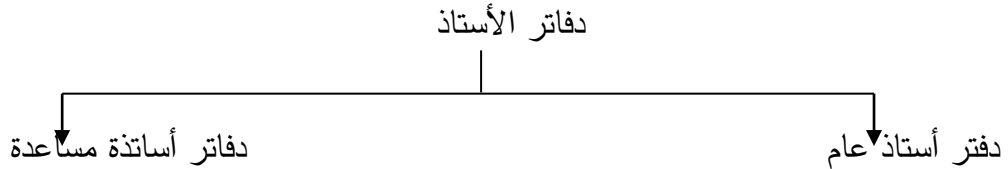
تتضمن هذه المجموعة الدفاتر المحاسبية المتخصصة لتسجيل جميع العمليات المالية فيها وفقاً لنوعية وطبيعة هذه العمليات وتتضمن هذه المجموعة العديد من الدفاتر والسجلات والتي يمكن تلخيصها في الأشكال التالية:

هذه الأشكال توضح: دفاتر وسجلات القيد الأولي (دفتر اليومية)، دفاتر وسجلات القيد النهائي (دفاتر الأستاذ)، مجموعة القوائم المالية، مجموعة التقارير المحاسبية على التوالي.

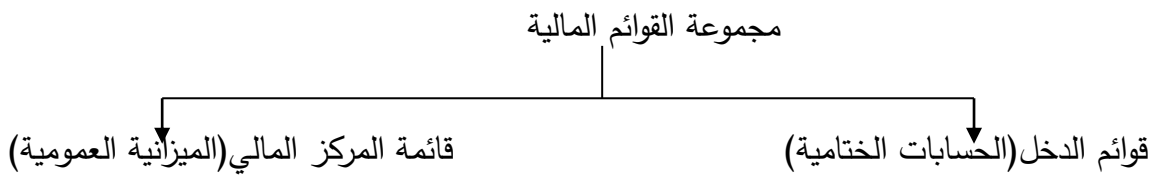
#### الشكل رقم: (2-2) دفاتر وسجلات القيد الأولي (دفتر اليومية)



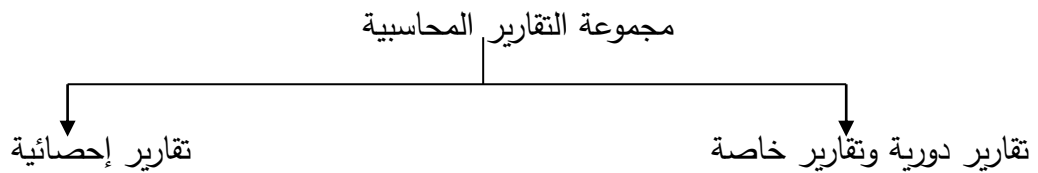
#### الشكل رقم: (2-3) دفاتر وسجلات القيد النهائي (دفاتر الأستاذ)



#### الشكل رقم: (2-4) مجموعة القوائم المالية



#### الشكل رقم: (2-5) مجموعة التقارير المحاسبية



المصدر: محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 20.

<sup>1</sup> عبد الله عبد السلام احمد، مرجع سابق، ص: 214.

#### 4- دليل الحسابات الحكومية

يتضمن الدليل المحاسبي جميع الحسابات في الوحدات الحكومية ومسمياتها وتقسيماتها والأرقام التي ترمز لها، ويحدد الدليل الملامح الرئيسية للنظام المحاسبي الحكومي ويعتبر كمرشد للعاملين في مجال المحاسبة الحكومية<sup>1</sup>.

كما يعتبر أحد الأركان الرئيسية الهامة للنظام المحاسبي الحكومي لأنه يتضمن تبويب الحسابات الحكومية في مجموعات مترابطة ومتناسقة لتحقيق أهداف معينة وتحديد مكونات الحسابات المختلفة وقواعد القيد بها والأسس المحاسبية الواجب إتباعها ويمثل أحد عناصر الرقابة إضافة إلى توحيد المسميات لحساب الوحدات الحكومية وتسهيل تجميع بياناتها والمقارنة بينها<sup>2</sup>.

#### 5- مرحلة تسجيل العمليات المحاسبية في كافة السجلات والدفاتر المحاسبية

يتم فيها إثبات جميع المستندات المتضمنة البيانات والمعلومات الخاصة بالعملية المالية وقد تكون وسيلة الإثبات يدوية أو آلية باستخدام الحاسوب وفي الحالتين عند التسجيل في الدفاتر المحاسبية يجب مراعاة إتباع نظام أو طريقة القيد المزدوج.

#### 6- مجموعة القواعد العلمية والمهنية والفنية وفق قواعد وتعليمات مالية (اللوائح المالية)

توضح توزيع العمل وتحدد الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات وخطط سير العمل بشكل يسهل عملية التنفيذ مع الرقابة عليه ويمكنه من اكتشاف الأخطاء بسهولة<sup>3</sup>.

#### 7- التقارير المالية

تمثل التقارير المالية مخرجات النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية كما هو الحال في منشآت الأعمال. غير أن تقارير الوحدات الحكومية لها شكل ومحتوى ومواعيد إعداد محددة وفقا لأحكام اللائحة التنفيذية لقانون المحاسبة الحكومية وتقدم هذه التقارير إلى جهات معنية تتمثل عادة في وزارة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات ومجلس الشعب. كما أن هدفها يتبلور بصفة أساسية في تحديد موقف الصرف من الاعتمادات وكذلك موقف تحصيل الإيرادات الكلي يتسنى لجهات الرقابة محاسبة الوحدات المخالفة أو المقصرة والاطمئنان على التزام الوحدات الحكومية باللوائح والتعليمات والقوانين التي تحكم العمل بالموازنة<sup>4</sup>. ويمكن القول أيضا أنه من الأهداف الرئيسية للنظام المحاسبي الحكومي التأكد من سلامة الإجراءات المالية وإحكام الرقابة المالية والقانونية على الموارد المالية للدولة ويتطلب ذلك بعد الانتهاء من تسجيل العمليات المالية بالدفاتر والسجلات. عرض تلك البيانات في شكل تقارير مالية دورية وختامية حيث تعتبر هذه التقارير بمثابة الناتج النهائي للنظام المحاسبي الحكومي الذي يمكن من خلاله إعادة النظر في الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات والتعرف على الموارد والنفقات خلال فترة تنفيذ الموازنة إضافة إلى أنها تمثل أداة

1 سيد احمد عبد العاطي، مرجع سابق، ص:163.

2 نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص:66.

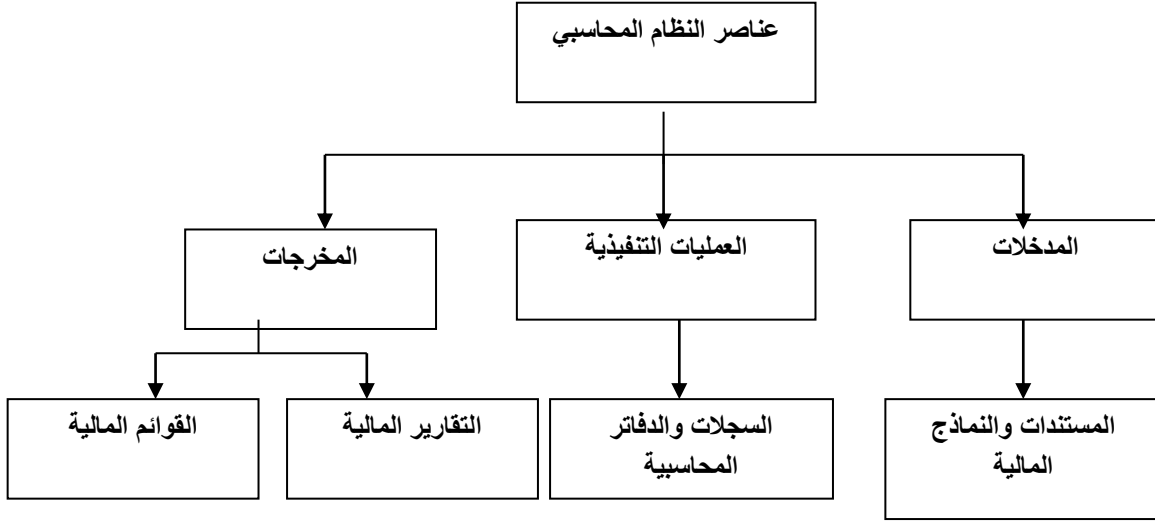
3 نواف محمد عباس الرماحي، نفس المرجع سابق، ص:39.

4 عبد الله عبد السلام، مرجع سابق، ص:240.

اتصال بين الوحدات الحكومية المختلفة من جهة وبين الوحدات الحكومية والأجهزة الإشرافية والرقابية والتخطيطية من جهة أخرى<sup>1</sup>.

ويمكن إظهار عناصر النظام المحاسبي الحكومي من خلال الشكل الموضح أدناه.

### الشكل رقم: (2-6) عناصر النظام المحاسبي الحكومي



المصدر: خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 146

### الفرع الثالث: وظائف النظام المحاسبي الحكومي (العمومي)

تتركز الوظيفة الرئيسية للنظام المحاسبي الحكومي في تقييم البيانات وإنتاج المعلومات الملائمة وفي الوقت المناسب لمستخدمي هذه المعلومات، هذا إلى جانب بعض الوظائف المنشقة منها<sup>2</sup>:

#### أولاً: الوظيفة الأساسية

وتتمثل هذه الوظيفة في تقديم المعلومات المناسبة في الوقت الملائم وتتنوع هذه المعلومات تتعدد وفقاً لتطور الحاجة إليها وتنقسم إلى:

#### 1- معلومات إجمالية

لخدمة وظائف تقليدية ومنها:

- تحديد نتيجة أعمال المشروع عن فترة معينة؛

- تحديد المركز المالي للمشروع في لحظة معينة.

#### 2- معلومات تفصيلية

لخدمة وظائف متطورة ومنها:

- معلومات عن نشاط الأقسام داخل المشروع لقياس وتقييم الأداء وتحديده؛

<sup>1</sup> فتح الإله محمد أحمد، مرجع سابق، ص: 126.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 24.

- معلومات تساعد الإدارة في القيام بوظائف التخطيط والرقابة؛
- معلومات تناسب احتياجات أطراف أخرى خارجية مثل البنوك والمستثمرين والأجهزة والوزارات المختلفة.

### ثانياً: وظائف أخرى فرعية

وهي وظائف متفرعة من الوظائف الأساسية وتتحقق هذه الوظائف عندما تتوفر المعلومات المناسبة ومثال ذلك ما يلي:

#### 1- التنسيق

يكون التنسيق مع النظم الفرعية بشكل لا يترتب عليه أي تعارض بين هذه النظم وبين النظام العام ككل بصفة عامة.

#### 2- التقييم الذاتي

وذلك بأن يتم تصميم النظام بشكل يوضح إمكانية تقييم الأداء مدى انجاز الأهداف المطلوبة والتي ينبغي أن تكون محددة بوضوح.

#### 3- تحديد وتنظيم الإجراءات

نعني بهذه الإجراءات الخطوات التفصيلية للعمل داخل النظام وذلك في شكل دليل عمل، فيجب تحديدها تحديداً مناسباً يحقق أقصى استفادة ممكنة من كافة الموارد المتاحة ويعني ذلك تحقيق الكفاءة.

#### الفرع الرابع: أهداف النظام المحاسبي الحكومي (العمومي)

يسعى النظام المحاسبي العمومي المطبق في الوحدات الحكومية (العمومية) إلى توفير البيانات المالية وتقديمها للأجهزة التشريعية والأجهزة الرقابية كالجهاز المركزي للتنظيم والإدارة... وغيرها، ووزارات التخطيط والاقتصاد والمالية والبنك المركزي وبنك الاستثمار القومي والجهاز المصرفي إلى غير ذلك من الأجهزة التي تمارس دورها دون التخطيط والإشراف والتوجيه والرقابة على المستوى القومي.

ويمكن تلخيص أهداف النظام المحاسبي الحكومي كالآتي<sup>1</sup>:

#### أولاً: المساعدة في تقدير مساءلة الحكومة عن أدائها عن طريق:

- ✓ تقديم معلومات تبين فيما إذا كانت الإيرادات للسنة الجارية كافية لتغطية خدمات السنة نفسها؛
- ✓ بيان ما إذا كانت الموارد المالية قد حصلت وفقاً للموازنة المعتمدة قانوناً، وتتحقق مع أية متطلبات تعاقدية وقانونية أخرى؛
- ✓ تقدير المجهود المبذول لتقديم الخدمة، والتكاليف والإنجازات لكل وحدة حكومية.

#### ثانياً: المساعدة في تقدير نتائج نشاط الوحدة الحكومية خلال السنة عن طريق:

- ✓ تقديم معلومات عن مصادر الأموال واستخدامها؛
- ✓ تقديم معلومات عن كيفية تمويل الوحدة لأنشطتها والوفاء بمتطلباتها من النقد؛

<sup>1</sup> سيد أحمد عبد العاطي، مرجع سابق، ص: 162.

✓ تقديم معلومات عن تحسن أو تراجع المركز المالي نتيجة لعملياتها خلال السنة.

ثالثاً: المساعدة في تقدير الخدمات التي كان يتوجب على الوحدة الحكومية تقديمها، ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها عن طريق:

✓ تقديم معلومات عن المركز المالي وعن أنشطة الوحدة الحكومية؛

✓ تقديم معلومات عن مواردها غير مالية والعينية، والتي لها عمر إنتاجي يتجاوز السنة الواحدة، بما يساعد في تقدير الخدمات التي يمكن لهذه الموارد تقديمها؛

✓ إظهار أية قيود قانونية أو تعاقدية على الموارد وأية مخاطر محتملة.

**المطلب الثاني: مبادئ ودورة ومستويات وأصناف النظام المحاسبي الحكومي (العمومي)**

**الفرع الأول: مبادئ تصميم النظام المحاسبي الحكومي**

يقصد بمبادئ تصميم النظام المحاسبي الأسس والقواعد اللازمة لتحقيق أهداف هذا النظام ويمكن تلخيصها في ضرورة القيام بدراسة تمهيدية قبل تصميم النظام ومراعاة عناصر المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية والتعليمات المالية والحسابية والوسائل المساعدة المتاحة.

وفيما يلي نوجز هذه القواعد والمبادئ وأهم ما يجب مراعاته في كل منها:

✓ يجب أن يتم تصميم النظام المحاسبي الحكومي بحيث يتوافق مع نظام التويب المستخدم في إعداد الموازنة العامة بسبب حتمية العلاقة عناصر الموازنة وحسابات النظام المحاسبي الحكومي، حيث تعتبر الأولى معياراً للمقارنة تقاس عليه وتتسبب إليه نتائج التنفيذ الفعلي، فيجب الربط بين الحسابات الحكومية واعتمادات الموازنة التي تخصص الموارد المتاحة لاستخدامات محددة بذاتها، بما يكفل تحديد واجبات ومسؤوليات الأفراد في مختلف المستويات الإدارية فيما يتعلق بالارتباط والصرف في جميع مراحل تنفيذ الميزانية العامة، كما يجب أن يتم تصميم الإيرادات والمصروفات وقيدتها محاسبياً طبقاً للأساس المتبع في إعداد الموازنة العامة للدولة حتى يتسنى مقارنة الإيرادات والمصروفات الفعلية بتلك المقدرة مقدماً. وبذلك يتلائم النظام المحاسبي الحكومي مع الموازنة العامة للدولة كعنصرين أساسيين لازمين لبناء نظام متكامل للرقابة المالية<sup>1</sup>؛

✓ يجب أن يصمم النظام المحاسبي الحكومي بحيث يتضح مدى التقيد بالقوانين والتعليمات والمتطلبات الدستورية الموجودة في الدولة؛

✓ يجب أن يتم تصميم النظام المحاسبي الحكومي بحيث يكون أداة مساعدة على التنفيذ السليم للبرامج والمشروعات الحكومية، وأن يكون قادراً على توفير النتائج المالية والاقتصادية التي تفيد في أغراض تخطيط السياسات وتنفيذها والتي تسمح في نفس الوقت بالقياس والتحليل المستمر للبرامج والعمليات

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: 27.

الحكومية، والحكم على درجة كفاءتها والتحقق من كفاية الاحتفاظ بالأموال والأصول العامة التي توزع في عهدة المسؤولين التنفيذيين في المستويات الإدارية المختلفة؛

✓ يجب أن يشمل النظام المحاسبي الحكومي (العمومي) على نظام محكم للرقابة الداخلية وإجراءات فعالة للمراجعة الداخلية تناسب طبيعة وظروف العمل، بالوزارات والمصالح الحكومية، بحيث تحدد وسائل مراقبة وسائل مراقبة الإعتمادات ومسؤوليات الموظفين الإداريين وطرق تلقي مطالب الدفع المستحقة عن الحكومة وكيفية اعتمادها للصرف، بما يسمح بتقييم الأداء الحكومي للسلطة التنفيذية، وتوضيح مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والإجراءات التنظيمية والتعليمات الإدارية في جميع مراحل تنفيذ الموازنة باعتبار أن السلطة التنفيذية هي السلطة المسؤولة عن تحصيل وصرف الأموال العامة؛

✓ يجب أن يصمم النظام المحاسبي الحكومي (العمومي) بحيث يكون قادراً على توفير البيانات والمعلومات اللازمة لأغراض التحليل الاقتصادي التجميعي وتخطيط السياسات المالية وتنفيذها على المستوى القومي، وتسهيل إعداد تقديرات الدخل القومي والحسابات القومية؛

✓ يجب أن يصمم النظام المحاسبي الحكومي (العمومي) بحيث يكون قادراً على تطبيق نموذج محاسبة منتظم ومتناسق بين الوحدات الإدارية المختلفة يوفر نظام محكم من الدفاتر والمستندات والسجلات وقوائم وحسابات متصلة ببعضها البعض، بما يساهم في إنتاج بيانات متناسقة ومنظمة تسهل من أداء وظيفة المراجعة الخارجية المستقلة التي تمتد إلى كافة المستندات والسجلات والممتلكات والأموال العامة؛

✓ يجب أن يصمم النظام المحاسبي الحكومي (العمومي) بحيث يكون قادراً على توفير نظام حسابات التكاليف كلما أمكن، يهدف إلى توليد البيانات والمعلومات التي توضح التكاليف والنفقات الفعلية المتعلقة بتنفيذ البرامج والمشروعات المختلفة، بما يسمح بقياس تكلفة وحدة الخدمة التي تم إنجازها، والتي تمكن المسؤولين الإداريين في مختلف المستويات التنظيمية من الحكم بما إذا كانت العملية أو الخدمة المؤداة تنفذ بأقل تكلفة ودرجة الكفاءة التي تنفذ بها؛

وحتى يتم تصميم النظام المحاسبي الحكومي بحيث يخدم جميع هذه الاعتبارات، تنشأ بعض الاختلافات في المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي، ويعني ذلك أن تصميم النظام المحاسبي الحكومي يستند إلى مجموعة من المبادئ والقواعد المحاسبية التي قد تختلف أو تتفق مع تلك المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، والتي يقوم عليها بناء النظام المحاسبي المالي في الوحدات الاقتصادية الهادفة إلى تحقيق الربح<sup>1</sup>.

1 محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، النظام المحاسبي للمنظمات الهادفة للربح، وغير هادفة الربح، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2007، ص: (347-349).

### الفرع الثاني: مستويات وأصناف النظام المحاسبي الحكومي

تتوقف قدرة النظام المحاسبي على أداء وظيفته، على مستوى النظام المحاسبي المطبق، وقد صنفت النظم المحاسبة بشكل عام إلى ثلاثة مستويات هي<sup>1</sup>:

✓ المستوى الأساسي؛

✓ المستوى المتوسط؛

✓ المستوى المتقدم.

#### أولاً: المستوى الأساسي

ويطبق في جميع المؤسسات تقريبا، ويشمل الوظائف الأساسية للنظام المحاسبي، ومن هذه الوظائف المقبوضات والمدفوعات والذمم والرواتب والأجور والمخزون والأصول الثابتة والقوائم المالية الأساسية والحسابات الختامية.

#### ثانياً: المستوى المتوسط

وهو أشمل من المستوى الأساسي بحيث يضاف له وظائف أخرى مع وظائف المستوى الأساسي، ومنها محاسبة التكاليف وتحليل الإيرادات وتحليل الذمم وتحليل الأجور وما شابه.

#### ثالثاً: المستوى المتقدم

ويمثل أعلى مستويات النظم المحاسبية، بحيث يشمل وظائف المستوى الأساسي ووظائف المستوى المتوسط ووظائف أخرى أكثر تقدماً مثل التنبؤ بالإيرادات والتكاليف ومحاسبة مراكز المسؤولية والموازنات الرأسمالية والتنبؤ بالتدفق النقدي وهكذا.

من ذلك تمكنا بالقول أنه لا يمكن الحصول على معلومات من مستوى معين إلا إذا كان النظام المحاسبي مؤهلاً لتقديم تلك المعلومات.

### الفرع الثالث: دورة النظام المحاسبي الحكومي

وتأسيساً على ما تقدم يمكن تحدد دورة النظام المحاسبي الحكومي (العمومي) في الخطوات التالية:

✓ تحديد سنة مالية ذات فترة زمنية ثابتة يتم على أساسها إعداد مشروع الموازنة العامة للدولة خلال السنة المالية التالية؛

✓ اعتماد الموازنة وصدور قانون العمل بها؛

✓ تنفيذ ما ورد بالميزانية عن طريق توزيع قوائم الإيرادات والمصروفات على الوحدات المحاسبية الموجودة في مختلف الوحدات الإدارية الحكومية؛

✓ مباشرة تنفيذ الموازنة طبقاً لقواعد تنفيذها وتوزيع الاعتمادات وتحصيل الإيرادات وفقاً للتوزيع المخطط في الموازنة؛

<sup>1</sup> اسماعيل حسين حمرو، مرجع سابق، ص:56.



✓ إثبات العمليات الفعلية خلال النظام المحاسبي الحكومي وفقا لنفس الأسلوب المطبق في النظام المحاسبي المالي، وذلك فيما يتعلق بحصر وتسجيل العمليات على أساس تاريخي ووفقا لنظام القيد المزدوج في دفاتر اليوميات المختلفة، ثم تبويبها إلى حساباتها في دفاتر الأستاذ وفقا للأحكام الخاصة باستخدام الاستثمارات الحكومية؛

✓ في مرحلة تلخيص البيانات وهي المرحلة الثالثة من مراحل تشغيل النظام المحاسبي الحكومي تختلف المبادئ التي تخضع لها إجراءات التلخيص عما هو متبع في النظام المحاسبي المالي، فلا مجال لإعداد حسابات ختامية يقابل فيها جانب الإيرادات والمصروفات على النحو المتبع في النظام المحاسبي المالي، وإنما يعد الحساب الختامي على أساس التأكد من موازنة الإيرادات والمصروفات. وتقوم كل وحدة حكومية إدارية بإعداد حساب ختامي لها حتى يتبين إعداد الحساب الختامي للدولة الذي يشتمل على إجمالي الملخصات الدفترية؛

✓ تقوم الوحدة الإدارية بإعداد تقارير دورية على أساس موحد، شهرية وربع سنوية وختامية عن المركز المالي لها، يتم رفعها إلى الإدارة العامة لحسابات الحكومة بوزارة المالية على فترات منتظمة، مرفقا بها المستندات الخاصة بها أحكام الرقابة المالية والقانونية على العمليات الجارية واستخدام هذه التقارير في إعداد موازنات السنوات القادمة.

ويلاحظ أن المبادئ والإجراءات الخاصة بالنظام المحاسبي الحكومي تصلح كأساس سليم للتطبيق المحاسبي في مجال النشاط العام الذي يهدف إلى تقديم خدمات عامة بدون مقابل فقط. ومعنى ذلك أنها غير ملائمة للتطبيق على الوحدات العامة التي تباشر نشاطا اقتصاديا تتشابه خصائصه مع خصائص النشاط الذي تزاوله المشروعات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح، ومن ثم لا تختلف كثيرا من حيث الأهداف والأسس والمبادئ المحاسبية الملائمة لكل منها، وعليها أن تتمسك بتطبيق مبادئ المحاسبة المالية حتى يتسنى قياس مدى نجاحها في تحقيق أهدافها الاقتصادية<sup>1</sup>.

#### الفرع الرابع: خصائص النظام المحاسبي الفعال

ينبغي أن يحظى النظام المحاسبي بالقبول بأن يتم تشغيله في إطار الفروض والقواعد والمبادئ العلمية كعلم من العلوم الاجتماعية مع مراعاة تسجيل وتبويب وتلخيص وعرض النتائج وأن يكون واقعا وملائما لظروف المشروع بحيث يتضمن العناصر والخصائص التالية<sup>2</sup>:

#### أولا: الملائمة

وتعني أن يتم تصميم النظام المحاسبي بما يلائم حجم المشروع وطبيعة نشاطه وهيكله التنظيمي.

1 محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، مرجع سابق، ص: (61-63).

2 محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص: (23-26).

### ثانيا: المرونة

وتعني تصميم النظام المحاسبي بشكل يقبل أي تعديل أو تغيير تحت أي ظروف معينة دون القيام بتغيير شامل للنظام نفسه.

### ثالثا: الدقة

ويعني ذلك مراعاة تصميم النظام المحاسبي بكل أركانه وبكل مراحلها بشكل يعمل على إنتاج معلومات محاسبية تتميز بالدقة وذلك باستخدام بيانات دقيقة في إنتاج هذه المعلومات وبطريقة مرتبة ومنظمة.

### رابعا: الأفراد

حيث أن النظام المحاسبي تزداد فاعليته باستخدام الأفراد من المتخصصين ذوي الخبرة العملية والعلمية، ومما بلغت النظم المحاسبية من التطور التقني فلا يمكن الاستغناء عن العنصر البشري الفعال والمناسب لتنفيذ المراحل المختلفة للنظام

### خامسا: الترابط

بين المستندات والسجلات الخاصة بالقيود الأولى ثم بينها وبين سجلات القيد النهائي وكذلك مراعاة الترابط بين دفتر الأستاذ والقوائم المالية. وهذا يعني ضرورة مراعاة الترابط بين الدورة المستندية والدورة المحاسبية عند تصميم النظام المحاسبي.

### سادسا: المبادئ العلمية

عند تصميم النظام المحاسبي يجب مراعاة المبادئ العلمية والقواعد المحاسبية المتعارف عليها مما يعمل على زيادة فاعلية الدور الذي يؤديه النظام.

### سابعا: الواقعية

وتعني مراعاة الظروف الداخلية والخارجية التي يعمل في ظلها المشروع وإمكانيات المشروع المادية والبشرية وذلك عند القيام بتصميم عناصر النظام المحاسبي.

### ثامنا: الاقتصادية

وتعني الاقتصادية مراعاة عنصر التكاليف عند تصميم النظام المحاسبي بحيث تزيد المنافع المتوقعة من النظام عن تكاليف إعداده وتنفيذه.

### تاسعا: استخدام بيانات جيدة

وذلك بغرض معلومات جديدة، ومما لا شك فيه البيانات المحاسبية الجيدة هي التي تتميز بالموضوعية والصدق والدقة والملائمة ومن ثم تساعد تلقائياً على إنتاج معلومات محاسبية جيدة وفعالة تتميز بنفس الخصائص، وبذلك على أساس أن النظام المحاسبي هو بمثابة نظام معلومات.

### عاشرا: تسيير عملية المراجعة

وهو يعني مراعاة تصميم هيكل النظام المحاسبي بصورة تساعد على انجاز عملية الرقابة والمراجعة بأشكالها المختلفة سواء كانت مراجعة داخلية أو خارجية مستندية أو فنية أو محاسبية.

### إحدى عشر: الوسائل المساعدة

يجب إعداد وتصميم النظام المحاسبي بصورة تقبل استخدام أي وسائل مساعدة مستقبلا وتقبل برمجة النظام وذلك في ظل استحداث الحسابات الآلية الحديثة، ومما لا شك فيه أن مثل هذه الوسائل تساعد على زيادة فاعلية النظام بإنتاجه البيانات والمعلومات في الوقت الملائم وبالقدر الملائم لكافة المستخدمين.

### المطلب الثالث: الإبلاغ المالي الحكومي

تؤدي المحاسبة وكما هو معروف وظيفتين أساسيتين هما القياس والتوصيل، توصيف وظيفية التوصيل في هذا المجال بالإبلاغ المالي في إطار السعي نحو منهجة هذه العملية لتصبح أكثر شمولية ودقة من حيث الأسلوب والغرض، ومن حيث قدرة النظام على تلبية حاجات الأطراف المستفيدة من خلال ما تقدمه المحاسبة من معلومات. لذا يوصف الإبلاغ المالي الحكومي على أنه (خلاصة أداء الحكومة أو هو بيان بمقدرتها المالية في مجال تدبير وتنمية استخدام الأموال العامة، وإن الهدف الرئيسي يتمثل في تقييم الأداء المالي للحكومة، بمعنى بيان الكيفية التي تصرفت بها أو التي ستصرف بها الحكومة بالأموال العامة المعهودة إليها).

وفي هذا الإطار يصف الرئيس التنفيذي لإتحاد المحاسبين الدولي ( IFAC ) أن هناك حاجة ملحة لتطوير عملية الإبلاغ المالي الحكومي نظرا لدوره البارز في إحداث عملية التنمية الاقتصادية، إذ يجب زيادة الضغط على الحكومات لتوسيع نطاق مسؤوليتها المالية من المحاسبة إلى المساءلة والتي تتطلب منها توفير معلومات واضحة ومفهومة يمكن الاعتماد عليها من قبل الأطراف التي انتخبهم ولدفع الضرائب وأصحاب الاستثمارات الدافعة لقدرات الحكومة. لذلك فإنه يعتقد أن هناك أسبابا للدفع بهذا الاتجاه، وهي المساءلة والبحث عن تقديم معلومات دقيقة وبالوقت المناسب لغرض مراقبة أدائها إلى جانب الإظهار الحقيقي لوظيفة الديمقراطية على كل المستويات ومنحها القدرة على ممارسة دورها في الاتجاه.

وتذهب المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا إلى التحديد الفني لوجهة النظر هذه، إذ تؤكد ذلك من خلال البيان رقم 04 الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية التابعة لها، المتضمن وجوب إعداد التقارير التي توفر نظرة عامة (كتقارير الأداء والتقارير حول المسائل المهمة والطارئة والمؤثرة وتقارير المطابقة والإلزام، فضلا عن التقارير المالية التقليدية) عن نشاط التصرف المالي للوحدة الحكومية أو على مستوى الحكومة<sup>1</sup>.

ينبغي الكتابة عن التقارير المالية الافتقار إلى الكتابة عن الوضع المالي للدولة. وهنا انطباع عام وهو أنه على الرغم من البيانات الرسمية الدورية (عن وضوح وتوفر المعلومات حول المسائل المهمة والطارئة والمؤثرة وتقارير المطابقة والإلزام، فضلا عن التقارير المالية التقليدية) فإنه لا يوجد إلا قدر ضئيل جدا من المعلومات المرتبة. وتلك المعلومات غالبا ما تكون غير مكتملة وغير شاملة وغير محدثة وليس الغرض من

1 أحمد يحيى عبد الله، محمد حويش علاوي الشجيري، الإبلاغ المالي الحكومي في العراق الواقع والمعوقات، دراسة ميدانية لآراء عينة من المحاسبين الحكوميين والمدققين في ديوان الرقابة المالية، كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد 102 مجلد 33 لسنة 2011، ص: (167-168).

هذا الفصل توثيق هذا الانطباع ولكن قبوله كنقطة بداية للحقيقة إلا أنه وفي معظم البلدان فإن التقارير المالية قد نصت عليها التشريعات المتعلقة بالميزانية منذ أمد طويل. ومنذ ذلك الوقت أصبحت احتياجات الحكومة معقدة. وبينما بذلت الحكومات جهوداً تدريجية لتلبية بعض الطلبات المتزايدة، فإنه لا يبدو أنها قد حافظت عليها وأن كل الطلبات لم تتم تلبيتها بما فيه الكفاية<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: التقارير والقوائم المالية

ينبغي أن يكون النظام المحاسبي السليم قادراً على تقديم البيانات اللازمة لإعداد التقارير والقوائم المالية التي تتطلبها طبيعة العمل والإدارة بالشكل والوقت المناسبين، سواء كانت هذه التقارير يومية أو شهرية أو سنوية أو عند الطلب.

### أولاً: مضمون التقارير والقوائم المالية

1- القوائم المالية ذات الغرض العام: تبلغ عن المركز المالي الشامل للحكومة ونتائج العمليات بالاستناد إلى أساس محاسبي مناسب وقد توفر معلومات أيضاً عن المطابقة والأداء بشكل عام؛  
2- تقارير المطابقة: توفر معلومات حول استخدام السلطات القانونية للإنفاق والاقتراض وتحصيل الإيرادات؛

3- تقارير الأداء: توفر معلومات عن مدى تحقيق البرامج والأنشطة الحكومية أهدافها المنشودة مع الأخذ بالاعتبار الاقتصاد والكفاءة. وقد تشمل كل المؤشرات المالية وغير المالية والمقارنات.  
كما تساعد المستخدمين على فهم الحاضر والتخطيط للمستقبل، على أنه يجب أن تظهر التقارير النجاحات والإخفاقات؛

4- التقارير الإدارية: توفر معلومات حول الدوائر الحكومية. وقد يشمل الموقف المالي ونتائج العمليات للدائرة مع معلومات حول مطابقة الدائرة للتعليمات والأنظمة والأداء. إن الوحدة المبلغية ستكون الدائرة التي توفر المعلومات<sup>2</sup>.

### ثانياً: أهداف التقارير والقوائم المالية

وتتلخص في تقديم البيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق الآتي<sup>3</sup>:

- ✓ إظهار الوضع المالي للوحدات الحكومية؛
- ✓ الرقابة على الأموال العامة؛
- ✓ متابعة تنفيذ الموازنة؛

✓ تقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي لفترة مالية معينة بالأداء المخطط للفترة المالية ذاتها؛

1 حسن بن عبد الرحمن باحص، مرجع سابق، ص: 187.  
2 إبراهيم عبد موسى السعبري، إحسان خليل السعدي، تأثير الإنفوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق، إطار مقترح بحث استطلاعي وتطبيقي في مؤسسة بلديات محافظة النجف الأشرف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة التاسعة، العدد السابع والعشرون، 2013، ص: 225.  
3 خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 137.

- ✓ إظهار المركز المالي للموجودات المالية وغير المالية التي تملكها الوحدات الحكومية؛
- ✓ محاسبة المسؤولية لإدارات الوحدات الحكومية.

### ثالثاً: أنواع التقارير والقوائم المالية السنوية

كما هو معروف فإن المنشآت أو الوحدات الربحية وغير ربحية التي تطبق أساس الاستحقاق تقوم بإعداد قائمة المركز المالي، أما الوحدات التي تطبق الأساس النقدي فتقوم بإعداد قائمة المركز النقدي:

#### 1- القوائم المالية الحكومية باستخدام الأساس النقدي

##### ➤ بيان المركز النقدي للخزينة العامة

يدخل في بيان المركز النقدي صافي رصيد حساب الوفر والعجز المتراكم للموازنة العامة وكذلك حسابات الأصول النقدية والمطلوبات النقدية للحكومة، وهي الأرصدة النقدية والشيكات المعقدة والسلف والأمانات وأية حسابات مدينة أو دائنة أخرى، عملياً تتم إضافة أرصدة الأصول والمطلوبات النقدية في أول السنة إلى صافي حركة تلك الحسابات خلال العام للوصول إلى أرصدها في نهاية العام<sup>1</sup>.

#### 2- القوائم المالية الحكومية باستخدام أساس الاستحقاق

يساعد استخدام أساس الاستحقاق في إصدار القوائم المالية التالية:

##### ➤ قائمة المركز المالي

تشمل العناصر التالية:

- الموجودات: وتتصف على أساس متداولة وثابتة؛

- المطلوبات: وتتصف على أساس متداولة وثابتة؛

- الاحتياطي العام (صافي الأصول): ويظهر الفرق بين الموجودات والمطلوبات.

ويتفق تصنيف متداولة وثابتة مع معايير المحاسبة الدولية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وتظهر العناصر المتداولة في القائمة قبل الثابتة تأكيداً على أهمية السيولة في قائمة المركز المالي للوحدة الحكومية وللحكومة ككل<sup>2</sup>.

##### ➤ قائمة الأداء المالي (الإيرادات والنفقات والتغير في رصيد الأموال)

تعد قائمة الإيرادات والنفقات والتغير في رصيد الأموال بنهاية الفترة المالية، وتبين الإيرادات والنفقات والتغير في صافي الأصول غير مقيدة، وصافي الأصول المقيدة بشكل مؤقت، وصافي الأصول المقيدة بشكل دائم، خلال الفترة المالية. وتظهر قائمة الإيرادات والنفقات، والتغير في رصيد الأموال خلال الفترة المالية إلى رصيد الأموال في بداية الفترة المالية للوصول إلى رصيد الأموال في نهاية الفترة المالية<sup>3</sup>.

##### ➤ قائمة التدفقات النقدية

1 إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، مرجع سابق، ص: 484.

2 إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، نفس المرجع السابق، ص: 490.

3 توفيق عبد الجليل، خالد البدور، مرجع سابق، ص: 264.

تبين قائمة التدفقات النقدية المقبوضات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة خلال الفترة المالية. ويساوي الفرق بين التدفقات النقدية الداخلة والخارجة التغير في النقدية خلال الفترة المالية. ويضاف رصيد النقدية في بداية الفترة المالية إلى التغير في النقدية خلال الفترة المالية ليساوي رصيد النقدية في نهاية الفترة المالية.

وعليه يمكننا القول بأنه يتم فيها الإفصاح عن التدفقات النقدية خلال السنة مقسمة وفق الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ولا يوجد اختلاف جوهري بين أسس إعداد هذه القائمة في القطاع الحكومي عن غيره من القطاعات.

تخدم قائمة التدفقات النقدية في تحديد احتياجات الوحدة الحكومية ككل أو الحكومة ككل من النقد وتمويل التغيرات في نطاق وطبيعة أنشطتها وتساعد مع القوائم الأخرى على فهم الهيكل التمويلي للوحدة وتغيراته وآثارها، وتساعد على التحليل المالي والمقارنة بين الأداء<sup>1</sup>.

#### رابعاً: مبادئ إعداد التقارير

إن التقارير التي تعدها الحكومة للاستخدام الداخلي والخارجي محكومة ضمناً بثمانية مبادئ موضحة أدناه.

**1- الشرعية:** إن عبارة "قائمة مالية" عبارة عامة يرجح أن تكون لها معان مختلفة لمجموعات مختلفة. فالتقارير يجب أن تكون مناسبة للمستخدمين المعنيين بها. وأن تعد وفقاً لمعايير محددة في شكلها ومضمونها. ويتضمن تحديد المعايير تفاهماً مشتركاً بين المستخدم والمعد للقوائم حول طبيعة ومحتوى المعلومات المالية لا يتطلب بالضرورة مرسوماً أو أمراً تنفيذياً أو تشريعياً. وبدلاً من ذلك يمكن أن تؤدي هذه الوظيفة حسب العرف؛

**2- القدرة على الفهم:** إن الهدف الواسع للتقارير المالية هو توفير محاسبة المسؤولية أو المساءلة. وتعني كلمة مسؤول حسب القاموس "أن تكون ملزماً بتفسير أفعال الشخص وأن تبرر ما يفعله". لذلك يجب أن تكون التقارير مفهومة لمن يستخدمها. ولكن لعدم وجود مستخدم نموذجي له خصائص محددة وثابتة فإن هذا المبدأ يجب أن ينظر إليه كحث على الوضوح والبساطة.

والسؤال المهم هو: ما هي التغيرات المطلوبة في تقديم التقارير المالية التي تخدم المستخدم المحتمل؟ وفي أثناء عملية صنع هذه التغيرات تكون هناك حاجة للتحديد لتقادي معالجة المعلومات المعقدة من الداخل، لأن محاولات تبسيطها قد تجردها من أهميتها؛

**3- إمكانية الاعتماد عليها (المصدقية):** يتوقع للتقارير المالية أن تكون موضوعية، وكما أشير آنفاً فإن المؤسسات في القطاعين العام والخاص، ترغب دون شك في المعلومات التي تلي حاجاتها. وهذا يمكن أن يعتبر من المقومات الضرورية للمنطق التنظيمي. كما أن خصائص المعلومات التي يعول عليها يصعب

<sup>1</sup> إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، نفس المرجع السابق، ص:492.

حصرها وشرحها بعض الشيء، ولكن تلك التي تبطل هدف التقارير يسهل تحديدها من البداية. وذلك من أجل تمييز الحقائق من التقديرات. وعلى الرغم من أن المحاسبة تتضمن بالضرورة التحقق من الحقائق، فإن بعض التقارير قد تحتوي على معلومات تقديرية. وحسب رأي المستخدم فإن درجة التقدير تحدد مصداقية المعلومات. لذا يجب الإفصاح عن طريقة التقدير والتي تحدد مصداقية المعلومات. ونظرا لأن الطريقة تتغير، فإن الاختلافات (والنتائج المختلفة التي يرجح لها أن تحدث) يجب الإفصاح عنها كذلك. وفي بعض الحالات فإن تغطية المعلومات ستحدد النتائج التي يمكن أخذها من التقارير. وهنا يفضل المستخدم للمعلومات (مرة أخرى) أن يبلغ بأي تغييرات تجرى من البداية. والمصداقية لا تعني الثبات والانسجام لذاته. ولكن أكثر أهمية هو أن يبلغ مستخدمو المعلومات بكامل التغييرات بدلا من اضطرارهم لكشف التغييرات بأنفسهم مما قد ينتج عنه انتقادات لتلك المعلومات فقط؛

**4- الملاءمة:** تقدم المعلومات استجابة للحاجة المعروفة بشكل واضح. وهكذا فإن الدور التقليدي لتقديم الحسابات المالية المكتملة كان لإخطار السلطة التشريعية بما تم خلال تلك الفترة.

وتتضمن هذه الخاصية الحاجة لمعرفة مستخدمي المعلومات احتياجاتهم. هناك انتقاد واحد شائع للمعلومات المالية الحكومية وهو وجود إفراط فيها (وليس نقصا). فالعديد من الحسابات معدة ومقدمة دون الأخذ بالحسبان لحاجات المستخدمين. ولاشك أن البعض يضع بالحسبان أن المعلومات تصدر بصورة روتينية حسب التقليد وليس حسب الحاجة. وبمرور الوقت قد تصبح بعض المعلومات دون تغيير. ولا يمكن افتراض صلة قوية للمعلومات بالموضوع. ويجب تحديد وتمييز المستخدمين للمعلومات بالموضوع. ويجب تحديد وتمييز المستخدمين للمعلومات حسب نوعهم وحسب المعلومات التي يرغبون فيها؛

**5- إمكانية المقارنة:** إن تقديم المسؤولية يعني أن المؤسسة المعنية ترغب في عرض نفسها للتقييم، وهي عملية معقدة تتضمن العديد من الخطوات، إحداها: هو مقارنة الأنشطة المتشابهة.

ويجب أن توفر المعلومات المعدة إطارا مرجعيا لمقارنة المؤسسات مع المهام المماثلة حتى يمكن تقدير تكاليف تقديم خدمات إضافية. وتفترض هذه العملية أهمية سياسية واقتصادية كبيرة على المستوى شبه المحلي داخل الدولة، وكذلك عندما تكون الدولة عضوا في منظمة إقليمية. ويمكن أن يتضمن التنازل عن الموارد العامة للسلطات المحلية تقديرا للجهود النسبية المبذولة لضمان الاقتصاد والفعالية في الإنفاق. وقد يتضمن توفير المعلومات القابلة للمقارنة إعادة ترتيب المعلومات لتتوافق مع التصنيف المختار. وهكذا فإن الحسابات السنوية المرتبة عامة حسب فئات الحصص تحتاج إلى إعادة تصنيف. وأن تقديم المعلومات القابلة للمقارنة هو إظهار آخر لإمكانية لاستجابة لحاجات المستخدم؛

**6- الوقية (تقديم المعلومات في الوقت المناسب):** إن عمليات الآلية القضائية وآلية توفير المعلومات لهما خاصية مشتركة. ويمكن للتأخير أن يبطل صلاحية وجودهما معا. فإذا قدمت المعلومات بعد مدة طويلة من الوقت المناسب لتقديمها، يعني بالنسبة لمستخدمي المعلومات أن الالتزام أصبح روتينيا. وفي معظم

الحكومات (وأحيانا في القطاع التجاري) لا يتم إصدار معلومات المحاسبة حتى تعتمد أو تصحح بواسطة مكتب المراجعة الخارجي.

أحيانا يتم تأخير المعلومات لأنها لا تحتاج حتى يتم التأكد من تقييدها الكامل بالقانون. وفي حالات أخرى قد تنتج حالات التأخير عن جهود غير كافية لجعل المعلومات دقيقة. وعلى الرغم من أن عدم الدقة قد يؤثر على مصداقية المعلومات فإن هناك تناوبا بين الدقة وتقديم المعلومات في وقتها المناسب. ويمكن التخلي عن بعض الدقة لأجل تقديم المعلومات في وقتها المناسب؛

**7- الثبات:** يجب أن تكون التقارير متوافرة على مر الزمن، فيما يتعلق بالتغطية والتصنيف والأساس المحاسبي. والثبات لا يعني رفض عمل التعديلات المطلوبة والمفيدة، ما دام الأساس المنطقي للتغيرات واضحا. ويسهل إثبات إعداد واستخدام المعلومات ويؤدي لإطار مقبول بصورة مشتركة؛

**8- مدى الاستفادة منها (الفائدة):** المعيار الأخير لإعداد التقارير المالية هو مدى فائدتها. ولكي تكون التقارير مفيدة داخل وخارج الجهة، فإنه يجب أن تساهم في فهم الأنشطة الحالية والمستقبلية لمصادر الجهة واستخدامات الأموال والدقة في استخدامها.

إن المبادئ العالمية العامة المذكورة أعلاه تنطبق على كل من المعلومات المالية وغير المالية مثل مقياس الأداء: فإذا اعتبرت المبادئ عالمية، فلماذا ينحرف التطبيق عنها؟ وتكمن الإجابة في كون أن المعلومات أداة للإدارة. ومثل غيرها من الوسائل الأخرى فإنه يمكن الاستفادة ويمكن إساءة استخدامها<sup>1</sup>؛

**9- المادية:** تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وماديتها، تكون المعلومات مادية إذا كان من الممكن أن يؤثر في حذفها أو تحريفها على قرارات المستخدمين أو على التقييمات التي تجري على أساس البنين المالي. وتعتمد المادية على طبيعة أو حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف المحددة لحذفه أو تحريفه. لذلك، تقدم الأهمية حدا أو نقطة فاصلة بدلا من كونها خاصية نوعية رئيسية يجب أن تتصف بها المعلومات لتكون مفيدة؛

**10- الموثوقية:** تخلو المعلومات الموثوقة من الأخطاء المادية والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كتمثيل صادق لما تقصد تمثيله أو من المتوقع على نحو معقول أن تمثله بصدق؛

**11- الجوهر فوق الشكل:** حتى تمثل المعلومات والأحداث الأخرى التي تقصد تمثيلها بصورة صادقة، من الضروري أن تتم محاسبتها وعرضها بما يتوافق مع جوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس فقط حسب شكلها القانوني، ولا يتفق جوهر العمليات أو الأحداث الأخرى دائما مع شكلها القانوني؛

**12- الحيادية:** تكون المعلومات حيادية إذا خلت من التحيز، ولا تعتبر البيانات المالية محايدة إذا تم اختيار أو عرض المعلومات التي تحتويها بطريقة مصممة للتأثير على اتخاذ القرارات أو الأحكام في سبيل تحقيق نتيجة محددة مسبقا؛

<sup>1</sup> حسن بن عبد الرحمن باحص، مرجع سابق، ص: (195، 192).



**13- الحيطة والحذر:** هو تضمين درجة من الحيطة والحذر في ممارسة الأحكام اللازمة لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل ظروف عدم التأكد، بحيث لا تتم المبالغة في بيان الأصول أو الإيرادات ولا يتم التقليل من بيان الالتزامات أو المصاريف؛

**14- الائتمال:** ينبغي أن تكون المعلومات في البيانات المالية مكتملة ضمن حدود المادية والتكلفة؛

**15- الموازنة بين المنفعة والتكلفة:** إن الموازنة بين المنفعة والتكلفة هو من القيود الشائعة، فلا بد أن تتجاوز المنافع المستمدة من المعلومات تكلفة تقديم هذه المعلومات، إلا أن تقييم المنافع والتكاليف هو في الأساس مسألة حكم شخصي، وعلاوة على ذلك، لا تقع التكاليف عادة على كاهل أولئك المستخدمين الذين يتمتعون بالمنافع، كما يمكن أن يستفيد مستخدمون آخرون بالمنافع غير أولئك الذين أعدت المعلومات لهم، لهذه الأسباب من الصعب تطبيق اختبار للمقارنة بين المنفعة والتكلفة في أي حالة معينة، ومع ذلك يجب أن يعي واضعو المعايير والمسئولون عن إعداد البيانات المالية ومستخدمو البيانات المالية هذا القيد؛

**16- الموازنة بين الخصائص النوعية:** في الواقع، غالباً ما تكون الموازنة أو المبادلة بين الخصائص النوعية أمراً ضرورياً، ويهدف هذا بشكل عام إلى التوصل إلى موازنة ملائمة بين الخصائص في سبيل تحقيق الأهداف المرجوة من البيانات المالية، وتعتبر الأهمية النسبية للخصائص في حالات مختلفة هي مسألة حكم مهني<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: أهمية المعلومات المالية

عادة في الدول التي لعبت فيها السلطات التشريعية دوراً هاماً في دراسة واعتماد السياسات المالية وضبط المخصصات المالية، فإن الحكومة كانت ملزمة قانونياً برفع تقارير دورية حول التقدم الذي سير تنفيذ الميزانية لاحقاً، وكجزء من النشاط الختامي لدورة الميزانية فقد طلب من الحكومات كذلك تقديم الحسابات إلى السلطة التشريعية وإلى إدارة التدقيق (المراجعة). وهذا العرف القانوني الذي يسود في العديد من الدول أظهر أيضاً إطاراً للتطبيقات المحاسبية، وقد قدمت الحسابات في شكل اعتمادات أصلية، لذا فإن أي انحرافات ومصادرها أو مسبباتها يمكن فحصها.

إن ممارسة محاسبة المسؤولية القانونية لم تكن سمة من سمات الأنظمة الإدارية للاقتصادات المركزية للتخطيط السابقة، التي لم يكن لديها إجراء رسمي لمراجعة الميزانية أو الحسابات السنة الماضية. وكان التركيز في هذه الدول على الفحص أكثر من المراجعة على اللاحقة. ووفق التخطيط المركزي، فإن أنظمة المحاسبة فرقت بين السجل الإحصائي الذي حددته جهات التخطيط، وبين السجل المالي المطلوب للإدارة المالية. وحيث إن كل خطوة من النشاط محسومة في الخطة، فإنه يجب وعند التقدم في سير العمل إرسال تقارير عنه إلى الإدارات المركزية. وهذا التقليد الخاص برفع التقارير ركز على احتياطات الإدارة الداخلية

<sup>1</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2008، ص: (1036-1038)، متاح على:

<http://www.ascajordan.org/UploadFiles/Full%20IPSAS%202008%20Book.pdf>

للجهات المركزية. وجهات الصرف، والحكومة ككل، ويشكل هذان العنصران (وهما محاسبة المسؤولية القانونية والتقارير المالية للإدارات الداخلية) في الوقت الحاضر المعيارين التوأمين لأنظمة المعلومات المالية.

وقد اكتسبت هذه الأنظمة إحاحا جديدا في سياق التطورات السياسية والاجتماعية والاقتصادية الأخيرة. ومن الناحية السياسية فإن أهم تطور يؤثر على التقارير هو ازدياد عدد الديمقراطيات. ونظرا لأن الدول تتحول من الدكتاتورية إلى الديمقراطية (حيث تلعب السلطة التشريعية دورا حاسما) فإن هناك أيضا زيادة في الطلب على المحاسبة ووضع اتخاذ القرار وحكم القانون. وعندما تطبق هذه الطلبات على الإدارة المالية فإنها تترجم إلى معلومات إضافية تسلط الضوء على كيفية التوصل للقرارات بواسطة الجهة القانونية وعلى كيفية تنفيذها. إضافة إلى أن التغييرات الأخيرة في الديمقراطيات العريقة (كالمملكة المتحدة) التي ظلت تبحث عن دور أكبر لمشاركة المواطن ساهمت في المطالبات الإضافية بالمعلومات المالية.

أخيرا فقد أدى نمو تقنية الأقمار الصناعية إلى تضيق الفجوة بين الحكومة ومواطنيها، وأصبح كل منهما يسعى للتأثير على الآخر بشأن الخيارات الاجتماعية.

ويذكر الآن أن الدولة تحولت من التوجيه عن طريق المسرح إلى التوجيه بواسطة التلفزيون، حيث إن دقائق قليلة على التلفزيون يمكن أن يكون لها تأثير أكبر من العرض المسرحية التي يستعان فيها بنصف مليون شخص. وتفضل الحكومة من جانبها تقديم مزيد من المعلومات حول نقطة تظهر قوتها، وهو تقديم الخدمات العامة. ويسعى المواطنون إلى الحصول على خدمات إضافية، إضافة إلى تغييرات في نوعية الخدمات المقدمة. ويسعى كل طرف إلى الحصول على خدمات إضافية، إضافة إلى تغييرات في نوعية الخدمات المقدمة. ويسعى كل طرف إلى الحصول على تغذية عكسية من الآخر. ويؤكد كلا الموقفين على الحاجة إلى معلومات منتظمة، ومحايدة حتى يكون النقاش موضوعيا وفعالاً.

تمثل التطورات في القطاع الاجتماعي تغييرات في تركيبة النفقات العامة. ومنذ أواخر الثمانينات فقد خصص جزء أكبر من النفقات الحكومية للتحويل الاجتماعي بما في ذلك معاشات التقاعد وأنظمة السلامة ومقاييس إزالة الفقر. وفي ذلك الصدد فقد شرعت الحكومة في العديد من مقاييس الرعاية الاجتماعية. التي أدت إلى مناقشات مكثفة حول فوائد هذه النفقات وكيف يمكن تطوير هذه الفوائد. وقد تأثرت هذه المعلومات المقدمة من الحكومات بالسياق الاجتماعي والسياسي الذي درست فيه المعلومات وقدمت. والمعلومات هي مفتاح الحصول على وعي اجتماعي أكبر وتعزيز لمشاركة المواطن. ولكن المعلومات سلاح ذو الحدين، فهي قد تؤدي رأي من يقدمونها (إذا كانت الرغبة في المعلومات أقل مما هو متوقع) ويمكن أن تأتي بنتائج عكسية لمن يقدمها. وعلى الرغم من تلك المخاطر، فإن الجهة التي تقدم المعلومات لا يمكنها منع نشر المعلومات التي يمكن أن تصورها بصورة سلبية، ومن واجب الحكومات أن توفر المعلومات للمجتمع.

تؤكد التطورات الاقتصادية على الطبيعة القرينية لبعض المطالبات بالمعلومات المالية من جانب الحكومة، والطلب التقليدي المجسد في تطبيقات معظم الحكومات هو توفير الحسابات التي توضح كيفية

إنفاق المال العام، وهذا الطلب ألحق الآن بطلبات أخرى لمعلومات دورية حول كيفية استخدام أدوات السياسة الاقتصادية ومدى نجاحها.

والعديد من الحكومات لها الآن حدود قصوى (سقف) إجبارية بشأن المستوى الكلي للنفقات وحجم العجز والنفقات العامة لبرامج محددة كالدفاع والمستشفيات، وعندما تتجاوز الحكومة هذه السقف، فإنه يتم القيام بإجراءات لحجز الأموال، ويقترح استخدام تلك الأدوات الخاصة بالتحكم على أن كلا ممن هم داخل وخارج الحكومة يحتاجون إلى معلومات منتظمة عن عمليات الحكومة<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: التحليل المالي الحكومي

#### أولاً: مفهوم التحليل المالي الحكومي

التحليل المالي الحكومي ويسمى أيضا بتقييم الأداء المالي الحكومي يتضمن جميع الأساليب التي يستخدمها مستخدمو القوائم المالية والتي توظف لعرض العلاقات الهامة في القوائم المالية وربطها بالأهداف المالية للدولة.

وبالرغم من التطور في أساليب التحليل المالي ودوره في اتخاذ القرارات في القطاع التجاري، إلا أن دوره وأساليبه لازالت دون المستوى المطلوب في القطاع الحكومي. وقد جرت محاولات في العقدين الماضيين في البلدان المتقدمة لتبني أساليب التحليل المالي المستخدمة في النشاط التجاري وذلك بسبب الصعوبات المالية التي مرت بها بعض تلك الدول والتي أظهرت مدى الحاجة إلى نظام للتحذير المبكر عن المشاكل والصعوبات المالية المحتمل وقوعها.

إن التحسب للأزمات المالية يتطلب نظام للتحذير المسبق لتحديد الاتجاهات والممارسات التي لها تأثير سيء على الوضع المالي الحكومي حتى يمكن معالجتها قبل وقوع تلك الأزمات. وقبل أن نتناول موضوع التحليل المالي الحكومي من الضروري توضيح مفهوم المصطلحات الآتية<sup>2</sup>:

**1- المركز المالي للدولة:** هو عبارة عن موجودات ومطلوبات الدولة بتاريخ معين ويركز المركز المالي للأموال الحكومية على الموجودات والمطلوبات النقدية أو التي يمكن تحويلها إلى نقود في المستقبل القريب وهكذا فإن المركز المالي للدولة يقترب من مفهوم المركز النقدي للدولة لأنه يركز على السيولة النقدية.

**2- الوضع المالي للدولة:** يشير الوضع المالي إلى قدرة الحكومة على ما يأتي:

- توفير نفس المستوى من الخدمات التي تقدم للمواطنين؛

- مواجهة متطلبات النمو الطبيعي والتغيرات الاقتصادية وبعبارة أخرى فإن الوضع المالي للدولة هو قدرة الحكومة على تقديم نفس المستوى من الخدمات وتوفير الإمكانية لزيادة مستوى تلك الخدمات.

<sup>1</sup> حسن بن عبد الرحمن باحص، مرجع سابق، ص: (187،189).

<sup>2</sup> إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، مرجع سابق، ص: (497-499).

ولهذا فإن مصطلح الوضع المالي الحكومي يتشابه مع المصطلح المحاسبي القدرة على إيفاء الديون، والتي تنشأ بالنسبة للدولة نتيجة لإيفاء الاستحقاقات التي تترتب على الدولة نتيجة لتقديمها للخدمات العامة من رواتب وأجر العاملين في دوائر الدولة وثمان السلع والخدمات التي تحصل عليها الدولة من المجهزين والمتعاقدين معها لتوريد تلك السلع والخدمات أو أقساط القروض وفوائدها في حالة اقتراض الدولة القروض لتمويل الخدمات العامة.

**3- الوضع الاقتصادي:** عرف مجلس معايير المحاسبة الحكومية الأمريكي GASB الوضع الاقتصادي بأنه "مزيج من عافية الدولة وقابليتها ورغبتها في مواجهة التزاماتها المالية وتعهدها لتوفير الخدمات العامة". ومن الناحية المفاهيمية فإن الوضع الاقتصادي يتضمن ثلاثة مكونات وهي:

**3-1- المركز المالي:** يتضمن وضع موجودات ومطلوبات وصافي موجودات الحكومة كما تظهر في القوائم المالية الأساسية.

**3-2- المقدرة النقدية:** وهو عبارة عن قدرة الحكومة المالية ورغبتها في زيادة الإيرادات العامة لتتمكن من تلبية التزاماتها المالية سواء كانت للعاملين في دوائر الدولة وأجهزتها أو للمجهزين لها بالسلع والخدمات أو للمقاولين الذين يقومون بتنفيذ مشاريعها أو للمقرضين وغيرهم عندما تصبح مستحقة الأداء، وباختصار فإن القدرة النقدية هي قدرة الحكومة على الإيفاء بالتزاماتها المالية عندما تستحق.

**3-3- القابلية على تقديم الخدمات:** وهي عبارة عن قدرة الحكومة ورغبتها لتجهيز الموارد الرأسمالية والبشرية اللازمة لإيفاء بتعهد الحكومة بتقديم الخدمات.

ثانياً: أهمية وأهداف وأغراض ومقومات التحليل المالي الحكومي

### 1- أهمية التحليل المالي

يمكن القول أن أهمية التحليل المالي تندرج في النقاط الآتية<sup>1</sup>:

- ✓ يعتبر أحد مهام المدير المالي في المؤسسات المختلفة، ويساعد في أداء مهامه بشكل فعال؛
- ✓ يتناول التحليل المالي بيانات النظام المحاسبي للمؤسسات المختلفة، وبغض النظر عن طبيعة عملها؛
- ليساعد متخذي القرارات في المجتمع بالمؤشرات المرشدة لسلوكهم في اتخاذ القرارات الرشيدة؛

<sup>1</sup> نور الدين قسم الله زيدان، وآخرون، دور التحليل المالي في تقويم الأداء في الوحدات الحكومية، دراسة حالة: وزارة المالية والقوى العاملة، كسلا، كلية الشرق الأهلية، ص:08، متاح على الخط: [http://www.alshargahlia.edu.sd/journal/pdf/ver\\_5/s5\\_1.pdf](http://www.alshargahlia.edu.sd/journal/pdf/ver_5/s5_1.pdf) تاريخ الإطلاع: 27-2018-12.

- ✓ يساعد التحليل المالي في تقييم الأداء المنصرم من ناحية، ويساعد في التخطيط المستقبلي لكافة النشاطات الاقتصادية من ناحية أخرى، إضافة إلى إخضاع ظروف عدم التأكد للرقابة والسيطرة وحماية المؤسسة من الانحرافات المحتملة؛
- ✓ تساعد النسب المالية الإحصائية، والمعلومات والبيانات التي تمثلها هذه النسب والاتجاهات والتغيرات في تفهمها والحكم عليها من قبل مدقق الحسابات وبالتالي يمكن اعتبار التحليل المالي أداة فعالة لزيادة فاعلية التدقيق؛
- ✓ يساعد التحليل المالي في توقع المستقبل للوحدات الاقتصادية من حيث معرفة مؤشرات نتائج الأعمال، وبالتالي اتخاذ الإجراءات المناسبة لمواجهة الاحتمالات المختلفة.

## 2- أغراض التحليل المالي

يمكن بشكل عام حصر أغراض التحليل المالي في الجوانب التالية<sup>1</sup>:

- ✓ تقييم ربحية المشروع والمركز المالي للمشروع وتقييم المركز الائتماني للمشروع؛
- ✓ تقييم مدى كفاءة سياسة التمويل؛
- ✓ تقييم المركز التنافسي للمشروع؛
- ✓ تقييم قدرة المشروع على الاستمرارية؛
- ✓ استنباط بعض المؤشرات التي توفر للإدارة أدوات للتخطيط وللرقابة ولتقييم الأداء.

## 3- مقومات التحليل المالي

يمكن حصر المقومات الأساسية للتحليل في الآتي<sup>2</sup>:

- ✓ أن تتمتع مصادر المعلومات التي يأخذ منها المحلل المالي معلوماته بقدر معقول من المصادقية أو الموثوقية، وأن توصف المعلومات المستخدمة في التحليل بقدر متوازن من الموضوعية من جهة والملائمة من جهة أخرى؛
- ✓ أن يسلك المحلل المالي في عملية التحليل المالي منهجا علميا يتناسب مع أهداف عملية التحليل، كما يجب أن يستخدم أساليب وأدوات تجميع هي الأخرى ويقدر متوازن بين صفتي الموضوعية والملائمة للأهداف التي يسعى إليها.

<sup>1</sup> نور الدين قسم الله زيدان، وآخرون، مرجع سابق، ص: 09.

<sup>2</sup> نور الدين قسم الله زيدان، وآخرون، نفس المرجع السابق، ص: 09.

### ثالثاً: أدوات وأساليب التحليل المالي الحكومي

لا تختلف أدوات التحليل المالي الحكومي كثيراً عن ما هي عليه في القطاع التجاري وتهدف تلك الأدوات إلى بيان العلاقة بين أرقام القوائم المالية وكذلك التغيرات التي تطرأ على تلك الأرقام من فترة إلى أخرى ومن بين أدوات التحليل المالي واسعة الاستخدام في القطاع الحكومي ما يأتي<sup>1</sup>:

- ✓ التحليل الأفقي Horizontal Analysis؛
- ✓ تحليل الاتجاه العام Tend Analysis؛
- ✓ التحليل العمودي Vertical Analysis؛
- ✓ النسب المالية Ratio Analysis.

#### 1- التحليل الأفقي

يمكن تعريف التحليل الأفقي بكونه مقارنة الميزانيات وجداول المقابيض والمصاريف وحسابات غلق الميزانيات مع مثيلاتها في الفترات السابقة، ويدعى بالتحليل المتحرك، وحتى تكون هذه الطريقة أكثر فائدة لابد من اختيار سنة للأساس بشكل سليم لكي يتم التوصل إلى نتائج صحيحة بالاعتماد على الأرقام القياسية لسنوات المقارنة<sup>2</sup>.

#### 2- تحليل الاتجاه العام

إن التغير في التحليل الأفقي يصبح تحليلاً للاتجاه العام عندما تحتسب نسبة التغير لعدد من السنوات المتعاقبة بدلاً من سنتين متعاقبتين. وتستخدم عند تحليل الاتجاه العام الأرقام القياسية لبيان التغيرات في الفقرات ذات العلاقة بمرور الزمن<sup>3</sup>.

#### 3- التحليل العمودي

يقصد بالتحليل العمودي العلاقة بين كل فصل من فصول ميزانية ما دخلاً وصرفاً ومقارنته بإجمالي الموارد أو النفقات ويهدف التحليل العمودي إلى إظهار الأهمية النسبية لكل فصل ضمن مجموعته أو ضمن الميزانية سواء أكان الأمر يتعلق بالموارد أو النفقات<sup>4</sup>.

#### 4- النسب المالية

التحليل المالي بواسطة النسب هو أسلوب لتقييم الأداء المالي للوحدات والذي يشخص معاني العلاقات بين مكونات القوائم المالية لتلك الوحدات.

<sup>1</sup> إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، مرجع سابق، ص: 507.

<sup>2</sup> أمال بن يوسف، نبيل العثماني، تقنيات التحليل المالي، وزارة الشؤون المحلية والبيئية، مركز الكويت ودعم اللامركزية، مارس 2017، ص: 125. متاح على:

<http://www.cfad.tn/ar/support/support/%D8%A7%D9%84%D8%AA%D8%AD%D9%84%D9%8A%D9%84%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%A7%D9%84%D9%8A.pdf>.

<sup>3</sup> إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، نفس المرجع السابق، ص: 509.

<sup>4</sup> أمال بن يوسف، نبيل العثماني، نفس المرجع السابق، ص: 37.

وتعتبر النسب المالية دليل نافع في تقييم المركز المالي والعمليات ولمقارنة البيانات المالية لعدد من السنوات ولعدد من الدول أن العرض الأولي للنسب المالية هو لتأشير الأماكن والمجالات التي تحتاج إلى تحقيقات لاحقة.

ولغرض استخدام النسب بصورة صحيحة لتقييم أداء وحدة معينة لابد أن يكون للمحلل المالي اطلاع كافي على وضع تلك الوحدة وبيئتها.

ويمكن التعبير عن النسب بصيغ مختلفة كما يأتي:

1- الفئاض:  $10/1$  أو  $10\%$ ؛

2- أن نسبة الإيرادات الضريبية إلى إيرادات الرسوم هي:  $1:10$  أو  $10/1$  أو أن الإيرادات الضريبية هي عشرة أمثال الإيرادات من الرسوم<sup>1</sup>.

يؤدي التحليل بالنسب المالية إلى تحقيق عدة أهداف، هي:

✓ إتاحة الفرصة لإجراء المقارنات بين المؤسسات المتجانسة؛

✓ مساعدة المحلل المالي على تشخيص الحالة المالية للمؤسسة؛

✓ توجيه الأداء نحو الأنشطة التي تعاني من مظاهر الضعف؛

✓ تخطيط أداء المؤسسة في المستقبل؛

✓ مساعدة أجهزة الرقابة الداخلية والخارجية على القيام بأعمالها بفعالية.

هذا وتعرف النسب المالية بأنها علاقة تربط بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية، وقد تكون هذه

البنود في قائمة مالية واحدة يتم إيجاد العلاقة بينهما وقد يكونان في قائمتين ماليتين مختلفتين<sup>2</sup>.

**المطلب الرابع: إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام**

تعتبر المحاسبة العمومية القناة الرئيسية التي تمر عبرها كل السياسات المالية للدولة، فهي تكتسي أهمية بالغة في تنفيذ برامج التنمية للدولة، حسب آراء كل الخبراء المختصين في هذا الميدان، ومنهم خبراء الأمم المتحدة الذين لا زالوا يؤكدون على ضرورة فعالية نظام المحاسبة العمومية كعنصر أساسي في التنظيم الإداري للدولة، لذا أصبحت مسألة تطوير وعصرنة الأنظمة المحاسبية العمومية أمراً حتمياً بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS التي تتكون من (41) معياراً حكومياً دولياً قائماً على أساس الاستحقاق فضلاً عن معيار واحد قائم على الأساس النقدي لغاية الوقت الحالي (2019)، كخطوة جديّة نحو حصر الممتلكات العامة، وربطها بنظام رقابي فعال، لأجل مواكبة التطورات الحديثة، وإعطاء صورة واضحة وشفافة حول كيفية التصرف بالمال العام في إرساء مبادئ الشفافية والمساءلة، والزيادة من مصداقية البيانات والتقارير المالية، والمساعد على تقييم الأداء، مما يساهم في عقلنة وترشيد الإنفاق العام.

<sup>1</sup> إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس، مرجع سابق، ص: 513.

<sup>2</sup> نور الدين قسم الله زيدان، وآخرون، مرجع سابق، ص: 10.

ويتم وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB، التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAS. ويقر مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالمنافع الكبيرة المتأتية من تحقيق معلومات مالية متسقة وقابلة للمقارنة في مختلف التخصصات، ويعتقد بأن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ستلعب دورا رئيسيا في إمكانية تحقيق هذه المنافع. كما يشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بشكل كبير الحكومات والهيئات الوطنية لوضع المعايير على المشاركة في وضع معاييرها عن طريق تقديم الملاحظات حول المقترحات الموضحة في مسودات العرض هذه.

**الفرع الأول: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS (النشأة، التطور، المفهوم، النطاق، الصلاحيات والخصائص)**

### **أولاً: نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS**

تعود نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من نشأة مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB)، حيث أنشئ في 1984، تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) لتتاول قضايا في التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابلية القوائم المالية التي تعدها الحكومات للمقارنة مع التقارير المالية التي تعدها المؤسسات الاقتصادية، وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس.

أين تم إصدار أول معيار في جويلية 1984، وهو المعيار الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية.

وفي 10 نوفمبر 2004 تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية وهي لجنة دائمة تابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). حيث تأسس هذا الأخير في 1977 ويشمل 167 عضواً و127 دولة<sup>1</sup>.

### **ثانياً: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS**

#### **1- تعريف المعيار المحاسبي**

يعرف المعيار المحاسبي بأنه: بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب.

<sup>1</sup> خبيطي خضير، مونة يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد: 2016/02، ص: 99.



كما يعرف بأنه الأنموذج الذي يوضع ليقاس على ضوئه شيء ما، وفي المحاسبة فإن المعيار المحاسبي بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات إلى المستفيدين منها<sup>1</sup>.

## 2- تعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

تعرف المحاسبة العمومية بأنها القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها، وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام، وكذلك فإنه في ضوء إتباع الحكومات للأساس النقدي أو أساس الالتزام الذي تضعف فيه عملية الرقابة على الإنفاق الرأسمالي بما يعرض المال العام للضياع بسبب غياب أبسط وسائل ضبط الموجودات الحكومية، جاء وضع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والتي يتولى إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتعنى هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقاً لكل من الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق، وقد اشتملت على جميع قضايا المحاسبة المتعلقة بالإفصاح والعرض والذين يشكلان قاعدة الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالية التي تصدر عن الأنظمة المحاسبية الحكومية التي تطبق هذه المعايير، إضافة إلى معيار يتعلق بالإبلاغ المالي المستند إلى الأساس النقدي.

وتعتمد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام التي تعنى بالمحاسبة المستندة على أساس الاستحقاق، على المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) والتي يجب على الأجهزة الحكومية المعروفة بمنشآت الأعمال الحكومية (GBE) تطبيق هذه المعايير أي معايير (IFRS)، حيث أن نصوص IPSAS مستمدة من نصوص معايير (IFRS)<sup>2</sup>.

وفي تعريف آخر يمكن القول أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام، ويشمل القطاع العام جميع الوحدات الخاصة للحكومة بشكل مباشر أو غير مباشر أي أنه يشمل جميع وحدات قطاع الحكومة العامة وجميع الشركات العامة، كذلك تتضمن منشآت القطاع العام الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية مثل الولاية والإقليم، والحكومات المحلية مثل المدينة والمنشآت المكونة لها مثل الدوائر والوكالات والمجالس والهيئات<sup>3</sup>.

1 لافي، محمد محمود حسين، معوقات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة عمان العربية، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، الأردن، 2013، ص:10.

2 خالد جمال الجعارات، مداخله بعنوان: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص:15.

3 بولرباج غريب، ليلي ريمة هيدوب، مداخله بعنوان: دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي (IPSAS) في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص:760.

وفي تعريف آخر فإن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS عبارة عن بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تتعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في القوائم المالية، ووفقاً لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعتترف بها يعتبر ضرورياً للحصول على عرض عادل للقوائم المالية. ويمكن تعريفها بأنها ترجمة للإطار المفاهيمي للمحاسبة سواء في الأهداف، المفاهيم أو الفروض والمبادئ، كما أنها تمثل إحدى أدوات التطبيق العملي مما يتطلب مراعاة الظروف البيئية والعرف المحاسبي<sup>1</sup>.

### ثالثاً: نطاق وصلاحيات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

✓ يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعايير تنطبق على الأساس النقدي المحاسبي؛  
✓ إن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مصممة ليتم تطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع منشآت القطاع العام؛  
✓ يتم توضيح أي قيد على إمكانية تطبيق معايير محددة من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تلك المعايير، ولا تنطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على البنود غير المادية؛  
✓ تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سياسة تقتضي بأن يكون لجميع الفقرات نفس النفوذ وأنه ينبغي تحديد نفوذ نص معين من خلال اللغة المستخدمة. ومن أجل تجنب أي عواقب غير مقصودة، قرر المجلس تطبيق هذه السياسة بأثر مستقبلي حين يقوم بمراجعة وإعادة إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة مسبقاً. وتشير الفقرات بالخط الغامق إلى المبادئ الرئيسية. وينبغي قراءة أي من معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في سياق الهدف وأساس الاستنتاجات (إن وجد)<sup>2</sup>.

### رابعاً: خصائص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تسعى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى التقريب بين المحاسبة التجارية والمحاسبة العمومية، فهذه الأخيرة تعتمد على تسجيل النفقات والإيرادات لا غير، في حين أن المعايير الدولية تفرض على الدولة الأخذ بعين الاعتبار لكل التزاماتها اتجاه الغير ومن أبرز خصائصها:

**1- منطوق الأداء :** فعلى الدولة تجاوز تسجيل أملاكها المنقولة وغير المنقولة وكل استثمارها كنفقات، وإنما تقييدها في جانب الأصول تهلك بمرور الزمن. وفي المقابل تسجيل مصاريف الموظفين والموردين في جانب الخصوم، عملاً بمبدأ القيد المزدوج.

<sup>1</sup> إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 03، السنة 2012، ص: 148.

<sup>2</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2008، مرجع سابق، ص: (17-18).

2- الانتقال إلى محاسبة الحقوق المثبتة: إن محاسبة الصندوق تجاوزتها الأحداث وأصبحت أشبه بمحاسبة لما قبل التاريخ، فهي لا تعبر إلا عن ما تم إنفاقه بعيدا عن ما يجب تحصيله أو ما يجب إنفاقه، إن محاسبة الحقوق المثبتة أو محاسبة الذمة المالية للدولة تعطي قراءة أوضح لموازنة الدولة. ولا أدل على ما حدث في نيوزلندا التي كانت تعتبر فائض الموازنة- والذي بلغ في إحدى السنوات 1 مليار \$- معيار لقياس الأداء. بعد المرور إلى معايير IPSAS اتضح أن الفائض يقدر فقط ب 100.000.000 \$ أي بعشر مرات أقل من الرقم المعلن سابقا فما السبب يا ترى؟ السبب ببساطة أن معايير IPSAS تأخذ بعين الاعتبار كل المصاريف المتعلقة بالسنة المحاسبية وليس فقط النفقات لاسيما القروض التي تسجل كخصوم لا كأصول.

3- الشفافية والدقة في المعلومات المحاسبية: من خلال حسابات تتيح تحديد الإيرادات بالضبط وكذا مجال صرف أموال الدولة بدقة. هذه الحسابات تضمن شفافية أكبر للأرقام التي تقدمها الحكومة. هذه المعلومات تتميز بالوضوح، الدقة، الحياد، الصدق، الشمولية، يمكن الحصول عليها في أي لحظة وتعكس الصورة الحقيقية للحياة العمومية<sup>1</sup>.

4- الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي: فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقيا من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.

5- الملائمة: باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة للواقع التطبيقي العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق.

6- الواقعية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة.

7- المفهومية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها<sup>2</sup>.

1 عبد السميع روبينة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، مداخلة في الملتقى الوطني، واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص: 10.  
2 لافي، محمد محمود حسين، مرجع سابق، ص: (16-17).

الفرع الثاني: أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وأهمية ومزايا تطبيقها

أولاً: أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

القطاع العام في مفهوم المعايير الدولية للمحاسبة هو عبارة عن جميع الوحدات الخاضعة للحكومة بشكل مباشر أو غير مباشر، أي أنه يشمل جميع وحدات قطاع الحكومة العامة التي لا تهدف لتحقيق الأرباح، ولا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي.

وقد جاء ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لمجموعة من الأسباب أهمها<sup>1</sup>:

- تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي؛

- الاستجابة إلى المزيد من النداءات المطالبة بزيادة الشفافية والمساءلة المالية في مجال إدارة المال العام. حيث يقتضي مبدأ الشفافية أن تصنف معلومات الموازنة العامة وفقاً للمعايير الدولية وتقدم بطريقة تسهل تحليل السياسات. أما مبدأ المساءلة فيستلزم أن تكون الحكومة مسؤولة أمام السلطة التشريعية عن مدى بلوغ الأهداف المسطرة؛

- الحاجة الملحة لإنتاج وتأمين المعلومات المحاسبية للدولة والجماعات المحلية والشركات العامة من خلال إعداد الوثائق المالية الضرورية والكافية التي تسمح بما يلي:

- ✓ الوصف الدقيق لعمليات الميزانية والعمليات المالية؛
- ✓ التقديم السريع للمعلومات الموثوق بها والضرورية لاتخاذ القرار؛
- ✓ سهولة تقييم أداء الوحدات الحكومية.

ثانياً: أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

✓ سيتعين على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إنتاج "حسابات موحدة"، تصف النشاط الاقتصادي للدولة<sup>2</sup>؛

✓ يسعى IPSASB لتطوير اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية وتشجيعها، وذلك لرفع نوعية المعلومات المالية الحكومية، تحسين عملية اتخاذ القرارات، تجنب الأزمات المالية والاقتصادية، وزيادة

<sup>1</sup> عبد الحميد مرغيث، "أساسيات المحاسبة العمومية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، ديسمبر 2015، متاح على: <https://fr.scribd.com/document/371376692/>، ص:70.

<sup>2</sup> Direction Générale de la Comptabilité, Disponible sur : [http://www.mf-dgc.gov.dz/?page=recherche\\_res&id\\_rech=55559](http://www.mf-dgc.gov.dz/?page=recherche_res&id_rech=55559), consulter le :25\_04\_2018.

- الشفافية المالية. إن هذه الأهداف توفر مسوغا للدعم المالي من قبل صندوق النقد الدولي، البنك الدولي ومنظمات الأمم المتحدة؛
- ✓ توفر مجموعة للقياس وسياسات الإفصاح للإبلاغ المالي وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي، فضلا عن الأساس النقدي؛
- ✓ تسمح بتحسين نوعية المعلومات المالية الحكومية المبلغة إلى المستخدمين الخارجين والمديرين، ومن ثم يزداد الضبط المالي مما يؤدي إلى تجنب الفساد وسوء الإدارة؛
- ✓ تدعم الحكم الجيد في القطاع العام، إذ يتطلب الحكم الجيد المساءلة والشفافية المالية للحكومة ووكالاتها وإن للمعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما دورا أساسيا فيها؛
- ✓ تأمين الحصول على معلومات محاسبية ملائمة وموثوق بها لمستخدمي الكشوف المالية الحكومية، لكونهم مهتمين بشكل خاص بالشفافية المالية؛
- ✓ تقود إلى تأسيس ممارسات ملائمة للإبلاغ المالي، ثبات تطبيقها (بين البلدان، وفي نفس البلد من فترة إلى أخرى)، وإمكانية التوافق بين الأسس المحاسبية الاقتصادية؛
- ✓ توفر الكفاءة والفاعلية في تدقيق التقارير المالية الحكومية وتحليلها، باعتبارها قواعد عامة معتمدة في أنحاء العالم للإبلاغ المالي عن الأحداث والمعاملات المتشابهة.
- ويتضح مما سبق أن غياب المعايير المحاسبية يمكن أن يؤدي إلى:
- ✓ تعقيد عملية اتخاذ القرار من المستفيدين بسبب إعداد القوائم المالية بطريقة معقدة إذ يستلزم فهمها الرجوع إلى مصادر إعدادها أو قدرة علمية متميزة وكلاهما ليس متوافرا في معظم الحالات سواء لعدم إمكانية الرجوع إلى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية أو التشعب والحجم والمكان أو الخبرة والمعرفة؛
- ✓ اتخاذ قرارات خاطئة من المستفيدين بسبب استخدام طرائق أو قواعد محاسبية غير سليمة أو متباينة في المعالجات المحاسبية التي تؤدي بدورها إلى إنتاج قوائم مالية لا تعبر بصدق عما قصدت إلى تحقيقه ما يصعب فهمها والاستفادة منها؛
- ✓ صعوبة اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين بسبب الاختلاف في الأسس التي تعالج بموجبها العمليات الأحداث والظروف المالية للمنظمات المختلفة، ويؤدي ذلك إلى صعوبة مقارنة المراكز المالية ونتائج أعمالها، وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل<sup>1</sup>.

1 هناء علي حسين القرشي، أنموذج مقترح لهيكل النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة للربح (دراسة تطبيقية في جامعة بغداد في ظل معايير المحاسبة الحكومية الدولية)، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2015، ص: (58-59).

### ثالثاً: مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

إن بظهور هذه المعايير أصبحت المحاسبة العمومية تدريجياً تسير على نهج المحاسبة المالية، بحيث يتعين على المحاسبة العمومية الآن أن تفي بنفس الشروط المتعلقة بالاكتمال والشمولية والصور الصادقة للوضع المالي للدولة، وأن تقدم المساعدة في الإدارة الفعالة للمال العام، ولا سيما بتوفير فهم أفضل لتكاليف مختلف المهام التي تؤديها الإدارة، وأصبحت هناك حاجة ماسة إلى أن تتطور المحاسبة العمومية في اتجاه تحديث الإدارة المالية للدولة، بغية تزويدها بمعلومات أكثر اكتمالاً تمكنها من اتخاذ قرارات أفضل، وباختصار يجب أن تصبح المحاسبة العمومية "محاسبة اتخاذ القرارات"<sup>1</sup>، ومن مزايا معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما يلي:

- 1- **التناغم والتناسق:** يعني ذلك قيام المنشأة بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، مما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية؛
- 2- **قابلية المقارنة:** من خلال توحيد أسس وقواعد المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة هي قابلية القوائم المالية للمقارنة من قبل المستخدمين، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المتمركزة على المعلومات المحاسبية المماثلة والمفاضلة بين البدائل بناءاً على أسس سليمة وواضحة؛
- 3- **مواكبة متطلبات العولمة:** أصبح العالم الذي نعيش فيه صغيراً لتطور وسائل الاتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول وانتشار شركات متعددة الجنسية، لهذا تطلب من المحاسبة مواكبة هذه التطورات بإنشاء منظمة مهنية تعنتي بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي؛
- 4- **تلبية متطلبات الممولين:** للتوسع في عملياتها ونشاطاتها، ولا يمكن للمؤسسات التمويلية أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للمنشأة التي تحتاج إلى تمويل. ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء قوائم مالية قد أعدت وفقاً لمعايير محاسبية دولية موحدة؛
- 5- **الدخول إلى الأسواق المالية:** إن من نقاط الاختلاف المهمة في الأسواق المالية هي الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وأساليب إعدادها، لذا فإن ظهور المعايير المحاسبية الدولية إزالة هذا الاختلاف، وأصبح لزاماً على الشركات الالتزام بالمعايير الدولية في سبيل الدخول إلى الأسواق المالية الدولية والسماح لها لإمكانية إدراج اسمها في هذه الأسواق؛
- 6- **قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور موحد ومشارك للقوائم المالية:** عندما يتم إعداد القوائم المالية على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها، ويتطلب ذلك مزيداً من التوضيح والإفصاح على الأسس التي أعدت

<sup>1</sup> جابي أمينة هناء، أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي - تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، العدد الثامن، ديسمبر 2017، ص: 686.

القوائم المالية على أساسها، وبالتالي غموض القوائم المالية وعدم صلاحيتها لاتخاذ القرارات، وهذا يتنافى مع الهدف الرئيسي وهو ضرورة تزويد معلومات موثوقة وملائمة؛

7- إيجاد معلومات موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة: مثل أسعار صرف العملات، فلا يمكن ترجمة القوائم المالية بناء على قوانين ومعايير محلية، حيث تفقد عندها خاصية المقارنة، ولكن يجب أن يكون ذلك في ظل توجه عالمي موحد يعبر عنه ب المعايير المحاسبية الدولية<sup>1</sup>؛

8- تلبية المتطلبات القانونية: حيث أن كثيرا من الدول تنص صراحة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، ولا تملك حكومة وطنية أو محلية أو إقليمية تسعى إلى تحقيق وجودها وتحقيق الفعالية والكفاءة على المستوى الوطني إلا الانصياع إلى القانون؛

9- زيادة جودة المعلومات المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS : حيث أن هذه المعايير يتم وضعها من قبل خبراء في المحاسبة في القطاع العام، كذلك فمن شأن الأسلوب المتبع في إصدار هذه المعايير وخاصة التعليق على مسودات العرض والاستشارات المتاحة لكل من يرغب في ذلك على مستوى كافة العالم، إغناء المعرفة العلمية المحاسبية والمالية التي تتضمنها المعايير، مما ينتج عنه الوصول إلى معايير عالية الجودة، ينعكس بالتالي على جودة المعلومات المحاسبية العالية التي تم الوصول إليها بتطبيق هذه المعايير.

10- تحقيق الشفافية والمصادقية والعدالة: وما ترنو إليه الحكومات هو الوصول إلى درجة عالية من الشفافية بحيث تعرض المعلومات المالية المركز المالي والأداء المالي وكيفية التصرف بالتدفقات النقدية في منشآت القطاع العام، دونما مواربة أو خداع أو زيادة أو نقصان، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا بمعرفة الأسس التي تم على غرارها إعداد المعلومات المالية، ويؤدي ذلك أو ينفيه التغذية الراجعة من أصحاب العلاقة عن مدى الاستفادة من المعلومات المالية المنشورة في ترشيد ما تم اتخاذه من قرارات، كذلك موثوقية المعلومات وعدالتها ومصادقتها في تمثيل الواقع المالي للمنشآت الحكومية، بما يؤدي إلى تحقيق الغاية المنشودة من عملية وضع معايير محاسبية للقطاع العام وهي المساءلة والمحاسبة، والوقوف على حقيقة مستويات الفساد وتبرير المديونية العالمية؛

11- التخلص من عيوب الأساس النقدي: فالأساس النقدي كما تم تبيان مسبقا، قد أدى تطبيقه إلى وجود كثير من السلبيات والمساوئ، وخاصة فيما يتعلق بضعف الرقابة على المال العام، حيث تنتهي العلاقة بالنفقات عند صرفها، فبالرغم من أن معظم الإنفاق ينتج عنه موجودات وأصول رأسمالية تغيب الرقابة عنها ليست المحاسبية والمالية فحسب، بل حتى الإحصائية، مما ينتج عنه ضياع وهدر للموارد، ومعايير

1 آسيا قمو، إتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام خلال الفترة (2002-2012)، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص:150.

المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، تضع بذلك الحكومات ومسؤوليتها أمام حقيقة هامة بالتعامل مع المال العام بذات الطريقة التي يتعامل فيها القطاع الخاص مع أمواله، فملكية المال العام تؤول للشعوب والحكومات تشرف عليه وتنفقه وتتعامل معه نيابة عن الشعوب<sup>1</sup>.

#### رابعاً: مجلس معايير المحاسبة الحكومية (العمومية) الدولية IPSASB

ويتكون مجلس معايير المحاسبة الحكومية (العمومية) الدولية IPSASB من 18 عضو من المتطوعين في مختلف أنحاء العالم من ذوي الخبرة والتجربة في إعداد التقارير المالية للقطاع العام ويتم تعيينهم من قبل مجلس.

يهدف مجلس معايير المحاسبة الحكومية (العمومية) الدولية IPSASB إلى وضع برامج تهدف إلى تحسين الإدارة المالية للقطاع العام والمساءلة بما في ذلك تطوير المعايير المحاسبية وتعزيز قبولها، وهذا الهدف يوضح الآتي:

- ✓ أن تضمن معلومات الموازنة في النظام المحاسبي وبيانات تقارير الموازنة هو أمر حاسم لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام؛
- ✓ للتأكد من أن المسؤولين يخضعون للمساءلة عن قراراتهم المتعلقة بالموازنة، فمن الضروري أن يعترف المستخدمون على درجة قدرة المسؤولين على العمل في حدود الموازنة المصادق عليها؛
- ✓ أفضل آلية يمكن من خلالها إطلاع الشعب على أوضاع البلد تكون من خلال تقارير الموازنة المصادق عليها والمخططة، فضلاً عن تقارير المطابقة الصادرة كعنصر من عناصر القوائم المالية.
- كما يبحث IPSASB الحكومات على أن تعد وتصادق على الموازنات العامة السنوية وتجعلها متاحة للجمهور، إذ أنها توفر معلومات مالية عن الخطط التشغيلية للوحدة عن الفترة المقبلة واحتياجاتها من رأس المال وتخدم توصيل الأهداف والتوقعات للجهات المهتمة وهي تستخدم لتبرير تحصيل الموارد من دافعي الضرائب ومجهزي الموارد الآخرين وتأسيس سلطة بالتحصيل والإنفاق<sup>2</sup>.

1 خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص: (21-22).

2 صفاء أحمد محمد، رؤى مصطفى كامل، تأثير استعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS) على الموازنة العامة في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 103، المجلد 24، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، سنة 2018، ص: (561-562).



## الفرع الثالث: الأهداف والآثار والفروض الأساسية وإجراءات الإصدار الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

### أولاً: أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

إن الهدف من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS هو تحسين نوعية التقارير المالية المقدمة من قبل القطاع العام، مما يؤدي للوصول إلى قرارات تقييم أفضل وأبلغ في تخصيص الموارد المقدمة من الحكومات، وبالتالي الزيادة في الشفافية والموثوقية<sup>1</sup>.

### ثانياً: آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

1- بالنسبة للتقارير المحاسبية والمالية: إن الآثار المترتبة على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في التقارير المحاسبية والمالية ما يلي:

- ✓ إثبات دفترتي كامل بالخصوم من الالتزامات المعاشية للموظفين، مثل الضمان الصحي بعد نهاية الخدمة وغيرها من المعاشات التعاقدية المستحقة، مثل المنح المخصصة للعطل السنوية والعودة إلى الوطن؛
- ✓ إثبات دفترتي بالأصول الرأسمالية واستهلاكها، ومنها المباني والسيارات والأثاث والأجهزة والمعدات، بحيث لا تسجل الأصول الرأسمالية في باب النفقات بتكلفة الشراء (بما في ذلك تكلفة التشغيل) في سنة الشراء، بل تخفض قيمتها مع مرور عمرها الإنتاجي؛
- ✓ إثبات دفترتي بالنفقات على أساس مبدأ التسليم، الذي يزيد صرامة على مبدأ الالتزامات الجارية الذي تفرضه المعايير الحالية؛
- ✓ أساس متغير لإثبات الإيرادات المتأتية من بعض أنواع التبرعات (صناديق الائتمان) وصفقات المبادلة؛
- ✓ تغيير في بنية التقارير المالية ومضمونها على جميع المستويات؛
- ✓ مراجعة البيانات المالية على أساس سنوي بدلاً من أن تكون كل سنتين.

2- بالنسبة لإعداد الميزانية: سيغير اعتماد المعايير المحاسبية الدولية الأساس المطبق في إعداد التقارير المالية، من الاستحقاق المعدل إلى الاستحقاق الكامل، وتسييراً للتوفيق بين النتائج المذكورة في الميزانية لآبد من تنفيذ أحد المنهجين الآتيين:

<sup>1</sup> دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، ص:02، متاح على: [http://www.tag-publication.com/UploadFiles/Azaidan/TAG-Org\\_Publications/IASCA/IPSAS\\_brochure.pdf](http://www.tag-publication.com/UploadFiles/Azaidan/TAG-Org_Publications/IASCA/IPSAS_brochure.pdf).

- ✓ إعداد الميزانية على أساس نقدي، أي التخطيط لها بالاستناد إلى الإسقاطات المحسوبة لاحتياجات المنظمة النقدية وضمان التوفيق بين الميزانية والنفقات من جهة والبيانات المالية المعدة على أساس الاستحقاق للدول الأعضاء في سياق البيانات المالية السنوية من جهة أخرى؛
- ✓ إعداد الميزانية على أساس الاستحقاق، أي أن تكون مضبوطة تماما وفقا للمعايير المعتمدة في التقارير المحاسبية والمالية وسيستدعي ذلك مراجعة مكثفة وإعادة تصميم الإجراءات المتعلقة بالميزانية، فضلا عن تدريب مديري البرامج؛
- ✓ كما لا بد أيضا من النظر في إمكانية ظهور الحاجة إلى ميزانية منفصلة لرؤوس الأموال، ومن شأن تلك الميزانية أن تستجيب لضرورة إطلاع الدول الأعضاء على الأثر المترتب على رسمة الأصول بطريقة شفافة.

3- بالنسبة لتوقيت النفقات: يؤثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أيضا في توقيت النفقات وهذا يؤثر بدوره في متطلبات التمويل، ويتجلى هذا الواقع على النحو التالي:

- ✓ سيؤدي إثبات الأصول الرأسمالية واستهلاكها على مدى عمرها الإنتاجي واعتماد مبدأ التسليم لإثبات النفقات إلى تفاوت في التوقيت المحاسبي؛
- ✓ تثير مقتضيات تغطية كامل خصوم المنظمة من مستحقات تقاعدية للموظفين مثلا إلى توفير الأموال لتغطية الخصوم الماضية، بالإضافة إلى استحقاق الالتزامات الراهنة بخصوص الموظفين العاملين.

4- بالنسبة للنظام المالي ولائحته: ستؤثر المعايير الجديدة في النظام المالي ولائحته.

5- بالنسبة لتدريب الموظفين: سيشمل تنفيذ المعايير المحاسبية الجديدة عنصرا مهما آخر هو تدريب الموظفين، وسيكتسي الإلمام بالتغيرات في السياسات والأنظمة والإجراءات المرتبطة بالإدارة المالية وفهم تلك التغيرات أهمية حاسمة لضمان النجاح لهذه المبادرة.

6- بالنسبة لأنظمة الإدارة المالية: من الواضح أن الانتقال إلى المعايير المحاسبية الجديدة يقتضي تشريعات في أنظمة إدارة الموارد، على أن مدى تلك التغيرات يتفاوت بحسب الوضع الراهن للأنظمة القائمة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> آسيا قمو، مرجع سابق، ص:150.

### ثالثاً: إجراءات إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تتمثل دورة إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في:

- 1- يتم إصدار مسودة عرض Exposure Draft ويرمز لها ب ED وتحمل رقماً متسلسلاً لكل معيار IPSAS أو دليل RPG للتعليق العام؛
- 2- وعند تعديل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أو أدلة RPG يمكن في بعض الأحيان طلب استشارة قبل وضع المعيار أو التعديل حيز التنفيذ؛
- 3- يتم أخذ الردود على مسودات العرض والاستشارات بعين الاعتبار قبل إصدار المعيار أو الدليل أو تعديلهما؛
- 4- يتم التعاون مع كافة الجهات الوطنية الواضحة للمعايير في إعداد وإصدار المعايير والأدلة، ومن أمثلة هذه الجهات: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB؛
- 5- يتم الإعلان عن المعايير والأدلة وتعديلهما ويتم التعاون في هذا المجال مع كافة الجهات الوطنية المخولة كوزارات المالية والخزانة وغيرها على مستوى دول العالم كافة<sup>1</sup>.

### رابعاً: الفروض الأساسية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أكثر قابلية للفهم من قبل أي شخص يدرك الفروض الأساسية من ورائها، وهذه الفروض هي<sup>2</sup>:

- 1- الافتراض الأول: إن هناك الكثير من المعاملات المشتركة في القطاعين الحكومي والخاص، وهذا ممكن، وفي الواقع الأفضل أن يكون لدينا مجموعة واحدة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً لكلا القطاعين. لذلك معظم معايير المحاسبة الحكومية الدولية تم وضعها من خلال عمل تغييرات متواضعة على المعايير المعلنة من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، فضلاً عن ذلك فإن IPSAS Board وضع معايير للمعاملات والأحداث الفريدة من نوعها للقطاع الحكومي؛
- 2- الافتراض الثاني: إن الشركات التجارية تقوم بإعداد كشوف مالية موحدة سنوياً وفقاً لأساس الاستحقاق، ينبغي للحكومات أن تفعل الشيء نفسه، حيث تغطي الكشوف المالية الموحدة المنظمة الرئيسية والوحدات التابعة لها، علماً بأن الشركات التجارية تستخدم أساس الاستحقاق كمعيار للحكم على الأداء المالي؛

1 خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص:19.

2 إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، مرجع سابق، 151.

3- الافتراض الثالث: تكون المعايير المحاسبية أكثر موضوعية وأعلى جودة إذا تم وضعها من قبل مجموعة من الخبراء المستقلين من منظمات التزمت باتباع المعايير، وإن للقطاع الحكومي استقلالية يمكن أن تصل أو تقل من الموجودة في وحدات القطاع الخاص، كوجود المجلس الاستشاري.

إن التوجه في إصدار IPSAS يتمثل بالقياس المالي وإعداد التقارير المالية للجمهور على وجه التحديد، فهي تحدد شكل ومضمون الغرض العام للكشوف المالية " general purpose financial statements". والإفصاحات المالية ذات الصلة في التقرير السنوي للحكومة. تتكون هذه الكشوف المالية من:

- ✓ كشف الأداء المالي ويتم إعداده على أساس الاستحقاق المحاسبي؛
- ✓ كشف المركز المالي؛
- ✓ كشف التدفقات النقدية ويتم إعداده وفقاً للأساس النقدي.

#### الفرع الرابع: عرض وتصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS

لا تختلف معايير المحاسبة الدولية IFRS/ IAS معايير التقارير المالية الدولية المستخدمة من قبل العديد من الدول في القطاع الخاص، عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، حيث إن هذه الأخيرة مستوحاة ومتركة على الأولى<sup>1</sup>، وسنوضح فيما يلي كل معيار محاسبي دولي للقطاع العام والغرض منه، وما يقابله من معيار دولي للقطاع الخاص.

#### أولاً: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي

- **المعيار الأول (IPSAS1):** عرض البيانات المالية، ويهدف إلى وصف الطريقة التي يتم بها تقديم وعرض البيانات المالية للغرض العام وهذا من أجل ضمان المقارنة بين البيانات المالية المتعلقة بالمنشأة التي تخص الفترات السابقة أو المتعلقة بأحد المنشآت الأخرى، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS1)<sup>2</sup>.
- **المعيار الثاني (IPSAS2):** بيانات التدفق النقدي، يتطلب عرض معلومات حول التغيرات التاريخية في النقد ومرادفات النقد في منشأة القطاع العام من خلال بيان التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات

<sup>1</sup> محمد محمود حاموش، النظام المحاسبي للمؤسسات العامة في لبنان في إطار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مجلة صوت الجامعة، الجامعة الإسلامية في لبنان، العدد العاشر، 2017، ص:97.

<sup>2</sup> International of Federation Accounting, **Handbook Of International Public Sector Accounting**, International Public Sector Accounting Standards Board, 2014 Edition Volume 1, p:81, Avarilable to: <https://www.4shared.com/office/LDLabFuxce/International Public Sector Ac.html>

هذه خلال هذه الفترة وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS7)<sup>1</sup>.

➤ **المعيار الثالث (IPSAS3):** التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، ويقوم هذا المعيار بتحديد عملية المعالجة المحاسبية والكشف عن التغيرات في التقديرات والسياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء أيضا، كما يقوم باختيار السياسات المحاسبية، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS8)<sup>2</sup>.

➤ **المعيار الرابع (IPSAS4):** آثار التغيرات في أسعار الصرف "الأجنبي"، يحدد هذا المعيار متطلبات تحديد سعر الصرف المستخدم للاعتراف ببعض المعاملات والأرصدة وكيفية الإقرار في البيانات المالية بالتأثير المالي للتغيرات في أسعار الصرف، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS12)<sup>3</sup>.

➤ **المعيار الخامس (IPSAS5):** تكاليف الاقتراض، يبين المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS23)<sup>4</sup>.

➤ **المعيار السادس (IPSAS6):** البيانات المالية الموحدة والمنفصلة، يحدد هذا المعيار المتطلبات لإعداد وعرض البيانات المالية الموحدة والمنفصلة، وللمحاسبة عن المنشآت المسيطر عليها ومنشآت السيطرة المشتركة والمنشآت الزميلة في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة المسيطرة، وللمضارب والمستثمر، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS27)<sup>5</sup>.

➤ **المعيار السابع (IPSAS7):** المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة، يوفر هذا المعيار أساسا لمحاسبة حصص الملكية في الشركات الزميلة، ويعني هذا أن الاستثمار في منشأة أخرى يعرض المستثمر للمخاطر والمكافآت المرتبطة بحصة الملكية. وينطبق هذا المعيار فقط على الاستثمار في هيكل حقوق الملكية الرسمي أو ما يقابله الخاص بالجهة المستثمر بها، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS28)<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> ديلويت، كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، ص:08، متاح على:

[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/public-sector/dme\\_audit\\_international-ps-accounting-standards-IPSAS-Arabic-handbook.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xs/Documents/public-sector/dme_audit_international-ps-accounting-standards-IPSAS-Arabic-handbook.pdf).

<sup>2</sup> Deloitte, *IPSAS in your pocket 2017 Edition*, p: 12, Available to, <https://dart.deloitte.com/resource/1/1eb5bd55-b992-11e7-8fcc-7b8e2064fec3>

<sup>3</sup> International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAPB), Available to: <https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/ipsasb>, consult to: 06-01-2019.

<sup>4</sup> Deloitte, *IPSAS in your pocket 2015 Edition*, p: 13, Available to: <https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2015>

<sup>5</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2008، مرجع سابق، ص: 181، الفقرة: 06.

<sup>6</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2008، نفس المرجع السابق، ص: 217، الفقرة: 03.

- **المعيار الثامن (IPSAS8):** الحصص في المشاريع المشتركة، يوضح المعالجة المحاسبية اللازمة للحصص في المشاريع المشتركة بغض النظر عن الهياكل أو الأشكال القانونية لأنشطة المشروع المشترك، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS31).<sup>1</sup>
- **المعيار التاسع (IPSAS9):** الإيراد من المعاملات التبادلية، إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للإيرادات الناشئة عن المعاملات التبادلية وجميع الأحداث، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS18).<sup>2</sup>
- **المعيار العاشر (IPSAS10):** التقرر المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، يقوم بتقديم إرشادات بشأن إعادة صياغة البيانات المالية في بيئة اقتصادية تمر بمرحلة من التضخم المفرط أو الجامح وذلك لضمان توفير معلومات مفيدة، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS29).<sup>3</sup>
- **المعيار الحادي عشر (IPSAS11):** عقود الإنشاء، الهدف من هذا المعيار هو بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء، كما أنه يحدد الترتيبات التي ستصنف على أنها عقود إنشاء، ويوفر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام، ويحدد أساس الاعتراف والإفصاح عن مصروفات العقد، وإذا كان ذلك مناسباً وإيرادات العقد، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS11).<sup>4</sup>
- **المعيار الثاني عشر (IPSAS12):** المخزون، يقوم هذا المعيار بهدف وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية، كما يوفر إرشادات علمية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق به كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، كما أنه يوفر إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل التكاليف للمخزون، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS02).<sup>5</sup>
- **المعيار الثالث عشر (IPSAS13):** عقود الإيجار، يقوم هذا المعيار بوصف السياسات والإفصاحات المحاسبية للمستأجرين والمؤجرين، المناسبة للتطبيق فيما يتعلق بعقود الإيجارات المالية والتشغيلية، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS17).<sup>6</sup>

<sup>1</sup> ديلوبت، كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، مرجع سابق، ص:15.

<sup>2</sup> International of Federation Accounting, **Handbook Of International Public Sector Accounting**, International Public Sector Accounting Standards Board, 2014 Edition Volume 1, p:304

<sup>3</sup> International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAPB), **op cit**.

<sup>4</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2010، ص:291، متاح على: <http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS/IPSAS%20Part%20I.pdf>.

<sup>5</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2010، مرجع سابق، ص:319.

<sup>6</sup> Deloitte, **IPSAS in your pocket 2018 Edition**, p: 18, Available to:

<https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2018>

➤ **المعيار الرابع عشر (IPSAS14):** الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير، إن الهدف من هذا المعيار هو بيان متى يتوجب على المنشأة أن تعدل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير، وكذلك الإفصاحات التي على كل منشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد إصدار البيانات المالية، وحول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير كما يستلزم القرار أن لا تقوم المنشأة بإعداد بياناتها المالية على أساس المنشأة المستمرة، إذا كانت وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير تشير إلى أن افتراض المنشأة مستمر ليس أمراً مناسباً، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS10)<sup>1</sup>.

➤ **المعيار الخامس عشر (IPSAS15):** الأدوات المالية: الإفصاح والعرض، يشتمل هذا العرض على متطلبات الإفصاح عن أدوات الميزانية العمومية (المركز المالي)، وتصنيف الأدوات المالية كأصول أو مطلوبات مالية أو حقوق ملكية، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS29)<sup>2</sup>.

لقد تم سحب المعيار الدولي المحاسبي في القطاع العام "رقم 15 الأدوات المالية: الإفصاح والعرض" واستبداله بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "رقم 28 الأدوات المالية: العرض"، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "رقم 29 الأدوات المالية: الاعتراف"، ومعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "رقم 30 الأدوات المالية: الإفصاحات"، وتطبق هذه المعايير على البيانات المالية السنوية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد 01 جانفي 2013 ونتيجة لذلك لم يعد يطبق معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 15 وتم سحبه<sup>3</sup>.

➤ **المعيار السادس عشر (IPSAS16):** العقارات الاستثمارية، إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS40)<sup>4</sup>.

➤ **المعيار السابع عشر (IPSAS17):** الممتلكات والمصانع والمعدات، إن الهدف من هذا المعيار تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الاستثمار، وتتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في الاعتراف

<sup>1</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2010، مرجع سابق، ص:373.

<sup>2</sup> International Public Sector Accounting Standards Board(IPSAPB), op cit .

<sup>3</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2014، ص:07، متاح على: <http://www.ascajordan.org/UpLoadFiles/FullBook/IPSAS%202014/Part%20I.pdf>

<sup>4</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2011، ص:474، متاح على: [http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS\\_2011/IPSAS%20I.pdf](http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS_2011/IPSAS%20I.pdf)

بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الاستهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها فيما يتعلق بها، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS16)<sup>1</sup>.

➤ **المعيار الثامن عشر (IPSAS18):** تقديم التقارير حول القطاعات، الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات وسيؤدي الإفصاح عن هذه المعلومات إلى:

- 1- مساعدة مستخدمي البيانات المالية على فهم الأداء السابق للمنشأة بشكل أفضل، والتعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للمنشأة؛
- 2- تعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين المنشأة من الوفاء بالتزاماتها للمساءلة.

ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS14)<sup>2</sup>.

➤ **المعيار التاسع عشر (IPSAS19):** المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة، إن الهدف من هذا المعيار هو تعريف المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة، وتحديد الظروف التي يجب فيها الاعتراف بالمخصصات، وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب إجراؤها عن هذه المخصصات، كما يتطلب المعيار أيضا الإفصاح عن معلومات معينة عن الالتزامات والأصول المحتملة في الملاحظات الرفقة بالبيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها ووقتها ومقداره، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS37)<sup>4</sup>.

➤ **المعيار العشرون (IPSAS20):** الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة، إن الغرض من هذا المعيار هو التأكد من أن البيانات المالية تكشف عن وجود علاقات وتعاملات بين الأطراف ذات الصلة بين المنشأة والأطراف المرتبطة بها، وتعتبر هذه المعلومات مهمة لأغراض المساءلة وتسهل أكثر في فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS24)<sup>5</sup>.

➤ **المعيار الحادي والعشرون (IPSAS21):** انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد، يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، ويحدد المعيار أيضا متى تقوم المنشأة بعكس

1 الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2013، ص:538، متاح على: <http://www.ascajordan.org/UpLoadFiles/FullBook/IPSAS%202013/Part%20I.pdf>

2 الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2011، نفس المرجع السابق، ص:548

3 الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2012، ص:558، متاح على: [http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS\\_2012/Part%20I.pdf](http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS_2012/Part%20I.pdf)

4 الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2012، ص:558، متاح على: [http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS\\_2012/Part%20I.pdf](http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS_2012/Part%20I.pdf)



خسارة انخفاض القيمة كما توضح الإفصاحات المطلوبة، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS36)<sup>1</sup>.

➤ **المعيار الثاني والعشرون (IPSAS22):** الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام، يهدف هذا المعيار إلى وصف متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومة التي تختار تقديم معلومات حول القطاع الحكومي في بياناتها المالية الموحدة، ويمكن الكشف عن المعلومات المناسب و حول القطاع الحكومي العام من الحكومة لتعزيز شفافية التقارير المالية، وتوفير فهم أفضل للعلاقة بين السوق والأنشطة غير سوقية لإعداد التقارير المالية<sup>2</sup>.

➤ **المعيار الثالث والعشرون (IPSAS23):** الإيراد من المعاملات غير تبادلية (الضرائب والتحويلات)، الهدف من هذا المعيار هو وصف متطلبات إعداد التقارير المالية للإبلاغ عن الإيرادات الناشئة عن المعاملات غير تبادلية، بخلاف المعاملات غير تبادلية التي تؤدي إلى اندماج الكيان (المنشأة). كما يتعامل مع القضايا التي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند تقدير وقياس الإيرادات من المعاملات غير تبادلية، بما في ذلك تحديد المساهمات من المالكين<sup>3</sup>.

➤ **المعيار الرابع والعشرون (IPSAS24):** عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية، يقتضي هذا المعيار تضمين مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية الخاصة بالمنشآت التي يطلب منها أو تختار إتاحة موازنتها المصادق عليها للجمهور والتي تتحمل تبعاً لها المسؤولية عنها علناً، ويتطلب المعيار أيضاً الإفصاح عن الأسباب وراء الاختلافات الهامة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية، وسيضمن الامتثال لمتطلبات هذا المعيار بأن تؤدي منشآت القطاع العام التزامات المساءلة الخاصة بها، وأن تعزز شفافية بياناتها المالية من خلال إظهار الامتثال للموازنة المصادق عليها التي تتحمل المسؤولية عنها علناً (وحيث يتم إعداد الموازنة "الموازانات" والبيانات المالية على نفس الأساس إظهار أدائهم المالي في تحقيق النتائج المقدرة<sup>4</sup>.

➤ **المعيار الخامس والعشرون (IPSAS25):** منافع الموظفين، يحدد متطلبات التقارير الخاصة بالفئات الأربع من استحقاقات الموظفين التي تم تناولها في معيار IASB الخاص بمعيار المحاسبة الدولي رقم 19 وتتمثل هذه الفئات الأربع في:

<sup>1</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2012، نفس المرجع سابق، ص:626.

<sup>2</sup>International of Federation Accounting, **Handbook Of International Public Sector Accounting**, International Public Sector Accounting Standards Board, 2016 Edition Volume 1, p: 746, , Avarilable to: <http://doppikvergleich.de/Resources/Persistent/ea070644c9239d845a9d2ab0baebd8ee8df82cf8/IPSASB-2016-Handbook-Volume-1.pdf>.

<sup>3</sup> International of Federation Accounting, **Handbook Of International Public Sector Accounting**, International Public Sector Accounting Standards Board, 2016 Edition Volume 1, op cit, p:774.

<sup>4</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2014، مرجع سابق، ص:744.

- 1- استحقاقات الموظفين قصيرة الأجل: مثل الأجور ومساهمات الضمان الاجتماعي؛
- 2- استحقاقات ما بعد التوظيف: مثل التقاعد وغيرها من استحقاقات التقاعد الأخرى؛
- 3- استحقاقات الموظفين الأخرى طويلة الأجل؛
- 4- منافع إنهاء الخدمة.

لقد تم استبدال المعيار رقم 25 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، بالمعيار رقم 39 IPSAS الذي كان من المقرر تفعيله ابتداءً من 01 جانفي 2018<sup>1</sup>.

➤ **المعيار السادس والعشرون (IPSAS26):** انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد، الهدف من هذا العيار الوصف للإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا كان أحد الأصول المنتجة للنقد قد انخفضت قيمته، ويضمن الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة كما يحدد هذا المعيار متى يجب على المنشأة أن تعكس خسارة انخفاض القيمة ويصف الإفصاحات الضرورية، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS36)<sup>2</sup>.

➤ **المعيار السابع والعشرون (IPSAS27):** الزراعة، يهدف هذا المعيار إلى تحديد ووصف المعالجة المحاسبية المتعلقة بالنشاط الزراعي، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS41)<sup>3</sup>.

➤ **المعيار الثامن والعشرون (IPSAS28):** العرض، هدف هذا المعيار تأسيس مبادئ أساسية لغرض الأدوات المالية كالتزامات أو صافي أصول لحقوق الملكية لعملية مقاصة الأصول المالية والالتزامات المالية، حقوق الملكية، وتصنيف الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والخسائر والمكاسب، والظروف التي يجب فيها إجراء مقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية<sup>4</sup>.

تكمل المبادئ في هذا المعيار مبادئ الاعتراف والقياس للأصول المالية والالتزامات المالية في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 29 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس، ولإيضاح البيانات عنها في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام 30 الأدوات المالية: الإفصاحات، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS32).

<sup>1</sup> International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAPB), op cit.

<sup>2</sup>International of Federation Accounting, **Handbook Of International Public Sector Accounting**, International Public Sector Accounting Standards Board, 2014 Edition Volume 2, p:856, Available on: [https://www.4shared.com/office/ArAWN9Gba/International\\_Public\\_Sector\\_Ac.html](https://www.4shared.com/office/ArAWN9Gba/International_Public_Sector_Ac.html)

<sup>3</sup> International of Federation Accounting, **Handbook Of International Public Sector Accounting**, International Public Sector Accounting Standards Board, 2014 Edition Volume 2, op cit, p:913.

<sup>4</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2008، مرجع سابق، ص:866.

➤ **المعيار التاسع والعشرون (IPSAS29):** الأدوات المالية الاعتراف والقياس، الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ للاعتراف وقياس الأصول المالية والالتزامات المالية وبعض العقود لشراء أو بيع الأصول غير مالية، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS39)<sup>1</sup>.

➤ **المعيار الثلاثون (IPSAS30):** الإفصاحات (الأدوات المالية)، إن هدف هذا المعيار هو الطلب من المنشآت توفير الإفصاحات في بياناتها المالية التي تتيح للمستخدمين تقييم ما يلي:

- 1- أهمية البيانات المالية للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة؛
- 2- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن البيانات المالية التي تتعرض لها المنشأة أثناء الفترة وفي نهاية فترة إعداد التقارير، وكيفية إدارة المنشأة لهذه المخاطر؛
- 3- يعتبر هذا المبدأ مكملًا لمبادئ الاعتراف بالأصول المالية والالتزامات المالية وقياسها وعرضها في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 28 الأدوات المالية: العرض ومعيار المحاسبة الدولي للقطاع العام 29 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IFRS07)<sup>2</sup>.

➤ **المعيار الواحد والثلاثون (IPSAS31):** الأصول غير ملموسة، هدف هذا المعيار بيان المعاملة المحاسبية للأصول غير ملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن يعترف المشروع بالأصل إذا تم تلبية مقاييس معينة، كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس القيمة المسجلة للأصول غير ملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الأصول غير ملموسة، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS38)<sup>3</sup>.

➤ **المعيار الثاني والثلاثون (IPSAS32):** ترتيب امتياز تقديم الخدمات، المانح، يهدف هذا المعيار إلى وصف محاسبة ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من قبل المانح، الذي يكون عبارة عن منشأة قطاع عام، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IFRIC12)<sup>4</sup>.

➤ **المعيار الثالث والثلاثون (IPSAS33):** التطبيق المبدئي لأساس الاستحقاق في IPSAS، الهدف من هذا المعيار هو تقديم إرشادات للمنشآت التي تقوم لأول مرة بإعداد وعرض البيانات المالية حسب

<sup>1</sup> International of Federation Accounting, **Handbook Of International Public Sector Accounting**, International Public Sector Accounting Standards Board, 2014 Edition Volume 2, op cit, p:942.

<sup>2</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة 2011، ص: 1350. متاح على: [http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS\\_2011/IPSAS%20II.pdf](http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS_2011/IPSAS%20II.pdf)

<sup>3</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة 2012، ص: 1354. متاح على: [http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS\\_2012/Part%20II.pdf](http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS_2012/Part%20II.pdf)

<sup>4</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة 2013، ص: 1459. متاح على: <http://www.ascajordan.org/UpLoadFiles/FullBook/IPSAS%202013/Part%20II.pdf>

أساس الاستحقاق بعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. من أجل تقديم معلومات عالية الجودة حول:

1- توفير تقارير شفافة حول برنامج الاعتماد لأول مرة أساس الاستحقاق حسب IPSAS؛

2- توفر نقطة بداية مناسبة للمحاسبة على أساس الاستحقاق وفقا ل IPSAS،

3- توقع تجاوز الإيرادات للتكاليف<sup>1</sup>.

➤ **المعيار الرابع والثلاثون (IPSAS34):** البيانات المالية المنفصلة، لتحديد كيفية حساب الاستثمارات في المنشآت الخاضعة للرقابة، والمشروعات المشتركة والشركات الزميلة في بيانات مالية منفصلة، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS27)<sup>2</sup>.

➤ **المعيار الخامس والثلاثون (IPSAS35):** البيانات المالية الموحدة، الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ للعرض وإعداد البيانات المالية الموحدة عندما تتحكم الجهة في منشأة أو أكثر من المنشآت الأخرى، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS10)<sup>3</sup>.

➤ **المعيار السادس والثلاثون (IPSAS36):** الإستثمارات في المنشآت لزميلة والمشاريع المشتركة، يهدف هذا المعيار إلى تبيان محاسبة الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة وتحديد متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن استثمارات في شركات زميلة أو مشاريع مشتركة، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS28)<sup>4</sup>.

➤ **المعيار السابع والثلاثون (IPSAS37):** الترتيبات المشتركة، الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ للإبلاغ المالي من قبل المنشآت التي لها مصلحة في الترتيبات التي يتم التحكم فيها بشكل مشترك. كما يحدد هذا المعيار الرقابة المشتركة ويتطلب من المنشأة أن تكون طرفا في ترتيب مشترك لتحديد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه من خلال تقييم حقوقه والتزاماته، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS11)<sup>5</sup>.

➤ **المعيار الثامن والثلاثون (IPSAS38):** الإفصاح عن المصالح في الهيئات الأخرى، يهدف هذا المعيار إلى مطالبة جهة ما بالكشف عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم:

1- طبيعة المخاطر المرتبطة بمنشأتها غير متحكم فيها، والمنشآت الخاضعة للرقابة غير موحدة، والترتيبات المشتركة والاحتياجات، والهيئات غير الموحدة؛

2- آثار تلك المعوقات على مركزها وأدائها المالي والتدفقات النقدية.

<sup>1</sup> International of Federation Accounting, **Handbook Of International Public Sector Accounting**, International Public Sector Accounting Standards Board, 2017 Edition Volume 2, p:1517, Available to:

<http://www.audytax.mx/wpcontent/uploads/2017/10/IPSASB-2017-Handbook-Volume-2.pdf>

<sup>2</sup> Deloitte, **IPSAS in your pocket 2017 Edition**, op cit, p: 47.

<sup>3</sup> Deloitte, **IPSAS in your pocket 2017 Edition**, op cit, P: 48.

<sup>4</sup> Deloitte, **IPSAS in your pocket 2015 Edition**, op cit, P: 48.

<sup>5</sup> International of Federation Accounting, **Handbook Of International Public Sector Accounting**, International Public Sector Accounting Standards Board, 2017 Edition Volume 2, op cit,p:1795.

ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IFRS12)<sup>1</sup>.

➤ **المعيار التاسع والثلاثون (IPSAS39):** منافع الموظفين، يهدف هذا المعيار إلى وصف المحاسبة والإفصاح الخاصة باستحقاقات الموظفين، بما في ذلك الاستحقاقات قصيرة الأجل، الأجر، الإنجازات السنوية، الإنجازات المرضية، العلاوات، تقاسم الأرباح والمزايا غير نقدية، كالمعاشات التقاعدية، التأمين على الحياة بعد العمل والاستحقاقات، إنهاء الخدمة واستحقاقات الموظفين الأخرى طويلة الأجل (إجازات الخدمة طويلة الأجل، الإعاقة والتعويض المؤجل، المكافآت، تقاسم الأرباح على المدى الطويل، باستثناء العاملات القائمة على الأسهم وخطط استحقاقات التقاعد للموظفين<sup>2</sup>. سيكون هذا المعيار هو بديل المعيار الدولي للمحاسبة في القطاع العام رقم 25 وهذا انطلاقاً من تاريخ 01 جانفي 2018 ومن أبرز أوجه الاختلاف التي جاء بها هذا المعيار رقم 39 عن المعيار رقم 25 ما يلي<sup>3</sup>:

- 1- إزالة خيار يسمح للمنشأة بإجراء الاعتراف بالتغيرات في خصوم الاستحقاقات المحددة؛
- 2- إدخال نهج الفائدة المضافة لخطط المنافع المحددة؛
- 3- تعديلات تتعلق ببعض شروط الإفصاح لخطط المنافع المحددة وخطط أصحاب العمل المتعددة؛
- 4- تبسيط متطلبات المساهمات من الموظفين ؛
- 5- إزالة متطلبات برامج الضمان الاجتماعي المركبة.

ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IAS19).

➤ **المعيار الأربعون (IPSAS40):** عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام، يهدف هذا المعيار إلى وضع متطلبات لتصنيف مجموعات القطاع العام والاعتراف بها وقياسها، ويقابله المعيار المحاسبي الدولي للقطاع الخاص (IFRS3)<sup>4</sup>.

➤ **المعيار الواحد والأربعون (IPSAS41):** الأدوات المالية، يعتمد هذا المعيار على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 9 (IFRS9) ويستبدل بالمعيار رقم 29 IPSAS ، والذي يعتمد على معيار المحاسبة الدولي للقطاع الخاص رقم 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس ، اعتباراً من 1 جانفي 2022. وتتمثل التغييرات الرئيسية عن المعيار رقم 29 في إدخال متطلبات التصنيف والقياس المبسطة للمؤسسات المالية، الأصول. بما في ذلك انخفاض القيمة، ونموذج محاسبة التحوط المرن. ويتضمن المعيار رقم 41 من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أيضاً إرشادات خاصة بالقطاع

<sup>1</sup> International of Federation Accounting, **Handbook Of International Public Sector Accounting**, International Public Sector Accounting Standards Board, 2017 Edition Volume 2, p:1848.

<sup>2</sup> Deloitte, **IPSAS in your pocket 2017 Edition**, op cit, P :52.

<sup>3</sup> International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAPB), op cit.

<sup>4</sup> Deloitte, **IPSAS in your pocket 2018 Edition**, op cit, P:50.

العام وأمثلة توضيحية عن الضمانات المالية الصادرة عن المعاملات غير التبادلية والقروض الامتيازية وأدوات حقوق الملكية الناشئة عن المعاملات غير التبادلية وقياس القيمة العادلة<sup>1</sup>.

ثانيا: معيار المحاسبة الدولية في القطاع العام: إعداد التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي

1- هيكل المعيار: يتكون هذا المعيار من جزأين:

1-1- الجزء الأول إلزامي: ويوضح المتطلبات التي تنطبق على جميع المنشآت التي تعد البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي، هذا المعيار يعرف الأساس النقدي المحاسبي ويحدد متطلبات الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية والملاحظات المرفقة، ويتناول عددا من المواضيع المحددة حول إعداد التقارير، ويجب أن تمثل المنشآت التي تدعي أنها تعد التقارير وفقا لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "إعداد التقارير المالية بموجب الأساس النقدي المحاسبي" للمتطلبات الواردة في هذا الجزء من المعيار<sup>2</sup>؛

1- الجزء الثاني ليس إلزاميا: عبارة عن إفصاح إضافي يشجع على الالتزام به، ويعبر عن سياسات وافصاحات محاسبية تقليدية يحبذ من المنشأة اعتمادها لتعزيز المساءلة المالية والشفافية في البيانات المالية كما يقدم شرحا للطرق البديلة لتقديم معلومات معينة<sup>3</sup>.

1-1- الهدف من هذا المعيار

إن الغرض من هذا المعيار هو وصف الطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي؛

وتعتبر المعلومات حول المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية لمنشأة ما ضرورية لأغراض المساءلة كما أنها توفر معطيات مفيدة لتقييم قدرة المنشأة على توليد نقد كاف في المستقبل، ومصادر النقد واستخداماته المحتملة. ويحتاج المستخدمون عند اتخاذ وتقييم القرارات حول تخصيص الموارد النقدية واستمرارية أنشطة المنشأة إلى فهم توقيت ودرجة التأكد حول المقبوضات والمدفوعات النقدية.

إن من شأن الامتثال للمتطلبات الإلزامية والاختيارية في هذا المعيار تعزيز إعداد التقارير المالية الشاملة والشفافة للمقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية للمنشأة. كما أنه سيعزز من قابلية المقارنة مع البيانات المالية للمنشأة في الفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى التي تتبنى أساس النقد المحاسبي<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAPB), op cit.

<sup>2</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة 2014، مرجع سابق، ص: 1460.

<sup>3</sup>International of Federation Accounting, Handbook Of International Public Sector Accounting, International Public Sector Accounting Standards Board, 2014 Edition Volume 2, op cit, p1460.:

<sup>4</sup> الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة 2014، مرجع سابق، ص: 1466.

### ثالثاً: هيكل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

#### ➤ معايير القوائم المالية

- 1- المعيار الأول (IPSAS01): عرض البيانات المالية؛
- 2- المعيار الثاني (IPSAS02): بيانات التدفق النقدي.

#### ➤ معايير حسابات الميزانية

- 1- المعيار الحادي عشر (IPSAS11): عقود الإنشاء؛
- 2- المعيار الثاني عشر (IPSAS12): المخزون؛
- 3- المعيار الثالث عشر (IPSAS13): عقود الإيجار؛
- 4- المعيار السادس عشر (IPSAS16): العقارات الاستثمارية؛
- 5- المعيار السابع عشر (IPSAS17): الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- 6- المعيار التاسع عشر (IPSAS19): المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة؛
- 7- المعيار الواحد والعشرون (IPSAS21): انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد؛
- 8- المعيار الخامس والعشرون (IPSAS25): منافع الموظفين؛
- 9- المعيار السادس والعشرون (IPSAS26): انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد؛
- 10- المعيار الواحد والثلاثون (IPSAS31): الأصول غير ملموسة؛

#### ➤ معايير الحسابات المجمعة

- 1- المعيار السادس (IPSAS06): البيانات المالية الموحدة والمنفصلة؛
- 2- المعيار السابع (IPSAS07): المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة؛

#### ➤ معايير العرض والإفصاح في القوائم المالية

- 1- المعيار الثاني والعشرون (IPSAS22): الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام؛
- 2- المعيار الرابع والعشرون (IPSAS24): عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية؛
- 3- المعيار الثامن والعشرون (IPSAS28): العرض؛
- 4- المعيار التاسع والعشرون (IPSAS29): الأدوات المالية الاعتراف والقياس؛
- 5- المعيار الثلاثون (IPSAS30): الإفصاحات (الأدوات المالية)؛

#### ➤ معايير السياسات والتغيرات المحاسبية

- 1- المعيار الثالث (IPSAS03): التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛
- 2- المعيار الرابع (IPSAS04): آثار التغيرات في أسعار سعر الصرف الصحي؛
- 3- المعيار الخامس (IPSAS05): تكاليف الإقتراض؛
- 4- المعيار التاسع (IPSAS09): الإيراد من المعاملات التبادلية؛
- 5- المعيار الرابع عشر (IPSAS14): الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير؛

6- المعيار الثالث والعشرون (IPSAS23): الإيراد من المعاملات غير تبادلية (الضرائب والتحويلات)؛

7- المعيار الثاني والثلاثون (IPSAS32): ترتيب امتياز تقديم الخدمات، المانح؛

#### ➤ معايير أخرى

1- المعيار العاشر (IPSAS10): التقرر المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع؛

2- المعيار السابع والعشرون (IPSAS27): الزراعة؛

3- المعيار الثامن عشر (IPSAS18): تقديم التقارير حول القطاعات؛

4- المعيار العشرون (IPSAS20): الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة؛

5- المعيار الثالث والثلاثون (IPSAS33): التطبيق المبدئي لأساس الاستحقاق في IPSAS ؛

6- المعيار الرابع والثلاثون (IPSAS34): البيانات المالية المنفصلة؛

7- المعيار الخامس والثلاثون (IPSAS35): البيانات المالية الموحدة؛

8- المعيار السادس والثلاثون (IPSAS36): الإستثمارات في المنشآت لزميلة والمشاريع المشتركة؛

9- المعيار السابع والثلاثون (IPSAS37): الترتيبات المشتركة ؛

10- المعيار الثامن والثلاثون (IPSAS38): الإفصاح عن المصالح في الهيئات الأخرى؛

11- المعيار التاسع والثلاثون (IPSAS39): منافع الموظفين؛

12- المعيار الأربعون (IPSAS40): عمليات اندماج الأعمال في القطاع العام؛

13- المعيار الواحد والأربعون (IPSAS41): الأدوات المالية<sup>1</sup>.

الفرع الخامس: متطلبات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وواقع الأسس المحاسبية فيها

#### أولاً: معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS قد تأثرت إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية باعتبار سبقهما لوضع معايير محاسبية محلية خاصة بهما خرجت من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول التي ليس لديها معايير محاسبية خاصة بها، مما يؤدي إلى بعض المحددات التي تقيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ويمكن إدراجها فيما يلي<sup>2</sup>:

✓ عدم إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بالكامل على مستوى دول العالم لاختلاف البيئة التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، حيث كما سبق وأن تمت الإشارة

<sup>1</sup> يوسف السعيد أحمد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية Ipsas في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، المجلد 8، العدد 1، تاريخ النشر 2017-06-30، ص: (336-337).

<sup>2</sup> خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص: (21-23).



- إليه فإن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الغالب موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام في الدول المتقدمة، والتي وصلت إلى مستويات عالية من الشفافية والمساءلة والمحاسبة فيما يتعلق باستخدام المال العام حسب توجيهه، والأمر يكون مختلفا كثيرا في الدول النامية باعتبار غياب المؤسسية والمحاسبة وكثرة هدر الموارد العامة والاستهانة بالمال العام واتساع فجوة الفساد بين الدول المتقدمة والدول النامية، إضافة إلى توجيه الإنفاق في الغالب إلى الإنفاق العسكري؛
- ✓ يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها، ولذلك محاذير منها: الجانب السيادي المتعلق بوضع وتعديل القوانين، والمراحل التشريعية التي يتطلب وضع أو تعديل القوانين، أضف إلى ذلك إلى أنه يمكن في بعض الأحيان عدم إمكانية استيعاب القوانين للتعديلات التي تتم على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS لاختلاف الإجراءات السائدة، كما هو الحال فيما يتعلق بالمعيار 25 IPSAS المتعلق بمنافع الموظفين؛
- ✓ إن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS دائمة التغيير وذلك بسبب تغير وتطور الظروف المحيطة والمتعلقة بالمواضيع التي أصدرت المعايير بشأنها، والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، إضافة إلى جهود المنظرين في المحاسبة، وأمر آخر يتعلق بالظروف والمستجدات والصعوبات التي تتولد وتظهر عند تطبيق المعايير، إضافة إلى التطور المستمر في البيئة الاقتصادية، وأخيرا فإن المعايير من صنع البشر ويعتريها ما يعتري البشر من قصور النظرة العلمية الثاقبة أحيانا، وعدم إمكانية الإحاطة بكل ما يتعلق بمستقبل المعايير، إذا ما تم النظر إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS نجد أنها عملية مستمرة دائمة التغيير؛
- ✓ اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، ففي حين لا يكون الأمر صعبا للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، نجد أن الأمر ليس من السهولة بمكان التطبيق وبمكان للمطبقين في الدول النامية، أضف إلى ذلك اعتبار اللغة حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إلى عديده من اللغات كون وضعها يتم باللغة الإنجليزية؛
- ✓ الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في وضع المعايير المحاسبية الدولية وتعديلاتها، فلا يمكن أن تبقى مهنة المحاسبة بمعزل عن خضم التطورات والضغوطات السياسية؛
- ✓ عدم توفر النية والجديّة لدى الحكومات والسلطات الحاكمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وذلك لأسباب تتعلق بتغييب المؤسسية المقصودة من أجل التصرف بالمال العام وفق الأهواء والأمزجة؛

✓ التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، وهذا التطور نابع من التطور المستمر لمصدر هذه المعايير، وهي "IFRS"، ويأخذ التطور المستمر في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أشكالاً عديدة كتعديل المعايير، وإلغاء بعض البدائل المحاسبية، وتعديل التعريفات، وإلغاء بعض الممارسات المحاسبية، ودمج التفسيرات في المعايير، ودمج بعض المعايير ببعضها البعض لوجود عامل مشترك بينها، وسحب بعض المعايير، وإلغاء المعايير بمعايير لاحقة، وفصل المعيار إلى أكثر من معيار؛

✓ المستوى العلمي والمهني المرتفع لمحتويات المعايير، حيث أنها تصدر عن خبراء في المحاسبة، وليس من السهولة فهمها، حيث تتطلب تأهيلاً عالياً المستوى وتدريباً مكثفاً من قبل مؤهلين للتدريب عليها، ليتسنى فهمها بداية قبل تطبيقها، وإلا فإن عدم فهمها أو اللبس في فهمها قد يؤدي إلى تشويه وتحريف في مخرجات الأنظمة المحاسبية الحكومية، إضافة إلى أن تطبيقها يتطلب نقلة نوعية من المحاسبة الحكومية التقليدية إلى المحاسبة وفقاً لمعايير المحاسبة في القطاع العام، علاوة على ما يمكن أن يبديه المستفيدون من عدم وجود هذه المعايير من مقاومة لتطبيقها؛

✓ اختلاف البيئات وأنظمة الحياة السياسية في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية، ففي حين نجد أن هناك كثير من العوامل التي تساعد وتشجع على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، كالديمقراطية وجدية المساءلة وأنظمة الرقابة الصارمة والمؤسسية العالية ودور السلطة التشريعية التي يفترض أن تتبنى هي تطبيق هذه المعايير باعتبار دورها الرقابي على الحكومة من خلال دواوين المحاسبة والرقابة والتفتيش، إضافة إلى اختلاف ثقافة التعامل مع المال العام والحزم وغير ذلك من العوامل، التي تشكل في مجموعها بيئة مناسبة وملائمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، الأمر الذي تفنقر إليه الدول النامية التي تستهين بنظرتها للمال العام وتوجيهه إلى مصاريف لا يوجد للسلطة التشريعية أدنى رقابة عليها؛

✓ عدم أخذ كافة التعديلات التي تتم على معايير التقارير المالية الدولية IFRS، باعتبار هذه المعايير ما تم الاستناد إليها عند إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، فهناك كثير من التعديلات التي تمت على معايير التقارير المالية الدولية IFRS، ولعل من أبرزها ما يتعلق بالقيمة العادلة التي ورد تعريفها في كثير من المعايير، ولكن لم يتم أخذ التعديل الذي تم على التعريف بعد صدور المعيار IFRS13 المتعلق بقياس القيمة العادلة حيث تم تعريف القيمة العادلة بأنها " القيمة التي يمكن استلامها نتيجة بيع الأصل أو دفعها لتحويل الالتزام بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس"، بينما التعريف الذي لا يزال يتم تداوله في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، هو أن " القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل أو دفعها لسداد الالتزام بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية، وهذا يضع معايير المحاسبة

الدولية للقطاع العام IPSAS موضع تساؤل هام بالنص صراحة على أن هذه المعايير مستقاة من معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

### ثانيا: متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تتمثل متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في الاعتبارات التالية:

- ✓ أن يتولى مجلس الشعب في كل دولة أو أي سلطة موازية كمجلس النواب أو البرلمان وغيره إلزام الحكومات بتطبيق هذه المعايير، باعتبار أن هذه الجهة هي السلطة التشريعية، ويمكن أن يضع هذا الإلزام بموجب قانون ينص على وجوب تطبيقها، ويمكن أن تقوم اللجنة المختصة في البرلمان كاللجنة المالية بتولي هذه المسؤولية ومراقبة تحقيق ذلك؛
- ✓ كمرحلة مبدئية، أن يتم مناقشة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS مع الجهة الرقابية التي تتولى الرقابة على الحكومة وترفع تقريرها إلى السلطة التشريعية كديوان المحاسبة أو ديوان الرقابة والتفتيش أو تحت أي مسمى آخر، وذلك بخصوص الإجراءات التي يجب اتخاذها بخصوص المرحلة الانتقالية لتطبيق هذه المعايير؛
- ✓ تدريب الموظفين المعينين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS تدريباً مكثفاً، باعتبار أن تطبيق الموظفين لهذه المعايير ليس من السهولة بمكان، فهي تعدل دراسة مرحلة جامعية على الأقل، مع جوب التركيز في العملية التدريبية على التعلم بالممارسة، أي ممارسة تطبيق معايير IPSAS ، وربط التدريب بتقييم المستوى العلمي للمتدربين سواء كان ذلك خلال البرنامج التدريبي أو في نهايته، مع منح المتدربين إجازة في معايير IPSAS؛
- ✓ التدريب المكثف لموظفي الجهة الرقابية لتمكينهم من مساعدة موظفي الأجهزة الحكومية وتقديم النصح والمشورة لحل كافة المشكلات التطبيقية من ناحية، ومن ناحية أخرى إمكانية ممارسة المساءلة المرتكزة على مهنية وعملية صحيحة ومعرفة بمعايير IPSAS؛
- ✓ أن تقوم اللجنة المالية في المجلس التشريعي بوضع خطة شاملة لتطبيق المعايير، بالاسترشاد بخبراء محليين ودوليين كشركات التدقيق المحلية عالية التصنيف أو شركات التدقيق الدولية، وتحت إشراف ديوان المحاسبة أو أي جهة مماثلة ترفع تقريرها عن الحكومة إلى السلطة التشريعية، بحيث يقومون بداية بدراسة البيئة المحلية والمعوقات التي تواجه التطبيق، وإجراءات المرحلة الانتقالية المطلوبة للانتقال من الإجراءات المحاسبية الحالية إلى الإجراءات المحاسبية المتوافقة مع معايير IPSAS، بحيث تتضمن الحد الأدنى التالي من إجراءات المرحلة الانتقالية:

- 1- أن يتم تصميم نظام معلومات محاسبي الكتروني يتم فيه استيفاء تصميم وبناء النظام بأركانه المطلوبة وفق أساس الاستحقاق، مع إجراء إدخالات للحسابات العامة للمنشآت الحكومية في النظام، والتركيز على تحليل النظام وتصميم إجراءاته ومدخلاته ومخرجاته لتتوافق مع متطلبات معايير IPSAS ؛
  - 2- أن يتم حصر كافة الأصول والموجودات لدى المنشأة الحكومية، وكذلك المطلوبات التي تستحق عليها، من خلال الجرد الفعلي لها، والتأكد من مطابقتها للسجلات الإصلاحات وسجلات المخازن، وإدخالها للنظام الذي تم بناءه والمنوه عنه في البند (1) أعلاه؛
  - 3- أن يتم تقييم الموجودات والالتزامات وكنتيجة مباشرة تقييم صافي الأصول حسب ما تتضمنه معايير IPSAS والإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي، وهذه مرحلة هامة لتسكين القيم تمهيدا لإعداد القوائم المالية ويجب أن تتم من قبل خبراء تقييم، وإدخالها على البنود الخاصة بها في النظام المحاسبي؛
- ✓ أن تتضمن المرحلة الانتقالية تطبيق جزئي مرحلي لهذه المعايير قبل تعميم تطبيقها، يحدد لها إطار زمني معين، ويمكن أن يأخذ التطبيق الجزئي الأشكال التالية:
- 1- المنشأة الريادية: أي تطبيق معايير IPSAS على منشأة حكومية معينة؛
  - 2- المعيار الريادي: أي تطبيق معيار معين على كافة المنشآت الحكومية؛
  - 3- الممارسة الريادية: أي تطبيق ممارسة محاسبية معينة يتضمنها معيار معين من قبل كافة المنشآت الحكومية.
- ✓ التطبيق الشامل والفوري لكافة المعايير من قبل الأجهزة الحكومية التي ينطبق عليها تعريف منشآت الأعمال الحكومية GBE الواردة في معايير IPSAS، أي الجهات التي تقوم بأنشطة تجارية ربحية ضمن الحكومية كالمؤسسات الاستهلاكية، سواء كانت هذه المنشآت مستقلة أي كمنشأة حكومية تقوم بنشاط تجاري ربحي؛
- ✓ تقييم التطبيق المبدئي المرحلي أو الجزئي كما ورد في (6) أعلاه، أو التطبيق الكلي كما ورد في (7) أعلاه، من قبل لجنة الخبراء، ورفع تقريرها بذلك إلى السلطة التشريعية، مع كافة التوصيات، واتخاذ الإجراءات اللازمة خصوصا التعامل مع حالات التقصير والمعارضة والفشل والتفشل، لوجود توقع مسبق حول وجود معارضة داخل الأجهزة الحكومية لتطبيق معايير IPSAS؛
- ✓ على ضوء نتيجة التقييم المبدئي والصعوبات والمعوقات، يتم خطة تفصيلية بالاشتراك ما بين الخبراء المعنيين وديوان المحاسبة وأعضاء اللجنة المالية البرلمانية، ويمكن أن تكون الخطة تدريجية أو غير ذلك، حسب حجم المعوقات والصعوبات، لضمان سير العمل الحكومي، ونجاح المرحلة الانتقالية، واتخاذ ما من شأنه من إجراءات لضمان نجاح التطبيق كتطبيق نظام حوافز ونظام عقوبات عادلين؛
- ✓ أن تتولى الجهة الرقابية التابعة للسلطة التشريعية الإشرافية على التطبيق، وأن يتمحور تقريرها السنوي حول المخالفات التي تقع من الحكومة في تطبيق معايير IPSAS؛ وبذات الوقت تمكين الجهة الرقابية

- من أداء دورها بحماية استقلاليتها، أي تعيين مسؤوليتها من قبل السلطة التشريعية والتبعية الحقيقية - لا الصورية- للسلطة التشريعية، وذلك يعتبر من أهم مقومات نجاح تطبيق معايير IPSAS؛
- ✓ أن يتولى الرقابة على كل ذلك الإعلام النزيه الحيادي المستقل والأمين، وإطلاق يده بتحسين كافة المشاكل والمعوقات التي تعترض المال العام والإجراءات ذات العلاقة به، ويجب التأكيد على هذا الدور والتأهيل العلمي لموظفي الإعلام الماليين الذين سيتولون هذه المهمة، وإيصال آرائهم للشعب والرأي العام المحلي، ويمكن في هذا المضمار الإطلاع على تجارب الدول المتقدمة كالسويد في سلطة الإعلام الرابعة التي تفتح أمامها كافة أبواب الأجهزة الحكومية؛
- ✓ كذلك يجب التأكد على رقابة الشعب والمنابر الحرة المسؤولة، من خلال تفعيل جهاز مستقل تابع للسلطة التشريعية يتولى استلام كافة الآراء بغض النظر عن مرسلها والتحقق منها؛
- ✓ كذلك وجوب وجود تنسيق كامل بين السلطات الأربعة حول توحيد جهودها في مواجهة التحديات التي تحول دون تطبيق معايير IPSAS<sup>1</sup>.

### ثالثاً: واقع الأسس المحاسبية لدى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام معايير على أساس الاستحقاق بحيث تتم مقارنتها مع المعايير الدولية للتقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال تعديلها لتناسب سياق القطاع العام حيثما يكون مناسباً. وعدم القيام بتلك العملية، يحاول مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث أمكن، أن يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كانت هناك مسألة هامة ذات صلة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير، وتتناول قضايا إعداد التقارير المالية في القطاع العام إما أنه لم يتم التطرق إليها بشكل شامل في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة أو التي يضع مجلس المعايير الدولية بشأنها معايير دولية لإعداد التقارير المالية؛

ومن الجدير ذكره أنه عندما تستخدم المؤسسات الحكومية أينما كانت في أنظمتها المالية الأساس النقدي، أو الأساس النقدي المعدل، لقياس وقت تحقق الإيراد والنفقات ووقت تسجيلها وإظهارها في تقرير الحساب الختامي شيء عادي، أما وإن تقوم الحكومة بتبني عملية التحول من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق في أنظمتها المالية كنظام محاسبي بديل فإن هذه العملية ليست بالعملية السهلة فهي تحتاج إلى وضع العديد من السياسات المحاسبية بحيث تتلاءم مع النشاطات المختلفة لكل دائرة حكومية وبحيث لا تتعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عملياً ومحلياً، ويتطلب ذلك توحيداً في تسمية الحسابات والالتزامات بتطبيق السياسات المحاسبية حالها كأي شركة تجارية تفصح عن سياستها المحاسبية لكل ذوي

<sup>1</sup> خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص: (30-32).

العلاقة، ففي ظل استخدام أساس الاستحقاق سيتم تحميل السنة المالية بكافة نفقات الإيرادات المحققة بغض النظر عن موعد الدفع أو القبض الفعلي، وسيتمكن هذا الأساس الدوائر الحكومية من مقابلة الإيرادات مع النفقات وإجراء مختلف المقارنات بين السنوات المختلفة، فهو يظهر نتائج الأعمال بصورة واقعية والمركز المالي لكل دائرة بصورة عادلة، بعكس الأساس النقدي أو النقدي المعدل الذي يقوم على فكرة أن الإيرادات تتحقق عند قبضها وأن النفقات تتحقق عند دفعها بغض النظر عن الفترة المحاسبية التي تخص كلا منهما سواء أكان متعلقاً بفترة سابقة أم لاحقة، وعلى الرغم من سهولة فهم وتطبيق الأساس النقدي المعدل إلا أنه لا يصور المركز المالي بشكل صحيح حيث يتجاهل رصد الإيرادات المستحقة والمصاريف المدفوعة مقدماً.

وقد يستغرق إغلاق السنة المالية وإصدار تقارير القوائم المالية في أساس الاستحقاق مدة أطول نظراً لعمليات الجرد وتقييم الموجودات، إلا أنه سيؤدي إلى التمييز الواضح بين النفقات الإدارية والرأسمالية مع بيان اهتلاكات الأصول، والأهم من ذلك إثبات الأصول والموجودات بمختلف أنواعها وأشكالها بقيمتها الحقيقية من خلال تكوين مخصصات الاستهلاك والاحتياطات مما يسهل من إجراءات الرقابة والتقييم وإعادة بناء السياسات المالية وقياس العائد ونفس الشيء تسجيل إثبات المدينين.

وما يزيد من إيجابيات التحول إلى أساس الاستحقاق أنه يساعد على تقييم الأداء المالي للدائرة الحكومية بدقة وشمولية عن طريق حساب تكلفة وحدة النشاط أو الخدمة المؤداة في ظل موازنة البرامج والأداء، والذي سيساهم في ترشيد النفقات وتقليل التكلفة، بل ويعظم الإيرادات ويزيد من حجمها مما سيصب في مصلحة الدوائر الحكومية<sup>1</sup>.

#### رابعاً: وضعيات تطبيق دول العالم لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي

توجد العديد من الدول التي اعتمدت أو هي في طور اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وهي موضحة في الجدول المرفق بالملحق رقم 01، بالصفحة رقم (430\_431).

من المحتمل أن يكون هناك عدد أكبر من البلدان في عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أكثر من هذه الدول المدرجة في الجدول المرفق بالملحق رقم 01<sup>2</sup>.

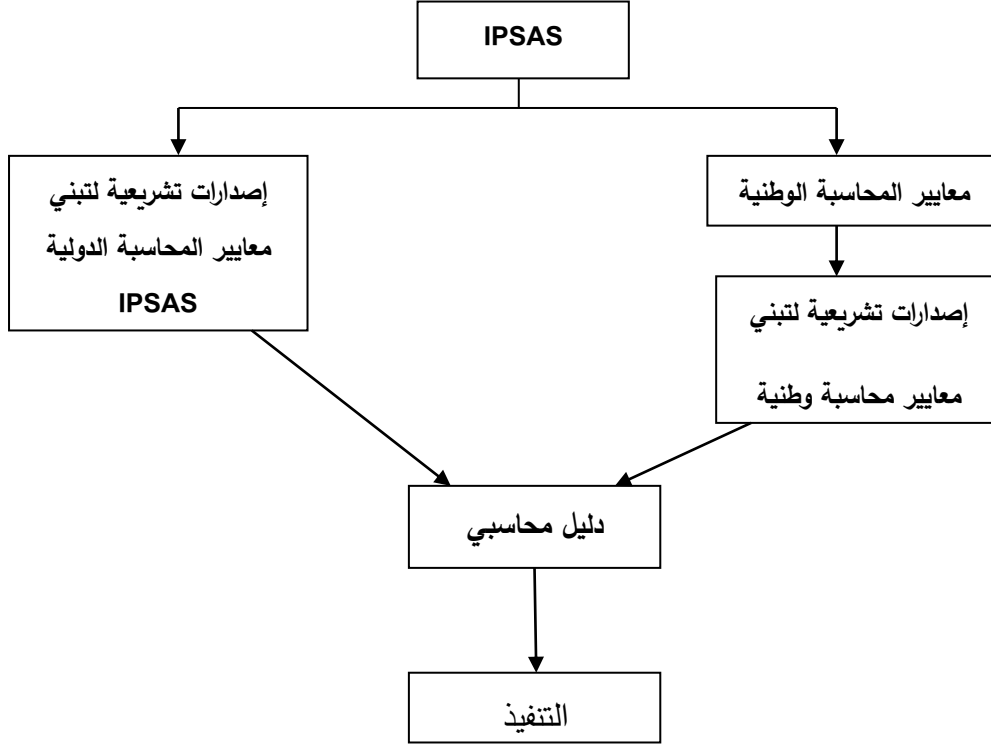
<sup>1</sup> لا في، محمد محمود حسين، مرجع سابق، ص: (23-25).

<sup>2</sup> International Federation of Accountants, **IPSAS adoption by governments**, New York, September 2007, p:1, Available to: [http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSAS\\_Adoption\\_Governments.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSAS_Adoption_Governments.pdf), consult to : 21-01-2019.

### خامسا: طرق واستراتيجيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

يوجد إستراتيجيتان لتبني واعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وهي كالتالي:

الشكل رقم: (2-7) استراتيجيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS



✓ Source: Andreas Bergmann, Robin Braun, The Value Added of IPSAS, PEMPAL Workshop Istanbul, February 25, 2008 p:11. Available to: <https://fr.slideserve.com/aaliyah/pempal-workshop-istanbul-february-25-2008-the-value-added-of-ipsas> .

### المبحث الثالث: أثر إصلاح النظام المحاسبي العمومي في ترشيد الإنفاق العام

إن تطوير النظام الموازني والمحاسبي ليس غاية في حد ذاته وإنما وسيلة لترشيد الإنفاق العام ولعل من أهم النتائج الإيجابية التي تنتج عن ذلك ما يلي:

- ✓ كفاءة تخصيص واستخدام المال العام؛
- ✓ فعالية الرقابة والشفافية والمسائلة المالية؛
- ✓ تدقيق الأداء الحكومي؛
- ✓ تطوير الإبلاغ المالي الحكومي؛
- ✓ محاربة الفساد المالي والإداري؛

✓ محاسبة الذمة المالية؛

✓ عدالة توزيع الإنفاق العام وتكاليف الخدمات العامة.

**المطلب الأول: أثر الاتجاهات المحاسبية في تطوير جميع مراحل الموازنة العامة لتحقيق الكفاءة في تخصيص واستخدام المال العام**

**الفرع الأول: أثر الاتجاهات المحاسبية في تطوير مرحلة إعداد الموازنة العامة لتحقيق الكفاءة في تخصيص المال العام**

إن الهدف من الركائز المحاسبية في تطوير مرحلة إعداد الموازنة العامة هو محاولة إخضاع الإنفاق العام لسلوك مخطط مبني على أسس علمية من ناحية، مرتبط بخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية من ناحية أخرى ليتحقق في النهاية كفاءة تخصيص المال العام على استخدامات مخططة ( ومنبثقة من الخطة القومية) ومحسوبة على أسس علمية وموضوعية.

ومنه فإن الكفاءة في تخصيص المال العام على استخدامات محسوبة ومخطط لها ويرتبط تحقيق هذه الكفاءة بتطوير مرحلة إعداد الموازنة العامة لتركز على:

✓ استخدام الأساليب العلمية في تقدير حجم الإنفاق العام؛

✓ ربط الموازنة العامة بالتخطيط الاقتصادي وأدواته المحاسبية.

**أولاً: استخدام الأساليب العلمية في تقدير حجم الإنفاق العام**

إن عملية تقدير النفقات العامة إذا ما تغلب عليها الطابع التقليدي الذي لا يركز على الأساليب العلمية فإنها تؤدي إلى إهدار الموارد المالية العامة وسوء تخصيصها على القطاعات الوظيفية للدولة، ويلاحظ هذا الإهدار في بادئ الأمر في الفروق التي تظهر بين المبالغ المدرجة بالموازنة أو الإعتمادات وبين النفقات الفعلية.

ولذلك كانت أهمية ارتكاز عملية تقدير النفقات العامة على أساليب علمية متطورة تتميز بالموضوعية وتبتعد عن الاجتهاد أو الارتجال حيث أن هذه الأساليب تضع في اعتبارها مؤثرات في سلوك الإنفاق العام وتتحكم به.

ويشترط في هذه الأساليب المذكورة أن تتسم بالمرونة والقابلية للتطبيق والبساطة أو عدم التعقيد لمواجهة ما قد تعانيه بعض الدول من نقص في الكفاءات والخبرات الإحصائية وتختلف في نظم المعلومات الأمر الذي قد يعيق الاعتماد على هذه الأساليب أو يحد من نتائج استخدامها.

المهم في هذا المجال هو اختيار الأسلوب المناسب والملائم لنوع الخبرات المتوفرة لدى جهاز الموازنة فالأساليب العلمية متدرجة من البساطة إلى التعقيد، من استخدام الحسابات الصغيرة إلى نظم التحليل



الإحصائي (SPSS) الموجود بالحسابات الإلكترونية والتي تعالج البيانات الأساسية للنفقات العامة والعوامل المؤثرة فيها وتوفر المخرجات اللازمة لعمليات الاستدلال والاستنتاج الإحصائي والتي تخضع لاختبارات الفروض للبدائل المتاحة والممكنة<sup>1</sup>.

### ثانيا: ربط الموازنة العامة بالتخطيط الاقتصادي

يعتبر ربط الموازنة العامة بالتخطيط الاقتصادي كترجمة لانعكاس تطور مهمة الموازنة العامة وأهدافها والتي تطورت بدورها كنتيجة لتطور دور الدولة في الشؤون الاقتصادية والاجتماعية، ومما يؤكد أهمية الربط أيضا أن الموازنة بطبيعتها تعتبر إحدى ركائز التخطيط المالي وإدارة التنفيذ العملي للخطة والصورة المالية لها، كذلك فإن هذا الربط يستهدف من ناحية أخرى فترة السنة موضوع الموازنة وبالتالي ربط الموازنة السنوية بالتخطيط طويل الأجل حتى لا يتم تعديل المبالغ المخصصة أو الموزعة على القطاعات من سنة لأخرى. ويمكن تحقيق ربط الموازنة العامة بالخطة الاقتصادية، أنه يؤدي إلى ترشيد الإنفاق العام من الزوايا التالية:

- 1- تقييم مختلف الأنشطة الحكومية من زاوية مدى مساهمة هذه الأنشطة في تحقيق الأهداف العامة والرئيسية؛
- 2- وضع تقديرات الإنفاق العام تغطي عدد من السنوات، الأمر الذي يؤدي إلى إضفاء الجدية في تحديد مجالات الإنفاق العام ولأجل محددة؛
- 3- تحديد الأساليب التي تستخدم لتحقيق الأهداف العامة والرئيسية بأقل قدر ممكن من الإنفاق<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: أثر تطوير نظام المحاسبة الحكومية في مرحلتي تنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها لتحقيق الكفاءة في استخدام المال العام

يعتبر التطوير سمة من سمات العصر، وبالنسبة لنظام المحاسبة الحكومية (العمومية) يعتبر من الأنظمة التي تحتاج بطبيعتها إلى التطوير لإرتباطة بتطور طبيعة ونشاط القطاع الحكومي كأحد قطاعات الاقتصاد القومي وفي هذا المعنى أوضحت لجنة المحاسبة الحكومية الأمريكية في تقريرها الصادر عام 1968 أن " المحاسبة الحكومية تعيش في مجال غير متقد نوعا ما في الوقت الذي أمكن فيه لمهنة المحاسبة أن تقدم خدمات مهمة ومتزايدة، على هذا الأساس يجب أن يحدث تقدم واضح لمركز المهنة بتقديم دراسات ذات قيمة لرفع مستوى الجهاز الحكومي".

وتظهر الحاجة إلى تطوير نظم المحاسبة الحكومية نتيجة لعدة عوامل أساسية تعود إلى تغير الظروف والمؤثرات التي تحكم عملية إعداد هذه النظم أو تتحكم فيها ومن أهم هذه العوامل:

1 البشير عبد العظيم البناء، مرجع سابق، ص: (283-284).  
2 البشير عبد العظيم البناء، نفس المرجع السابق، ص: 289.

- ✓ الاهتمام بالتخطيط الاقتصادي كأسلوب أو منهاج لتعبئة الموارد الاقتصادية وما يتطلبه هذا التخطيط من بيانات ومعلومات عن قطاعات الاقتصاد القومي المختلفة؛
- ✓ اختلاف النظرة إلى وظيفة نظام المحاسبة الحكومية فقد كانت تقليدية ترتبط باعتبار هذا النظام مجرد أداة لتسجيل عمليات الإنفاق والتحصيل وإعداد الحسابات الدورية والختامية والمساهمة في إعداد الموازنة العامة والرقابة على تنفيذها، إلى أن أصبحت هذه النظرة من زاوية اعتبار نظام المحاسبة الحكومية نظاماً لإنتاج البيانات والمعلومات التي تفي في ترشيد متخذي القرارات على المستوى الكلي، وإعداد الخطط الاقتصادية القومية وترشيد السياسات الاقتصادية والمالية المختلفة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: فعالية الرقابة والشفافية والمساءلة المالية وتدقيق الأداء الحكومي في ظل عصرنة النظام المحاسبي وآثارهم على ترشيد الإنفاق العام

تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الهامة واللازمة عند الحكم وتقييم مدى نجاح عملية الأداء وقياس مدى تحقيق الأهداف، وذلك لأن التخطيط المتكامل والأداء المنظم كلاهما يفقد فعاليته إذا لم يتبعها رقابة دقيقة وفعالة، سواء تمت هذه الرقابة أثناء مرحلة التنفيذ في شكل تدقيق داخلي أو تمت بعد الانتهاء من تنفيذ الأنشطة والبرامج المختلفة حيث تتوقف فعالية الرقابة على حواجز التخطيط العلمي السليم وعلى التنفيذ الدقيق للبرامج المختلفة<sup>2</sup>.

#### الفرع الأول: أثر تطوير وتفعيل الرقابة والشفافية والمساءلة المالية في ترشيد الإنفاق العمومي

أولاً: المعايير الدولية للمحاسبة العمومية وفقاً لأساس الاستحقاق كمدخل لتفعيل الرقابة والشفافية والمساءلة المالية

حظي موضوع الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية باهتمام الدول فأنشئت لهذه الغاية منظمات إقليمية ودولية صدرت عنها إعلانات تتضمن مبادئ دولية أساسية للرقابة المالية، تتعلق بتنظيم هيئات الرقابة العليا والتأكيد على استقلالها وتطبيق مبدأ المساءلة عن المخالفات المالية كضمان لتحسين الأداء المالي للإدارة وتنمية التعاون بين أجهزة الرقابة المالية العليا في الدول المختلفة ونشر الوعي الرقابي المالي على المستويين الدولي والإقليمي، ولعل أهم الإعلانات الدولية الصادرة في مجال الرقابة المالية التي تتضمنها، إعلان واشنطن في 1991 وإعلان طوكيو في 1985، وإعلان جاكارتا في 1998، إلى جانب الإعلان الصادر عن المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في 1996.

<sup>1</sup> البشير عبد العظيم البنا، نفس المرجع سابق، ص: 298.

<sup>2</sup> خماس حسين، تطوير المحاسبة العمومية (الحكومي) لزيادة فعالية رقابة أنشطة الوحدات الحكومية وقياس أدائها في الجزائر، مرجع سابق، ص: 29.

هذا ومع تطور المجتمعات وظهور القوانين وتعدد السلطات من تشريعية وقضائية وتنفيذية ظهرت الحاجة الماسة للمراجعة والفحص لضمان تطبيق القوانين، وللتأكد من عدم تجاوزها، وما لبث أن تطورت حتى أصبح لها قواعد وأهداف تتماشى مع المفاهيم المعاصرة، أين تهدف المراجعة والفحص إلى مساعدة السلطات في تدقيق وضبط العمليات المالية للتأكد من تحقيق الأهداف المرجوة، ولقد ازدادت أهميتها مع ظهور التخطيط الاقتصادي والاجتماعي وسعي الدولة لتحقيق هذه الخطط، أين عقدت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا مؤتمرها الدولي التاسع لأجهزة الرقابة العليا في مدينة ليما عاصمة البيرو عام 1977، وفيه تم إقرار إعلان ليما لمبادئ المراجعة الحكومية التي أضحت بمثابة إطار فكري يمكن الركون إليه في تفسير قضايا عديدة فيما يتعلق باستقلالية أجهزة الرقابة العليا وسلطتها وأنشطتها وحدود علاقتها مع كل من السلطات التشريعية والسلطات التنفيذية وطبيعة تقارير المراجعة.

وفي عام 1992 قامت لجنة معايير المراجعة التابعة للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا بإصدار معايير المراجعة الحكومية والتي تعد إرشادات يسير على نهجها مراجعو أجهزة الرقابة العليا عند أدائهم لمهام المراجعة الحكومية، وفي عام 1998 تم إصدار ميثاق السلوك المهني لأجهزة الرقابة العليا خلال المؤتمر الدولي السادس الذي عقد بمدينة مونتيفيديو عاصمة أورجواي، وهي تضم مجموعة من القيم والمبادئ الأخلاقية التي يتعين على مراجعي أجهزة الرقابة العليا التحلي بها عند ممارستهم لعملهم اليومي في المراجعة الحكومية، حيث تدعم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أهداف معايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة والمسابات بالشكل التالي:

✓ من بين الأجزاء الأربعة المكونة لمعايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمسابات "الافتراضات الأساسية" التي تقوم على ضرورة وجود معايير محاسبية مقبولة لإبلاغ البيانات المالية المتصلة باحتياجات الحكومة والإفصاح عنها، وهنا تظهر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تسهل عملية المساءلة وتوفر المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات؛

✓ يقوم مراجع الحسابات بتصميم إجراءات المراجعة القانونية بالشكل الذي يساعده على تحديد درجة الموثوقية التي تتمتع بها ميزانية الدولة ومدى اكتمال وصحة حساباتها، وفي هذا الشأن تظهر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة في شأن العرض والإفصاح الخاص بالبيانات المالية التي تدعم إرساء مبدأ الشفافية والمصادقية في عرض المعلومات المالية في الموازنة العامة؛

✓ تطبيق معايير محاسبة القطاع العام يضمن مستوى مقبول من الإفصاح عن المخاطر على المالية العامة وتحليلها وإدارتها<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> براضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المسائلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد 10-2016، ص: (140-141).

### ثانيا: دور فعالية الرقابة المالية في ترشيد الإنفاق العمومي

لقد أصبحت الرقابة المالية من أهم مقومات الدولة، فهي ضرورة ملحة لحماية المال العام كما أن تنظيمها من أدق التنظيمات لما لها من أثر فعال على سلوك الأفراد والجماعات وما يعكسه ذلك من آثار على الاقتصاد الوطني بوجه عام.

وللمحافظة على الاستعمال الحسن للأموال العمومية يجب أن تحاط بسياج متين من الرقابة بشكل يلزم الحكومة أثناء تنفيذ النفقات العمومية، بتنفيذها على نحو خال من كل إسراف أو تبذير.

وتعتبر الرقابة على النفقات العمومية ليست هدفا في حد ذاتها لأن الهدف الفعلي هو القضاء على الآثار السلبية التي يتسبب فيها سوء التسيير وسوء التنظيم وتبديد الأموال العمومية وقلة الشفافية في التقرير حولها والتي تؤدي إلى تعطل المشاريع والمخططات المسطرة مما يمكن أن يؤثر أيضا وبشدة على التوازنات الكبرى القائمة المالية والاقتصادية وحتى الاجتماعية والسياسية<sup>1</sup>.

### ثالثا: دور المساءلة المالية في ترشيد الإنفاق العام

تعرف المساءلة بأنها مجموع آليات الإبلاغ عن استخدام الموارد العامة وعواقب الفشل في تحقيق الأهداف المحددة للأداء، كما عرفها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي على أنها الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتعريف واجباتهم والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وقبول (بعض) المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة أو عن الخداع والغش.

وتمثل المساءلة مفهوما برز بوصفه جزءا من الاهتمام المتجدد بالإدارة بشكل عام وتحقيق مطلب الأمانة في الإدارة بشكل خاص، وهذا المفهوم يعني في الواقع المحاسبة عن المخرجات أو النتائج المتوقعة من الأشخاص والأجهزة بشكل خاص، وهذا المفهوم يعني في الواقع المحاسبة عن المخرجات أو النتائج المتوقعة من الأشخاص والأجهزة بل الحكومة ككل، ما جعل المساءلة تعد إحدى القيم المسيطرة في الإدارة العامة، نالت اهتماما متجددا خلال موجات الإصلاح الإداري، والمساءلة في الواقع تطبق في جميع قطاعات المجتمع الحكومية والخاصة، الربحية وغير الربحية، وخاصة فيما يتصل بمحاسبة الموظفين، والمسؤولين والقائمين على إدارة الأموال العامة<sup>2</sup>.

### رابعا: الشفافية المالية في ظل الإصلاح المحاسبي العمومي وأثرها على الإنفاق العمومي

#### 1- مفهوم شفافية المالية العامة العامة

تقتضي شفافية المالية العامة التزام الصراحة مع الجمهور بشأن أنشطة المالية العامة التي تقوم بها الحكومة، سواء كانت أنشطة سابقة أو راهنة أو مستقبلية، وكذلك بشأن هيكل الحكومة ووظائفها الذين

1 بن يحيى أبو بكر الصديق، الأسس اللازمة لتفعيل الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد العاشر، العدد الثاني، الجزء الثاني، ص: 285.

2 شعبان فرج، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر، دراسة حالة الجزائر (2000-2010)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2011-2012، ص: 114.

يحددان سياسات المالية العامة والنتائج المترتبة عليها. وتشجع هذه الشفافية إجراء نقاش عام يقوم على معلومات أفضل، وزيادة مساءلة الحكومة وتعزيز مصداقيتها<sup>1</sup>.

ويقصد بشفافية المالية العامة هي إطلاع الجمهور على هيكل القطاع الحكومي ووظائفه، والنوايا التي تستند إليها سياسات المالية العامة، وحسابات القطاع العام، والتوقعات الخاصة بالمالية العامة<sup>2</sup>.

## 2- مبادئ شفافية المالية العامة

وضع الميثاق الجديد لشفافية المالية الصادر عن صندوق النقد الدولي عام 2014، أربعة مبادئ رئيسية لتحقيق شفافية المالية العامة وهي كالتالي:

2-1- إعداد تقارير المالية العامة: التي ينبغي أن توفر معلومات عن مركز الحكومة المالي والأداء المالي الحكومي على نحو يتسم بالدلالة والشمول والحدثة والموثوقية؛

2-2- وضع تنبؤات المالية العامة وإعداد الميزانية: التي ينبغي أن تتضمن بياناً واضحاً عن أهداف الحكومة من الميزانية ونواياها بشأن السياسات، إلى جانب توقعات بشأن تطور المالية العامة تتسم بالشمول والحدثة والموثوقية؛

2-3- تحليل وإدارة المخاطر على المالية العامة: والتي ينبغي أن توفر إطاراً شفافاً لملكية الموارد الطبيعية والتعاقد بشأنها وضرائبها واستخدامها؛

2-4- إدارة إيرادات الموارد: والتي ينبغي أن توفر إطاراً شفافاً لملكية ثروات الموارد الطبيعية والتعاقد بشأنها وضرائبها واستخدامها<sup>3</sup>.

## 3- أهمية الشفافية المالية

شفافية المالية العامة عامل حاسم في إدارة المالية العامة والمساءلة عنها. فهي تتيح للحكومات صورة دقيقة عن مركزها المالي وآفاقه المتوقعة، عن التكاليف والمزايا طويلة الأجل لأي تغييرات في السياسات المطبقة، ومخاطر المالية العامة التي يمكن أن تحيد بها عن المسار الصحيح. كذلك تتيح شفافية المالية العامة للهيئات التشريعية والأسواق والمواطنين المعلومات اللازمة لمساءلة الحكومات. ويمثل ميثاق الصندوق الجديد بشأن شفافية المالية العامة وتقييمه لها جزءاً من الجهود التي يبذلها لتعزيز الرقابة على المالية العامة، ودعم صنع السياسات، وتحسين المساءلة المالية.

<sup>1</sup> صندوق النقد الدولي، كيف يشجع الصندوق زيادة شفافية المالية العامة، صحيفة وقائع، 31 مارس 2015 متاح على الموقع: <https://www.imf.org/external/arabic/np/exr/facts/fiscala.htm> تاريخ الإطلاع: 2019-01-24.

<sup>2</sup> صندوق النقد الدولي، النسخة المعدلة لدليل شفافية المالية العامة، 2007، ص: 06، متاح على الموقع: <https://tslibrary.org/wp-content/uploads/books/1264.pdf>

<sup>3</sup> صندوق النقد الدولي، كيف يشجع الصندوق زيادة شفافية المالية العامة، صحيفة وقائع، 30 سبتمبر 2016، متاح على الموقع: <https://www.imf.org/ar/About/Factsheets/Sheets/2016/07/27/15/46/Encouraging-Greater-Fiscal-Transparency> تاريخ الإطلاع: 2019-01-24.

كما أنها تتيح لكل صناع السياسات والجمهور إجراء نقاش يقوم على معلومات أفضل حول تصميم سياسة المالية العامة وما تحققه من نتائج، وإرساء قواعد للمساءلة بشأن تنفيذها. وتساهم شفافية المالية العامة أيضا في إبراز المخاطر المحتملة التي تكتنف آفاق المالية العامة، مما يقود إلى إجراءات مبكرة وسلسلة على مستوى المالية العامة لمواجهة الأوضاع الاقتصادية المتغيرة ومن ثم الحد من تواتر وقوع الأزمات وتخفيف حدتها، وقد تبين أن درجة شفافية المالية العامة يمكن أن تساعد كذلك على إعطاء فكرة عن مدى المصادقية المالية للبلد المعني ولها دور في تكوين تصورات الأسواق لسجل أداء المالية العامة، وقد شهدت الفترة التي أعقبت الأزمة الاقتصادية العالمية الأخيرة فقداننا لثقة الأسواق في الحكومات ذات العجز المالي المستتر أو المقدر بأقل من قيمة الحقيقة، وهو ما أكد أهمية شفافية المالية العامة للاستقرار المالي والاقتصادي العالمي<sup>1</sup>.

#### 4- أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق على شفافية الموازنة العامة

يعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) كجهاز مستقل لوضع المعايير رعاية الإتحاد الدولي للمحاسبين، تنحصر مسؤوليته في وضع معايير محاسبية عالية الجودة لكي تستخدمها كيانات القطاع العام في إعداد البيانات المالية التي تخدم الأغراض العامة، وتحقيقها لهذه الغاية، أصدر المجلس حتى تاريخ 2018، 41 معيار للمحاسبة على أساس الاستحقاق أو ما يسمى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs).

تقوم المعايير التي وضعها مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASs) في معظمها على المعايير المحاسبية الدولية المصممة لأغراض القطاع الخاص والمعدلة لتكون قابلة للتطبيق على القطاع العام، وعلى الرغم من أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يشجع الحكومات على التقدم نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق فإنه أصدر أيضا معايير للإبلاغ المالي بموجب الأساس النقدي للمحاسبة (Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting). وتحدد هذه المعايير شروط إعداد وعرض المتحصلات والمدفوعات النقدية، وتتضمن التشجيع على الإفصاح الذي يعزز الإبلاغ على أساس نقدي. وتتضمن دراسة منفصلة توجيهات للبلدان التي تتحول من المحاسبة على أساس نقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.

ومن أحدث المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ذات الصلة في هذا السياق معايير الإفصاح عن المعلومات المالية المعنية بقطاعات الحكومة العامة، وعن إيرادات المعاملات غير القائمة على المبادلة (الضرائب والتحويلات)، وعرض معلومات الموازنة في بيانات مالية على أساس الاستحقاق وكذلك على

<sup>1</sup> صندوق النقد الدولي، كيف يشجع الصندوق زيادة شفافية المالية العامة، مرجع سابق.

الأساس النقدي. وتشمل الدراسات الجارية وضع معايير للإبلاغ بالتزامات السياسة الاجتماعية، وامتيازات الخدمات (الشراكات بين القطاعين العام والخاص)، وإطار مفاهيمي للإبلاغ المالي بالنسبة للقطاع العام<sup>1</sup>.

### 5- أثر شفافية المالية العامة على ترشيد الإنفاق العمومي

وقد حظيت الشفافية المالية باهتمام واسع من قبل الدول، وتبنتها المؤسسات المالية الدولية لتصبح بعد ذلك الشفافية المالية شرطاً من شروط سلامة أي سياسة مالية، ونظراً لأن الموازنة السنوية تكون الأداة الرئيسية لسياسة المالية العامة، فإن عملية إعداد الموازنة والمعلومات المتاحة في وثائقها تشكل عاملاً أساسياً لتحقيق تلك الشفافية، فالموازنة السنوية هي المناسبة التي تقدم فيها الحكومة مقترحات الإنفاق، والأداة التي تحصل عن طريقها على تمويل تلك المقترحات، في سياق البيانات الواضحة عن نوايا سياساتها، ما يجعل من شفافية الموازنة بإمكانها المساهمة فعلاً في عملية ترشيد الإنفاق العام عن طريق الآليات والمبادئ التي تتبناها<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: أثر الأخذ بأسلوب تقويم وتدقيق الأداء الحكومي على الإنفاق العمومي

يعتبر تقويم وتدقيق الأداء عنصراً مهماً بالنسبة للوحدات الحكومية التي تنفق الكثير من الموارد في سبيل تنفيذ العديد من المشاريع والبرامج وتقديم الخدمات العامة، لذلك تكون الحاجة ملحة إلى قياس وتقويم كفاءة وفعالية استخدام هذه الموارد ونتائج المشاريع والبرامج التي أنفقت فيها<sup>3</sup>.

### أولاً: مفهوم تقويم وتدقيق الأداء الحكومي

يتمثل أداء الوحدة في قدرتها على تحقيق خططها وأهدافها المرسومة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها بكفاءة وفاعلية، ويقصد بتقويم الأداء، تقييم مدى كفاءة وفعالية أداء المؤسسة عند قيامها بتنفيذ أعمالها الموكلة إليها، وتكتسب عملية تقويم الأداء أهمية خاصة في الوحدات الحكومية لانعدام الدافع الذاتي الذي يحفز الإدارة لتحقيق أهدافها.

وتقويم الأداء هو (جزء من عملية الرقابة، فإذا كانت الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي يصل إلى هدف محدد، فإن تقويم الأداء هو استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية)، ويعني ذلك الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف الموضوعة وبمقارنة الأداء الفعلي مع الأهداف والمعايير المحددة يمكن استخراج المؤشرات التي تعتبر تغذية راجعة يستفاد منها في التخطيط<sup>4</sup>.

1 صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة (2007)، ص: 87، متاح على: <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/ara/manuala.pdf>

2 شعبان فرج، مرجع سابق، ص: 109.

3 محاسن علي خليل، دور الموازنات التخطيطية في تقويم الأداء المالي في الوحدات الحكومية: "دراسة تطبيقية على ديوان الضرائب في السودان للفترة 2003-2013"، عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة الأميرة نورة بنت عبد الرحمن- الرياض- المملكة العربية السعودية، المجلد 16، العدد 02، ص: 40.

4 محاسن علي خليل، مرجع سابق، ص: 40.

## ثانيا: مكونات تدقيق الأداء

يتكون تدقيق الأداء من ثلاث مكونات رئيسية هي رقابة الاقتصاد في استخدام الموارد ورقابة فعالية استخدام الموارد ورقابة الكفاءة في استخدام الموارد.

**1- رقابة الاقتصاد في استخدام الموارد<sup>1</sup>:** وهو المحافظة على انخفاض التكلفة حيث يركز هذا الجانب على علاقة التكلفة بالمنفعة الناجمة عنها وبمدى المردود الاقتصادي لتلك المنفعة، ويمكن قياس هذه العلاقة ومقارنتها بصورة إجمالية بحيث تتناول مجمل نشاط الجهة الخاضعة للرقابة، كما يمكن أن يتخذ القياس شكل التقييم الجزئي الخاضع للرقابة، كما يمكن أن يتخذ القياس شكل التقييم الجزئي المفصل لكل قسم أو فرع أو نشاط أو برنامج في تلك الجهة، كذلك يمكن تصور اهتمام هذا الجانب من التقييم بدراسة مدى الترشيح بالتكلفة أو الإنفاق، وذلك عندما يصعب مقارنة التكلفة والنفقة والمنفعة التي تقابلها، أو عندما يتعذر تحديد المردود الاقتصادي للتكاليف والنفقات.

وتوفر عملية الرقابة على الاقتصاد في استخدام الموارد إجابات عن أسئلة مثل:

- ✓ هل أن الوسائل المختارة أو التجهيزات المقتناة - المدخلات - تمثل الاستعمال الأكثر اقتصادية للأموال العامة؟
- ✓ هل تم استعمال الموارد البشرية أو المالية أو المادية بطريقة اقتصادية؟
- ✓ هل تم تنفيذ النشاطات الإدارية طبقا للمبادئ الإدارية السليمة والسياسات الإدارية الجيدة؟

## 2- رقابة الفعالية في استخدام الموارد

ينظر الباحثون في علم التسيير إلى مصطلح الفعالية على أنه أداة من أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة، وهذا من منطلق أن الفعالية هي معيار يعكس درجة تحقيق الأهداف المسطرة، وتجدر الإشارة من جهة أخرى إلى أنه توجد إسهامات كثيرة مختلفة حاولت تحديد ماهية هذا المصطلح، فقد اعتبر المفكرون الكلاسيك الفعالية بمثابة الأرباح المحققة، ومن ثم - حسب نظرهم - تقاس فعالية المؤسسة بكمية الأرباح المحققة.

ويعتبر مصطلح الفعالية متعلق بدرجة بلوغ النتائج، أي الفرق بين النتائج المحققة والنتائج المتوقعة، وهي في الوقت نفسه ترتبط بدرجة تحقيق الأهداف، وعليه يمكن القول أنه كلما كانت النتائج المحققة (أي ما تم تحقيقه من أهداف) أقرب من النتائج المتوقعة (أي الأهداف المسطرة) كلما كانت المؤسسة أكثر فعالية، والعكس بالعكس والعكس صحيح<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> حيرش فايزة، طرشي محمد، الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 20، جوان 2018، ص: (10-09).

<sup>2</sup> الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 2009/07-2010، ص: 219.



### 3- رقابة الكفاءة في استخدام الموارد

تعرف الكفاءة على أنها: "الاستخدام الأمثل للموارد المؤسسية بأقل تكلفة ممكنة دون حصول أي هدر يذكر"، ومنه يمكن اعتبار الكفاءة صفة ملازمة لكيفية استخدام المؤسسة لمدخلاتها من الموارد مقارنة بمخرجاتها، حيث ينبغي أن يكون هناك استغلال عقلاني ورشيد، أي القيام بعملية مزج عوامل الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة، وهناك تعريف آخر ينظر للكفاءة على أنها: "الحصول على ما هو كثير نظير ما هو أقل، أي إبقاء التكلفة في حدودها الدنيا والأرباح في حدودها القصوى، وهي مفهوم يقتصر على استخدام الموارد الإنتاجية المتاحة للمؤسسة، أي أنه يرتبط بالدرجة الأولى بعنصر التكلفة والعلاقة بين المدخلات والمخرجات". من هذا التعريف يمكن القول أن الكفاءة يمكن ترجمتها وتمثيلها في الثنائية (تعظيم الأرباح- تدنية التكاليف).

وعليه يمكن القول بأن الكفاءة تعني عمل الأشياء بطريقة صحيحة، كما جوهر الكفاءة يتمثل في تعظيم النتائج، وتدنية التكاليف، بمعنى آخر يمكن تمثيل الكفاءة بمعادلة يحتوي أحد طرفيها على بلوغ أقصى ناتج بتكاليف محدودة ومعينة، بينما يحتوي الطرف الآخر على بلوغ الحد المقرر من النتائج بأقل تكلفة<sup>1</sup>.

#### ثالثاً: الأسباب الداعية إلى الأخذ بأسلوب تدقيق الأداء

تشير الدراسات إلى تزايد الطلب على الخدمات الحكومية وتناميه طردياً مع زيادة عدد المستفيدين. إن تدقيق الأداء يعمل على الكشف عن مدى موضوعية تصميم الوظائف وسلامة أسس الاختيار ومدى فاعلية الاختيار في انتقاء الأفراد الأكفاء لأشغال الوظائف، وتوفير معلومات تساعد على تحسين عمليات صنع القرار والمسائلة عن مدى الكفاءة في استخدام الموارد العامة والفاعلية في تحقيق الأهداف. وتعريف نوع وليس فقط كمية المطالب والخدمات المتاحة، والمسائلة عن الموارد العامة وتلبية حاجات المستخدمين، ومن أهم الأسباب التي تدعو إلى الأخذ بأسلوب تدقيق الأداء:

- 1- تزايد المصروفات الحكومية زيادة كبيرة بسبب ارتفاع تنفيذ البرامج من ناحية، وانخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد وتقلبات الأسعار من ناحية أخرى؛
- 2- زيادة الأعباء الاجتماعية الملقاة على عاتق الحكومات نتيجة التزايد المستمر في معدلات النمو السكاني، والاهتمام العالمي بموضوعات البيئة؛
- 3- محدودية الموارد الاقتصادية المتاحة في مواجهة التزايد المستمر في المصروفات الحكومية والأعباء الاجتماعية، مما يصعب معه الموازنة بين الحاجات المتزايدة ومحدودية الموارد المتاحة؛

<sup>1</sup> الشيخ الداوي، نفس المرجع السابق، ص: (220-221).

4- المتغيرات الاقتصادية العالمية، وعدم الاستقرار الاقتصادي نتيجة المنازعات الدولية والحروب مما يؤدي إلى اختلال هيكل أسعار الموارد الإنتاجية لدولة ما؛  
5- الميل نحو الإسراف والضياع وعدم ترشيد الإنفاق، وذلك نتيجة الإنفاق المظهري والمغالاة في الإنفاق الاستهلاكي، لا سيما في الدول المتخلفة، مما يؤدي إلى عدم كفاية الموارد المخصصة للتنمية.  
هذه الأسباب تؤكد ضرورة البحث عن تدابير فعالة للرقابة على تنفيذ البرامج التي تنجزها الحكومة أو تخطط لها، ولعل من الطرق الفعالة في هذا المجال ربط التكاليف بخطوط المسؤولية التنظيمية من خلال استخدام بعض الأساليب المعروفة في المحاسبة الإدارية كمحاسبة المسؤولية، وربط التكاليف بالمنتجات النهائية والنتائج المحققة بالأهداف المخطط لها، وتقييم أداء المسؤولين عن تنفيذ هذه البرامج، وهو ما ركز عليه مفهوم رقابة الأداء<sup>1</sup>.

#### رابعاً: أهداف رقابة الأداء

تبدأ أهداف رقابة الأداء بالتحقق من أن اقتصاد الأنشطة يتوافق مع المبادئ والممارسات الإدارية السليمة وسياسات الإدارة للجهة محل الرقابة. والتأكد من كفاءة استخدام الموارد البشرية والمالية وكفاءة نظم المعلومات والتأكد من وجود مقاييس للأداء ووجود إجراءات رقابة داخلية وإجراءات معينة تتبعها الجهة الخاضعة للرقابة لمعالجة جوانب القصور، وكذلك التأكد من فعالية الأداء في تحقيق أهداف الجهة الخاضعة للرقابة والأثر الفعلي للأنشطة التي تمارسها مقارنة بالأثر المطلوب<sup>2</sup>.

#### خامساً: المحتوى المعلوماتي للنظام المحاسبي الحكومي من منظور تدقيق الأداء

من أجل أن تفيد المعلومات والمخرجات الناتجة عن النظام المحاسبي الحكومي (العمومي) الوحدات الحكومية في تدقيق أدائها، يجب أن يوفر النظام المحاسبي العمومي المعلومات اللازمة والملائمة لغايات الرقابة الإدارية، وعمليات التخطيط والبرمجة، لأغراض التقييم والتحليل الاقتصادي كما يجب أن يوفر معلومات مقارنة بين النتائج الفعلية والموازنة، ومعلومات لتقييم كفاءة وفاعلية الوحدة الإدارية.

ومن أهداف النظام المحاسبي الحكومي توفير البيانات اللازمة لأغراض تقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، ومعلومات لتحديد مدى الالتزام بالقوانين واللوائح، كما ظهرت اتجاهات متنامية تطالب بالتركيز على تحديث نظم الموازنات العامة الحكومية للتحويل من الاهتمام بصفة أساسية على

<sup>1</sup> حسين فليح القطيش، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 07، العدد 01-2011، ص: (24-25).

<sup>2</sup> صلاح ميلود خلاط، عبد الحفيظ فرح ميرة، مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) "من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا"، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زلنن، الجامعة الأسمرية الإسلامية، العدد الثالث، 2014، ص: 337.

المدخلات السنوية إلى الاعتماد بصفة أساسية على المخرجات والأداء، وذلك بالاعتماد على أسلوب موازنة الأداء بما يؤمن سهولة مقارنة النتائج بالأهداف المتوخاة من البرامج الحكومية.

واستنادا لما تقدم ولكي يحقق النظام المحاسبي دوره في تدقيق الأداء فإنه لا بد أن يتوافر في معلوماته شرطان أساسيان هما: الملائمة والشمول.

1- **الملائمة:** بمعنى الاتصاف بصدق التعبير والحياد والدقة بالإضافة إلى إمكانية التحقق منها ومراعاة التوقيت المناسب لتقديمها.

2- **الشمول:** بمعنى أن تشمل المعلومات على كل ما يحتاجه تدقيق الأداء من:

- ✓ معلومات عن الأهداف العامة والجزئية وأهميتها النسبية للمنظمة ولكل مركز من مراكز الأداء دخلها؛
  - ✓ معلومات عن الهيكل التنظيمي وحدود السلطات والصلاحيات والمسؤوليات؛
  - ✓ معلومات عن الموارد، وعن المراكز التي تستغل فيها الموارد من حيث إعدادها ومهامها والقائمين على أمرها، ومؤشرات للكفاءة مبنية على معايير واقعية للأداء تراعى فيها ظروف تأدية الخدمة، ومعلومات عن العمالة المتاحة لتأدية الخدمة؛
  - ✓ معلومات مستخلصة من بيانات فترات سابقة، أو عن بيانات صادرة عن جهات تؤدي خدمات مماثلة، وذلك لغايات المقارنة والحكم على الأداء، بالإضافة إلى معلومات عن بيئة الرقابة من حيث مستوى كفاءة الأنظمة، وفاعلية أنظمة الحوافز وغيرها من المعلومات التي تعكس آثارها على تدقيق الأداء.
- وعليه يمكن القول أن النظام المحاسبي الحكمي (العمومي) لم يعد يتمثل فقط في توفير معلومات تقليدية تمكن من الرقابة على التصرفات المالية في الوحدات الحكومية والتأكد من تنفيذ الوحدة الإدارية للعمليات واللوائح الحكومية، بل لا بد من توفير معلومات عن الأهداف ومعايير أداء محددة، ومعلومات عن التكاليف المخططة والنتائج المتوقعة، ومعلومات عن التكاليف والنتائج الفعلية، ومعلومات عن الانحرافات بين التكاليف والنتائج الفعلية والمخططة، ومعلومات تفسيرية للانحرافات وأسبابها والمسؤولين عنها ومقارنتها وكيفية معالجتها بما يحقق تخصيص الموارد وضبط الإنفاق بمراكز مسؤولية على هيئة برامج وأنشطة تسمح بربط المدخلات بالمخرجات وترشيد الإنفاق الحكومي بما يكفل فاعلية التكلفة، كما تحتوي في مضمونها ضرورة تطبيق محاسبة المسؤولية، ومن ضمنها المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية للوحدات الحكومية وعن الآثار المتوقعة والفعلية لبرامجها ومشاريعها من زاوية اجتماعية<sup>1</sup>.

**المطلب الثالث:** أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على جودة الإبلاغ المالي الحكومي ومحاربة الفساد المالي والإداري

**الفرع الأول:** جودة الإبلاغ المالي الحكومي في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق وأثره على ترشيد النفقات العمومية

<sup>1</sup> حسين فليح القطيش، مرجع سابق، ص: (25-26).

إن محاولة تطوير قدرات الإبلاغ المالي لمواكبة احتياجات المستخدمين يتطلب تطوير واستخدام أدوات تتناسب والقدرة على توفير المعلومات الضرورية لمختلف الأطراف المستفيدة، وكان من أبرز الأدوات الرئيسية لعملية التطوير التي جرى فيها العمل هو استخدام أساس محاسبي أكثر مرونة وشمولية في متابعة ما يحدث في إطار الحكومة. ومن متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو استخدام أساس الاستحقاق لتماشيه مع مستلزماتها.

إن المساهمة في صياغة معايير محاسبية للقطاع العام بشكل سليم مع أي بيئة محلية على نحو علمي سليم يتماشى ويتوافق مع المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSAS يزيد في سلامة الأدوات الفاعلة لتحقيق أهداف الأنظمة المحاسبية العمومية التي يظهرها ويهتم بها الإبلاغ المالي الحكومي الذي ينصب اهتمامه حول تلبية حاجات المستخدمين على وفق خصوصية البيئة المحلية والذي يشكل أساس وجود المحاسبة وديمومتها<sup>1</sup>.

الفرع الثاني: أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وفقاً لأساس الاستحقاق في محاربة الفساد المالي والإداري

أولاً: مفهوم ومظاهر الفساد المالي والإداري

### 1- مفهوم الفساد المالي والإداري

إن الفساد المالي والإداري هو سلوك منحرف موجود في كافة القطاعات، الحكومية منها والخاصة، فهو موجود في أي تنظيم يكون فيه الشخص قوة مهيمنة أو قوة احتكارية على سلعة أو خدمة أو صاحب قرار، مستغلاً ذلك في الحصول على مكاسب ذاتية على حساب المصلحة العامة بطرق غير أخلاقية وغير مشروعة<sup>2</sup>.

### 2- مظاهر الفساد المالي والإداري

<sup>1</sup> أحمد يحيى عبد الله، محمد حويش، علاوي الشحيبي، الإبلاغ المالي الحكومي في العراق الواقع والمعوقات، دراسة ميدانية لآراء عينة من المحاسبين الحكوميين والمدققين في ديوان الرقابة المالية، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العدد 102، المجلد 2011، 33، ص: (171-172).

<sup>2</sup> لشهب مسعود، دراسة لأثر الفساد المالي والإداري على أداء السياسة المالية في الجزائر خلال الفترة 2002-2015 باستخدام نماذج VAR، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سكيكدة، العدد الثامن، ديسمبر 2017، ص: 197.

**2-1- الفساد المالي:** ويتمثل بمجال الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة والمختص بفحص ومراقبة حسابات وأموال الحكومة والهيئات والمؤسسات العامة والشركات<sup>1</sup>، ويمكن ملاحظة مظاهر الفساد المالي في الحالات التالية<sup>2</sup>:

✓ **الرشوة:** تعني حصول الشخص على منفعة تكون مالية في الغالب لتمير أو تنفيذ أعمال خلاف التشريع أو أصول المهنة؛

✓ **المحسوبية:** أي إمرار ما تريده التنظيمات (الأحزاب أو المناطق والأقاليم أو العائلات النافذة) من خلال نفوذهم دون استحقاقهم لها أصلاً؛

✓ **المحاباة:** أي تدخل شخص ذا مركز (وظيفي أو تنظيم سياسي) لصالح من لا يستحق التعيين أو إحالة العقد أو إشغال المنصب أو العطاء؛

✓ **الابتزاز والتزوير:** لغرض الحصول على المال العام من الأشخاص مستغلاً موقعه الوظيفي بتبريرات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين كما يحدث في دوائر الضريبة أو تزوير الشهادة الدراسية أو تزوير النقود؛

✓ **نهب المال العام وكذلك السوق السوداء والتهرب:** وهذا باستخدام الصلاحيات الممنوحة للشخص أو الاحتيال أو استغلال الموقع الوظيفي للتصرف بأموال الدولة بشكل سري من غير وجه حق أو تمرير السلع عبر منافذ السوق السوداء و تهريب الثروة النفطية؛

✓ **فساد يتقاطع مع:** الأنظمة والقوانين المتعلقة بنظام العدالة وحقوق الملكية والتسهيلات المصرفية والإئتمانات وكذا التمويل الخارجي؛

✓ **الفساد في بيئة المجتمع:** التلوث ودخان المصانع (وكانت للدول الصناعية الكبرى الأثر الكبير في ظاهرة الاحتباس الحراري) التي يمر بها العالم حالياً؛

✓ **التباطؤ في إنجاز المعاملات:** وخاصة المهمة والمستعجلة كمعاملات التقاعد والجنسية وجواز السفر ووثائق تأييد صحة صدور الشهادات أو الكتب الرسمية.

**2-2- الفساد الإداري:** ويتعلق الأمر بمظاهر الفساد والانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية وتلك المخالفات التي تصدر عن الموظف العام أثناء تأديته لمهام وظيفته في منظومة التشريعات والقوانين والضوابط ومنظومة القيم الفردية التي لا ترقى للإصلاح وسد الفراغ لتطوير التشريعات والقوانين التي تغتتم الفرصة للاستفادة من الثغرات بدل الضغط على صناعات القرار والمشرعين لمراجعتها وتحديثها باستمرار.

1 هيفاء جواد، زهراء محمد، خولة خالد، سبيل مكافحة الفساد المالي والإداري في العراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون، 2011، ص: 280.

2 سالمى ياسين، المراجعة والرقابة على المال العام في المؤسسات الإدارية العمومية كأداة إصلاح وترشيد عمليات الإنفاق الحكومي، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد: 04، العدد: 07، 31-07-2014، ص: 288.

وتتمثل مظاهر الفساد الإداري في عدم احترام أوقات العمل ومواعيد العمل في الحضور والانصراف أو تمضية الوقت في قراءة الصحف واستقبال الزوار، والامتناع عن أداء العمل أو التراخي والتكاسل وعدم تحمل المسؤولية وإفشاء أسرار الوظيفة والخروج عن العمل الجماعي<sup>1</sup>.

ثانياً: أسباب الفساد المالي والإداري: لاشك في أن أول خطوة لعلاج أي مشكلة هي تحديد أسبابها وأهم أسباب الفساد المالي والإداري تنحصر فيما يلي<sup>2</sup>:

1- أسباب سياسية: ويقصد بها غياب الحريات والنظام الديمقراطي ضمن مؤسسات المجتمع المدني، إضافة إلى ضعف وسائل الإعلام والرقابة؛

2- أسباب اجتماعية: متمثلة بالحروب وآثارها ونتائجها في المجتمع والتدخلات الخارجية الطائفية والعشائرية والمحسوبيات، والقلق الناجم من عدم استقرار الأوضاع والتخوف من المجهول القادم... وجمع المال بأي وسيلة لمواجهة هذا المستقبل والمجهول الغامض؛

3- أسباب اقتصادية: الأوضاع الاقتصادية المتردية والمحفزة لسلوك الفساد وكذلك ارتفاع تكاليف المعيشة؛

4- أسباب إدارية وتنظيمية: وتتمثل في الإجراءات المعقدة (البيروقراطية) وغموض التشريعات وتعددتها أو عدم العمل بها، ضمن المؤسسة لعدم اعتمادها على الكفاءات الجيدة في كافة الجوانب الإدارية.

وقد حدد البنك الدولي مجموعة من الأسباب لظهور الفساد المالي والإداري فيما يلي:

- ✓ تهميش دور المؤسسات الرقابية وقد تكون تعاني من الفساد وهي نفسها؛
- ✓ وجود البيروقراطية في مؤسسات الدولة؛
- ✓ حصول الفراغ في السلطة السياسية ربما بسبب الصراع على السلطة؛
- ✓ ضعف مؤسسات المجتمع المدني وتهميش دورها؛
- ✓ توفر البيئة الاجتماعية والسياسية الملائمة لظهور الفساد.

ثالثاً: أثر الفساد المالي والإداري على الإنفاق العام

1 هيفاء جواد، زهراء محمد، خولة خالد، مرجع سابق، ص: 280.  
2 علي فلاق، طنبني مريم، دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد المالي والإداري وتحقيق التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والتنمية، مخبر التنمية المحلية المستدامة، جامعة المدية، العدد 04، جوان 2015، ص: (173-174).

يؤدي الفساد إلى زيادة حجم الاستثمارات العامة على حساب الاستثمار الخاص لكون العديد من بنود الإنفاق العام طبيعية لتلاعب كبار المسؤولين في الحصول على رشاوى كما يشوه الفساد تكوين النفقات العامة بعيدا عن التشغيل والصيانة اللازمة من أجل الإنفاق على معدات جديدة، فضلا عن تأثير الإنفاق على الصحة والتعليم لأن هذه النفقات أقل سهولة على المسؤولين في انتزاع الربح من نفقات المشاريع الأخرى.

ووفقا لدراسة أجريت حول تأثير الفساد على الإنفاق العام بين أن زيادة الفساد الإداري والمالي بنسبة 1% يؤدي إلى انخفاض الإنفاق العام بنسبة (2,62%) في حين بلغ الإنفاق الحكومي 54% أي 54% من التغيرات الحاصلة في الإنفاق الحكومي تعود إلى تأثير الفساد الإداري والمالي، أما 46% فتعود إلى متغيرات أخرى.

وقد أكدت دراسة Tanzi & Dovoodi عام 1977 أن الفساد الإداري يؤدي إلى تشويه تكوين النفقات العامة وبعدها عن الصيانة والتشغيل، إضافة إلى انخفاض الإنفاق على الصحة والتعليم فضلا عن تقليده من إنتاجية الاستثمار العام والبنى التحتية.

ومن ثم يترتب على الفساد الممتد وانتشاره في القطاع الحكومي آثار على تخصيص النفقات العامة، مما يؤدي إلى تحقيق أدنى نفع ممكن من هذا الإنفاق وليس أقصى نفع ممكن منه، وعليه يترتب على شيوع الفساد وانتشاره في مجتمع ما، سوء تخصيص لموارد هذا المجتمع العامة لأنها سوف تتجه صوب أوجه الإنفاق التي لا تحظى بأولوية الإنفاق العام من وجهة نظر المجتمع.

والدول التي تعاني من استئراء الفساد في الجهاز الحكومي أصبحت في كثير من الأحيان عاجزة عن تقديم الخدمات الأساسية التي من المفترض أن تقدمها لمواطنيها. فلقد عجزت هذه الدول وبشكل واضح عن توفير التعليم والصحة والكهرباء والماء والأمن، وذلك لأن الجهود الحقيقية لم تعد موجهة إلى هذه المجالات وإنما تم الانحراف بالقرار الإداري في الجهاز الحكومي نحو معالجة القضايا الناجمة عن الفساد أكثر من خدمة الصالح العام.

ويمكن القول أن الأنشطة المظهرية ستحظى بالأنشطة الرياضية والأندية ووسائل الإعلام ونحو ذلك بإنفاق سخي، وفي مقابل ذلك سيتم إغفال الكثير من الأنشطة والقطاعات الاقتصادية الهامة، أو يكون الإنفاق عليها ليس بالدرجة الكافية، كالإنفاق على القطاع الزراعي والصناعي، أو الإنفاق على تحسين مستوى المناطق النائية.

فضلا عن أن تنفيذ المشروعات العامة والمناقصات ستميز بدرجة عالية من التميز وعليه سيتم استيراد المواد الخام ومواد البناء والآلات ونموها. من بلاد أجنبية معينة، في حين قد لا تكون هذه السلع المستوردة

من هذه البلاد جيدة أو رخيصة مقارنة بغيرها من المصادر المتوفرة، وفي ذلك يؤكد البعض أن المناقصات والمشروعات الهامة ستترسو على شركات معينة مملوكة لأصحاب النفوذ والجاه في المجتمع. ولا شك أن الفساد في المشاريع الحكومية الكبرى يعد عقبة كبيرة عن طريق التنمية المستدامة، حيث تسبب خسائر فادحة في المال العام اللازم للإنفاق على الصحة والتعليم ولتخفيف الفقر ومن تم يرتبط بتراجع مؤشرات التنمية البشرية. ويؤدي إلى تشويه عناصر الإنفاق الحكومي وزيادة التكاليف الإدارية. كما يساهم الفساد في تدني كفاءة الاستثمارات العامة وإضعاف مستوى الجودة في البنية التحتية العامة وذلك بسبب الرشاوي التي تحد من الموارد المخصصة للاستثمار وتسيء توجيهها أو تزيد من تكلفتها، بالإضافة إلى انتشار الوساطة والغش مما يؤدي إلى تدني المشروعات العامة.

كما يؤدي الفساد إلى ارتفاع تكلفة المعاملات وخاصة عندما يتحول الحصول على مكاسب شخصية هو عنصر من عناصر التكلفة، إذ أنه يتحول سريعا ليحتل مكان الصدارة بدلا من العناصر الأساسية مثل النوعية والموعد وكيفية التوريد وغيرها من الأمور القانونية الهامة والمطلوبة لمنح العقود أو لاختيار الموردين والمقاولين. وهنا تقدر منظمة الشفافية الدولية أن المبالغ التي تهدر سنويا في العالم بسبب الرشوة في مجال المشتريات الحكومية بنحو 400 مليار دولار على الأقل. ناهيك عن التكاليف المرتبطة بالنزاعات القانونية أو طول فترة حل النزاع القانوني عبر النظام القضائي الرسمي، والمشكلة الأخرى في هذا الصدد هي النتائج غير المتناسقة لحل النزاعات مما يؤدي إلى المزيد من المخاطرة وقلة اليقين للشركات ويرفع من تكاليف المعاملات<sup>1</sup>.

#### رابعاً: مساهمة تطوير النظام المحاسبي العمومي في الحد من الفساد المالي والإداري

عرض بعض تجارب الدول والمنظمات العالمية في الحد من الفساد المالي والإداري من خلال تطوير أنظمتها المحاسبة العمومية<sup>2</sup>:

##### 1- تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

ساعدت العوامل البيئية المختلفة في الولايات المتحدة الأمريكية في تطوير أسس وأساليب المحاسبة العمومية وبالشكل الذي جعل حكومة الولايات المتحدة أكثر شفافية أمام أنظار المستخدمين المختلفين وتحقيق المسائلة العامة لها من خلال تبنيها معايير المحاسبة الحكومية الدولية والتي وإن لم تأتي بتغيرات كبيرة على المعايير الأمريكية (تحسينات فقط) بما حقق مجموعة المميزات لنظامها المحاسبي ولما له من أثر في الحد من الفساد الإداري والمالي .

<sup>1</sup> ياسر عوض شعبان عبد الرسول، أثر ترشيد السياسات المالية في مواجهة الفساد المالي والإداري في مصر، مجلة العلوم الاقتصادية والاجتماعية، جامعة المنصورة، المجلد 04، فبراير 2013، ص: (415-416).

<sup>2</sup> حسين هادي عنيزة، أحمد ماهر محمد علي، دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد الثاني والثلاثون، 2014، ص: (150-151).



## 2- تجربة الحكومة الأسترالية

لا تختلف أستراليا عن الولايات المتحدة الأمريكية في تقدم المحاسبة الحكومية فيها ويتضح ذلك جليا من خلال قوائمها المالية والتي يتم إعدادها وفقا لأساس الاستحقاق، رغم تبنيها للمعايير المحاسبية الحكومية الدولية بما يحقق مميزات متعددة تساعد في تفويم كفاية الأداء المالي للدولة خلال السنة المالية مما يساعدها في الحد من الفساد الإداري والمالي .

## 3- تجربة الحكومة الإيطالية

رغم اختلاف البيئة الاقتصادية لكل من الولايات المتحدة الأمريكية والأسترالية لم يكن عائقا أمامها من تبني معايير المحاسبة الحكومية الدولية لما توفره من مميزات لنظامها المحاسبي بما دفع الحكومة الإيطالية لتبني تلك المعايير على غرار الدول المتقدمة لتحسين جودة قوائمها المالية وتحقيقا للشفافية والمساءلة عن الأموال العامة من خلال مجموعة من الخطوات هدفها تطوير واقع المعايير الحكومية الإيطالية للمؤسسات غير الهادفة للربح .

## 4- تجربة منظومة الأمم المتحدة

وفي عام 2008 أشار تقرير المراجع الخارجي عن برنامج الأغذية العالمية التابع إلى الأمم المتحدة بشكل إيجابي (دون تحفظات) بشأن بياناتها المالية للعامين 2008 و2009 عن اتفاق تلك المعايير مع المتطلبات التي تسعى إليها تلك المنظمات وسيأتي اعتماد البرنامج لهذه المعايير بالكثير من الفوائد من حيث تحسين الإبلاغ المالي وجعله أكثر كمالا، وزيادة المساءلة، وجعل عملية اتخاذ القرار أكثر استنارة وإطلاعا، وتحسين الإدارة والرقابة المالية، وإدارة الموارد بصورة أشد كفاءة، كما سيتطلب ذلك إحداث تغييرات كبيرة من حيث الشكل والمضمون، في الكشوف المالية الخاضعة بما يجعلها مؤشر في حالة ممارسة تنظيماتها للفساد الإداري والمالي.

**المطلب الرابع: أثر الإصلاح المحاسبي في إعطاء نظرة شاملة حول ذمة الدولة وعدالة توزيع الإنفاق العام وتكاليف الخدمات العامة.**

لقد تمت الإشارة سابقا على أنه تقتصر عملية التقييد المحاسبي الحالي على تسجيل عمليات الصندوق أي العمليات الخاصة بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات المدرجة ضمن تنفيذ قانون المالية، فمدونة حسابات الخزينة تخدم فكرة محاسبة الصندوق مهمة بذلك أهم عناصر ذمة الدولة من أملاك عقارية ومنقولة، حقوق الدولة وديونها، التي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي extra-comptable من طرف مختلف المصالح المعنية، الأمر الذي يترتب عنه سوء التسيير لهذه العناصر من ذمة الدولة نظرا لصعوبة التحكم في المعطيات الخاصة بالقيمة الحقيقية لها وكذا تطورها. ولعل أحسن مثال على ذلك هو حقوق الدولة لدى

المؤسسات العمومية التي تتميز بغياب نظرة شاملة على مبالغها، منحني تطورها نظرا لعدم أخذها بعين الاعتبار ضمن الإطار المحاسبي الحالي<sup>1</sup>.

الفرع الأول: أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق على محاسبة الذمة المالية للدولة

#### أولاً: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المحاسبة العمومية

إن ما للأصول الثابتة من أراضي ومباني وآلات وسيارات وأثاث، أهمية كبرى في الوحدات الحكومية (العمومية) للقيام بأنشطتها في تقديم الخدمات للمواطنين، وتظهر هذه الأهمية أيضا في أن حجم الإنفاق الرأسمالي السنوي للحصول على هذه الأصول في أية دولة تتزايد خاصة في مراحل التنمية والتحديث للخدمات الحكومية التي تتم في أغلب دول العالم الآن، وإذا أضفنا إلى ذلك الأصول المتراكمة من سنوات سابقة يتضح مدى كبر حجم الأموال المستثمرة في الأصول الثابتة في القطاع الحكومي، هذا ولما كانت من أهداف المحاسبة بوجه عام- ومنها الفرع المحاسبة الحكومية، حماية الأصول والمحافظة عليها، لذلك فإنه يلزم تتبعها في جميع مراحلها (الإنفاق- الحيازة- الاستخدام) بالتسجيل في الدفاتر وإظهار البيانات عنها في القوائم والتقارير المالية التي يمكن بواسطتها إجراء الرقابة على هذه الأصول وترشيد القرارات المتعلقة بها وصولا إلى حمايتها.

ومع هذا التصور المنطق عليه في الفكر المحاسبي بالنسبة لدور المحاسبة حيال الأصول الثابتة فإن الأمر يختلف في المحاسبة الحكومية، حيث يقوم الأمر - فكريا وتطبيقا- على تسجيل الأصول الثابتة في مرحلة الإنفاق فقط واهتماما بعملية الدفع النقدي لأثمانها دون التكوين العيني لها، ومنه تصبح الدفاتر خالية من أية بيانات عن هذه الأصول خلال فترة حيازة الوحدات الحكومية لها اكتفاء بإثباتها في سجلات المخازن، فضلا عن عدم المحاسبة عليها بالمرّة في مرحلة الاستخدام، وبالتالي لا يمكن إظهار بيانات كاملة ومفيدة عنها في القوائم والتقارير المالية الأمر الذي يمثل قصورا كبيرا يضعف من دور المحاسبة الحكومية في حماية المال العام بكفاءة، ولا يتمشى مع التطورات الحديثة في إعداد الموازنة العامة للدولة والرقابة على المال العام، وهذا ما دعى بعض جهات الاختصاص وعلى جميع المستويات إلى الاهتمام بهذا الموضوع<sup>2</sup>.

#### ثانيا: محاسبة اهتلاك الأصول الثابتة

كي تكون الدفاتر شاملة لكل الأصول، فإنه من الإلزام أن تسجل جميع الأصول القائمة بالفعل لدى الوحدات الحكومية، لذا فإنه من المستلزم تشكيل لجان على مستوى الدولة في كل الوحدات الحكومية لحصر

1 آمال حاج جاب الله، مداخلة بعنوان، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص:772.

2 محي الدين عبد الرزاق حمزة، محاسبة قومية وحكومية، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2017، عمان، الأردن ص: (200-201).

هذه الأصول وجردها في الواقع، وهذا ما جاء في نص المرسوم رقم 12-427 المؤرخ في 16 ديسمبر 2012 والمتعلق بكيفية إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة السابق ذكره.

ومن الضروري إعطاء عناية خاصة باللجان المقترحة سواء من حيث تحديد المدة وتفرغ أعضائها وإصدار تعليمات دقيقة لعملية الجرد وما يتصل بها من عملية تقويم الأصول خاصة في ظل التضخم الكبير الذي يسود اقتصاديات جميع الدول، ووجود أصناف راكدة أو انتهى عمرها الإنتاجي ومازالت تعمل، وصعوبة الحصول على التكلفة التاريخية لبعض الأصول لطول مدة حيازتها، ويمكن خلال ذلك تقويم الأصول بالتكلفة الاستبدالية حسب أسعارها في السوق، وهو ما لا يتم فعلا وتتص عليه لوائح المخازن في الدول المختلفة عند تحديد قيمة الأصناف التي تفقد أو تتلف ويتقرر تحميل المسؤول بقيمتها حيث تحدد قيمة على أساس متوسط أسعار التوريد الفعلية في السنة الأخيرة (القيمة الاستبدالية) مع مراعاة خصم مقابل الإهلاك من الفترة التي استعمل فيها الأصل قبل فقده أو تلفه.

بعد حصر الأصول القائمة، فإنه يتم تصنيفها في مجموعات متجانسة، ثم تحديد الإهلاك الذي يمكن إتباعه في الفكر المحاسبي وبما يناسب كل مجموعة منها، وليس بالضرورة تتبع طريقة واحدة بالنسبة لكل الأصول، فعلى سبيل المثال يناسب بعض الأصول كالمباني والآلات الكبيرة والأثاث... طريقة القسط الثابت، أما بعض الأصول التي تتكون من جزئيات متعددة كمعدات الكهرباء والاتصالات فيناسبها طريقة الإحلال والاستغناء... وهكذا.

أما معدلات الإهلاك فيمكن تحديدها بالاستفادة بما يحدث في الواقع إما في النظم المحاسبية القائمة لبعض المشروعات الخاصة التي تمارس نشاطا مماثلا لنشاط بعض الوحدات الحكومية أو بالجدول الخاصة بالإهلاكات المعتمدة في الإدارات الضريبية لمحاسبة الشركات والمشروعات.

ولاستكمال المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في مرحلة الاستخدام، فإنه يلزم وجود نظام لمحاسبة التكاليف كما أشارت إلى ذلك مبادئ المحاسبة الحكومية بأمريكا (ومع ذلك يمكن تسجيل أقساط الإهلاك في نظام محاسبة التكاليف) ويتم ذلك على مستوى الوحدات وليس على مستوى الدولة كما جاء في أحد أوراق الأمم المتحدة، إن الفاعلية الحقيقية لحسابات التكاليف تتم في استخداماتها على مستوى الوحدة المحاسبية وذلك لمساعدة الإدارة وتأمين الرقابة والموضوعية، ومن وجهة النظر التطبيقية فإنه ليس هناك حاجة إلى إقحامها ضمن النظام المحاسبي الأساسي للدولة<sup>1</sup>.

### ثالثا: صعوبة المحاسبة على استخدام الأصول الثابتة

فإذا كانت هناك أغراض مطلوبة من تحديد التكاليف في النشاط الحكومي ومنها تكلفة استخدام الأصول الثابتة (الإهلاك)، فإن هناك بعض الصعوبات التي لا تمكن من تحديد هذه التكاليف من أهمها:  
✓ صعوبة تحديد وحدة التكلفة في النشاط الحكومي الخدمي؛

<sup>1</sup> مهدي مأمون الحسين، المحاسبة الحكومية، دار الإعصار للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الأولى، عمان، الأردن، 2017، ص: (83-84).

- ✓ كبر حجم التكاليف غير المباشر بما يصعب معه تحديد نصيب الوحدة منها بدقة تامة؛
- ✓ زيادة معدلات التضخم الأمر الذي يجعل الإهلاك المحسوب على أساس التكلفة التاريخية للأصول غير متجانس مع باقي عناصر التكلفة التاريخية؛
- ✓ عدم إمكانية ترجمة إنجازات الوحدات الحكومية إلى وحدات قياس نقدية يمكن - بمقارنتها بالتكاليف - الحكم على كفاءة الأداء، وردا على ذلك نقول إن العمل على تدليل هذه الصعوبات أمر ضروري بالمقارنة مع الفوائد التي يمكن الحصول عليها، وهو أمر ليس بالمستحيل بل هو فعلا حيث أن كثيرا من الخدمات الحكومية الآن تتم بواسطة تنظيمات مستقلة كالمرافق العامة، وبعضها يتم القيام به بواسطة القطاع الخاص كالمدارس والجامعات والمستشفيات الخاصة، وفي هذه التنظيمات تتم المحاسبة على التكاليف كما أن الفكر المحاسبي أفرز أساليب عديدة للقضاء على هذه الصعوبات مثل توزيع التكاليف المشتركة والمحاسبة عن التضخم، أما صعوبة ترجمة إنجازات بعض الوحدات الحكومية في صورة نقدية فإنه يمكن إيجاد معايير مناسبة لتقييم الأداء فيها، مثل مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة مسبقا، أو بتكاليف أنشطة مماثلة في أقاليم أو إدارات أخرى بالدولة أو بغيرها من الدول التي تتشابه معا<sup>1</sup>.

#### رابعاً: تطوير المحاسبة على الأصول الثابتة في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

يسعى تطوير نظام المحاسبة العمومية إلى استخدام آليات حديثة تساعد على تقييم الوضعية المالية للدولة وتأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة وذمة الدولة، وبالتالي فإن وضع حسابات تتعلق بدراسة التثبيات ضمن الحسابات الأساسية لنظام المحاسبة العمومية تعد أحد أساليب الإفصاح عن العمليات التي تقوم بها الدولة خلال فترة معينة والتي يتم عرضها ضمن القوائم المالية<sup>2</sup>.

#### الفرع الثاني: محاسبة الحقوق المستحقة

#### أولاً: مفهوم محاسبة الحقوق المستحقة

يشتمل مفهوم محاسبة الحقوق المستحقة، عملية القيد المحاسبي لجميع حقوق الدولة المرخصة في قانون المالية، حيث أن محاسبة الصندوق لا تهتم إلا بتسجيل الأثر المالي الناتج عن التزامات الدولة، وبالتالي يصعب معرفة المبلغ الإجمالي لحقوق وديون الدولة لأنها تسجل في سجلات غير محاسبية، ولا تظهر في حسابات خاصة لتسجيل هذه العمليات.

أما بالنسبة للحقوق المستحقة الدفع للدولة والتي تم المصادقة عليها في الميزانية على شكل إيرادات متنوعة ترصد لتمويل النفقات، فمحاسبة الصندوق تغطي فقط عملية قيد وتسجيل مبالغ الإيرادات التي تم تحصيلها،

<sup>1</sup> محي الدين عبد الرزاق حمزة، مرجع سابق، ص: 216.

<sup>2</sup> يوسف السعيد أحمد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية Ipsas في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص: 345.

ولا تقدم أي إحصائيات عن المبلغ الإجمالي للإيرادات التي تم إثباتها أو إلغاؤها أو باقي الإيرادات التي لم يتم تحصيلها<sup>1</sup>.

### ثانيا: إدراج محاسبة الحقوق ضمن مشروع الإصلاح المحاسبي

يهدف مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية لإنشاء نظام محاسبي عمومي يسمح بتجميع كل الأصول والخصوم التابعة للدولة في وثيقة واحدة وهي موازنة الدولة لا تبنى على أساس حساب الربح أو الخسارة، يتم عن طريقها عرض حجم الاستثمارات العمومية وديون وقروض ومستحقات الدولة إلى جانب بيان الوضعية المالية الفعلية للخزينة العمومية، إضافة عرض نتائج تنفيذ الميزانية على شكل موازنة للدولة مما يسهل عملية مراقبة وتقييم النشاط الحكومي من طرف الهيآت المختصة<sup>2</sup>.

الفرع الثالث: أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق على عدالة توزيع برامج الإنفاق العام وتكاليف الخدمات العامة

### أولا: برامج الإنفاق العام وتحقيق العدالة التوزيعية

إن تدخل الدولة في الاقتصاد وبدرجات متفاوتة بين نماذج متعددة من دول العالم يهدف إلى التخفيف من مساوئ توزيع الدخل بين فئات المجتمع وذلك لضمان مبدأ العدالة الاجتماعية عن طريق سياسة الإنفاق العام بحيث تؤثر هذه الأخيرة في توزيع الدخل وتؤثر كذلك في إعادة توزيعه.

وإن الترجمة الفعلية لبرامج الإنفاق العام ضمن سياسات تنمية فعالة تضمن توزيع مكاسب ونتائج هذه التنمية على فئات المجتمع وأقاليم البلد الواحد بطريقة عادلة وحسب الاحتياجات المختلفة، من خلال ذلك تسعى الدولة إلى تجسيد هذا المفهوم الواسع للعدالة بين أفراد المجتمع والذي لا يستعمل كمفهوم مطلق في أغلب الأحيان.

### 1- مقارنة مفاهيمية حول العدالة التوزيعية

هناك مقاربتين لإعادة توزيع الدخل، الأولى التي تنطلق من النظرة الكينزية، والتي توضح أن تقييم إعادة توزيع الدخل الذي يمس بالدرجة الأولى الدخل المتاح لدى الأسر الذي يؤثر على درجة الاستهلاك وكذلك التوازنات الاقتصادية الكلية، بينما الثانية والتي تنطلق من مفهوم دور الدولة في الاقتصاد وأثر ذلك على إعادة توزيع الدخل الحقيقي للأسر.

إن الهدف الأسمى من وراء عقد البرامج الإنفاقية ضمن ميزانية الدولة هو إعادة توزيع الدخل أي تغيير حالة توزيع الدخل من حالة اللاعدالة إلى حالة العدالة فذلك يسمح بالتقارب ما بين فئات المجتمع المتباعدة ويحدث نوعا من العدالة الاجتماعية فيما بينها.

1 شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وأفاق إصلاحه، رسالة ماجستير تخصص علوم اقتصادية، فرع مالية نقد، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2001-2002، ص: 91.

2 شلال زهير، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، فرع مالية نقد، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2013-2014، ص: 185.

والعدالة في الإنفاق العام ضمن الأدبيات الاقتصادية تمثل مدى ملائمة عمليات الإنفاق لحاجات الفئات الأكثر فقرا في المجتمع ( كتوزيع هبات لا علاقة لها بالحاجة الفعلية للمستفيدين)، ومراعاة حصة كل فئة من الإنفاق العام ومدى استخدامها للخدمة العمومية.

فتدخل الدولة من أجل توزيع الدخل يتم وفق مرحلتين أساسيتين هما:

1-1- **التوزيع الأولي (بين المنتجين):** ففي هذه المرحلة يكون تدخل الدولة في توزيع الدخل القومي بين المنتجين والتأثير عن طريقين:

➤ يتحدد تدخل الدولة في بادئ الأمر عن طريق النفقات الحقيقية، التي تؤدي إلى خلق زيادة مباشرة في الإنتاج القومي وهو ما يعني أن هذه النفقات إنتاجية، تؤدي إلى توزيع دخول جديدة على عناصر الإنتاج التي أسهمت في خلق هذه الزيادة في الإنتاج؛

➤ يكون الأثر الثاني من خلال تحديد مكافآت عوامل الإنتاج، وهي الأجور والفوائد والأرباح والريع.

1-2- **التوزيع النهائي (إعادة توزيع الدخل):** تلجأ الدولة في هذه المرحلة إلى إدخال تعديلات ضرورية على الدخل الناجمة عن التدخل الأولي وتستعمل في ذلك الأدوات المالية.

وبالتالي يتوجب على الدولة أن تراعي العدالة في توزيع المنافع والخدمات التي تنتج عن النفقات العامة، فلا تحابي طبقة أو فئة من طبقات أو فئات المجتمع، على حساب الطبقات أو الفئات الأخرى، ولا يقصد من ذلك أن يتساوى نصيب كل الطبقات بل هناك طبقات من الفقراء هي في حاجة ماسة لخدمات الدولة يستوجب زيادة النفقات عليها لأجل النهوض بها.

وتظهر الدراسات أن الفئات ذات المداخل الأعلى غالبا ما تتلقى القسم الأكبر من الخدمات العامة، وهذا ما يوجب معرفة الوضعية الاجتماعية لفئات المجتمع المختلفة والتي على أساسها يتم إعادة توزيع الدخل. ودراسة عدالة توزيع الإنفاق العام على الفئات الاجتماعية لا تقتصر على الجانب المالي، بل تتعداه إلى تمكين هذه الفئات الفقيرة من الاستفادة من الخدمات العامة بصورة مجانية كالتعليم والخدمات الصحية.

ولتحقيق عدالة توزيع الدخل الوطني بين أفراد طبقات المجتمع لا بد من وجود تعاون بين الضرائب والنفقات العامة، فالضرائب التصاعدية تساهم في اقتطاع جزء هام من دخول الطبقات الغنية، وعن طريق النفقات العامة يمكن تحويلها إلى ذوي الدخل المنخفضة عن طريق أشكال متعددة (إعانات نقدية كإعانات الشيخوخة والبطالة، منح التقاعد، الإعانات المدرسية والصحية...)، فهي تساعد الطبقات الفقيرة في تحسين مستواها وفي إعادة توزيع الدخل لصالحها، كما أن دعم الدولة للسلع الاستهلاكية الأساسية ليست إلا زيادة في دخول الطبقات الفقيرة بطريقة غير مباشرة.

وليس من اليسير تقدير درجة إعادة توزيع الدخل بين الأفراد أو الفئات في المجتمع، إلا أن بعض المفكرين الاقتصاديين يرون أنه يمكن حساب إعادة توزيع الدخل لفرد أو فئة معينة وذلك من خلال معرفة الالتزام الضريبي الواقع على عاتق هذا الفرد أو الفئة، ومقارنته مع النفقات العامة التي يتلقاها، فإذا كان

مقدار النفع أقل من مقدار العبء فإن إعادة توزيع الدخل لم تكن في صالح هذا الفرد أو الفئة والعكس صحيح<sup>1</sup>.

## 2- العلاقة الترابطية بين نظام المحاسبة العمومية ونظام المحاسبة القومية

يمكن القول أنه يمكن ربط بين نظام المحاسبة الحكومية ونظام المحاسبة القومية وذلك لأن المحاسب القومي يعتمد في إعداد الحسابات القومية على البيانات التي يعدها أو ينتجها المحاسب في القطاع الحكومي باعتبار أن نفقات وإيرادات القطاع الحكومي تؤثر على عناصر حسابات القطاعات الأخرى من ناحية، وعلى الكميات الاقتصادية الكلية من ناحية أخرى، ويتمثل ذلك في حساب وتقييم الناتج القومي وحساب الدخل القومي والدخل الشخصي والدخل الممكن التصرف فيه.

## 2-1- استخدامات بيانات المحاسبة الحكومية في إعداد حسابات القطاع الحكومي:

تتضح أهمية ربط المحاسبة الحكومية بنظام المحاسبة القومية لكي يتمكن المحاسب القومي من إعداد الحسابات القومية الخاصة بقطاع الإدارة الحكومية معتمداً على مخرجات نظام المحاسبة الحكومية والتي توضح العناصر التالية<sup>2</sup>:

- ✓ الأجور والمرتبات؛
- ✓ مشتريات القطاع من القطاعات الأخرى المحلية؛
- ✓ مشتريات القطاع من قطاع العالم الخارجي؛
- ✓ صافي المدفوعات التحويلية إلى القطاع العائلي (معاشات، إعانات، بطالة، ضرائب مباشرة الدخل)؛
- ✓ إعانات القطاع لقطاع الأعمال؛
- ✓ الضرائب غير مباشرة؛
- ✓ مساهمات القطاعات الأخرى في التأمينات والمعاشات.

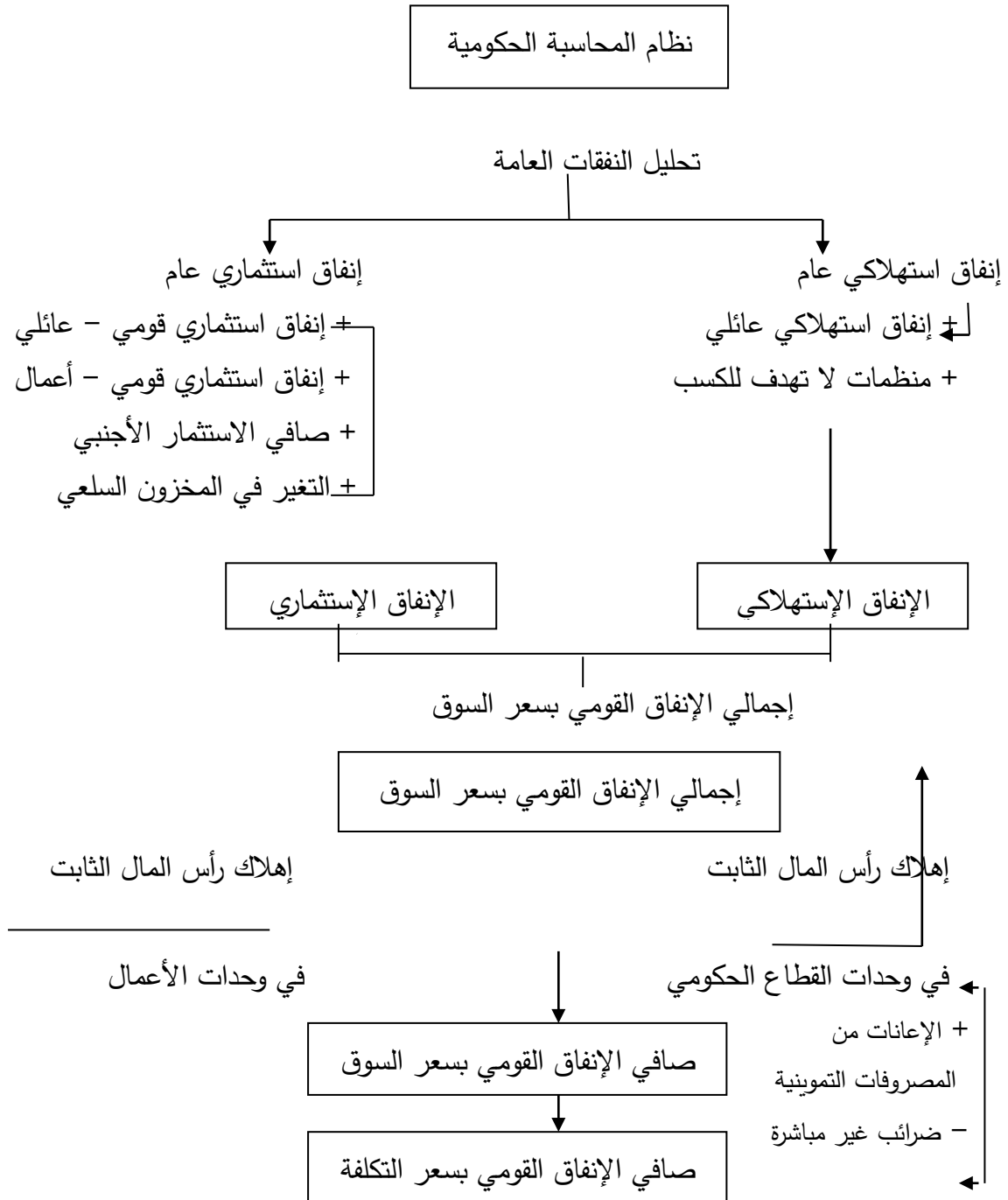
1 بن عزة محمد، ترشيد سياسة الإنفاق العام باتباع منهج الانضباط بالأهداف، دراسة تحليلية قياسية لدور الإنفاق العام في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه تخصص تدبير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتدبير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، سنة 2014-2015، ص: (90-91).

2 البشير عبد العظيم البناء، مرجع سابق، ص: 306.

## 2-2- حساب وتقييم الإنفاق القومي

تظهر أهمية الارتباط بين نظام المحاسبات الحكومية، ونظام المحاسبة القومية بصدد حساب وتقييم الإنفاق القومي من الشكل التالي:

الشكل رقم: (2-8) حساب وتقييم الإنفاق القومي



المصدر: البشير عبد العظيم البنا، مرجع سابق، ص: 307.



ثانياً: دور تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي على عدالة توزيع تكاليف الخدمات العامة يقصد بعدالة توزيع تكاليف الخدمة العامة بأنها "نصيب الفرد الذي سيدفعه من إجمالي تكلفة الخدمة العامة المقدمة له، والتي يستفيد منها مثل: الصحة والتعليم والأمن والبنية التحتية وخدمات النظافة وما شابه"، حيث تتجلى عدالة توزيع تكاليف الخدمة العامة من عدالة قياس تكاليفها، فكلما زادت عدالة احتساب التكاليف الفعلية للخدمات العامة المقدمة للأفراد تزيد مستوى العدالة في توزيع هذه التكاليف. وينجم عن استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي الذي هو مبدأ أساسي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS كل الدقة في احتساب التكاليف الكلية اللازمة لتقديم الخدمات العامة، مما ينجم عنه الاحتفاظ بحقوق كل سنة والتزاماتها، وبهذا يتم الحفاظ على رصيد السنوات القادمة، وزيادة القدرة على تقديم الخدمات العامة بأفضل أداء وأعلى كفاءة وأقل تكاليف ممكنة، بحيث نصل لمرحلة الاكتفاء الذاتي من حيث التمويل وتدوير الموارد المتاحة وتحقيق عدالة توزيع تكاليف الخدمة العامة<sup>1</sup>.

1 علي تيسير محمد اللوكة، استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي، وأثره على التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر - غزة، سنة 2016، ص: 56.

## خلاصة الفصل

إن أهم ما نستنتجه من خلال هذا الفصل يشجع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، كما تعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من أهم متطلبات تطوير النظام المحاسبي العمومي، وهذا ما أثبتته التجارب الدولية من دول ومنظمات عالمية. ولكي تحقق المحاسبة العمومية أهدافها المنتظرة والموضوعة لأجلها لابد من تحديثها وعصرنتها بما يتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والعمل على الوقوف على جميع العراقيل التي تواجه تطبيقها لأجل إزاحتها.

كما يستنتج أن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يساهم في تطوير وإصلاح النظام المحاسبي العمومي بما يسمح بالوصول إلى جودة في الإبلاغ المالي الحكومي؛ والعمل بأسلوب تدقيق وتقويم الأداء الحكومي، وتحقيق فعالية الرقابة والشفافية والمسائلة المالية، وكفاءة في تخصيص واستخدام المال العام، وعدالة توزيع الإنفاق العام وتكاليف الخدمات العامة والعمل على محاربة الفساد المالي والإداري، وإعطاء صورة حقيقية للذمة المالية للدولة، وهذا للوصول إلى قرارات رشيدة في تسيير وترشيد الإنفاق العمومي.

**الفصل الثالث: المحاسبة  
العمومية في الجزائر الواقع  
والآفاق**

## تمهيد

لقد تطور مفهوم ودور المحاسبة العمومية نظرا للتطور الكبير الذي شهده النشاط الحكومي (العمومي)، حيث أصبحت المحاسبة العمومية القناة الرئيسية التي تمر عبرها كل السياسات المالية للدولة، فهي تكتسي أهمية بالغة في تنفيذ برامج التنمية للدولة، حسب آراء كل الخبراء المختصين في هذا الميدان، ومنهم خبراء الأمم المتحدة الذين لا زالوا يؤكدون على فعالية نظام المحاسبة العمومية كعنصر أساسي في التنظيم الإداري للدولة، كما صارت تلعب المحاسبة العمومية دورا أساسيا في النظام المعلوماتي لأي منظمة، باعتبارها مصدرا مهما للمعلومة وكذا توفير احتياجات المسيرين المسؤولين عند إعداد أو تحضير الميزانية التقديرية.

لذا فقد سعت الجزائر جاهدة عن طريق وزارة المالية باتخاذها مجموعة من الإصلاحات منذ مطلع التسعينيات والتي مست جميع الجوانب المتعلقة بالأنشطة الحكومية لغرض إدخال دعائم اقتصاد السوق، وتوقيف الهدر الاقتصادي فيها، إلى تطوير وعصرنه النظام المحاسبي العمومي الجزائري الذي يتميز بالاعتماد على الأساس النقدي والذي كان سائدا لفترة طويلة من الزمن اعتقادا بأنه الأفضل والأنسب للقطاع العام، حتى توضح من خلال التطورات الحاصلة في الأنظمة المحاسبية العمومية الدولية، أنه لم يعد في مقدوره أن يفي بالأغراض التي تصبو لها هذه الأنظمة، والنظام الموازي الذي لا يزال تقليديا معتمدا على موازنة البنود، التي لا تهتم بالأهداف والعوائد الاقتصادية والاجتماعية ولا تهدف لتقييم الأداء الحكومي ولا تتصل بالتخطيط أو تحقيق الأهداف الإستراتيجية للبرامج التنموية.

حتى تستجيب هذه الأنظمة لمتطلبات اعتماد وتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS التي تتكون من (41) معيارا حكوميا دوليا قائما على أساس الاستحقاق فضلا عن معيار واحد قائم على الأساس النقدي، والذي أصبح أمرا ضروريا وحتميا لأجل مواكبة التطورات الحديثة، التي فرضتها الهيئات والمنظمات الدولية لإعطاء صورة واضحة وشفافة حول كيفية التصرف بالمال العام لإرساء مبادئ الشفافية والمساءلة، وتزويد من مصداقية البيانات والتقارير المالية، وتساعد على تقييم الأداء للهيئات العمومية (الحكومية)، مما يساهم في عقلنة وترشيد الإنفاق العام.

وقد حاولنا من خلال هذا الفصل الوقوف على الإطار القانوني والتشريعي والتقني لنظام المحاسبة العمومية بالجزائر، والتطرق إلى أهم الإستراتيجيات المتخذة من طرف وزارة المالية في مجال الإصلاح المحاسبي والموازي العمومي.

## المبحث الأول: الإطار التشريعي للمحاسبة العمومية بالجزائر

المحاسبة العمومية هي وسيلة يستعملها أعوان التنفيذ في مجال تسيير شؤون مالية الدولة، والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وحتى يتمتع هذا التسيير بالكفاءة والفعالية المطلوبة في إدارة المال العام والحفاظ عليه وجب إسناد هذا الأمر لمسؤولين وأعوان يمتازون بالمهارة والتحكم التام والسليم في فهم وتجسيد القواعد والتقنيات الخاصة بالنظام المحاسبي العمومي.

## المطلب الأول: قواعد المحاسبة العمومية، مصادرها، عناصرها ومجال تطبيقها في الجزائر

سنحاول في هذا المطلب الوقوف على قواعد المحاسبة العمومية بالجزائر، وكذا مجال تطبيقها وعناصرها، والمصادر التي تستمد منها مقوماتها.

## الفرع الأول: قواعد ومصادر المحاسبة العمومية وعناصرها

تعتبر المحاسبة العمومية أداة تنفيذ ومراقبة للمال العام لأنها مزيج من القواعد القانونية والقواعد التقنية.

## أولاً- القواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر

يعتبر القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه، هو المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر ويسمى عادة بقانون المحاسبة العمومية.

إضافة إلى هذا نجد:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين؛

- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07/09/1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، إجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛

- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها؛

- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07/09/1991 والمتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف للمحاسبين العموميين؛

بعد الاستقلال صدرت مجموعة معتبرة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب عن مجال المحاسبة العمومية، وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره هو رقم 65-259 المحدد لالتزامات ومسؤوليات المحاسبين<sup>1</sup>.

وإضافة إلى مختلف النصوص التنظيمية التي كانت تصدر تباعا عن الوزارة المكلفة بالمالية (قرارات، تعليمات، مناشير)، وجدت أيضا عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، ولاسيما تلك الواردة في القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، وفي مختلف قوانين المالية السنوية.

وإذا كان التشريع والتنظيم يعدان المصدرين الرئيسيين لقواعد المحاسبة العمومية، فهناك مصادر أخرى لهذه القواعد، تتمثل في:

- ✓ الدستور (مثل الأحكام التي نص عليها الدستور الصادر في سنة 1996 والمتعلقة برقابة البرلمان على استعمال الإعتمادات المالية التي يقرها من طرف الحكومة، أو تلك الخاصة بتكليف أجهزة الرقابة بالتحقيق في ظروف استخدام الوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها)؛
- ✓ الاجتهاد القضائي الذي يمكنه إعطاء تفسير لقواعد المحاسبة العمومية عندما تكون غامضة، أو محل انتقاد أو جدال أثناء التطبيق، وكذا سد الفراغ القانوني بشأنها<sup>2</sup>.

#### ثانيا - القواعد التقنية للمحاسبة العمومية في الجزائر

وتتمثل في مجموعة التعليمات الصادرة تباعا عن الوزير المكلف بالمالية، حيث تقوم المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية بإصدار القواعد التقنية على شكل دليل علمي موجه إلى أعوان المحاسبة العمومية (الأميرين بالصرف والمحاسبين العموميين)، في ثلاث مستويات هي<sup>3</sup>:

- ✓ القواعد التقنية لمحاسبة الدولة؛
- ✓ القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات؛
- ✓ محاسبة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

منصور الزين، مرجع سابق، ص: (04-03).<sup>1</sup>

محمد مسعي، مرجع سابق، ص: (11-10).<sup>2</sup>

محمد مرغيت، مرجع سابق، ص: 05.<sup>3</sup>

## 1- القواعد التقنية لمحاسبة الدولة

حددها كل من التعليمتين:

- التعليمات الصادرة عام 1968 من طرف وزارة المالية ( Instruction générale n°16 du sur la ) (1968-10-12 comptabilité du trésor).
- التعليمات المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة:

Ministère des finances- Direction Générale de comptabilité, plan comptable de L'Etat- Projet nouveau, 28 septembre 1999.

## 2- القواعد التقنية لمحاسبة الولايات والبلديات

- بالنسبة للولايات: حددتها التعليمتين W1 و W2.
- بالنسبة للبلديات: حددتها التعليمتين C1 و C2.

## 3- بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري

ليس لها إطار محاسبي معين باستثناء المؤسسات التعليمية والاستشفائية، التي تعتمد طرق خاصة للتسجيل المحاسبي على أساس القيد البسيط.

## ثالثا: عناصر المحاسبة العمومية

تتركب المحاسبة العمومية على ثلاثة عناصر<sup>1</sup>:

- 1- العنصر الشكلي: القواعد القانونية والقواعد التقنية؛
- 2- العنصر التنظيمي: يتمثل في الدولة ومصالحها؛
- 3- العنصر المادي: العمليات الإدارية وعمليات محاسبية.

## الفرع الثاني: مجال تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر

يمكن حصر مجال المحاسبة العمومية في جانبين: الجانب العضوي، ويتعلق بالهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، أي الهيئات العمومية Les organismes publics، والجانب المادي، ويخص العمليات التي تطبق عليها هذه القواعد، أي العمليات المالية والمحاسبية.

## أولا: الجانب العضوي: الهيئات العمومية

الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية هي تلك المذكورة- على سبيل الحصر- في المادة الأولى من قانون المحاسبة العمومية، وهي الدولة، والمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس

<sup>1</sup> العربي بوعمران محمد، مرجع سابق، ص: 09.

المحاسبة، والجماعات الإقليمية ( أو الجماعات المحلية، أي البلديات والولايات)، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (الجامعات، المستشفيات...).

إن ما يميز هذه الهيئات عن غيرها من الهيئات أو المؤسسات العمومية (مثل المنشآت أو المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري) هو كونها أشخاص اعتبارية خاضعة للقانون العام. ومن ثمة، فإن إدارتها تتم وفق قواعد القانون الإداري، وهي تتصرف، في أحيان كثيرة، كسلطات عمومية (توجيه أوامر أو نواهي إلى المواطنين وفرض التزامات عليهم).

كما يمكن إضافة معيار آخر - قد يبدو بسيطا لكنه عملي - لتمييز الهيئات العمومية بمفهوم المحاسبة العمومية، عن بقية الهيئات، وهو تعيين أو اعتماد محاسبين عموميين لها من قبل وزير المالية، يكلفون بتحصيل إيراداتها ودفع نفقاتها، والقيام بكل العمليات المالية والمحاسبية المنوطة بهم<sup>1</sup>.

### ثانيا: الجانب المادي: العمليات المالية والمحاسبية

وهي العمليات الناتجة عن تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية (أو بيانات تقدير إيراداتها ونفقاتها Etats de prévisions). من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، فهي تتعلق بصفة عامة، بما يلي:

- تنفيذ الإيرادات والنفقات؛
- إنجاز عمليات الخزينة؛
- تسيير الممتلكات؛
- مسك المحاسبة؛

بالنسبة لتسيير الممتلكات، فإن الأمر يتعلق هنا بما نصت عليه المادة 12 من قانون المحاسبة العمومية والتي تحمل الأمرين بالصرف مسؤولية جرد الأموال العقارية والمنقولة المكتسبة من الأموال العمومية أو المخصصة لهم والمحافظة عليها. أما فيما يخص دمج هذه الأموال في محاسبة الهيئات العمومية، أي بيانها (أو وصفها) في المحاسبة العامة Comptabilité générale للمحاسبين العموميين بقيمتها النقدية المقابلة Contre-valeurs pécuniaires، فإن النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمحاسبة العمومية لا تتضمن أحكاما خاصة بمحاسبة ممتلكات الهيئات العمومية.

إن هذا القصور القانوني متعلق في الواقع بإشكالية هامة مطروحة حاليا بالنسبة لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر والمتمثلة في عدم اعتماد طريقة المحاسبة بالاستحقاق Méthode de comptabilité patrimoniale، التي تسمح بدمج الأموال العقارية والمنقولة للهيئات العمومية في محاسبتها العامة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد مسعي، مرجع سابق، ص: 07.

محمد مسعي، نفس المرجع السابق، ص: 13.



## المطلب الثاني: أعوان المحاسبة العمومية

يشرف على عمليات التنفيذ عدة أجهزة مستقلة تتمثل في :

- الأمرين بالصرف؛
- المحاسبون العموميون؛
- المراقبون الماليون؛
- وكلاء الصرف.

## الفرع الأول: الأمرين بالصرف

أولاً: تعريف الأمر بالصرف وشروط اكتساب صفتها

## 1- تعريف الأمر بالصرف

يعتبر الأمر بالصرف هو الشخص المؤهل قانونياً بالتعيين أو الانتخاب. لمنصب مسؤول التسيير، تفوض له السلطة للقيام بالعمليات المالية والإدارية .

ويعرف الأمر بالصرف بأنه كل شخص يؤهل قانوناً لتنفيذ العمليات المالية والإدارية، باسم ولحساب الدولة أو الهيئات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري<sup>1</sup>.

ويعد أمراً بالصرف طبقاً لأحكام المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المتعلقة بالإيرادات من حيث إثباتها وتصفياتها والأمر بتحصيلها؛ وفيما يخص النفقة، الالتزام بها وتصفياتها والأمر بصرفها<sup>2</sup>.

وحسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 97-268 فإنه يعتبر أمراً بالصرف، حسب مفهوم هذا المرسوم، الموظف المعين قانوناً في منصب مسؤول تسيير الوسائل المالية والبشرية والمادية، الذي تفوض له السلطة وفقاً للمواد 26 و28 و29 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت سنة 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، ويكون معتمداً قانوناً طبقاً للتنظيم الجاري به العمل<sup>3</sup>.

## 2- شروط اكتساب صفة الأمر بالصرف

تتعدد شروط اكتساب شخص ما لصفة الأمر بالصرف، نص عليها قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، بالمواد 23، 24 و55. وتتحدد تلك الشروط في كل مرة من ضرورة حصول التعيين أو الانتخاب

<sup>1</sup> سكوتي خالد، دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد العاشر، العدد الثاني، الجزء الثاني، 15-06-2017، ص:511.

<sup>2</sup> يلس شاولش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013، ص:208.

<sup>3</sup> مرسوم تنفيذي رقم 97-268 مؤرخ في 16 ربيع الأول عام 1418 الموافق ل 21 يوليو 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها، ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤوليتهم، الجريدة الرسمية العدد 48، الصادرة بتاريخ 23 يوليو 1997، ص:14.

لمسؤول هيئة عمومية، التحويل للقيام بعمليات تنفيذ الميزانية العامة، التنافي مع منصب المحاسب العام، وأخيرا ضرورة اعتماد الأمر بالصرف لدى المحاسب العمومي المعين لديه<sup>1</sup>.

### ثانيا: أصناف الأمرين بالصرف

كانت المادة 25 من قانون المحاسبة العمومية قبل تعديلها تصنف الأمرين بالصرف إلى أساسيين أو ابتدائيين وأمرين بالصرف ثانويين. لكن هذه التسميات تغيرت بتعديل هذه المادة بموجب المادة 73 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992، ليصبح تصنيف الأمرين بالصرف يتضمن ثلاثة أصناف هم أمرين بالصرف رئيسيون أو أوليين وأمرين بالصرف ثانويين وأمر بالصرف الوحيد<sup>2</sup>.

#### 1- الأمرين بالصرف الرئيسيين أو الابتدائيين

كما جاء في المادة 07 من المرسوم 91-313 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها فإن الآمرون بالصرف الإبتدائيون أو الرئيسيون هم الذين يصدرن أوامر بالدفع لفائدة الدائنين وأوامر الإيرادات ضد المدينين، وأوامر تفويض الإعتمادات لفائدة الأمرين بالصرف الثانويين<sup>3</sup>.

حسب المادة 26 من قانون المحاسبة العمومية فإن الأمرين بالصرف الأساسيين هم كالتالي<sup>4</sup>:

- المسؤولون المكلفون بالتسيير المالي للمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة؛
- الوزراء؛
- الولاية عندما يتصرفون لحساب الولاية؛
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية الذين يتصرفون لحساب البلديات؛
- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.

<sup>1</sup> يوسف جيلالي، النظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري، مجلة القانون، المركز الجامعي أحمد زبانه بغيليزان، معهد العلوم القانونية والإدارية، العدد 06، جوان 2016، ص:76.

<sup>2</sup> يوسف جيلالي، نفس المرجع السابق، ص: (80-81).

<sup>3</sup> المرسوم التنفيذي رقم 91-313 مؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الجريدة الرسمية العدد 43 المؤرخة في 18 سبتمبر 1991، ص:1648.

<sup>4</sup> القانون 90-21، مرجع سابق، ص: 1134.

## 2- الآمرون بالصرف الثانويين

حسب نص المادة 08 من المرسوم 313-91 الذي سبق ذكره فإن الآمرون بالصرف الثانويين هم الذين يصدرون حوالات الدفع لفائدة الدائنين في حدود الإعتمادات المفوضة وأوامر الإيرادات ضد المدينين.

## 3- الآمرون بالصرف الأحاديون

لقد جعل المرسوم المؤرخ في 09 أوت 1973 من الوالي المسير والأمر بالصرف الوحيد لنفقات التسيير المقيدة في ميزانية الدولة والمرتبطة بالولاية التي يشرف عليها. وهكذا أصبحت الإعتمادات المخصصة للولايات تقدم منفصلة عن الإعتمادات المتعلقة بالإيرادات المركزية. ولقد حرمت المادة الخامسة من نفس المرسوم على المصالح المركزية للوزارات المعنية تنفيذ هذه الإعتمادات مباشرة لأي سبب من الأسباب أو تنقلها لفائدتها. وفي سنة 1987 أجري تعديل آخر على كيفية تنفيذ هذه الإعتمادات المخصصة للمصالح الولائية بحيث أصبحت تجمع كلها لتسجل في ميزانية وزارة الداخلية والجماعات المحلية. وبهذا أصبح الوالي وحده يمارس صلاحيات الالتزام بالنفقة وتصفياتها والأمر بصرفها، ولكن رخصت المادة 09 من المرسوم 1987 تفويض هذه الصلاحيات.

لكنه وبصدور قانون المحاسبة العمومية في سنة 1990 حولت مهمة إدارة نفقات التسيير بالنسبة لمصالح الدولة غير الممركزة من الولاية إلى رؤساء هذه المصالح (المديرون الولائيين)، وأضفت عليهم المادة 27 صفة الأمر بالصرف الثانويين.

أما فيما يخص نفقات التجهيز، كان الوالي يعتبر قبل سنة 1973 الأمر بالصرف الثانوي، لكن مع صدور المرسوم المؤرخ في 09-08-1973 جعل في مادته الثالثة من الوالي الأمر بالصرف الوحيد بالنسبة لكافة نفقات الدولة للتجهيز والاستثمار. غير أن نفس المادة سحبت من الوالي ثلاث أنواع من العمليات:

- العمليات المقيدة لفائدة الدولة والمنجزة مباشرة من طرف المصالح المركزية؛
- العمليات المقيدة في برامج الاستثمار للمؤسسات والهيئات العمومية ذات الطابع الوطني والمنجزة من طرفها؛
- العمليات المقيدة لفائدة البلديات المنجزة من طرفها وتحت مسؤوليتها.

لقد أكدت المادة 25 من قانون المالية التكميلي لسنة 1992 المعدلة للمادة 27 من قانون المحاسبة العمومية على صفة الأمر بالصرف الوحيد بالنسبة للوالي فيما يخص تطبيق برامج التجهيز العمومي غير الممركزة.

أما عن برامج التجهيز المركزية المسجلة في رقم دليل الوزارات رخصت تفويضها للآمرين بالصرف الثانويين<sup>1</sup>.

وبالإضافة إلى هذا نجد الأمرين بالصرف المستخلفين والآمرين بالصرف المفوضين.

- فالآمرين بالصرف المستخلفون: هم الذين يحلون محل الأمرين بالصرف الرئيسيين في حالة مانع أو غياب ويتم استخلافهم بموجب عقد تعيين يعد قانونا ويبلغ للمحاسب العمومي وهذا ما بينته المادة 28 من قانون المحاسبة العمومية.

- أما الأمرين بالصرف المفوضين: فهم المستفيدون من تفويض للتوقيع لاستعمال الإعتمادات المالية وهذا التفويض يمنح للموظفين العاملين تحت سلطة الأمر بالصرف وتحت مسؤوليته طبقا لنص المادة 29 من قانون المحاسبة العمومية.

#### ثالثا: دور الأمرين بالصرف ومهامهم

يقوم الأمرين بالصرف بالمراحل الإدارية لتنفيذ الميزانية والتي تم توظيفها سابقا من التزام بالنفقة وتصفية وأمر بالدفع فيما يخص عمليات النفقات وإثبات وتصفية فيما يتعلق بعمليات الإيرادات، وقد تم تسمية الأمرين بالصرف استنادا للمهمة الثالثة المكلفين بها في إطار تنفيذ النفقات العامة وهي الأمر بالصرف وهذا ما يدل على أهمية المرحلة بالخصوص وأهمية العمليات المتعلقة بالنفقات مقارنة بالعمليات التي تخص الإيرادات بوجه عام<sup>2</sup>.

#### رابعا: مسؤولية الأمرين بالصرف

لا يمكن للأمرين بالصرف أن يأمروا بتنفيذ النفقات دون أمر بالدفع مسبقا بمقتضى أحكام قانون المالية وهم مسئولون عن الإثباتات الكتابية التي يسلمونها كما أنهم مسئولون على الأفعال اللاشعورية والأخطاء التي يرتكبونها والتي لا يمكن أن تكتشفها المراقبة الحسابية للوثائق.

يعتبر الأمرين بالصرف مسئولون مدنيا وجزائيا عن صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية. وبهذه الصفة هم مسئولون شخصيا عن مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> يلس شواوش بشير، مرجع سابق، ص: (209-210).

<sup>2</sup> بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010، ص: 86.

<sup>3</sup> دنيديني يحي، مرجع سابق، ص: 111.

## الفرع الثاني: المحاسبون العموميين

أولاً: تعريف المحاسبين العموميين والشروط الواجب توفرها لهذه الصفة

## 1- تعريف المحاسبين العموميين

لقد عرفت المادة 33 من قانون المحاسبة العمومية بأنه يعد محاسباً عمومياً في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانوناً للقيام، فضلاً عن العمليات المشار إليها في المادتين 18 و22، بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو الموارد المكلف بها وحفظها؛
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛
- حركة حسابات الموجودات.

ولقد عرف مرسوم 14 أكتوبر 1965 المحاسب على أنه يعد محاسباً عمومياً كل موظف أو عون أسند إليه إنجاز العمليات المشار إليها في المادة الأولى من هذا المرسوم وذلك باسم<sup>1</sup>:

- الدولة فيما يتعلق بعمليات ميزانية التسيير والتجهيز وعمليات الميزانية الإضافية؛
- الجماعات العمومية؛
- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

والمحاسب العمومي هو الذي يشتغل في مؤسسة عمومية ذات طابع إداري يسمى عوناً محاسبياً أو رئيس مصلحة المحاسبة.

يتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساساً لسلطته.

## 2- الشروط الواجب توفرها لدى المحاسب العمومي

ويتبين من خلال المرسوم السالف الذكر أنه لكي يعتبر محاسباً عمومياً يجب توفر شروط هي<sup>2</sup>:

- أن يعين المحاسب حسب أحكام القانون لتسهيل عليه عملية المراقبة من جهة ويعرف المهام التي يقوم بها من جهة أخرى والتي يحددها القانون؛
- أن يعمل في إحدى المؤسسات التابعة للدولة لا لصالحه الخاص.

<sup>1</sup> علي زغدود، مرجع سابق، ص:135.

<sup>2</sup> علي زغدود، نفس المرجع السابق، ص:136.

ثانيا: التزامات ومسؤوليات المحاسبين العموميين

### 1- التزامات المحاسبين العموميين

يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات. فضلا عن ذلك، يجب عليه على الصعيد المادي، مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليه. يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة أي يتحقق مما يلي: مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها، صفة الأمر بالصرف أو المفوض له، شرعية عمليات تصفية النفقات، توفر الإعتمادات، أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة، الطابع الإبرائي للدفع، تأشيريات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها والصحة القانونية للمكسب الإبرائي. وبمجرد أن يفحص المحاسب العمومي جملة هذه الالتزامات يجب عليه دفع النفقات أو تحصيل الإيرادات ضمن الأجل المحددة عن طريق التنظيم<sup>1</sup>.

### 2- مسؤوليات المحاسب العمومي

إن المحاسب العمومي يخضع لإطار قانوني خاص بالمسؤوليات التي قد تكون شخصية أو مالية، مذكورة في قانون 90-21 السالف ذكره من المادة 38 إلى المادة 46.

فحسب نص المادة 38 من القانون 90-21 فإن المحاسبين العموميين مسئولون شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة إليهم، ولا تقوم هذه المسؤولية إلا بقرار من وزير المالية أو بقرار من مجلس المحاسبة.

**1-2 المسؤولية المالية:** المادة 42 من القانون السابق صريحة في تطبيق المسؤولية المالية، حيث أن المحاسب مسئول عن تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة، وتغطية العجز الذي يتسبب فيه، وليس بإمكانه أن يصلح الإجراءات فبمجرد وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض مباشرة أي لا يؤخذ بالنية في الأخطاء.

**2-2 المسؤولية الشخصية:** المادة 43 من نفس القانون تنص على أن المحاسب مسئول شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية، ولا يمكنه إرجاع هذه المسؤولية على موظف أو عون ينتمي إليه<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> دنيدني يحيى، مرجع سابق، ص:111.

<sup>2</sup> محمد فيضل مايدة وآخرون، دور المحاسب العمومي في الرقابة على إنفاق الهيئات الحكومية الجزائرية، قراءة تحليلية لقانون المحاسبة العمومية، مجلة التنمية الاقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 04، 2017، ص: 371.

## ثالثا- أصناف المحاسبين العموميين

حسب المادة 9 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 مؤرخ في 7 سبتمبر 1991 الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرين بالصرف والمحاسبون العموميين وكيفيةاتها ومحتواها، يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيين أو ثانويين ويتصرفون بصفة مخصص أو مفوض.

## 1- المحاسبون العموميون الرئيسيون

لقد عرفت المادة رقم 10 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 السابق ذكره المحاسبون العموميون الرئيسيون هم المكلفون بتنفيذ العمليات المالية التي تجرى في إطار المادة 26 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت سنة 1990 المذكور أعلاه.

وحسب المادة 31 من نفس المرسوم فإنه يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين التابعين للدولة هم:

- العون المحاسب المركزي للخرينة؛

- أمين الخرينة المركزي؛

- أمين الخرينة الرئيسي؛

- أمناء الخرينة في الولايات؛

- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

## 2- المحاسبون العموميون الثانويين

تعرف المادة 11 من نفس المرسوم التنفيذي رقم 91-313 بأنهم هم الذين يتولى تجميع عملياتهم محاسب رئيسي.

ولقد حددت المادة 32 و33 من نفس المرسوم التنفيذي السابق الذكر، المحاسبين الثانويين كالتالي:

- أمناء الخرينة في البلدية، ويعتبرون المحاسبين الرئيسيين لميزانية البلدية؛

- أمناء خزائن المراكز الإستشفائية الجامعية والمؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية؛

- الأعوان المحاسبون في المجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس الأمة؛

- قابضو الضرائب؛
- قابضو أملاك الدولة؛
- قابضو الجمارك؛
- محافظو الرهون؛
- قابضو البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية؛
- رؤساء مراكز البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية.

### 3- المحاسبون العموميون المخصصون

المحاسبون المخصصون عرفتهم المادة 12 من المرسوم 91-313 بأنهم المخولون بأن يقيدوا نهائيا في كتاباتهم الحسابية العمليات الأمور بها من صندوقهم، والتي يحاسبون عليها أمام مجلس المحاسبة .

### 4- المحاسبون العموميون المفوضون

تعرفهم المادة 13 من نفس المرسوم السابق المحاسبون العموميون المفوضون هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المخصصين.

### الفرع الثالث: المراقبون الماليون

يقوم المراقب المالي برقابة إجبارية على مشاريع الالتزام بالنفقات بالإضافة إلى الأعمال ذات الأثر المالي، وهي أول درجة للرقابة الداخلية على النفقات العمومية، وتعد رقابة مشروعية دون أن تتجاوزها لتصبح رقابة ملائمة، ويخضع أثناء تأدية مهامه إلى الوزير المكلف بالمالية، ولقد عرفت وظيفته إعادة هيكلة بمناسبة صدور المرسوم التنفيذي 09-374 المؤرخ في 16 نوفمبر 2009 والذي يعدل ويتم المرسوم التنفيذي 1992 الذي يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها.

وسنتطرق في ما يخص هذا المجال إلى:

- تعريف المراقب المالي؛
- تعيين ومسؤولية ومجال ومهام المراقب المالي؛
- علاقة المراقب المالي بالأمر الصرف.



## أولاً: التعريف بالمراقب المالي

المراقب المالي هو شخص تابع لوزارة المالية ويتم تعيينه بمقتضى قرار وزاري يمضيه الوزير المكلف بالميزانية، وكون مقره الوزارة المعين بها أو على مستوى الولاية أو البلدية، يعمل بمساعدة مساعدين له يعينون بموجب قرار وزاري، إن رقابة المراقب المالي هي رقابة مشروعية وليست رقابة ملائمة على النفقات العمومية<sup>1</sup>.

## ثانياً: تعيين ومسؤولية ومهام المراقب المالي

يعتبر تعيين المراقب المالي من الصلاحيات التي يمارسها الوزير المكلف بالمالية، وتشكل طريقة التعيين نقطة هامة تساهم في استقلالية المراقب المالي، ويشكل نظام المسؤولية التي يخضع لها المراقب المالي بمناسبة أدائه لمهامه عنصراً هاماً، يجسد الحدود التي يجب أن يلتزم بها أثناء تأدية مهامه متمتعاً بصلاحيات متعددة وهامة، ما يثير التساؤل حول المسؤولية الملقاة على عاتقه<sup>2</sup>.

## 1- تعيين المراقب المالي

من بين مهام الوزير المكلف بالمالية، الرقابة على المالية العامة، باعتباره المشرف على إعداد الميزانية حيث يتمتع بصلاحيات واسعة لتنفيذها ومراقبتها كذلك، وفي إطار الرقابة السابقة على النفقات التي يلتزم بها، يعين المراقب المالي، تنص على ذلك المادة 04 فقرة 01 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المتعلق بالرقابة السابقة المعدل والمتمم، التعيين يجد قوته وأساسه القانوني عبر نص المادة 60 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية التي تنص على أنه "يعين المكلفون بممارسة وظيفة مراقبة النفقات المستعملة من قبل الوزير المكلف بالمالية".

إنه وبالرجوع إلى الفترة الاستعمارية، فإن وزير المالية كان دائماً يعين المراقب المالي، لكن بالاشتراك مع الوزير المكلف بالشؤون الداخلية على اعتبار خضوع النظام القائم للحاكم العام في الجزائر للوصاية المشتركة لوزارتي المالية الداخلية، وتعزز ذلك بصدور المرسوم: 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتضمن تنظيم الإدارة العمومية المتعلقة بالنظام المالي الجزائري، والذي تنص المادة 166 فقرة السادسة منه على أن المراقب المالي يعين بواسطة مرسوم مشترك مابين وزير المالية والداخلية، لكنه يظل يخضع إلى وزارة المالية وبالتحديد إلى مديرية الميزانية فيما يخص تسيير حياته المهنية الخاصة.

<sup>1</sup> براهمي سهام وآخرون، أبحاث في الإصلاح المالي تحت إشراف الدكتور مولود ديدان، دار بلقيس، دار البيضاء- الجزائر، 2010، ص: 210.  
<sup>2</sup> يزيد محمد أمين، الرقابة السابقة على النفقات الملتمزم بها في الجزائر، المراقب المالي نموذجاً، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء، الجزائر، 2015، ص: 10.

ويكرس المشرع نفس طريقة التعيين بالنسبة لكافة أعضاء مكتب المراقب المالي بنفس الإجراء حسب نص المواد 16، 17 و 18 من المرسوم 11-381 المتعلق بالمصالح المالية.

وإذا كان للوزير المكلف بالمالية سلطة تقديرية في التعيين فإن هذه السلطة ليست على إطلاقها بل مقيدة بمجموعة من الشروط الموضوعية والتي يجب توافرها في الشخص المرشح لتولي مهام الرقابة السابقة، على اعتبار أن الخبرة والكفاءة المهنية والتخصص والمهارة عناصر أساسية وضرورية للمشرفين على رقابة وتنفيذ النفقات العمومية.

هذه الشروط تسموا على المعيار السياسي، حيث يقتصر التوظيف في منصب المراقب المالي على الموظفين الذين سبق لهم العمل بإدارة الميزانية دون سواها كشرط أساسي بالنسبة للمترشحين لتولي منصب المراقب المالي<sup>1</sup>.

وقد فصلت المادة 11 من المرسوم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 والمتعلق بمصالح المراقبة المالية أصنافا من المترشحين الذين تتوافر فيهم القابلية للتعين ويحوزون على الشروط المنصوص عليها في نفس المادة من نفس المرسوم المذكور أعلاه.

ومن الملاحظ أنه اشترط على المترشح للتعين في منصب المراقب المالي على الأقل الحصول على شهادة ليسانس في التعليم العالي أو ما يعادلها، ويعد هذا أمرا إيجابيا ونقلة نوعية نحو رفع مستوى التأطير بالنسبة لمنصب يحتاج لتكوين أكاديمي عالي بالإضافة إلى ثقافة وخبرة واسعتين<sup>2</sup>.

## 2- مسؤولية المراقب المالي

نظرا للدور الهام والبارز للمراقب المالي من جهة، والدقيق والحساس من جهة أخرى فإنه يقع عليه حسن سير مجموع المصالح الموضوعية تحت سلطته ومسؤوليته على التأشيرات التي يسلمها، كما ينقل عبئ هذه المسؤولية إلى المراقب المساعد في حدود الاختصاصات التي يفوضها له المراقب المالي والمتعلقة بذات الاختصاص أي بالأعمال الموكلة إليه والتأشيرات التي يسلمها بعنوان الرقابة المسبقة.

إلا أن هذه المسؤولية الواقعة على عاتق المراقبين الماليين سواء أكانوا رئيسيين أو مساعدين الالتزام بالسر المهني لدى دراسة الملفات والقرارات التي يطلعون عليها، كما توفر لهم الحماية القانونية من كل أشكال الضغوط التي قد تقع عليهم في ممارسة مهامهم خاصة عند توقيعهم على التأشيرات أو بعد رفضهم توقيعها، وكذا كل تدخل قد يعيق أداء المهام الموكلة لهم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> يزيد محمد أمين، مرجع سابق، ص 13.

<sup>2</sup> يزيد محمد أمين، نفس المرجع السابق، ص 15.

<sup>3</sup> بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص 138.

## 4- مجال المراقب المالي

يمارس المراقب المالي رقابته بصفة عامة على كل من الميزانية العامة للدولة باعتبارها الوعاء الأساسي للتنفيذ والتخطيط لأهم النفقات وكذا الميزانيات الملحقة وكذا الحسابات الخاصة كما تخضع للرقابة كذلك كل من ميزانيات الولايات وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري أي الميزانيات اللامركزية وفي إطار توسيع مجال الرقابة تم إخضاع كل من ميزانيات البلديات والتي تجسد اللامركزية الإقليمية، وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري المماثلة التي تمثل اللامركزية المرفقية<sup>1</sup>.

## 4- مهام المراقب المالي

- يؤشر المراقب المالي على جميع اقتراحات الالتزام بالنفقات وبدون هذه التأشيرة لا يمكن لأي نفقة أن يلتزم بها ولا يمكن لأي عملية أن تيرم. فالرقابة إذا لم تمس فائدة النفقة أو ملائمتها حسب، بل على شرعيتها الإدارية والميزانية *la régularité budgétaire et administrative* أي (وفرة الإعتمادات، إدراج النفقة في فصل الميزانية المناسب ومطابقة النفقة مع القانون). وتخضع لتأشيرة المراقب المالي أوامر الدفع وأوامر التفويض *les ordonnances de paiement et de délégation*.

فإذا كانت النفقات الملتزم بها أو موضوع الأمر بصرفها معروضة للتأشيرة وهي غير شرعية، يتم رفض التأشير عليها من طرف المراقب المالي وفي حالة خلاف تعرض المسألة على الوزير المكلف بالميزانية.

- يمسك المراقب المالي محاسبة النفقات الملتزم بها والتي موضوعها تحديد في كل وقت بالنسبة لسطر الميزانية *la ligne budgétaire* مبلغ الالتزامات وبالمقارنة مع الإعتمادات المفتوحة، ما تبقى منها.

- يقوم المراقب المالي بدور الناقل للمعلومات *l'informateur* للوزير المكلف بالميزانية وحتى إلى البرلمان فهو يحرر كل سنة تقريرا حول كيفية سير عمليات الرقابة. يرسل هذا التقرير إلى البرلمان عن طريق الوزير المكلف بالميزانية.

- يمثل المراقب المالي المستشار القانوني للمؤسسات التي يراقبها<sup>2</sup>.

## ثالثا: علاقة المراقب المالي بالأمر بالصرف

إن علاقة المراقب المالي بالأمر بالصرف علاقة مباشرة، تنصب على مجموع القرارات التي يتخذها هذا الأخير ذات الطابع المالي بإصدار أوامر بالصرف التي يلتزم بها.

<sup>1</sup> عوالي بلال، آليات الرقابة المالية القبلية كأداة فعالة في تسيير صرف النفقات العمومية للبلديات (المراقب المالي نموذجا) دراسة حالة المراقبة المالية قطب أولاد يعيش البلدية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البلدية 02، المجلد 06، العدد 01، 31-12-2015، ص:185.

<sup>2</sup> ديدني يحيى، مرجع سابق، ص:131.

وبما أن طبيعة التأشيرة المسبقة، فإن الأمر بالصرف يشعر في كثير من الأحيان أن المراقب المالي يشاركه القرار، بل في بعض الأحيان ونظرا لأسبقية التأشيرة يرى أنه يسبقه في الموافقة أو رفض القرار، فهذه الوضعية النفسية للأمر بالصرف تزداد إحراجا له عندما يتدخل المراقب المالي في ملائمة الصفقة التي هي من الصلاحية المطلقة للأمر بالصرف، إلا أن الدور الاستشاري للمراقب المالي للأمر بالصرف يعد في نظر هذا المراقب منفذ للتدخل في ملائمة النفقة المالية، إلا أنه توجد سلطة تحد من فعالية الرقابة السابقة، ممثلة في سلطة التغاضي المخولة للأمر بالصرف وتعتبر من المشاكل ذات الطابع القانوني، فهي تجاوز لرأي المراقب المالي وهذا ما يجعله في كثير من الأحيان على عدم تحريره للرفض النهائي والذي يهدد مركزه القانوني وهذا بعزله من طرف السلطة<sup>1</sup>.

#### الفرع الرابع: وكلاء الصرف

##### أولاً: تعريف وكلاء ووكالات الصرف

#### 1- تعريف وكيل الصرف

هو الموظف الذي يسمح له قانونا باستعمال السيولة النقدية والتعامل بالصكوك البريدية وكذلك صكوك الخزينة، لحساب المحاسب العمومي للمؤسسة، مع تواجده بالقرب من الأمر بالصرف، ويتم تعيينه من قبل هذا الأخير بصفته رئيس أو مدير المؤسسة، من بين موظفي المؤسسة المرسمين، كما يخضع وكيل الصرف لاعتماد المحاسب العمومي للمؤسسة، مع وجود إشعار المراقب المالي بهذا التعيين.

يمكن أن يكون لوكيل الصرف نائبا أو أكثر، يتم تعيينهم وفق نفس شروط وإجراءات تعيين وكيل الصرف<sup>2</sup>.

#### 2- تعريف وكالات الصرف

هي إجراء استثنائي يمس صنفا من الإيرادات والنفقات العمومية التي لا يمكنها انتظار الأجال الطبيعية للإثبات والالتزام والتصفية والأمر بالصرف والدفع، نظرا لحالتها الإستعجالية.

<sup>1</sup> مزيتي فاتح، رقابة المراقب المالي على الإدارة العامة (الواقع، المعوقات والحلول)، مجلة تاريخ العلوم، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد الرابع، العدد الثامن، جوان 2017، ص:113.

<sup>2</sup> الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية، في ترشيد النفقات العامة- حالة الجزائر- أطروحة دكتوراه تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر(3)، 2010/2011، ص:26.

ثانيا: تعيين وكلاء الصرف ومحتويات قرار وكالات الصرف

### 1- كفاءات تعيين وكلاء الصرف

- يتم إنشاء وكالة الصرف واقتراح وكيل الصرف من طرف الأمر بالصرف، ثم تسلم نسخة من قرار إنشاء وكالة الصرف وقرار تعيين الوكيل إلى المحاسب العمومي؛
  - بعد دراسة الملف يقوم المحاسب العمومي بالموافقة على قرار التعيين والإمضاء عليه أو رفضه، مع تعليق سبب الرفض، ويتم ذلك بشكل مكتوب في أجل ثمانية أيام؛
  - ثم يعرض قرار إنشاء وكالة الصرف على المراقب المالي بغية التأشير عليه.
- 2- محتويات قرار وكالة الصرف المقدم للمراقب المالي بغية التأشير عليه.

- الهدف من إنشائها؛

- المقر؛

- التسمية؛

- الدليل؛

- أبواب النفقات وحساب الاقتطاع من الإيرادات؛

- مبلغ النفقة الموحد.

### ثالثا: مهام وكلاء الصرف

تحدد مهام وكلاء الصرف وفق قرار إنشاء وكالة الصرف الصادر عن الوزارة المكلفة بالمالية، وباقتراح من الأمر بالصرف بعد موافقة الوزارة الوصية، وتنقسم هذه المهام إلى قسمين، القسم الأول يتعلق بجانب الإيرادات والقسم الثاني يتعلق بجانب النفقات.

### 1- مهام وكلاء الصرف الخاصة بالإيرادات

- بعد تحصيل الإيرادات، يقوم وكيل الصرف بتحويل المبالغ للمحاسب العمومي؛
- يجب على وكيل الصرف أن يمسك محاسبة للإيرادات المحصلة عن طريق وكالته، حيث يمكن استخراج التحصيلات والتحويلات ووضعيتها السيولة النقدية في أي لحظة.

## 2- مبالغ الإيرادات التي يقوم وكيل الصرف بتحويلها للمحاسب العمومي

- النقديات: التي تكون مرة على الأقل في الأسبوع؛
- الشيكات البنكية: التي تحول في أجل 03 أيام على الأكثر من تاريخ استلامها؛
- الشيكات البريدية: التي تحول في أجل 03 أيام على الأكثر إلى مراكز الصكوك البريدية؛
- لا يمكن التحويل عن طريق وكالة الصرف ل: الضرائب، الرسوم، الأدوات المنصوص عليها في القوانين الجبائية وقانون الجمارك وقانون الأملاك الوطنية.

## 3- مهام وكلاء الصرف الخاصة بالنفقات العمومية

- دفع النفقات عن طريق وكالات الصرف يكون في حدود نسبة 25 بالمائة من الاعتماد المفتوح والمخصص للباب أو الفصل؛
- يجب أن يكون المبلغ الواجب توزيعه على الأبواب مساويا للحجم المتوسط لنفقات الوكالة كل ثلاثة أشهر؛
- كما حددت طبيعة النفقات حيث لا يمكن أن تمر على وكالة الصرف إلا نفقات محددة قانونا؛
- يقوم وكيل الصرف بطلب الغلاف المالي في إطار الإعتمادات المفتوحة لوكالاته والخاصة بكل فصل، حيث يطلب ذلك من المحاسب العمومي الذي يتولى تحويل المبلغ لحساب وكيل الصرف؛
- يتولى وكيل الصرف دفع المستحقات للدائنين سواء نقدا أو بشيك أو بحوالة؛
- يتولى وكيل الصرف إرسال الوثائق المثبتة للنفقات إلى المحاسب العمومي في نهاية كل شهر، غير أنه معفى من تقديم الوثائق التي نقل عن مستوى يحدد مبلغه الوزير المكلف بالمالية؛
- يجب على وكيل الصرف مسك محاسبة للنفقات تمكنه من معرفة التسبيقات الممنوحة، المبالغ المستعملة والمبالغ المتاحة أو المتبقية (الأرصدة) في أي وقت.

## 4- النفقات التي يمكن أن تمر على وكالة الصرف

- نفقات صغيرة: تخض الأدوات والتسيير؛
- أجور الموظفين: العاملين بالساعة أو اليوم؛
- تسبيقات: على المصاريف والمهمات؛

- الأشغال المنجزة في الوكالات<sup>1</sup>.

### الفرع الخامس: مبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر

تعتمد المحاسبة العمومية على مجموعة من القواعد والمبادئ. منها ما يهتم بتنظيم العلاقة المتواجدة بين الأشخاص المكلفين بتنفيذ الميزانيات العمومية ومنها ما يتعلق بالعمليات المالية المراد تنفيذها.

وسنتناول هذه المبادئ كالتالي:

- المبدأ الإداري: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي؛

- المبدأ القانوني: مبدأ التفرقة بين الملائمة والشرعية؛

- المبدأ المحاسبي أو التقني: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات؛

- مبدأ تخصيص النفقات.

### أولاً: المبدأ الإداري: مبدأ الفصل بين سلطات الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

قد كرس قانون المحاسبة العمومية هذا المبدأ في مادته 55 التي تنص على تنافي وظيفة الأمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي.

إن عمليتي الإنفاق والتحصيل تمران بمرحلة إدارية يتولاها الأمرين بالصرف ومرحلة محاسبية يقوم بها المحاسبون العموميون، ولقد حدد التشريع المالي في الجزائر دور لكل منهما في الميزانية وأن عملية الفصل بين الإجراء الإداري الذي يقوم به الأمرين بالصرف والتنفيذ المحاسبي الذي يقوم به المحاسبون العموميون يؤدي إلى تنفيذ الميزانية على أساس المراقبة المتبادلة قصد الكشف عن الأخطاء وتحديد المسؤوليات.

**1- مبررات المبدأ الإداري:** ولمبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين مزايا ومبررات يمكن حصرها في الآتي<sup>2</sup>:

#### 1-1- تقسيم العمل

إن مبدأ الفصل بين التنفيذ الإداري والتنفيذ المحاسبي يؤدي إلى تجزئة الاختصاص وتقسيمه بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ورغم هذا التقسيم أنه يهدف إلى عمل واحد وهو تنفيذ النفقات العامة

<sup>1</sup> ملخص دروس المحاسبة العمومية، متاح على: <https://quizlet.com/214081993/05-les-regisseurs-flash-cards/> تاريخ الإطلاع: 2018-10-17.

<sup>2</sup> علي زغود، مرجع سابق، ص: 130.

والإيرادات العامة وذلك من خلال العمليات الأربعة، الارتباط بالنفقة وتصفية النفقة والأمر بالدفع والصرف الفعلي وهذه العمليات تستوجب التخصص في الأدوار التي لا يجوز بمقتضاها أن يملك موظف واحد سلطتي اختصاص اتخاذ القرار والدفع معا في آن واحد وبعبارة أخرى لا يجوز تولي سلطتي الأمر بالصرف من جهة والمحاسبة والدفع معا من جهة أخرى وتخضع العمليتين في النهاية لمجلس المحاسبة لمراجعتها وكشف الأخطاء<sup>1</sup>.

### 1-2- التبرير الرقابي

مادام أن الأمرين بالصرف ملزمين بمسك حساباتهم الإدارية الخاصة بالالتزام والتصفية والأمر بالصرف وأن المحاسبين العموميين ملزمين بترتيب حسابات التسيير المتعلقة بدخول وخروج الأرصدة فإن العمل الرقابي يكون منطلقه هو المطابقة بين النوعين من الحسابات.

كما إن مبرر الفصل بين عمل الأمر بالصرف وعمل المحاسب العمومي هو الحيلولة دون وقوع الأخطاء المالية ودون وقوع حالات التزوير والاختلاس والتواطؤ فيما لو كان العون المكلف بالالتزام والدفع واحدا، وتأكيدا لهذا أكد القانون عدم جواز أن يكون الأمر بالصرف أزواجا للمحاسبين العموميين المعنيين لديهم.

وينجر على هذا كله عدم جواز أن يكون المحاسب العمومي خاضعا لسلطة الأمر بالصرف الوظيفية وإن كان الواقع أن يكون المحاسب تحت سلطة الأمر بالصرف إداريا كالعلاقة بين الوالي وأمين الخزينة الولائية وبين رئيس البلدية والقابض البلدي وكذا بين مدير الهيئة العمومية والمقتصد وغيرها.

وبهذا منع القانون الأمر بالصرف من تعيين محاسبه وجعل ذلك من اختصاص الوزير المكلف بالمالية<sup>2</sup>.

### 1-3- وحدة الصندوق

تستوجب هذه القاعدة أن تودع جميع الأموال العامة في صندوق واحد (الخبزينة العمومية) ويوضع هذا الأخير تحت رقابة وزير المالية الشيء الذي يستوجب إخضاع المحاسبين المسيرين لهذا الصندوق لسلطة وزير المالية. يقوم هذا المبدأ على مبدأ ضرورة تركيز جميع عمليات الدفع بين يدي موظفي مصلحة متخصصة خاضعة لسلطة وزير المالية وحده<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> علي زغود، نفس المرجع السابق، ص:130.

<sup>2</sup> بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص: (90-91).

<sup>3</sup> بلس شاوش بشير، مرجع سابق، ص:216.



## 2- الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين السلطات

## 2-1- الاستثناءات الخاصة بمجال النفقات العامة

أوردت المادة 153 من قانون المالية لسنة 1993 بعض الاستثناءات على مبدأ الفصل بين سلطات الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وهي نوعان:

- النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف مسبق: المدفوعات التي تمت عن طريق صندوق التسيقات، والدين الأصلي والفوائد الواجبة الدفع بعنوان ديون الدولة وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي، والنفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استقادت من تمويلات خارجية؛

- النفقات بدون أمر بالصرف: معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة، والمرتببات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة، والمصاريف الخاصة<sup>1</sup>.

## 2-2- الاستثناءات الخاصة بمجال الإيرادات العامة

يبدو تطبيق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين نسبيا في مجال الإيرادات، مقارنة بتطبيقه في مجال النفقات.

فكما هو معلوم، الهدف الرئيسي من تطبيق المبدأ هو ضمان الرقابة من طرف المحاسبين على العمليات المالية التي يجريها الآمرون بالصرف. في مجال الإيرادات يصعب الفصل، في كثير من الأحيان، بين المرحلة الإدارية ( إثبات الإيرادات وتصفيتها والأمر بتحصيلها من قبل الأمرين بالصرف) والمرحلة المحاسبية (تحصيل الإيرادات من قبل المحاسبين) في عمليات تنفيذها، وهو ما يؤدي إلى استبعاد هذا الفصل لأبعاد عملية (مثل السرعة والتبسيط في إجراءات تحصيل الإيرادات).

وبناء على ذلك، فإن تطبيق المبدأ يكون مشروطا بمدى ملاءمته لطبيعة الإيرادات وتنظيم الهيئة المعنية بتحصيلها.

وفيما يلي نورد الحالتين الشائعتين بصدد الاستثناءات على مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين في مجال الإيرادات.

<sup>1</sup> يلس شاوش بشير، نفس المرجع السابق، ص:217.

**1- الجباية نقدا la perception au comptant :**

وهي القاعدة في مجال الإيرادات المثبتة حسب تصريحات المدنين بها أنفسهم، مثل الضرائب غير المباشرة، حقوق التسجيل... إلخ. فالإيرادات من هذا النوع يمكن تحصيلها مباشرة من طرف المحاسبين، أي دون تدخل الأمرين بالصرف.

**2- وكالات الإيرادات les régies de recettes :**

يتم إنشاء هذه الوكالات على مستوى الهيئات العمومية (المرسوم التنفيذي رقم 93-108 السابق ذكره) لتحصيل مختلف الإيرادات (باستثناء الضرائب والرسوم والإتاوات التي تقرها قوانين الجباية، والجمارك، والأملاك الوطنية) التي لا يمكن، حسب طبيعتها، أن تخضع للإجراءات العامة في التنفيذ. فوكيل الإيرادات، الذي يعينه الأمر بالصرف ويعتمده المحاسب المخصص، يقبض مباشرة حصيلة الإيرادات المعينة (أسعار خدمات مقدمة من طرف الهيئة العمومية المقصودة على سبيل المثال)، ثم يقوم دوريا (كل أسبوع على الأقل) بنقلها إلى صندوق هذا الأخير<sup>1</sup>.

وسنوضح مبررات هذا المبدأ واستثناءاته في الشكل التالي:

**3- عواقب خرق مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين**

قد يحدث أن يتدخل، عن قصد أو عن جهل، أحد أعوان المحاسبة العمومية في اختصاصات عون آخر، حيث يعتبرها التدخل خرقا لمبدأ الفصل بينهما، ويحملهما تبعات مختلفة.

**3-1- فيما يخص المحاسب العمومي**

يمكن للمحاسب، بصفة عامة، أن يخرق مبدأ الفصل باعتدائه على اختصاصات الأمر بالصرف فيما يتعلق بالإذن بتحصيل إيراد أو دفع نفقة.

فقيام المحاسب بتحصيل مبالغ دون سند تحصيل صادر بشأنها عن الأمر بالصرف (ولاسيما إذا كانت هذه المبالغ لا تمثل حقوقا مكتسبة للهيئة العمومية المعنية) يمكن أن يجعل منه مرتكبا لجريمة الغدر concussion (أو الابتزاز أو الاختلاس).

أما فقيامه بدفع نفقة دون أمر أو حوالة دفع، فيمكن أن يعرضه لإقحام مسؤوليته المالية الشخصية Mise en jeu de sa responsabilité pécuniaire personnelle ووضع في حالة مدين Mise en

débet تجاه الهيئة العمومية المعنية بمبلغ العملية غير شرعية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> محمد مسعي، مرجع سابق، ص: 26.

<sup>2</sup> محمد مسعي، نفس المرجع السابق، ص 27.

## 3-2- فيما يخص الأمر بالصرف

إن قيام الأمر بالصرف بالتدخل في اختصاصات المحاسب العمومي (مثل تحصيل الإيرادات أو مداولة الأموال والقيم) يمكن أن يجعل منه محاسباً فعلياً (Comptable de fait) (شبه محاسب بتعبير المادة 50 وما بعدها من قانون المحاسبة العمومية)، ويحمله بالتالي نفس الالتزامات والمسؤوليات التي يضطلع بها المحاسب العمومي، ويعرضه لنفس العقوبات المطبقة على هذا الأخير، فضلاً عن العقوبات الجزائية التي يمكن أن يتعرض لها عن جريمة انتحال الصفة أو اغتصاب الوظيفة<sup>1</sup>.

## ثانياً: المبدأ القانوني: مبدأ التفرقة بين الملائمة والشرعية

يقصد بالملائمة تلك الأعمال التي يباشرها الأمر بالصرف، والتي يترتب عنها صرف للأموال العمومية، والتي بادر بها وفقاً لما رآه ملائماً وحاجيات الإدارة العمومية أو المرفق العمومي الذي يقوم بتسييره. أما الشرعية فهي ضرورة تطابق هذه الأعمال مع ما ورد في النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة لميزانية الشخص العمومي<sup>2</sup>. ومنه نجد أن للأمر بالصرف رقابة ملائمة وللمحاسب رقابة مشروعية، فيعد مشروعاً كل ما يتم تنفيذه طبقاً للتشريع المعمول به ويعد ملائماً كل ما هو متروك لتقدير واختيار الموظف المختص، وبهذا نجد أن الملائمة تهم الأمر بالصرف لأنه هو أول من يباشر عمليات تنفيذ النفقات ثم يأتي دور المحاسب العمومي ليرى مدى تطابق ذلك كله مع المبادئ المالية والمحاسبية والإجرائية المعمول بها<sup>3</sup>.

## ثالثاً: المبدأ المحاسبي أو التقني: مبدأ عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

هذا المبدأ يعني أن كل الإيرادات تغطي بدون تمييز كل النفقات. لا يمكن لأي إيراد أن يخصص لنفقة معينة إلا ما تستثنيه قوانين المالية والتي يمكن أن تأخذ شكل الميزانيات الملحقة، الحسابات الخاصة بالخرينة، إجراءات الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الإعتمادات<sup>4</sup>.

## • الاستثناءات الواردة على المبدأ المحاسبي أو التقني

من الممكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص بعض الموارد لتغطية بعض النفقات وتكتسي هذه العمليات جميع الأشكال التالية:

- الميزانيات الملحقة؛

1 محمد مسعي ، نفس المرجع السابق، ص:27.

2 دنيدي يحيى، مرجع سابق، ص 213.

3 بن داود إبراهيم، مرجع سابق، ص:90.

4 دنيدي يحيى، نفس المرجع السابق ، ص:114.

- الحسابات الخاصة للخزينة؛

- الإجراءات المحاسبية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات. ( الفقرة الثانية من المادة 08 القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07-07-1984 المتعلق بقوانين المالية).

وبالمقابل نجد النفقات العمومية تكون مخصصة وموزعة على مختلف البنود والحسابات المرخصة في الميزانية المعتمدة إلزامي، كما أن أي تجاوز للنفقات عن المبالغ والإتمادات المرخصة في الميزانية يتحمله المحاسب العمومي.

**رابعا: مبدأ تخصيص النفقات**

إذا كان مبدأ عدم التخصيص هو الذي يحكم الإيرادات فإن النفقات يحكمها مبدأ التخصيص بمعنى أن الإتمادات المالية المفتوحة في الميزانية يجب أن تخصص بدقة وذلك لإرساء الانضباط وتسهيل المراقبة من قبل الهيئات الرقابية المختلفة<sup>1</sup>.

**المطلب الثالث: الإجراءات العامة لتنفيذ الميزانية العامة**

يتولى الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية طبقا للشروط المحددة بموجب التشريع والتنظيم الجاري العمل بهما. ( المواد 23 إلى 57 من قانون المحاسبة العمومية).

مجمّل الإجراءات، التي تشكل الإجراءات العادية لتنفيذ الميزانية، كما حددتها أحكام القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية لسنة 1990 المعدل، والإجراءات غير العادية التي وردت عليها وهي نصوص مختلفة ومتفرقة.

يمكن توضيح الإجراءات العادية لتنفيذ الإيرادات والنفقات، والإجراءات غير العادية كالتالي:

**الفرع الأول: الإجراءات العامة لتنفيذ النفقات العامة**

حسب المادة 15 من قانون المحاسبة العمومية (21/90) تنفذ النفقات العامة عن طريق إجراءات: الالتزام، التصفية، الأمر بالصرف ( تحرير الحوالات)، الدفع.

يجري تنفيذ عمليات النفقات العامة من قبل طرفين منفصلين هما: الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وعبر مرحلتين مختلفتين هما: المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية.

<sup>1</sup> منصورى الزين، مرجع سابق، ص:12.

## أولاً: المرحلة الإدارية

هذه المرحلة هي من اختصاص الأمر بالصرف حيث تبادر مصالحه القيام بإجراءات تنفيذ النفقات المتعلقة بميزانيته بدءاً من الالتزام القانوني، الالتزام المحاسبي (تحرير بطاقة الالتزام ثم إيداعها لدى المراقب المالي من أجل التأشير)، التصفية، الأمر بالصرف أو تحرير حوالة الدفع وإيداعها لدى المحاسب العمومي من 01 إلى 20 من كل شهر):

## 1- الالتزام بالنفقة

الالتزام هو عملية ضرورية لتسديد النفقات العمومية ويمثل لحظة ميلاد أو نشوء الدين العمومي، تعرفه المادة 19 من القانون 21-90 بأنه ذلك الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين سواء كان هذا الدين على عاتق الدولة أو جماعاتها المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. نشير إلى أن هناك نوعين من الالتزام، الأول القانوني والثاني المحاسبي.

يمسك الأمر بالصرف محاسبة للالتزامات حيث تهدف هذه المحاسبة إلى تحديد المبالغ الملتزم بها بالنسبة إلى البرامج المأذون بها، إتمادات الدفع المستهلكة والأرصدة المتاحة<sup>1</sup>.

## 1-1- الالتزام القانوني

لقد عرفت التعليمات الصادرة عن وزارة المالية بتاريخ 09 فيفري 1967 المعدلة سنة 1979 المتعلقة بمحاسبة النفقات العمومية الملتزم بها بأن الالتزام القانوني هو العمل أو الواقعة التي يتم بموجبها إنشاء أو إضافة نفقات على ذمة الإدارة العمومية (والهيئات العمومية) وإيرادتها.

يتضح مما سبق، أن الالتزام القانوني للمصاريف العمومية ينشأ سواء على عمل فردي بمعرفة موظف مؤهل قانوناً للقيام بهذا العمل مثل: إبرام صفقة، عقد إيجار، طلب خدمات وسلع...إلخ.

قد يحدث الالتزام القانوني بالنفقات بناء على نص قانوني أو تنظيمي مثل: رفع الأجور أو إحداث التعويضات المختلفة أو حكم قضائي يقضي بتعويض لفائدة دائن الدولة أو الشخص الاعتباري العمومي على حساب ميزانيتها، أو قرار فردي مثل: قرار أو مقرر منح مكافآت وعلاوات أو تحديد تعويضات مختلفة أو تعيين موظف...إلخ.

<sup>1</sup> بن رمضان بلقاسم، تنفيذ نفقات الدولة، التكوين التحضيري للمفتشين الرئيسيين للخزينة والمحاسبة والتأمينات، المديرية الفرعية لتكوين، المديرية العامة للمحاسبة، 2015-01-24، ص:49.

يشكل الالتزام بالنظر للدائن في كون إثبات واقعة الالتزام كتابيا من طرف الجهة الإدارية على أنها وعدا بتسديد الدين أو دفع المبلغ المالي المترتب عن الالتزام الثابت بمعرفة الإدارة العمومية وفقا لقواعد المحاسبة العمومية، بينما يشكل الالتزام بالنظر للمسير الأمر بالصرف في أنه يتمثل في تعيين أو تخصيص إعتمادات مالية لتغطية الدين المترتب عن إجراءات الالتزام. وعليه لا يمكن للأمر بالصرف أن يقوم بعملية التزام مرة أخرى على هذه الإعتمادات المالية المخصصة للدائن السالف الذكر في نفقة أخرى<sup>1</sup>.

### 1-2- الالتزام المحاسبي

يتمثل هذا الالتزام في إعداد أو تحرير بطاقة الالتزام من طرف مصالح الأمر بالصرف وذلك بناء على وثائق الإثبات مثل سند الطلبية، الاتفاقية، حالة الدفع بالنسبة للعمال المتعاقدون، فاتورة شكلية... إلخ. الالتزام المحاسبي يكون دائما بعد التصفية مادام مفروض على الأمر بالصرف قانونيا أن يحدد في بطاقة الالتزام المبلغ المراد الالتزام به بدقة حيث يسجل في بطاقة الالتزام كل من مبلغ العملية السابقة، مبلغ العملية الحالية ورصيد الإعتمادات المتاحة<sup>2</sup>. وهذا ما يسمح للأمر بالصرف بمتابعة الالتزامات واعتمادات الميزانية بطريقة تلقائية وسهولة تجنبه الوقوع في تجاوز الإعتمادات.

### 2- التصفية

لا تصبح النفقة الملتزم بها فعليا إلا بعد تنفيذ الالتزام المرتبط بها والذي يترتب عنه دين في ذمة الهيئة العمومية، وقد نصت المادة 20 من قانون المحاسبة العمومية بأن عملية التصفية تسمح بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية، وعليه فإن موضوع التصفية هو التحقق من وجود الدين وضبط مبلغ النفقة.

فالتصفية - كمرحلة مستقلة عن الالتزام - تعتبر تطبيقا لقاعدة هامة في نظام المحاسبة العمومية، وهي "قاعدة أداء الخدمة" أو "قاعدة الحق المكتسب"، أي أنه لا يمكن صرف النفقات العمومية إلا بعد تنفيذ موضوعها (الهيئات العمومية لا تدفع مسبقا)، باستثناء حالات قليلة جدا ومقررة قانونا (مثل التسبيقات على الصفقات العمومية).

<sup>1</sup> أحمد لقمة، الوجيز في الميزانية العامة للدولة لإجراءات العامة لتنفيذ الميزانية "الإيرادات والنفقات" حسب القانون والتنظيم الجزائري، برج بوعريش، جويلية، 2000، ص: (22-23).

<sup>2</sup> بن رمضان بلقاسم، مرجع سابق، ص: 50.

هكذا فإن التحقق من وجود الدين هو إثبات أداء الخدمة من طرف الدائن، ومطابقة هذا الأداء لشروط الالتزام بالنفقة، ففي حالة صفة أشغال مثلا، يتم التأكد من إنجاز الأشغال ومطابقتها لبنود الصفة<sup>1</sup>.

### 3- الأمر بالصرف (أو تحرير الحوالات)

هو الذي يؤمر بموجبه بدفع النفقات العمومية ( المادة 21 من قانون المحاسبة العمومية). وبعبارة أخرى هو عبارة عن الإجراء الإداري الذي يعطي أمرا - بعد التصفية- بدفع دين الهيئة العمومية. إلا أن هناك بعض النفقات التي يتم دفعها دونما الحاجة للأمر المسبق بصرفها وبالتالي لا يتدخل الأمر بالصرف لتصفيتها، وإنما توكل هذه العملية للمحاسب العمومي المكلف بالدفع ( تسوية الأمر بصرفها تتم بعد عملية الدفع) وقد حددتها المادة 153 من المرسوم التشريعي 01-93 الصادر في 19-01-1993<sup>2</sup> والتي تمت الإشارة إليها مسبقا في استثناءات مبدأ الفصل بين سلطات الأمر بالصرف والمحاسب العمومي الخاصة بالنفقات العامة.

#### ثانيا: المرحلة المحاسبية

بعد الإجراءات الإدارية الثلاث السابقة التي قامت بها مصالح الأمر بالصرف أثناء المرحلة الإدارية، تأتي الآن المرحلة المحاسبية والمتمثلة في إجراء المراقبة والفحص والتدقيق ثم إجراء الدفع حيث تختص مصالح المحاسب العمومي بتنفيذ هذه المرحلة.

تكتسي هذه المرحلة أهمية بالغة لكون أن في المرحلة الإدارية لا تزال الأموال العمومية في الخزينة ولا تخرج منها إلا في هذه المرحلة، لهذا فالخطأ غير مسموح به في هذه المرحلة<sup>3</sup>.

يسمى إجراء دفع النفقة بالإجراء المحاسبي وهو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء النفقة العمومية ( المادة 22 من قانون المحاسبة العمومية 21/90)، ومنه يعتبر الدفع هو الإجراء الذي يسمح لأي هيئة عمومية بالتخلص من دونها. وتكون عملية الدفع مرهونة بتحقيق شرطين أساسيين هما<sup>4</sup>:

- حلول تاريخ استحقاق الدين؛

- انجاز الخدمة للهيئة العمومية ( L'exécution du service fait ).

1 أحمد بوجلال، إجراءات تنفيذ النفقات العامة في الجزائر، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط، المجلد:15، العدد:02، جوان 2018، ص:253.

2 عبد الحميد مرغيت، مرجع سابق، ص:38.

3 بن رمضان بلقاسم، مرجع سابق، ص:59.

4 عبد الحميد مرغيت، نفس المرجع السابق، ص:39.

تقوم مصالح المحاسب العمومي بعد استلام الأوامر بالصرف بمراقبتها وفحصها وذلك من أجل التأكد بأنها مطابقة للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

هذه الرقابة أساسها المادة 36 من القانون 90-21 إذ تفرض على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة أن يتحقق مما يلي:

- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها؛
- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له؛
- شرعية عملية تصفية النفقة وتوفر الاعتمادات اللازمة؛
- أن الديون لم تسقط آجالها أو أنها محل معارضة؛
- الطابع الإبرائي للدفع أي التأكد من الخدمة المؤداة ووثائق الإثبات اللازمة قانونيا؛
- تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها؛
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي أي التأكد من هوية المستفيد نفسه أو الموكل له القانوني أثناء تسديد النفقة (أثناء تسليم المبلغ) أو التأكد من مطابقة الإشعار بالتحويل مع حوالة الدفع.

بالإضافة إلى ذلك يجب على المحاسب التأكد من وجود السيولة المالية الكافية لتغطية تسديد النفقة<sup>1</sup>.

لقيام بمختلف أنواع هذه الرقابة فإن للمحاسب العمومي أجل أقصاه 10 أيام من تاريخ إيداع هذه الملفات على مكتبه من أجل الموافقة على أوامر الدفع وتنفيذها. وفي حالة ملاحظته لعدم قانونية أو عدم تطابق الحوالة مع التشريعات المالية السارية المفعول، فإن المحاسب العمومي يرفض عملية الدفع (تطبيقا لمبدأ التنافي بين المهام)، وعليه إشعار الأمر بالصرف بذلك كتابيا مع إيضاح دوافع هذا الرفض، وهذا خلال أجل أقصاه 20 يوم. وهنا يكون الأمر بالصرف أمام حالتين:

- إما قبول ملاحظات المحاسب العمومي، والشروع في تصحيح الأخطاء التي وقع فيها عند تحرير الحوالة؛
- وإما رفض ملاحظات المحاسب العمومي، وإلزامه كتابيا وتحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن الرفض وأن يقوم بعملية الدفع، وهذا في إطار حق التسخير (droit de réquisition) الذي منحه له القانون بموجب المادة 47 من قانون المحاسبة العمومية، وهنا تبرأ ذمة المحاسب العمومي من المسؤولية الشخصية والمالية.

<sup>1</sup> بن رمضان بلقاسم، مرجع سابق، ص: 59.



ومن جهة أخرى يستطيع المحاسب العمومي رفض التسخير في الحالات الآتية (المادة 48 من قانون المحاسبة العمومية):

- عدم توفر الإعتمادات المالية؛
- عدم توفر أموال في الخزينة؛
- انعدام الوثائق المثبتة لأداء الخدمة؛
- الطابع غير الإبرائي للنفقة؛
- عدم وجود تأشيرة مراقبة النفقات الملتزم بها، أو تأشيرة لجنة الصفقات المؤهلة إذا كان ذلك منصوصا عليه في التنظيم الساري المفعول<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> عبد الحميد مرغيت، مرجع سابق، ص:41.

وسنوضح هذه الإجراءات في الجدول التالي:

الجدول رقم: (3-1) يلخص إجراءات أعوان تنفيذ النفقات العمومية (مختلف المراحل، تدخلات المراقبة، والآجال).

المرحل	دور الأمر بالصرف	دور المراقب المالي	دور المحاسب العمومي	الآجال المحددة
الالتزام: هو الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين	المسئول الوحيد عن عقد الالتزام	التأشير على بطاقة الالتزام بالنفقات بعد ممارسة دوره الرقابي	لا شيء	- جل مراقبة المراقب المالي 10 أيام للملفات العادية و20 يوم للملفات المعقدة - تاريخ غلق الالتزامات 10 ديسمبر لنفقات التسير و20 ديسمبر لنفقات التجهيز
التصفية: هي التحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية	تصفية النفقة	لا شيء	لا شيء	لا شيء
الأمر بالدفع: هو الإجراء الذي يؤمر بموجبه بدفع النفقات العمومية	إصدار أمر الدفع (حوالة الدفع)	لا شيء	لا شيء	حوالة الدفع تصدر وترسل إلى المحاسب العمومي بين 1 و 20 يوم من كل شهر
الدفع: هو الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء النفقة	لا شيء	لا شيء	الدور الرقابي للمحاسب العمومي كما حددته المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية	للمحاسب العمومي 10 أيام للموافقة على الدفع. وفي حالة الرفض عليه إشعار الأمر بالصرف خلال 20 يوم

عبد الحميد مرغيت، مرجع سابق، ص: 50.

## الفرع الثاني: الإجراءات العامة لتنفيذ الإيرادات العامة

قبل التطرق إلى إجراءات تنفيذ العمليات المتعلقة بتنفيذ الإيرادات العمومية، سنقوم بتعريف للإيرادات العمومية.

يمكن تعريف الإيراد العمومي- من الناحية القانونية- بأنه كل دين (أو حق Créance) مستحق لهيئة عمومية ما.

كما يمكن تعريف الإيرادات العمومية- من الناحية المالية والمحاسبة- بأنها مجموع الموارد المقابلة لمجموع الأعباء المقدرة في الميزانية والتي تحقق توازن هذه الأخيرة.

تصنف عادة ديون ( حقوق ) الهيئات العمومية من حيث مصادرها إلى صنفين رئيسيين:

- ديون القانون العام؛

- ديون القانون الخاص<sup>1</sup>.

تختلف القواعد التي تحكم قواعد عمليات تنفيذ الإيرادات عن تلك التي تخضع لها عمليات تنفيذ النفقات العامة وهذا راجع لأسباب عديدة نذكر منها:

إن السلطة التنفيذية ملزمة بجباية جميع الإيرادات في حين أنها غير مجبرة على صرف كافة النفقات المرخصة لهذا من جهة، ومن جهة أخرى أن احتمالات تبذير واختلاس الأموال العامة أقل حدوثا عند تحصيل الإيرادات، ومن تم فإن التنظيم الموجود بالنسبة للإيرادات يرمي بالخصوص إلى التحقق من أن جميع الإيرادات المسجلة في الميزانية قد تم تحصيلها فعلا<sup>2</sup>.

يتم تحصيل الإيرادات طبقا للإجراءات العادية لمختلف أصناف الموارد خاصة الإيرادات ذات الطابع الجبائي أي الضرائب المباشرة وغير مباشرة حقوق التسجيل والطابع والغرامات، الإيرادات المترتبة على استغلال الأملاك الوطنية العمومية... إلخ ( الموارد محددة في المادة 11 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984، المعدل).

الهدف من تحصيل الإيرادات، تغطية الأعباء العامة للدولة من أجل القيام بمهامها أو وظائفها.

<sup>1</sup> محمد مسعي، مرجع سابق، ص:58.

<sup>2</sup> يلس شاوش بشير، مرجع سابق، ص:228.

تنص المادة 15 من قانون المحاسبة العمومية لسنة 1990، المعدل. على أنه "يتم تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية: من حيث الإيرادات عن طريق إجراءات الإثبات والتصفية والتحصيل..." ، الإجراء الأول والثاني (وهما الإثبات والتصفية) من صلاحيات الأمر بالصرف المعني، والإجراء الثالث (وهو التحصيل) من اختصاص المحاسب العمومي المعني. سنتطرق لجميع هذه المراحل كالتالي:

### أولاً: الإثبات La Constataion

لقد عرفت المادة 16 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، إثبات الإيراد العمومي بأنه "الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي". وعليه فإن إثبات الدين العمومي يعد بمثابة إجراء معاينة وإبراز الوقائع المادية الأولية التي تتعلق بإنشاء أو إحداث حق الدائن العمومي المترتب في ذمة مدين الدولة. وعلى هذا فإن إثبات الإيراد العام يتطلب نشوء حق مقرر للدولة مرخص بتحصيله من جهة، وقيام الأمر بالصرف (الأمر بالتحصيل) بمعاينة وإثبات كتابة هذا الحق. ومن بين أمثلة إثباتات الإيرادات أو الديون المقررة للدولة، يمكن الإشارة لما يلي:

#### 1- فيما يخص عائدات الأملاك

يتم إثبات الإيرادات العامة في هذه الحالة، بتقديم الوثيقة المنشئة لهذا النوع من الإيرادات، مثل عقد التنازل عن الملك العمومي، أو قرار بمنح امتياز استغلاله. ويتولى إثبات الإيرادات العامة بهذا الصدد إدارة أملاك الدولة.

#### 2- في مجال الديون الضريبية

ويتم الإثبات في الحالة بتقديم دليل ممارسة النشاط (بإثبات مثلا القيد بالسجل التجاري بالنسبة للأنشطة التجارية)، والذي يدعم بالتصريح المراقب الذي يقدمه الخاضع للضرائب سنويا لمفتشية الضرائب. وعلى كل يتم إثبات الديون الضريبية بطريقة جدول الضرائب ( Roles ) المعد من قبل الأمر بالتحصيل (مفتش قسم الضرائب بالولاية)، ويتضمن هذا الجدول بالخصوص قائمة الأشخاص المكلفين بالضريبة، والمصلحة المكلفة بالوعاء أو التأسيس لوجهة التحصيل<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> أحمد لقمة، مرجع سابق، ص: 08.

## 3- في مجال عائدات الغرامات

ويتم الإثبات في هذه الحالة بالحكم القضائي بالإدانة<sup>1</sup>.

## 4- في مجال الرسوم والحقوق الجمركية

يتمثل الإثبات في الرسوم والحقوق الجمركية وتأسيسها بناء على التصريح الموحد أو التصريح المفصل (déclaration en détail) الذي يحتوي على مختلف البيانات الضرورية التي تسمح بتحديد الشيء المصرح به وبالتالي تحديد قيمة الحقوق والرسوم المطبقة، يدعم التصريح بالوثائق الثبوتية المطلوبة حسب الأشكال والشروط المحددة من إدارة الجمارك، زيادة على ما تشته عمليات المراقبة والتفتيش في النطاق الإقليمي (le rayon des douanes) كما هو محدد في القانون الجمركي المؤرخ في 21 جويلية 1979، المعدل<sup>2</sup>.

## ثانيا: التصفية La liquidation

وتتمثل في تحديد مبلغ الدين (الحق) العمومي القابل للتحصيل (مثل تحديد مبلغ ضريبة بتطبيق النسبة أو التعريف الخاصة بها على الأساس الضريبي لها).

في الواقع، إثبات وتصفية الإيرادات العمومية هما عمليتان متكاملتان، هي مبدئيا وقانونيا، غالبا ما يتم إجراؤهما في وقت واحد، الأمر الذي يجعل بالإمكان جمعهما تحت عبارة "تحديد الإيرادات" Etablissement des recettes.

وإذا كانت إجراءات إثبات وتصفية الإيرادات العمومية هي مبدئيا وقانونيا من اختصاصات الأمرين بالصرف (المادة 23 من قانون المحاسبة العمومية). فهذا لا يعني أنها تتم دائما بمعرفتهم وتحت مسؤوليتهم المباشرة.

فالإيرادات الضريبية مثلا، يتم إثباتها وتصفيتها من طرف أعوان المصالح الجبائية (الذين هم ليسوا أمرين بالصرف)، أو من طرف المدينين بها أنفسهم (مثل التصريحات المراقبة في مجال الرسم على القيمة المضافة، أو الضريبة على الأرباح...).

كما أن بعض الإيرادات لا تتطلب تدخل الأمرين بالصرف أو غيرهم من الأعوان العموميين لإثباتها وتصفيتها ( وكذا الأمر بتحصيلها)، مثل الغرامات والعقوبات المالية المحكوم بها لمصالح الهيئات العمومية<sup>3</sup>.

1 يوسف جيلالي، مرجع سابق، ص:92.

2 أحمد لقمة، مرجع سابق، ص: 11.

3 محمد مسعي، مرجع سابق، ص:63.

**ثالثا: التحصيل Le recouvrement**

هو الإجراء الذي بموجبه يتم إبرام الدين العمومي أي أدائه حيث يوجه الأمر بالصرف أمرا بالإيراد ويرسله إلى المحاسب العمومي المكلف بتحصيل الضرائب أو الرسوم، ويتم التحصيل بإتباع وسيلتين:

**1- التحصيل بالتراضي**

حيث يقع واجب دفع الضريبة على كل شخص مكلف بأدائها عند إشعاره من قبل المحاسب العمومي، بحيث عليه التقدم إلى قبضة الضرائب من أجل الوفاء بديونه عند تاريخ الاستحقاق.

**2- التحصيل الجبري**

إذا مر تاريخ الاستحقاق ولم يتقدم المكلف بالضريبة فإن المحاسب العمومي يلجأ إلى التحصيل الجبري للديون العمومية ومنها طبعا الضرائب المستحقة، وذلك بطلب التنفيذ بواسطة القوى العمومية أي باستعمال إجراءات الإكراه المنصوص عليها في القانون<sup>1</sup>.

**الفرع الثالث: الخزينة العمومية**

ترجع نشأة الخزينة العمومية ولغاية سنة 1967 إلى المرسوم المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 المحدد للنظام المالي للجزائر وكذا القرار المؤرخ في 28 فبراير 1947 المعدل والمتضمن تنظيم المصالح الخارجية للخزينة. عرفت بعدها الخزينة تنظيماً متعددة، كان آخرها مرسوم 19 يناير 2003<sup>2</sup>.

**أولاً: تعريف الخزينة العمومية****1- التعريف القانوني**

الخزينة العمومية هي هيئة مالية وطنية ليست لها الشخصية المعنوية (المراكز المحاسبية)، مكلفة بتحقيق الفعل المالي والحركة المالية للدولة والهيئات العمومية الأخرى وذلك عن طريق تحصيل الإيرادات ودفع النفقات بالإضافة إلى عمليات الخزينة.

كما أنها العون الرئيسي الذي يقوم بتنفيذ الميزانية العامة للدولة وميزانية الهيئات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

<sup>1</sup> أوكيل محمد، محاضرات في قانون الميزانية العامة، مرجع سابق، ص:51.

<sup>2</sup> يلس شاوش، مرجع سابق، ص:232.

## 2- التعريف المالي والاقتصادي

الخزينة العمومية هي مؤسسة مالية تضمن الحفاظ على التوازن المالي النقدي بموجب عمليات الصندوق والبنك كما تقوم بممارسة النشاط الوصائي وتمويل الاقتصاد.

عرفها لوفن برفار (Lofent berger) بأنها صراف وممول (le caissier et le financier) الدولة وهي مصلحة الدولة التي تضمن الحفاظ على التوازنات النقدية والمالية.

ويعرفها (Paul marie) بأنها تلك الهيئة التي تتحكم في التدفقات النقدية.

## 3- التعريف الإداري

الخزينة العمومية هي مجموعة المصالح الإدارية المركزية والخارجية التي تربطها من الناحية الإدارية سلطة وزير المالية ومن الناحية المالية وحدة الصندوق<sup>1</sup>.

## ثانيا: عمليات الخزينة العمومية

تنص المادة 12 من قانون 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية على أن: "تتمثل عمليات الخزينة في كافة حركات الأموال نقدا والقيم المعبأة وحسابات الإيداع والحسابات الجارية وحسابات الديون ويمكن أن تنصب هذه العمليات على تسيير القيم والمواد التي تتم حيازتها طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما". يضيف نص المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 11-313 المؤرخ في 07-09-1991 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصراف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها على أنه: "يمسك المحاسبون الرئيسيون في مجال عمليات الخزينة حسابات حركات الأموال نقدا كانت أو قيما في حسابات ودائع، أو حسابات جارية أو في حسابات دائنة أو مدينة"<sup>2</sup>.

كما تمارس الخزينة العمومية مهامها متعددة ومختلفة منها ما يسمى بالعمليات ذات الطابع النهائي وهي تلك المدرجة في الميزانية العامة للدولة والميزانيات الملحقة والحسابات الخاصة طبقا لأحكام المواد 08 و62 من القانون العضوي 17/84 المؤرخ في 07/07/1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم. تنص المادة 62 على أن: "تدرج عمليات خزينة الدولة في الحسابات المتميزة للخزينة ضمن الشروط المحددة عن طريق التنظيم".

<sup>1</sup> بن رمضان بلقاسم، مرجع سابق، ص:01.

<sup>2</sup> ديدني يحيى، مرجع سابق، ص:120.

وفضلا عن العمليات الدائمة للدولة المشار إليها في المواد أعلاه، تقوم الخزينة العامة تحت مسؤولية الدولة بتنفيذ عمليات الخزينة وتشمل هذه العمليات خاصة على ما يلي:

- إصدارات وتسديدات الاقتراض المنفذة وفقا للترخيصات الممنوحة بمقتضى قانون المالية؛
- عمليات الإيداع بأمر ولحساب الهيئات المكتتبة لدى الخزينة.

ومن هنا ما يسمى بالعمليات ذات الطابع المؤقت كتلك المنفذة برأسمال والخاصة بالدين العمومي على المدى المتوسط والطويل وعمليات الخزينة وتحتوي على إصدار واستهلاك القروض ذات المدى القصير وودائع المتعاملين مع الخزينة<sup>1</sup>.

### ثالثا: مهام الخزينة العامة

يمكن تلخيص مهام الخزينة العامة في ما يلي:

#### 1- تحصيل الديون (الإيرادات) العمومية

تتولى الخزينة العامة، من خلال شبكة واسعة من المحاسبين العموميين، تحصيل الإيرادات العمومية بمختلف أشكالها من خلال:

- ✓ إدارة المنازعات الإدارية والقضائية المتعلقة بتحصيل الإيرادات ومساعدة القابضين في هذا المجال؛
- ✓ التكفل بأوامر تحصيل المداخل برسم الميزانية العامة للدولة والميزانيات الملحقة والحسابات الخاصة للخزينة؛
- ✓ العمل على تمركز عمليات التكفل والتحصيل برسم الغرامات النقدية؛
- ✓ إدارة حسابات القروض والسلفات الممنوحة من قبل الخزينة و"رؤوس الأموال" الممنوحة من لدن الهيئات لتمويل المشاريع العمومية؛
- ✓ إعداد إحصائيات حول وضعية تحصيل الديون العمومية<sup>2</sup>.

#### 2- عمليات الإنفاق

عندما يقوم الأمر بالصرف بالالتزام بالنفقة وتصفيتهما يوجه للمحاسب العمومي وهو أمين الخزينة أمرا بدفعها، ومتى كان هذا الأمر صحيحا من الوجهة القانونية يجب على المحاسب تنفيذه، أي صرف النفقة.

<sup>1</sup> ديدني يحيى، مرجع سابق، ص: 165.

<sup>2</sup> أحمد مرغيت، مرجع سابق، ص: 49.



كما تتكفل الخزينة العمومية بتنفيذ العمليات الخارجة عن الميزانية مثل الحسابات الخاصة للخزينة والضمانات التي تمنحها الخزينة للمقترضين<sup>1</sup>.

### 3- تسيير مسألة توازن الخزينة

تقوم الخزينة العمومية بتسيير الأموال المتواجدة بها وتقوم بجمع الإدخارات الهامة لضمان التوازن في حسابات الدولة وإذا تبين أن الحسابات لا تنتهي إلى التوازن، تبادر الخزينة بممارسة بعض النشاطات ذات الطابع المصرفي من أجل ضمان موارد مؤقتة وتكون في شكل:

**3-1- أموال خاصة:** وتتمثل أساسا في جملة الودائع المصرفية التي يمكن للخواص إيداعها لدى الخزينة العمومية كونها تقوم بدور البنك التجاري غير أنها ملزمة باحترام مبدأ أن الحسابات المفتوحة لديها هي حسابات دائنة فقط أي لا تسمح بمكشوف لعملائها. بالإضافة إلى هذا، وبناء على مبدأ وحدة الصندوق في المحاسبة العمومية، نجد أن كل الجماعات العمومية ملزمة بإيداع أموالها لدى صندوق الخزينة العمومية كونها "البنك الوحيد" لهذه الجماعات. تنص المادتان 64 و 65 من القانون العضوي لقوانين المالية على أنه: "يحدد قانون المالية أصناف المؤسسات العمومية المجبرة على إيداع متوفراتها المالية كليا أو لدى الخزينة، كما يحدد شروط دفع هذه الإيداعات واستردادها." وتضيف المادة 65 على أنه، "يحدد التنظيم الخاص بالمحاسبة العمومية شروط فتح وتسيير الحسابات الجارية المفتوحة من طرف الخزينة العمومية لفائدة الهيئات العمومية المكتتبة بصفة دائمة لدى الخزينة".

**3-2- الطلب الاضطراري:** كما هو معروف، ينفرد بنك الجزائر بمهمة إصدار النقد *l'émission de monnaie* وهذا بتقويض من الدولة وله أن يطبع نقود جديدة لصالح الخزينة العمومية غير أنه لا تلجأ الخزينة لهذه الوسيلة إلا كآخر حل وبإذن من الدولة لأن طبع النقود بلا زيادة في الدخل القومي يؤدي إلى التضخم وإلى تدهور قيمة العملة الوطنية.

**4- الخزينة العمومية كبنكي الدولة والجماعات العمومية:** تعتبر الخزينة العمومية بمثابة الممول الرئيسي للاستثمارات التي تباشرها الدولة أساسا والجماعات العمومية.

**5- الخزينة العمومية كممارس لمهام القوة العمومية:** تمارس الخزينة العمومية السلطة المخولة للدولة في المجالات المالية والاقتصادية فنجدها تتدخل كمساهم ومسير للاشتراكات العمومية من كل نوع (المجال الصناعي، المالي، التجاري)، فهي بهذا الشأن تقوم بتنفيذ الوسائل التي بحوزة الدولة المالكة للمؤسسة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> يلس شياوش بشير، مرجع سابق، ص: 241.

<sup>2</sup> بيدني يحيى، مرجع سابق، ص: 166.

6- إدارة المالية المحلية: تتولى الخزينة العامة عبر شبكة الخزائن الولائية والقابضين إدارة ميزانيات الجماعات المحلية حيث تقوم بتحصيل إيراداتها وأداء نفقاتها ودفع رواتب موظفيها. كما تخضع الخزينة العامة خبرتها تحت التصرف عن طريق تقديم المشورة والدعم اللازمين للجماعات المحلية. وتهتم هذه المشورة التي هي ذات طبيعة قانونية ومالية، من جملة أمور أخرى، تحديث إجراءات المحاسبة والتحليل المالي.

7- إدارة ودائع الخزينة: تضطلع الخزينة العامة بإدارة ودائع الخزينة، حيث تساهم من خلال هذا النشاط في تمويل خزينة الدولة. وبهذه الصفة، تقوم بإدارة حسابات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري الملزم بإيداع أموالها في الخزينة، وتمتد هذه المهمة أيضا لتشمل إدارة ودائع الأشخاص الاعتباريين والذاتيين الآخرين.

8- إنتاج المعلومات المالية والمحاسبية: تعمل الخزينة العامة على مركزه العمليات المحاسبية للدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وعليه تعتبر بمثابة مرجع رئيسي في مجال إنتاج المعلومات المحاسبية سواء الخاصة بالمالية العامة أو المحلية. ويسمح إنتاج هذه المعلومات بما يلي:

- ✓ الوصف الدقيق لعمليات الميزانية والعمليات المالية؛
- ✓ التقديم السريع للمعلومات الموثوق بها والضرورية المساعدة في اتخاذ القرار؛
- ✓ إعداد الوثائق الخاصة بتقديم المحاسبة<sup>1</sup>.

#### رابعا: الدور الإشرافي والرقابي للخزينة العمومية

الخزينة العمومية باعتبارها جهاز مالي عمومي يشرف على تنفيذ الميزانية العمومية، فهي تتابع وتجمع كل المعطيات التي لها علاقة بالعمليات المالية العمومية، وخاصة ما يتعلق باستخدام وصرف الإعتمادات الممنوحة، وحالة ووضع الصناديق، والحسابات المفتوحة الخاصة بالهيئات والمؤسسات العمومية لديها. كما تراقب الخزائن الولائية محاسبة المؤسسات العمومية، خاصة تلك التي لا تخضع للرقابة المسبقة من المراقبين الماليين، وهذه الرقابة قد تكون بفحص الوثائق المطلوب إحضارها إلى مراكزها دوريا (حالة الصندوق، الحساب الجاري للخزينة) أو الانتقال إلى المؤسسات وإجراء المراقبة ميدانيا<sup>2</sup>.

#### خامسا: هيكل الخزينة العامة في الجزائر

تنقسم الخزينة العمومية في الجزائر إلى مصالح مركزية وأخرى خارجية كما يلي<sup>3</sup>:

#### 1- المصالح المركزية

وتتكون من ما يلي:

- المديرية العامة للخزينة؛

1 أحمد مرغيت، مرجع سابق، ص:51.

2 منصور الزين، مرجع سابق، ص:67.

3 أحمد مرغيت، مرجع سابق، ص:51.

- المديرية العامة للمحاسبة؛
- العون المحاسب المركزي للخرينة؛
- الوكيل القضائي للخرينة.

## 2- المصالح الخارجية

تتكون من:

- المديريات الجهوية للخرينة؛
- الخزينة المركزية؛
- الخزينة الرئيسية؛
- الخزائن الولائية؛
- خزائن البلديات والقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية.

## المبحث الثاني: الإطار التقني للمحاسبة العمومية بالجزائر

تهدف القواعد التقنية للمحاسبة العمومية إلى وصف عملية تسجيل العمليات المالية للهيئات العمومية في الدفاتر والسجلات المحاسبية، وعرض الحسابات المتعلقة بها، وتحدد جميع هذه القواعد غالبا في مجموعة من التعليمات الصادرة عن وزارة المالية.

### المطلب الأول: الدفاتر والبطاقات المحاسبية

تتمثل الدفاتر والبطاقات المحاسبية الممسوكة من طرف كل عون من أعوان المحاسبة العمومية فيما يلي:

#### الفرع الأول: دفاتر المحاسب العمومي

##### أولا: دفتر القسائم

- وتسجل عليه كل التدفقات المالية التي ترد إلى المؤسسة، سواء كانت إيرادات (ضمن حسابات الميزانية)، أو تدفق مالي خارج عن إطار الميزانية، ويقوم هذا التسجيل بتوضيح المعلومات التالية:
- الرقم التسلسلي للقسمة؛
- المصدر (الطرف الذي دفع المبلغ)؛
- المبلغ (بالأرقام وكذا الموقوف بالأحرف)؛
- طبيعة التدفق ( عن طريق البريد أو الخزينة أو السيولة النقدية)؛
- رقم الحساب (الباب، المادة، الفقرة)؛
- البيان (الغرض من التدفق المالي)؛
- تاريخ التسجيل؛
- إمضاء الموظف.

كما يمكن للطرف الذي قام بدفع المبلغ أن يطلب أصل القسيمة (أما النسخة الثانية فتبقى في الدفتر)، وإذا كان استلام المبلغ عن طريق البريد أو الخزينة، فلا بد من الاحتفاظ بالإشعار بالدفع كوثيقة محاسبية مثبتة، مع كتابة رقم القسيمة عليه، كمرجع محاسبي<sup>1</sup>.

#### ثانيا: دفتر حساب البريد

تسجل كل القسائم التي تم استلام مبالغها عن طريق الحساب البريدي على هذا الدفتر مع بيان تاريخها، اسم الطرف الذي قام بدفع المبلغ، وأخيرا قيمة المبلغ التي تسجل على العمود المخصص للإيرادات (المبالغ المدفوعة لفائدة الحساب) كما تم تسجيل كل حوالات الدفع التي تم تسديدها خلال اليوم، عن طريق الصكوك البريدية، وعلى دفتر حساب البريد، مع بيان تاريخها (تاريخ التسجيل على الدفتر اليومي المكتبي) واسم المستفيد وكذلك قيمة المبلغ والتي تسجل على العمود المخصص للنفقات (المبالغ المسحوبة من الحساب). وأخيرا يأخذ رصيد الليلة السابقة وتضاف له المبالغ التي تم تسجيلها اليوم على عمود الإيرادات، ثم تطرح منه المبالغ التي تم تسجيلها اليوم على عمود النفقات، فيتم الحصول على الرصيد الجديد والذي هو رصيد الحساب البريدي على دفاتر المؤسسة.

#### ثالثا: دفتر حساب الخزينة

ويشبه إلى حد بعيد دفتر حساب البريد في شكله ومضمونه ودوره، إلا أنه غالبا ما يكون أقل منه حجما، وذلك لأن العمليات المالية التي تتم عن طريق حساب الخزينة يعتبر عددها قليلا بالنسبة للعمليات التي تتم عن طريق حساب البريد<sup>2</sup>.

#### رابعا: الدفتر اليومي المكتبي

تسجل فيه حوالات الدفع ويعطي الوضعية المالية الشاملة للمؤسسة إضافة إلى أنه يسمح للمحاسب العمومي بالتأكد من صحة تسجيلاته المحاسبية.

#### خامسا: دفتر الحسابات الخارجية عن إطار الميزانية

وتسجل عليه القسائم الخاصة بالحسابات الخارجة عن إطار الميزانية، وذلك بتسجيل رقم القسيمة وتاريخها ومبلغها وكذلك اسم الطرف الذي قام بعملية الدفع، مع تسجيل كل مبلغ على العمود المخصص للحساب المتعلق به في جانب الإيرادات، وعند القيام بتسوية وضعية أي مبلغ من هذه المبالغ يتم تسجيله على جانب النفقات، وهي نفس العمود الخاص بنفس الحساب الذي سجل فيه المبلغ في جانب الإيرادات، مع توضيح رقم الدفع واسم المستفيد منها منذ تاريخها.

1 الأسود الصادق، المحاسبة العمومية كأداة تسيير ومراقبة، دراسة حالة المعهد الوطني للتعليم العالي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 93/92، ص:23.

2 الأسود الصادق، المحاسبة العمومية كأداة تسيير ومراقبة، مرجع سابق، ص:27.

ويسمح هذا الدفتر بتحديد رصيد كل حساب مع الحسابات الخارجة عن إطار الميزانية، كما يسمح بوضع قائمة تفصيلية بالمبالغ التي لم تتم تسوية وضعيتها لسبب أو لآخر<sup>1</sup>.

#### سادسا: دفتر الأستاذ

تسجل العمليات المحاسبية حسب النظام الكلاسيكي في اليومية العامة، وهذا بذكر تاريخ العملية، الشرح، الحساب المدين، الحساب الدائن، ومبالغ العملية، ثم نرحل كل هذه العمليات إلى دفتر آخر هو دفتر الأستاذ. دفتر الأستاذ هو عبارة عن سجل تسجل فيه مبالغ الحسابات شهريا، وذلك بتخصيص كل صفحة من صفحاته لحساب الخزينة الواردة في كتاب مجموعة حسابات الخزينة، التي يمسكها المحاسب العمومي على مستوى خزينة الولاية (T.W)، وتكون هذه الحسابات مترتبة ترتيبا تصاعديا من صفحة لأخرى.

#### الفرع الثاني: البطاقات المحاسبية للمحاسب العمومي

##### أولا: بطاقة متابعة النفقات

وهي خاصة بكل حساب من حسابات النفقات المسجلة على الميزانية ويسجل عليها الاعتماد المفتوح للحساب، وبعد تسجيل كل نفقة يتم طرح مبلغ هذه الأخيرة من آخر رصيد لنستنتج رصيد جديد، مما يسمح بمتابعة عملية تسديد النفقات حتى لا تكون هناك أي تجاوزات للإ اعتمادات المفتوحة، وحتى لا يتم تسجيل أية نفقة في غير الحساب المخصص لها.

##### ثانيا: بطاقة متابعة التسديدات

عندما يستلم المحاسب العمومي سند تحصيل من الأمر بالصرف، وبعد أن يتكفل به بناء على المادة 35 من القانون 90-21 والتي نصت على أنه "يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات.

وفضلا عن ذلك، يجب عليه على الصعيد المادي مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات، وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها.

على المحاسب العمومي أن يقوم بتبليغ سند الإيراد " سند التحصيل" إلى المدين، ليشعره بوجوب تسديد المبلغ، وهذا تنفيذا لما تنص عليه المادة 69 من القانون 90-21 " يبلغ المحاسبون العموميون أوامر تحصيل الإيرادات إلى المدينين بها بعد التكفل بها، وتنفيذ حسب الإجراء المنصوص عليه في المادة 50 أعلاه" أي المادة 50 من قانون 90-21.

وبهدف متابعة تسديدات المدين لمبلغ دينه لفائدة المؤسسة، يقوم المحاسب العمومي بفتح بطاقة متابعة التسديدات، والتي تشتمل على المعلومات التالية:

- السنة المالية التي صدر فيها السند؛

<sup>1</sup> الأسود الصادق، المحاسبة العمومية كإداة تسيير ومراقبة، نفس المرجع السابق، ص:31.

- رقم السند وتاريخ إصداره؛
- اسم ولقب المدين وعنوانه الشخصي؛
- مبلغ المدين.

وبعد كل عملية تسديد يقوم بها المدين تسجل على نفس البطاقة المعلومات التالية:

- رقم القسط المسدد؛

- رقم القسيمة وتاريخها؛

- رقم القسط المدفوع؛

- المبلغ المتبقي<sup>1</sup>.

#### ثالثاً: بطاقات التقييد Fiches d'écriture

هناك نوعان من بطاقات التقييد وهما<sup>2</sup>:

- بطاقة النفقات Fiche de dépense

- بطاقة الإيرادات Fiche de recette

#### - بطاقة النفقات

بطاقة النفقات هي عبارة عن وثيقة صغيرة الحجم بلون أحمر تستعمل لتسجيل الحسابين الدائن والمدين المعنيين بالنفقة. وتقسم بطاقة النفقات إلى ثلاث خانات، حيث نجد في الخانة الأولى الحساب المدين (débit) ثم في الخانة الثانية المبلغ وفي الخانة الثالثة الحساب الدائن (crédit).

يسجل في الجهة المدينة إحدى حسابات النفقة المعنية، بينما يسجل في الجهة الدائنة الأخرى، أي بحسب طبيعة العملية.

وفي أسفل الورقة نجد تاريخ العملية، سبب العملية ثم تأشيرة مصلحة المحاسبة.

#### - بطاقة الإيرادات

بطاقة الإيرادات هي عبارة عن وثيقة تشبه إلى حد بعيد بطاقة النفقات وتختلف معها في أن لونها أخضر. كذلك يسجل عليها في الجانب الدائن إحدى حسابات الإيرادات المعنية بينما يسجل في الجانب المدين إحدى حسابات الصناديق المالية والحسابات المعنية حسب طبيعة الإيراد.

تستعمل بطاقات التقييد لتسجيل حسابات النفقات والإيرادات في الجدول التجميعي رقم 06.

وعليه يتبين أن لكلتا البطاقتين، النفقات والإيرادات، أهمية في العملية المحاسبية حيث تسجل فيهما مبالغ الحسابين المدين والدائن على التوالي.

<sup>1</sup> الأسود الصادق، المحاسبة العمومية كأداة تسيير ومراقبة، مرجع سابق، ص:34.

<sup>2</sup> سكوتي خالد، الدور التكاملي بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، رسالة ماجستير في القانون، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2013/2012، ص:73.

**رابعا: ورقة التصحيح للبطاقة التقييمية**

تستعمل ورقة التصحيح للبطاقة التقييمية لتصحيح الأخطاء التي تقع بالزيادة أو النقصان لمبالغ الحسابات وذلك بتدعيم الحساب الناقص وتخفيض الحساب الذي وقع فيه زيادة في المبالغ. بحيث تسجل الزيادة لمبلغ النقص في جهة المدين من كتابة رقم الحساب المعني، ويتم تسجيل نقص للحساب الآخر في جهة الدائن أو العكس بحسب الحالة. مع ضرورة الإشارة إلى تاريخ اليومية التي وقع فيها الخطأ بالإضافة إلى الإشارة إلى الشهر الذي وقع الخطأ فيه.

**الفرع الثالث: كشوفات عمليات الجداول التجميعية**

تتنوع كشوفات عمليات الجداول التجميعية إلى كشف عمليات الجدول التجميعي رقم 06، وكشف عمليات الجدول التجميعي رقم 07، وكشف عمليات الجدول التجميعي رقم 08<sup>1</sup>.

**أولاً: كشف عمليات الجدول التجميعي رقم 06 (TR6)**

كشف عمليات الجدول التجميعي رقم 06 هو وثيقة رسمية تدعى باختصار TR6، وتستعمل لتسجيل حسابات النفقات المدينة وحسابات الإيرادات الدائنة بناء على المعطيات المتحصل عليها من بطاقات التقيد وعلى الوثائق المثبتة. تسمح هذه الوثيقة بمعرفة حجم النفقات التي تم دفعها عن طريق الخزينة لصالح الجهات المعنية وإجمالي الإيرادات المتحصل عليها كل يوم. وتتم عمليات التسجيل في وثيقة تسمى TR6 يوميا.

**ثانيا: الجدول التجميعي رقم 07 (TR7)**

تمثل الجدول التجميعي رقم 07 (TR7) في دفتر كبير الحجم يتم نقل كل الحسابات إليه من وترتيب تصاعدي TR6 في نهاية كل يوم، ويتم جمع كل عشرية على حدا، بمعنى تجمع ثلاث عشريات في الشهر، ودائما تخصص الصفحة الأولى من الدفتر للحسابات المدينة (débits) والصفحة الثانية للحسابات الدائنة (crédits).

وبعد تسجل كل عشرية، يتم جمع المبالغ لليوميات العشر المسجلة أفقيا لكل حساب من الحسابات التي تم تسجيلها، وتوضع في الخانة الموالية لليوم العاشر (الموالية لكل عشرية).

**ثالثا: الجدول التجميعي رقم 08 (TR8)**

الجدول التجميعي رقم 08 هو دفتر يشبه إلى حد بعيد TR7 مع بعض الاختلافات، بحيث يتم التسجيل في TR8 بعد كل عشرية أي تنقل العشريات الثلاثة المسجلة في TR7 إلى TR8 إضافة إلى اليومية الإضافية التي يتم تسجيلها مباشرة.

<sup>1</sup> سكوتي خالد، الدور التكاملي بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، مرجع سابق، ص:74.

يتضح من كل هذا دور كشوفات عمليات الجداول التجميعية TR6 و TR7 و TR8 في تقييد كل العمليات المحاسبية بصورة يومية ثم عشرية فمجموع العشريات الثلاث زيادة على اليومية الإضافية التي يتم تسجيلها مباشرة .

#### الفرع الرابع: السجلات المحاسبية

##### أولاً: سجل الإيرادات والنفقات

سجل الإيرادات التسجيل فيه يكون بناء على دفتر القسائم، أما سجل النفقات فيشبه إلى حد بعيد سجل الإيرادات ويتم فيه تسجيل النفقات (حوالات الدفع)<sup>1</sup>.

#### الفرع الخامس: بطاقات ودفاتر وسجلات الأمر بالصرف

##### أولاً: بطاقة الالتزام

وهي وثيقة محاسبية، والتي لا يتم صرف أي نفقة من الميزانية إلا بإصدارها وتأشيرتها من طرف المراقب المالي.

لبطاقة الالتزام ثلاثة أنواع، بطاقة الالتزام الخاصة بميزانية التسيير، بطاقة الالتزام بالمناصب المالية، بطاقة الالتزام الخاصة بميزانية التجهيز<sup>2</sup>.

##### ثانياً: بطاقة متابعة النفقات

وتفتح لكل حساب حيث تكون خاصة بحوالات الدفع التي يصدرها الأمر بالصرف الذي يسجلها قبل تسليمها إلى المراقب المالي.

##### ثالثاً: بطاقة المورد

تفتح لكل مورد تتعامل معه المؤسسة، بطاقة المورد، وذلك على مستوى الأمر بالصرف، وتسجل عليها المعلومات التالية:

- اسم المؤسسة؛

- السنة المالية؛

- بيان المورد ( الاسم والعنوان ورقم السجل التجاري ورقم الهاتف ورقم الحساب البريدي).

عند إصدار حوالة الدفع وبناء على اسم المستفيد، يمكن تحديد بطاقة المورد، فتسحب ويسجل عليها: رقم الحوالة ورقم الفاتورة وتاريخها ومبلغها وكذلك الرقم المرجعي للطلبية.

##### رابعاً: بطاقة الطلبية

تستعمل بطاقة الطلبية لطلب تمويل المؤسسة بما تحتاجه من طرف المردود، وتحمل البطاقة المعلومات التالية:

<sup>1</sup> آسيا قمو، مرجع سابق، ص:43.

<sup>2</sup> المديرية الجهوية للميزانية ببيشار، مطوية بعنوان مضمون بطاقة الالتزام كيفية مراقبتها وترتيبها، ماي 2012، ص:01.



- اسم المورد؛
- اسم المؤسسة؛
- نوعية البضاعة، سعرها، كميتها، ومبلغها الإجمالي؛
- تأشيرة المراقب المالي؛
- تاريخ التمويل (التوزيع)؛
- مكان التوزيع؛
- رقم الطلبية وتاريخ إعدادها.

تسحب الطلبية على أربعة (4) نسخ من طرف الأمر بالصرف ويرسلها إلى المورد ليضع عليها نوع البضاعة ومبالغها، لترد بعد ذلك إلى الأمر بالصرف الذي يقوم بتسجيل مبلغ الطلبية على بطاقة الالتزام، ثم يعيدها للمورد ليتم إعداد الفاتورة التي تدفع رفقة بطاقة الالتزام ونسخة من الطلبية للمراقب المالي للتأشير عليها، ثم ترد للأمر بالصرف الذي يعد بطاقة الأمر بالدفع ويرسلها للمحاسب العمومي ليقوم بعملية الدفع<sup>1</sup>.

#### خامسا: سجل النفقات

من خلال سجل النفقات يتمكن الأمر بالصرف من معرفة المبالغ التي صرفها لكل حساب ومتابعتها إلى أن يتم تسديدها من طرف المحاسب العمومي<sup>2</sup>.

#### سادسا: سجل الجرد

وهو سجل مرقم، تسجل عليه كل ممتلكات المؤسسة من تجهيزات ولوازم لا تستهلك في حينها، مثل السيارات والأجهزة الإلكترونية وتجهيزات المكتب من مكاتب وكراسي لا تسمح باختفائه بسهولة، كما يسجل هذا المرجع على سجل الجرد للمؤسسة.

#### سابعا: دفتر سندات التحصيل

وهو دفتر تسجل عليه سندات التحصيل التي يصدرها الآمرون بالصرف، وذلك بتسجيل المعلومات التالية<sup>3</sup>:

- رقم سند التحصيل وتاريخ إصداره؛
- السنة المالية؛
- اسم ولقب المدين وعنوانه الشخصي؛
- مبلغ الدين.

1 خالد السكوتي، الدور التكاملية بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، مرجع سابق، ص:50.

2 أسيا قمو، مرجع سابق، ص:43.

3 الأسود الصادق، المحاسبة العمومية كأداة تسيير ومراقبة، مرجع سابق، ص:39.

**الفرع السادس: دفاتر وكيل الصرف****أولاً: دفتر حساب الخزينة**

ويحتوي على جانبين: الجانب الأول: جانب المدفوعات، وتسجيل فيه البضائع التي تم دفعها لفائدة حساب وكيل الصرف، مع تحديد مصادرها. أما الجانب الثاني، فهو المسحوبات، وتسجل فيه المبالغ المسحوبة منه، مع تحديد رقم الصك وهوية الساحب لكل مبلغ.

ويسمح هذا الدفتر لوكيل الصرف بمتابعة حركة أموال حساب الخزينة الموضوع تحت تصرفه، والذي يعتبر هو المسؤول الأول عليه.

**ثانياً: دفتر متابعة النفقات**

وتسجل عليه كل النفقات التي تم تسديدها نقداً من طرف وكيل الصرف، بحيث تسجل كل نفقة على عمود الحساب الخاص بها. حسب طبيعتها، مما يسمح لوكيل الصرف بتحديد إجمالي النفقات الخاصة بكل حساب حتى لا يتجاوز السقف المحدد له قانوناً، والذي يتمثل في نسبة 25 % من الاعتماد المقترح لكل حساب.

**الفرع السابع: دفاتر المراقب المالي**

يقوم المراقب المالي بمسك بطاقة متابعة النفقات وهي مشابهة تماماً لتلك التي يمسكها الأمر بالصرف، وهي تساعد المراقب المالي على التأكد بنفسه من عدم تجاوز الأمر بالصرف للإعتمادات المفتوحة في إطار ميزانية المؤسسة.

حيث أن المراقب المالي لا يضع تأشيرته إلا بعد مراجعة البطاقة المتعلقة بموضوع النفقة والتأكد من توفر الاعتماد الكافي والذي يسمح للمحاسب العمومي بتسديد مبلغ النفقة، أما إذا كان رصيد البطاقة لا يسمح بتغطية إجمالية لمبلغ حوالة الدفع فإن المراقب المالي يعيد الحوالة إلى الأمر بالصرف مع تسجيل الملاحظة التالية مرفوضة لعدم توفر الاعتماد الكافي<sup>1</sup>.

**المطلب الثاني: محاسبة العمليات المالية العمومية**

إضافة إلى القواعد القانونية المتعلقة بالترخيص الميزاني وتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية ومراقبتها، تتضمن المحاسبة العمومية قواعد تقنية تسمح ببيان (أو وصف) هذه العمليات وتسجيلها.

وإذا كان الاتجاه السائد حالياً في أغلب البلدان التي تطبق نظام المحاسبة العمومية هو تقريب هذه الأخيرة (المحاسبة العمومية) من المحاسبة التجارية (أو المحاسبة الخاصة) ومحاولة الوصول إلى المزوجة بينهما، فإن القواعد التقنية للمحاسبة العمومية لا تزال (لاسيما في الجزائر) بعيدة نسبياً عن تلك الخاصة بمحاسبة الشركات والمؤسسات الصناعية والتجارية.

<sup>1</sup> الأسود الصادق، المحاسبة العمومية كأداة تسيير ومراقبة، نفس المرجع السابق، ص: 42.

حسب التصنيف الوارد في المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 سالف الذكر، فإن المحاسبة الخاصة بالهيئات العمومية تتكون من محاسبة إدارية يمسكها الآمرون بالصرف من جهة، ومن محاسبة عامة، ومحاسبة خاصة بالمواد والقيم والسندات، ومحاسبة تحليلية يمسكها المحاسبون العموميون، من جهة أخرى<sup>1</sup>.

### الفرع الأول: على مستوى هيئات الدولة المركزية وأهمها خزانة الدولة

انطلاقاً من الفصل بين المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف وتلك التي يمسكها المحاسب العمومي يتم تطبيق هذا المبدأ أيضاً على هيئات الدولة المركزية والهيئات العمومية. حيث يقوم الآمرون بالصرف بملك محاسبة إدارية تسمح بمتابعة تنفيذ عمليات الميزانية حيث يتم تسجيل العمليات على أساس القيد البسيط وتعرض المحاسبة الإدارية ما يلي:

بالنسبة لعمليات الإيرادات: تظهر الديون التي تم معاينتها وإثباتها وتصنيفها، وأصدرت أوامر تحصيلها وأيضاً تظهر التخفيضات وعمليات الإلغاء الخاصة بتحصيل بعض الإيرادات وعمليات التحصيل وقبض الإيرادات.

بالنسبة لعمليات النفقات: تظهر المحاسبة الإدارية والالتزامات وأوامر الصرف، وأيضاً تتضمن المحاسبة الخاصة بالاستثمارات العمومية.

بينما يملك محاسبو الدولة محاسبة خاصة بهم تتركز على أساس تعليمات مرتبطة بمحاسبة الخزانة. ويتم تسجيل العمليات فيها على أساس القيد المزدوج وفق نظام التسيير السنوي والإجراءات المركزية المحاسبية أي تركيز وتسجيل كل العمليات في مركز واحد أي على مستوى الخزانة الرئيسية<sup>2</sup>.

### أولاً: نظام التسيير السنوي

يقوم هذا النظام (المسمى كذلك بالأساس النقدي) على أساس تسجيل مجمل العمليات المالية في حساب السنة التي تم خلالها تنفيذ هذه العمليات، بغض النظر عن الميزانية التي أقرتها ورخصت بها، أي أن الإيرادات المقبوضة فعلاً والنفقات المقبولة دفعها بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي بين أول جانفي و31 ديسمبر هي التي تلحق بالسنة المالية المعنية. وعليه، فإن العمليات المقررة في الميزانية وغير المنتهية في 31 ديسمبر يتم ترحيلها إلى حساب السنة اللاحقة، حيث أنه عند هذا التاريخ، تعتبر السنة المالية مختتمة، وبالتالي لا يمكن مبدئياً إلحاق أي عملية بها منقذة بعد ذلك التاريخ<sup>3</sup>.

وطبقاً لأحكام المادة 07 من القانون رقم 84-17، والمادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313، فإن العمليات المالية للإدارات التابعة للدولة، وتلك المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزانة والميزانيات الملحقه تسجل وفق نظام التسيير السنوي، حيث " تدرج في ميزانية السنة المالية، الإيرادات المحصلة فعلاً، وكذا النفقات

1 محمد مسعي، مرجع سابق، ص: 111.

2 خماس حسين، مرجع سابق، ص: 34.

3 محمد مسعي، نفس المرجع السابق، ص: 124.

المقبول دفعها بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي خلال السنة المدنية المناسبة". وهو نظام تسيير سنوي صرف. فتاريخ قفل الالتزام بنفقات التسيير قد حدد بيوم 10 ديسمبر من السنة المعنية ( المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالرقابة القبلية للنفقات الملتزم بها)، مع تمديد هذا التاريخ إلى 20 ديسمبر من نفس السنة بالنسبة لنفقات التجهيز، والنفقات المسددة عن طريق وكالات التسيقات، وبعض النفقات الأخرى المتعلقة بمرتبات أجور المستخدمين، بينما حدد تاريخ قفل وإصدار أوامر وحوالات الدفع يوم 25 ديسمبر من السنة المعنية. أما تحصيل الإيرادات، فإنه يستمر، كقاعدة عامة إلى آخر يوم من السنة المالية. وعليه فإن الحساب العام للدولة (المفروض إعداده بعد نهاية كل سنة مالية) لا يشمل سوى العمليات المنجزة خلال السنة المدنية<sup>1</sup>.

### ثانيا: نظام الحسابات السنوية

عند إقفال حسابات السنة المالية يقوم المحاسبون العموميون بمختلف الهيئات العمومية بإعداد حسابات التسيير التي تتضمن كل العمليات (عمليات الميزانية، وعمليات الخزينة) المنجزة من طرفهم أو من محاسبين عموميين ملحقين بهم.

ويعتبر حساب التسيير لأي محاسب عمومي وثيقة يعرض فيها بصورة رقمية مجمل العمليات المنجزة من طرفه خلال السنة المالية المنتهية، حيث يقدم المحاسب حساب التسيير إلى قاضي الحسابات مجلس المحاسبة (cour des comptes) لمراجعتها والتصديق عليها.

ومن خلال التطابق الذي يجب أن يكون بين القيود المحاسبية التي تظهر في السجلات اليومية ودفتر الموازنة العامة من جهة ومستندات الإثبات من جهة أخرى، وبذلك يمكن حساب التسيير المحاسب من إثبات الصحة القانونية والمادية للعمليات المنجزة<sup>2</sup>.

### ثالثا: دليل حسابات الخزينة

يرجع صدور أول دليل حسابات لمحاسبة الخزينة إلى الأمر 65-320 الصادر في 31-12-1965 والمتضمن في قانون المالية لسنة 1965. إضافة إلى ذلك الإجراءات الواردة في المرسوم التنفيذي رقم 91-313 الصادر في 07-09-1991 الذي ينص على أن تسجيل عمليات الدولة وفق مبدأ القيد المزدوج بناء على القواعد والتوجهات أو التعليمات الصادرة من وزير المالية ويلاحظ أن ترتيب وتصنيف وتنظيم دليل حسابات الخزينة تم على أساس عشوائي ومبوبا على أساس طبيعة العملية.

يتضمن دليل حسابات الخزينة مجموعة الحسابات الخاصة المرخص بها للمحاسبين العموميين باستخدامها عند تسجيل العمليات المنفذة. ويعتبر دليل الحسابات أحد الوسائل الهامة التي تستخدمها المديرية العامة للمحاسبة العمومية بالإدارة المركزية للخزينة، حيث يسمح هذا الدليل بالقيام بعمليات تجميع للبيانات بصورة

<sup>1</sup> محمد مسعي، مرجع سابق، ص:127.

<sup>2</sup> خماس حسين، تطوير وملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة عنابة، العدد:2011/05، ص:144.

إحصائية على مستوى مركزية، ويساعد هذا الدليل في توفير المعلومات الضرورية لتسيير خزينة الدولة عند تنفيذ قانون المالية<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: الخطوط العريضة لدليل حسابات الخزينة

تعتبر المحاسبة وسيلة الإدارة الأساسية لتسجيل العمليات التي تسمح للسلطات بالرقابة والإطلاع على تنفيذ العمليات. فعلى مستوى الجماعات المحلية، مثلا تقدم المحاسبة العمومية وصفا للعمليات الميزانية وعمليات الخزينة، ثم إصدار مدونة أو دليل حسابات خاصة بالمحاسبة العمومية الخاصة بالخزينة متضمنة في الأمر رقم 65-320 الصادر في 31-12-1965 في قانون المالية لسنة 1965<sup>2</sup>.

### أولا: موضوع المحاسبة العامة للخزينة

ويتمثل في تسجيل وعرض ما يلي:

- 1- عمليات الإيرادات والنفقات للميزانية العامة والحسابات الخاصة؛
- 2- عمليات الخزينة التي تشمل عمليات السيولة النقدية وعمليات القيم المنقولة وعمليات تسيير الأموال المودعة من طرف مراسلي ووكلاء الخزينة- الإصدار- تسيير عمليات تسديد القروض الدولية؛
- 3- متابعة حركة الأموال والتسويات بين المحاسبين عند تنفيذ عمليات الخزينة وتجميعها ودمجها في الخزينة المركزية؛
- 4- نتائج تنفيذ الميزانية ونتائج عمليات الخزينة؛
- 5- عرض وضعية القروض (ديون) الدولة.

### ثانيا: موضوع دليل حسابات الخزينة

ويتألف دليل حسابات الخزينة من مجموعة حسابات خاصة التي يستخدمها المحاسبون لتسجيل العمليات التي تقوم بها الخزينة أو التي تحدث على مستوى الخزينة. ويسمح دليل الخزينة بالمساعدة في تسيير خزينة الدولة والرقابة على تنفيذ قانون المالية.

### ثالثا: بنية دليل حسابات الخزينة

تتكون مدونة حسابات الخزينة من ثمانية مجموعات مرقمة من (1) إلى (8) بحيث يمثل الرقم الأول لكل حساب المجموعة التي ينتمي إليها، وتتمثل فيما يلي:

- ✓ المجموعة (1): الصندوق والحافطة المالية؛
- ✓ المجموعة (2): عمليات الميزانية؛
- ✓ المجموعة (3): عمليات الخزينة؛
- ✓ المجموعة (4): ودائع الهيئات المكتتبة لدى الخزينة؛

<sup>1</sup> خماس حسين، نفس المرجع السابق، ص: (144-145).

<sup>2</sup> خماس حسين، تطوير المحاسبة العمومية (الحكومية) لزيادة فعالية رقابة أنشطة الوحدات الحكومية وقياس أدائها في الجزائر، مرجع سابق، ص: (37-36).

- ✓ المجموعة (5): عمليات تحت التسوية؛
- ✓ المجموعة (6): النتائج؛
- ✓ المجموعة (7): الديون المضمونة من الدولة؛
- ✓ المجموعة (8): الحقوق؛
- ✓ تجدر الإشارة إلى أنه توجد مجموعة (9) تتضمن القيم (قسمة السيارات... إلخ)

#### رابعاً: تصنيف حسابات المدونة

تحتوي مدونة حسابات الخزينة على أصناف متعددة من الحسابات، والتي تتنوع بتنوع العمليات المالية، ويمكن تصنيفها على النحو الآتي:

- 1- الحسابات المالية؛
- 2- حسابات التسديد؛
- 3- الحسابات الوسيطة؛
- 4- حسابات التقييد النهائي؛
- 5- حسابات التقييد المؤقتة؛
- 6- حسابات تسوية الإيرادات والنفقات؛
- 7- حسابات التحويل.

#### خامساً: ترقيم حسابات المدونة

##### 1- الحساب العام

يتفرع من داخل كل مجموعة من مجموعة الحسابات حساب عام، يجمع عمليات ذات طبيعة خاصة مختلفة لكن ذات ميزة موحدة عامة. يتشكل الحساب العام من الرقمين الأولين، الرقم الأول يمثل مجموعة الحسابات العامة، أما الرقم الثاني فيمثل تفرعات الحساب العام والذي يتفرع من 10 إلى 91.

##### 2- القسم

الحسابات العامة تتجزأ إلى أقسام مختلفة في حسابات يحتوي على ثلاثة أرقام. الرقمين الأولين يمثلان الحساب العام، أما الرقم الثالث فيمثل تفرعات القسم. إن الأقسام تجمع العمليات حسب طبيعتها أو تنظيمها. على سبيل المثال: الحساب رقم 312 يبين أنه من المجموعة الثالثة: "عمليات الخزينة"، وأكثر دقة الحساب العام 31: " الحساب العام للخزينة- تنفيذ الإيرادات". وفي هذه الحالة تم تحديد حساب الإثبات الرئيسي.

## 3- الحساب الخاص

وهي الحسابات الفرعية للحساب العام، والتي تمثل الحسابات المشخصة والفردية لكل عملية مالية، بحيث تختلف وتتفرع هذه الحسابات باختلاف وتنوع طبيعة العمليات المسجلة، ويمكن في حالة الضرورة تمديد تفرع الحساب الثانوي إلى ثلاث أرقام نظامية من أجل التسجيل الدقيق لكل العمليات<sup>1</sup>.

## الفرع الثالث: المحاسبة العمومية على مستوى الجماعات المحلية

## أولاً: على مستوى البلديات

بالنسبة للبلدية، وبعد العمل بالمخطط المحاسبي لسنة 1967 والذي كان مستلهما، في الخطوط العريضة، من المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PSG) لسنة 1957، تم في سنة 1984، إعداد مخطط محاسبي بلدي جديد مستلهم من المخطط المحاسبي الوطني (المرسوم رقم 84-17 المؤرخ في 17 مارس 1984 والمحدد لقائمة مصاريف البلديات وإيراداتها، والقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 22 جانفي 1985، والتعليمة الوزارية ب2، المتعلقين بتطبيق هذا المرسوم)، والشروع في العمل به تدريجياً؛ حيث أنه لا يزال غير مطبق على البلديات خارج مقرات الولايات والدوائر.

فالإطار المحاسبي الذي أتى به هذا المخطط يعتمد تبويبا لنفقات وإيرادات البلدية حسب طبيعتها وحسب المصلحة (قسم التسيير) أو البرنامج (قسم التجهيز والاستثمار) في نفس الوقت، أما مدونة الحسابات *Nomenclature des comptes*، فإنها تتشكل من سبع فئات *Classes* حيث تقتبس من المخطط المحاسبي الوطني الفئات التالية، وذلك بعد تعديلها بما يتلائم مع خصوصيات المحاسبة العمومية.

1- الفئة 01: الأموال الخاصة *Fonds propres*

ويحتوي على خمسة حسابات لتسجيل وسائل تمويل البلدية لتجهيزاتها، إضافة إلى الحركات المالية للاستثمار الاقتصادي.

2- الفئة 02: الاستثمارات *Invstissements*

وتشتمل على ستة حسابات لتسجيل عمليات اقتناء أو التنازل عن ممتلكات البلدية الثابتة والمنقولة، وكذا عمليات إنشاء وصيانة هذه الممتلكات.

3- الفئتان 06 و 07 الأعباء والموارد بطبيعتها *Charges et produits par nature*

وتتفرع كل فئة منها إلى ستة حسابات لتسجيل الأعباء والموارد المتعلقة بتسيير مصالح البلدية لسنة مالية. وعليه فإنه لا يمكن تسجيل أي عملية خاصة بالتجهيز والاستثمار، أو الأعباء والموارد الخاصة بالسنوات المالية السابقة في حسابات هذين الفئتين.

<sup>1</sup> آمال حاج جاب الله، مرجع سابق، ص: 771.

**4- الفئة 08: النتائج Résultats**

وتتضمن ثلاثة حسابات: الحساب 82- نتائج السنوات المالية السابقة، والحساب 83 - الاقتطاع من إيرادات التسيير ( التمويل الذاتي للتجهيز والاستثمار)، والحساب 85- نتيجة السنة المالية (ارتفاع أو انخفاض رأس المال العام للبلدية Fonds de roulement )

**5- الفئة 0: إحصائيات Statistiques**

والتي تحتوي على الحساب الوحيد 06- فائض التجهيز والاستثمار، حيث تسجل فيه نتائج قسم التجهيز والاستثمار من الميزانية.

**6- الفئة 09: تحليلية Analytique**

وتتضمن مجموعات المصالح والبرامج والعمليات خارج البرامج. وقد تم إنشاء هذه الفئة لتحقيق هدف مزدوج: معرفة كلفة ودرجة تقدم إنجاز مختلف برامج التجهيزات والاستثمار، من جهة وعرض الإيرادات والنفقات حسب مجموعات المصالح، من جهة أخرى. كما تسمح هذه الفئة بتحديد نتائج كل مجموعة أو مجموعة فرعية<sup>1</sup>.

**ثانيا: على مستوى الولايات**

تستند مدونة الحسابات الخاصة بالولاية على التعليمتين: w1 و w2، وتتضمن قسم التجهيز في الميزانية وقسم التسيير بالنسبة للنفقات والإيرادات الدائمة للولاية، و تشمل هذه الأقسام ما يلي<sup>2</sup>:

- النفقات والإيرادات من التجهيزات العمومية؛

- النفقات والإيرادات؛

- حركات الأموال الجارية بين الولاية ووحداتها الاقتصادية.

فيما يتعلق بالمخطط المحاسبي الولائي لسنة 1970 (المرسوم رقم 70-154 المؤرخ في 22 أكتوبر 1970 والمحدد لمدونة نفقات وإيرادات الولاية، والقرار الوزاري المشترك رقم 12036 المؤرخ في 12 ديسمبر 1970 والمتعلق بتطبيق هذا المرسوم) المعمول به حاليا، فإنه لا يختلف عموما، عن المخطط المحاسبي البلدي، هذا الأخير الذي يعتبر مستنساخا منه إلا في وجود بعض الاختلافات البسيطة المتعلقة بخصوصيات كل من الجماعتين المحليتين<sup>3</sup>.

**الفرع الرابع: على مستوى المؤسسات العمومية**

أما الإطار المحاسبي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، فهو مستمد أساسا من الإطار المحاسبي العام للدولة، مع إجراء التعديلات الضرورية المتعلقة بطبيعة نشاط هذه المؤسسات واختلاف عملياتها المالية.

<sup>1</sup> محمد مسعي، مرجع سابق، ص: (114-115).

<sup>2</sup> Ali BISSAAD, Comptabilité publique: **Budgets, Agents et Comptes**, Ecole Nationale des Impôts, 1<sup>ère</sup> édition. Février 2001, p :140.

<sup>3</sup> محمد مسعي، مرجع سابق، ص: 117.



تبقى العلاقة بين المخططات المحاسبية لمختلف الهيئات العمومية والمخطط المحاسبي الوطني محدودة، فإنه بالرجوع إلى المخطط المحاسبي البلدي، الذي أخذناه كنموذج لتقديم لمحة عامة عن الإطار المحاسبي للهيئات العمومية، نجد أن الفئة 1 الأموال المخصصة، لا تتضمن الحسابات المتعلقة برأس المال، الاحتياطات، المؤونات، وكذا النتائج قيد التخصيص. وفي الفئة 2 الاستثمارات، لا يوجد حساب خاص بالاستهلاكات Amortissements، على الرغم من أن الفئة 6 الأعباء، تتضمن الحساب 68 المخصصات لحساب الاستهلاك والمؤونات.

يبقى استعمال هذا الحساب (68)، وكذا فتحه في فئة الاستثمارات، مرهونا بالانتقال إلى طريقة المحاسبة بالاستحقاق التي تعتمد على تسجيل عناصر الاستثمارات حسب قيمتها الحقيقية، أي بعد حذف قيمة مخصصات الاستهلاك منها والتي تمثل تلف وقدم تلك العناصر مع مرور الزمن، وليس حسب قيم حفظها، كما هو معمول به حالياً<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية سنة 1995 إلى غاية 2006

يعد الإطار المحاسبي لأي هيئة عمومية، أساسا في مخططها المحاسبي، وهذا الأخير هو عبارة عن مدونة لمختلف الحسابات المقررة لتسجيل العمليات المالية، وتقديم عروض شاملة وواضحة عنها، وهذا من خلال فرض قواعد موحدة لاستعمال تلك الحسابات. وهو بذلك يعد وسيلة هامة للإعلام والرقابة، فبالنسبة للدولة، وفي إطار برنامج إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية الذي شرعت وزارة المالية في تنفيذه منذ سنة 1995، تم إعداد إطار محاسبي جديد يهدف أساسا إلى التطبيق التدريجي للمحاسبة بالاستحقاق Comptabilité patrimoniale (بدلا من محاسبة الصندوق Comptabilité de caisse المعمول بها حاليا)، من جهة، وتحسين بيان العمليات المالية، وتقديم عروض شاملة ودورية عنها، تكون أكثر وضوحا وملائمة، كمعلومات للسلطات العمومية ومختلف المستعملين لها، من جهة أخرى.

وقد شرع في إصلاح النظام المحاسبي للدولة على ثلاث مراحل. ففي المرحلة الأولى، جرى التصميم لمشروع إصلاح الإطار المحاسبي للدولة. بينما تم، في المرحلة الثانية، إعداد الجانب التقني لهذا المشروع. أما المرحلة الثالثة، فقد خصصت لاختبار النظام المحاسبي الجديد.

وقد حدد تاريخ أول جانفي من سنة 2003 للشروع في التطبيق التدريجي للمخطط المحاسبي الجديد للدولة، إذ من المقرر أن لا يشمل هذا التطبيق، في البداية، سوى الحسابات المقابلة للمدونة القديمة لحسابات الخزينة العمومية، وكذا الحقوق المثبتة في مجال الإيرادات<sup>2</sup>.

1 محمد مسعي، نفس المرجع السابق، ص: 117.

2 محمد مسعي، مرجع سابق، ص: 113.

**المطلب الأول: دواعي وأسباب عصنة النظام المحاسبي العمومي**

**الفرع الأول: نقائص وعيوب النظام المحاسبي العمومي**

إن النظام المحاسبي العمومي الحالي لا يخضع للتطور المتعلق بالتغيرات الاقتصادية الحادثة على الساحة الوطنية، ومن أجل تقييم هذا النظام كان من الضروري التحضير والإعداد لتشخيصات حسب القطاعات ومن خلال هذه التشخيصات حسب القطاعات ومن خلال هذه التشخيصات تبين أنه إذا كانت القواعد القانونية منتظمة ومتطابقة في مختلف وحدات التحصيل التي تطبق فيها المحاسبة العمومية، بالمقابل فإن القواعد التقنية لاسيما المدونات وصيغة عمل الحسابات متباينة. وهذه الوضعية المتميزة بغياب إطار محاسبي مضبوط تترجم إلى صعوبات دمج مختلف المحاسبات في المحاسبة الوطنية، كما تطرح مشكلة تكوين المحاسبين العموميين لتلبية حاجيات وحدات التحصيل. وعلى العموم، فإن هذا التقييم سمح بإبراز نقائص في المخطط الحالي يمكن تلخيصها فيما يلي:

**أولاً: الإطار المحاسبي الحالي لا يبرز جوانب الذمم المالية والحقوق المثبتة**

يتمحور الإطار المحاسبي الحالي حول الصندوق أي ما تم تحصيله لا أكثر ومن ثم إنفاقه دون الاهتمام بما يجب أن يحصل أو ينفق وهو ما يعبر عنه بمحاسبة الصندوق، أين تتم مراقبة وتسجيل عمليات التحصيل والتسديد من وإلى الصندوق، هذه العمليات الناجمة عن النفقات والمداخيل التي تمليها قوانين المالية.

إن هذا الإطار لا يأخذ بعين الاعتبار عناصر الذمم المالية وبالتالي فإن المنقولات، العقارات، القروض والديون كلها تشكل موضوع التسجيل المحاسبي ومتابعة هذه العناصر تكون من طرف محاسب إضافي بمصالح مختلفة وبدون فعالية كبيرة، إذ أن المحاسب وفور حصوله على سند التحصيل للعناصر السابقة الذكر يقوم بالتكفل إدارياً ووثائقياً، لكن دون كتابة محاسبية، وتكمن الصعوبة اليوم في معرفة المعطيات الرقمية المتعلقة بمكونات هذه العناصر، قيمتها وتطورها وهذا يعود إلى عدم التقييد المحاسبي لهذه المستحقات. أيضاً يصعب ضمن الشروط الحالية حصر الأصول المالية للدولة، لا سيما الاشتراكات الداخلية والخارجية في مخطط ثنائي لمكوناتها وتطوراتها وعليه فالنظام الحالي لا يسمح إلا بمعرفة جزئية لنشاط الدولة أو أحد فروعها؛

**ثانياً: تأخر وصول المعلومات عند الحاجة إليها وعدم دقتها**

**ثالثاً: مدونة الدولة تركز على ترقيم خطي أصبح قديماً وتجاوزاته الأحداث**

تدهورت مدونة الحسابات المعدة على قاعدة الترميز السابق وهذا تبعاً للإضافات المتعاقبة التي أفسدت التنسيق بين هذه الحسابات عبر السنين، حيث يفترق الترقيم الخطي الحالي إلى المرونة لا سيما على مستوى الحسابات الفرعية وأصبح غير متلائم مع العمليات المحاسبية الجديدة للدولة؛

**رابعاً: صعوبة تجميع المعلومات (مركزتها) حسب التنظيم المحاسبي الحالي**

إن النظام المحاسبي الحالي للدولة لا يتضمن تقنيات جديدة في المعالجة ونقل المعلومات وهذا راجع للتأخير المسجل في تجميع المعطيات وإعداد الوثائق الشاملة الحاصلة في آجال مخالفة لمتطلبات التسيير الحديث للمالية العامة. بمعنى أن النظام المحاسبي المالي للدولة لا يتجاوز تسجيل عمليات تحصيل النفقات متجاهلاً جانب الذم المالية والحقوق المثبتة الذي يعتمد أساساً على التقييد المحاسبي للديون والحقوق. تأخر وصول المعلومات عند الحاجة إليها وعدم دقتها؛

**خامساً: الوثائق الشاملة والنتائج المحاسبية مقدمة حسب صيغة خفية**

تتكون الجداول الشاملة المعدة من طرف الوكالة المحاسبية المركزية للخزينة (ACCT) أساساً من:

- ✓ موازين المراجعة العامة الشهرية؛
  - ✓ الوضعيات الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير في جانبي النفقات والمدخيل؛
  - ✓ وضعية ميزانية التجهيز؛
  - ✓ الوضعية الشهرية لحسابات الخزينة لاسيما الحساب الجاري للخزينة لدى بنك الجزائر.
- فهذه الوثائق ليست سهلة للاستغلال إلا للمطلعين عليها فقط<sup>1</sup>.

**سادساً:** لا يوفر النظام المحاسبي الحالي بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم الأداء للوحدات الحكومية في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف؛

**سابعاً:** الاعتماد على الجداول الإحصائية خارج الميزانية من أجل إعداد القوائم المالية الحكومية والحساب الختامي للدولة؛

**ثامناً:** عدم توفير بيانات مالية في سجلات المحاسبة عن باقي الإيرادات المثبتة وغير المحصلة أو الملغاة أو التخفيضات؛

**تاسعاً:** صعوبة تركيز ودمج المحاسبة بسبب تشعب تنظيم الإدارة المالية للدولة<sup>2</sup>.

**الفرع الثاني: حتمية الاستجابة للمعايير الدولية المحاسبية**

وتعتبر هذه النقائص ونقط الضعف، التي يتميز بها نظام المحاسبة العمومي من بين أهم المسببات والدوافع التي حتمت على السلطات الجزائرية ضرورة إيجاد إطار محاسبي جديد للعمليات المالية يمكنها من مواكبة التطورات والمستجدات العالمية الراهنة والاستجابة إلى المعايير الدولية في مجال المحاسبة العمومية، التي تعمل على إيجاد طرق وآليات تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدول، وهو ما لا يتميز به النظام

<sup>1</sup> عبد السميع رويبة، المخطط المحاسبي للدولة بداية للإصلاح المحاسبي للوظيفة العمومية، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، العدد 17- ديسمبر 2007، ص: 222.

<sup>2</sup> براضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المسائلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، المركز الجامعي تيسمسيلت، العدد 10/2016، ص: 134.

المحاسبي الحالي نظرا لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعد أحد أهم وسائل المقارنة الدولية.

إن الاستجابة للمعايير المحاسبية الدولية في مجال المحاسبة العمومية لم يعد خيارا أمام الدول، بل هو حتمية مؤكدة، فهو على الأقل يسمح للحكومة وكذا ممثلي الشعب من القراءة الواضحة والشفافة لإيرادات ونفقات الدولة بعيدا عن فزاعة التدخل في الشؤون الداخلية للبلاد.

### الفرع الثالث: ضرورة احترام المبادئ الأساسية للتسيير العمومي

يتميز التسيير العمومي بتعدد المصادر، فعند البحث عن أهم امتدادات أو جذور التسيير العمومي يمكن ذكر: القانون العام، الاقتصاد العمومي، علم اجتماع المنظمات والعلوم السياسية، هنا تبرز إحدى أهم مقومات التسيير العمومي ألا وهي الشرعية.

فالدولة التي يتمتع قضاؤها بالاستقالة في قراراته عن السلطة تجعل قرارات القاضي عادلة حسب ما تنصه القوانين، وعليه فالشرعية مرتبطة بالعدل.

كما أنه أيضا في الدولة التي يعرف مواطنوها القانون جيدا بإمكانهم توقع قرارات القاضي قبل النطق بها، فإذا ما كثرت الشكاوي المرفوعة أمام القاضي معناه أن الحقوق في هاته الدولة مهضومة وأن الشرعية فيها مهزوزة وضعيفة. أما في بلد لا يتمتع جهازه القضائي بالاستقلالية فإنه لا مجال للحديث البتة لا عن الشرعية ولا عن العدالة.

ومن جهة أخرى أصبح الآن غير كافيا أن تكون عموميا حتى تكون شرعيا، بل هل أنت فعال أم لا؟ هل تهتم وتستمع للمواطن بتوفير حاجياته وضرورياته أم لا؟ هل يتم إشراكه في القرارات التي تحدد مستقبله، مع التأكيد أنه ليس بسبب وجود عدم رضا فإن هناك أزمة، وإنما العكس.

فالمواطنة ليست مجرد تسمية عابرة تعطي للسكان الذين تجمعهم نفس المساحة الجغرافية ونفس الحدود ويخضعون أيضا لنفس النظام السياسي إنما هي مشتقة من كلمة الوطن الذي يعني الشعور بالانتماء إلى ثقافة وحضارة متجذرة في هؤلاء السكان، شعورهم بالأمن والاستقرار يدفعهم لحب وطنهم والتفاعل مع حكاهم المتمتعين بالشرعية ومن ثم المشاركة في السياسة العمومية تشريعا وتنفيذا. وفي هذا الشأن يضيف " Mansbridge أن الروح العمومية public spirit " المجسدة في الجمع بين الحب والواجب من شأنها التأثير إيجابيا في تسيير الإدارات العمومية، ذلك أن المواطن لا يكثرث لاهتماماته الشخصية في المجتمع بالقدر الذي ينشغل فيه باهتمامات ومصالح غيره من المواطنين، الشيء الذي يزيد في تماسك النظام السياسي.

إن هذا التماسك من شأنه أيضا تسهيل انسياب القرارات والأوامر من السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية، فإذا ما علمنا أن قطاع الوظيفة العمومية يتميز بقدر كبير من التعليمات والمناسير التي تشكل إطاره القانوني فإن أي تصدع في العلاقة بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية سيحول أي برنامج إصلاح

في الوظيفة العمومية باعتبارها أحد الأجهزة التنفيذية إلى مجرد عناوين بارزة على صفحات تستخدم لمجرد المزايدة السياسية<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني: أهداف عصنة النظام المحاسبي العمومي

يهدف إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى إنشاء نظام محاسبي فعال من حيث دقة المعلومات المتعلقة بتسجيل ومراقبة العمليات المالية للدولة وتحقيق الشفافية والرشادة في تسيير الأموال العمومية. ويسعى إلى وضع إطار محاسبي جديد لتسيير الأموال العمومية عن طريق مخطط محاسبي خاص بالعمليات المالية للدولة بهدف:

✓ تطبيق مراقبة مستمرة وفعالة تضمن مشروعية وعقلنه العمليات المالية للدولة والاستعمال الأمثل للموارد العمومية؛

✓ تقديم نظام معلوماتي فعال ودقيق يسمح بتسجيل أصول وخصوم الدولة؛

✓ تكوين نظام محاسبي فعال يسمح بتقديم المعلومات المحاسبية والإحصائية الدقيقة عن الوضعية المالية للدولة في آجال معقولة؛

✓ معرفة الممتلكات المنقولة وغير منقولة للدولة؛

✓ حساب نتائج تنفيذ الميزانية من أجل تقييم نشاط الإدارة العمومية.

يعتبر مشروع إصلاح المحاسبة العمومية قفزة نوعية نحو عصنة وتطوير نظام المحاسبة العمومية، وأساليب تسيير الأموال العمومية، وذلك بإنشاء نظام معلوماتي محاسبي فعال يسمح بتقديم الإحصيات والمعلومات الدقيقة وفي آجال معقولة للمسؤولين، حول نتائج تنفيذ قانون المالية والوضعية المالية للخزينة العمومية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية بحيث تستخرج هذه المعلومات بصفة مباشرة من سجلات المحاسبة دون اللجوء إلى السجلات الإحصائية كما كان به النظام السابق لمحاسبة الخزينة العمومية.

ومن الأهداف الأساسية لنظام محاسبة الدولة هو القيد المحاسبي للاستثمارات والممتلكات المنقولة وغير منقولة للدولة على طريقة تسجيل الاستثمارات في المحاسبة العامة للقطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات القطاع العام، هذا من جهة، ومن جهة أخرى يهدف إصلاح محاسبة الدولة إلى تسجيل الحقوق المستحقة للدولة على المدينين والتي لم تكن تسجل في نظام محاسبة الصندوق لأن هذه العمليات ليس لها أثر نقدي إلا بعد التحصيل الفعلي لهذه الحقوق. وعن طريق هذا النظام، تستطيع الدولة حساب مبالغ الحقوق مستحقة الدفع والتي لم يتم تحصيلها خلال السنة المالية.

والنتيجة الأساسية التي يهدف إليها مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية هو إنشاء نظام محاسبي عمومي يسمح بتجميع كل الأصول والخصوم التابعة للدولة في وثيقة واحدة وهي ميزانية الدولة لا تبنى على

<sup>1</sup> عبد السميع رويبة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، مرجع سابق، ص: 07.

أساس حساب الربح أو الخسارة، بل من أجل إعداد وثيقة محاسبية واحدة ستخرج منها استثمارات وديون، قروض ومستحقات الدولة إلى جانب بيان الوضعية المالية الفعلية للخبزينة العمومية.

وبواسطة هذا النظام الجديد تظهر نتائج تنفيذ الميزانية على شكل موازنة للدولة مما يسهل عملية مراقبة وتقييم النشاط الحكومي من طرف الهيئات المختصة<sup>1</sup>.

لبوغ الأهداف المذكورة آنفا يجب حتما الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمم والتي يتم من خلالها مسك العمليات المالية التي يقوم بها محاسب الدولة حسب طريقة القيد المزدوج وفقا للقواعد العامة المنصوص عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية.

إن هذا الاختيار ورغم التغييرات الجذرية التي أحدثتها في التقييد المحاسبي لموارد ونفقات الدولة إلا أنه يجب إسقاطه على إجراءات الميزانية السارية المفعول منذ صدور القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية والقانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم أي أن يظل خاضعا لمبادئ المحاسبة العمومية لاسيما:

- مبدأ الحذر: من خلال التقدير العقلاني للوقائع؛
- مبدأ ثبات الطرق: والتي تسمح وتسهل المقارنات؛
- مبدأ الإستقلالية: الذي يفترض أن الأعباء والإيرادات السنوية فقط هما اللذان يحددان النتيجة السنوية<sup>2</sup>.

#### المطلب الثالث: مشروع المخطط المحاسبي الجديد للدولة

##### الفرع الأول: تصور وتصميم وتطبيق مشروع إصلاح محاسبة الدولة

##### أولا: تصور وتصميم مشروع إصلاح محاسبة الدولة

بالنسبة لهذه المرحلة فقد باشرت المديرية العامة للمحاسبة العمومية بوضع مجموعة من الأعمال ابتداء من شهر أوت 1995، وتتمثل فيما يلي:

✓ إحصاء وتجميع الوثائق التقنية المتعلقة بالمحاسبة العمومية والإعداد لفهرس تم تسليمه إلى أعضاء المجموعة ليتمكنوا من مراجعته؛

✓ إعداد تشخيصات حول الأنظمة المحاسبية وهذا على مستوى مختلف وحدات التحصيل (الدولة، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، الميزانية الملحقة للبريد والمنشآت الصحية)؛

✓ إجراء نقاش موسع مع مختلف الوزارات حول جوانب المشروع وتمحور هذا النقاش حول التقييد المحاسبي لكل من الاستثمارات، الاهتلاكات، المستحقات والديون للمخزونات؛

✓ استغلال التشخيصات وتحديد محاور الإصلاح<sup>1</sup>.

1 شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، مرجع سابق، ص:90.  
عبد السميع روبنة، المخطط المحاسبي للدولة بداية للإصلاح المحاسبي للوظيفة العمومية، مرجع سابق، ص:225.

وتم أيضا في هذه المرحلة الاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية (DGCP) التابعة لوزارة الميزانية الفرنسية من أجل الإستفادة من التجربة الفرنسية في هذا المجال، حيث عقد فوج العمل التقني عدة ورشات عمل مع الخبراء الفرنسيين سمحت له بجمع مختلف الوثائق المتعلقة بإصلاح المحاسبة العمومية الفرنسية، خاصة إصلاحات سنتي 1970 و1995 بهدف تحديد محاور مشروع الإصلاح. والإعتماد على الوثائق والتقارير التشخيصية، لاسيما الدراسة المقارنة لمدونة حسابات الخزينة الحالية مع المخطط المحاسبي الوطني (PCN) ، وكذا مع المخطط المحاسبي للدولة الفرنسية (PCE) تم من خلالها تحديد الخطوط الكبرى لإصلاح محاسبة الدولة التي كانت موضوع تقرير رفع لمجلس الحكومة من أجل المناقشة والإثراء<sup>2</sup>.

وقد تم إعداد تقرير حول مشروع الإصلاح وتقديمه لمجلس الحكومة: بعد وضع الإطار العام لمشروع الإصلاح شرع فوج العمل في نوفمبر 1996 في تحضير ملف كامل حول مشروع المخطط تناول:

✓ تذكير بمفهوم المحاسبة العمومية وكذا الإطار القانوني الذي يحكمها؛

✓ إبراز نقائص مدونة حسابات النتائج الحالية؛

✓ تقديم مشروع الإطار المحاسبي الجديد من خلال المبادئ المحاسبية والاختيارات التقنية المتعلقة به.

ليتم بعد ذلك إرسال هذا الملف إلى مختلف مصالح هياكل وزارة المالية لإبداء الرأي والملاحظات. والتي على أساسها تم إعداد التقرير النهائي الذي قدم لمجلس الحكومة. هذا الأخير الذي صادق على محتوى المشروع في 23 أبريل 1997 وأوصى بالشرع في إنجازه ضمن مداولات تجمع مختلف الأطراف المعنية على المستوى الوطني<sup>3</sup>.

**ثانيا: صياغة الجانب التقني لمشروع المخطط المحاسبي للدولة**

لقد سمحت المناقشات حول موضوع إصلاح محاسبة الدولة مع مختلف الدوائر الوزارية هذه النتيجة أعطت لفوج العمل الضوء الأخضر من أجل الانطلاق في المرحلة الموالية من التحضير وهي الصياغة التقنية للقواعد المحاسبية. لذا برمجت مجموعة من الأعمال التي كانت كما يلي<sup>4</sup>:

**1- خطوات العمل:** تبنى فريق العمل في هذه المرحلة الخطوات التالية:

**1-1- تحضير مشروع المخطط المحاسبي للدولة:** التركيز على نظام ترقيم الحسابات وطريقة تصنيفها ضمن الأصناف العشر لمشروع المخطط لجعلها أكثر تلاؤما مع نشاطات الدولة.

**1-2- إعداد الجداول المرفقة:** تم في هذا المجال إعداد جدولين:

✓ الجدول المرفق لحسابات المخطط المحاسبي للدولة، مع حسابات مدونة حسابات الخزينة؛

<sup>1</sup> عبد السميع رويبة، المخطط المحاسبي للدولة pce، إطار محاسبي جديد للمحاسبة العمومية، مجلة البحوث والدراسات، العدد الرابع، يناير 2007، ص:194.

<sup>2</sup> عبد السميع رويبة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، مرجع سابق، ص:12.

<sup>3</sup> آمال حاج جاب الله، مرجع سابق، ص:774.

<sup>4</sup> يوسف السعيد أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية - حالة الجزائر- رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009-2010، ص:80.

✓ الجدول المرفق لحسابات مدونة الخزينة، مع حسابات المشروع.

**1-3- إعداد مشروع التعلية:** تتضمن دخول مشروع المخطط حيز التطبيق والذي يشمل على:

✓ الطرق والقواعد العامة لعمل حسابات المخطط؛

✓ التسجيل المحاسبي للعمليات على الأموال العمومية.

**2- الصعوبات:** إن عملية تحضير هذا المشروع، واجه العديد من الصعوبات منها:

**1-2- كيفية اختيار مدونة الحسابات:** تمثلت في الاختيار بين الإجراءات الثلاثة التالية:

✓ التخلي عن مدونة الموازنة الحالية وتبني مدونة محاسبية حيدة؛

✓ إدماج مدونة الموازنة ضمن المدونة المحاسبية؛

✓ متابعة تنفيذ الموازنة حسب مدونة الموازنة، بواسطة محاسبة موازية ثانية على مستوى الخزينة، مع تبني

نظام يعمل على إعادة تصنيف الحسابات من منظور ذمة الدولة، وفقا للمدونة المحاسبية للإيرادات

والنفقات المسجلة لحسابات الموازنة.

وقد تم تبني الإجراء الثالث، كمرحلة أولى للانطلاق في تنفيذ عملية الإصلاح.

**3- المعالجة المحاسبية:** إن التسجيل المحاسبي لحقوق الدولة وديونها لا يطرح مشكلا محاسبيا بقدر ما

يتعلق الأمر بصعوبة تحديد الوقت الذي يتم فيه هذا التسجيل، أي متى تؤخذ هذه الديون بعين الاعتبار، هل

عند الالتزام، التصفية، الأمر بالدفع أو التأشيرة بالنسبة للديون، أو عند التثبيت، التصفية أو التحصيل بالنسبة

لحقوق الدولة، ويطرح هذا المشكل نفسه بحدّة مع الإجراءات الجديدة المدرجة ضمن المخطط المحاسبي

للدولة خاصة فكرة الحقوق المثبتة.

**الفرع الثاني: اختبار مشروع النظام المحاسبي الجديد على مستوى المراكز المحاسبية**

**أولا: اختبار المشروع**

قامت المديرية العامة للمحاسبة العمومية بإعداد مشروع مخطط محاسبي جديد لعمليات الدولة والذي تم

تجريبه وتطبيقه بشكل تدريجي قبل تعميمه على مستوى القطر الوطني، بحيث تم الانطلاق في " تجربة

المخطط المحاسبي الجديد للدولة ابتداء من 02 جانفي 2000 على مستوى خزينة الولاية لكل من ولاية

بومرداس، تيارزة، تيزي وزو، بجاية، غرداية وميلة"، إضافة إلى تطبيقه بصفة تجريبية في ستة وكالات مالية،

ووكالتين ماليتين للضرائب ووكالتين ماليتين للجمارك ووكالتين ماليتين لأملاك الدولة، حيث تم تنصيب

اللجان الموالية لمتابعة هذه العملية:

- لجنة مركزية على مستوى المديرية العامة للمحاسبة؛

- لجنة جهوية على مستوى المديرية الجهوية للخزينة العمومية؛

- خلية متابعة على مستوى الخزينة الولائية.



في هذه المرحلة التجريبية، قامت هذه اللجان بتجربة النظام المعلوماتي الجديد وتحديد الأخطاء والمشاكل التطبيقية وتقديم الاقتراحات إلى اللجنة المركزية من أجل تصحيح الأخطاء ومعالجة نقائص النظام الآلي لمعالجة البيانات والقيود المحاسبية ذلك بين الفترة الممتدة من سنة 2000 إلى غاية نهاية سنة 2002، وابتداء من جويلية 2001 تم تعميمه بصفة تدريجية وتجريبية على مستوى كافة الوكالات المالية على مستوى الوطن.

خلال المرحلة التجريبية يقوم المحاسب العمومي بممارسة نشاطه بصفة مزدوجة، حيث يتم تسجيل المعاملات المالية اليومية في السجلات المحاسبية مرتين، في المرة الأولى يتم تسجيل القيد المحاسبي وفق مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية، ثم يأتي بعده قيد نفس العملية وفق مدونة مشروع المخطط المحاسبي للدولة. وبالتالي، تكون هذه المرحلة بمثابة تدريب للمحاسب العمومي على المخطط المحاسبي الجديد.

خلال المرحلة التجريبية، لم يتم التطبيق الميداني لقيد كل العمليات المالية للدولة أقسام حسابات المخطط المحاسبي الجديد بل اقتصر فقط على قيد المدخلات والمخرجات النقدية من وإلى الخزينة العمومية، إضافة إلى محاسبة الحقوق المستحقة على مستوى الوكالات المالية بمختلف أنواعها وتجربة إعداد اليومية والميزان الشهري للحسابات وفق النظام الجديد<sup>1</sup>.

#### ثانيا: الصعوبات التي واجهت المشروع

تمثلت الصعوبات على مستوى الوكالات المالية، نظرا لما يلي:

- ✓ صعوبة استيعاب الإجراءات المحاسبية الجديدة خاصة المتعلقة بالحقوق المثبتة للدولة؛
  - ✓ عدم توفر الوثائق المحاسبية المكيفة مع قواعد المخطط المحاسبي الجديد؛
  - ✓ انشغال المحاسبين بعمليات التحصيل بدلا من اختبار قواعد المخطط المحاسبي للدولة.
- ونظرا لهذه الصعوبات التي صادفها قابضي الوكالات المالية، اضطر أمناء الخزائن الولائية للحلول محلهم من أجل مسك المحاسبة الخاصة بمشروع المخطط المحاسبي للدولة<sup>2</sup>.

#### الفرع الثالث: إجراءات التكوين وتكييف أنظمة الإعلام الآلي

تم اتخاذ مجموعة من التدابير لدعم مشروع الإصلاح، بتكييف أنظمة الإعلام الآلي مع المواقع الجديدة، وتكوين المحاسبين وإعلامهم بطرق التطبيق، وقد تمحور هذا العمل حول ما يلي:

<sup>1</sup> شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة "بومرداس"، 2013-2014، ص:187.

<sup>2</sup> يوسف السعيد أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص:81.

**أولاً: تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع PCE**

في سنة 2001 تمت برمجت قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة، وبذلك أصبحت هذه الأخيرة تحتوي على نظامين في آن واحد، نظام خاص بالمدونة وآخر خاص بالمخطط وتم وضع<sup>1</sup>:

- ✓ برامج المحاسبة على مستوى أمناء الخزينة؛
  - ✓ برامج خاصة للمحاسبة وعملية التركيز على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة.
- وفي سنة 2002 تم:
- ✓ تكييف البرامج الأخرى الخاصة بمصالح الخزينة؛
  - ✓ وضع برامج خاصة بعمليات نهاية السنة على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة؛
  - ✓ إعداد الوثائق الخاصة بالمخطط المحاسبي للدولة المبرمجة في أنظمة الإعلام الآلي؛
  - ✓ تقييم أنظمة وعتاد الإعلام الآلي...؛
  - ✓ وضع برنامج مشترك بين المديرية العامة للمحاسبة/الوكالات المالية من أجل الإشراف على مطابقة العمليات المحاسبية لـ PCE؛
  - ✓ تكييف أنظمة برامج المخطط المحاسبي للدولة مع متطلبات مشروع عصرنه نظام الميزانية.
- لكن عملية التكييف هذه، واجهت مشاكل عديدة خاصة على مستوى الوكالات المالية بسبب عدم التحكم في تقنيات معالجة المعلومات وكذا عدم توفر وسائل الإعلام الآلي اللازمة.

**ثانياً: تكوين المحاسبين العموميين وإعلامهم بطرق تطبيق PCE**

تم اتخاذ مجموعة إجراءات لتوعية وإعلام المسؤولين في إطار رسكلة وتكوين الأطارات من خلال برنامج يتضمن ما يلي:

- ✓ يومان دراسيان في 30 نوفمبر و01 ديسمبر لسنة 1999 خاص بنواب أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية تضمن تقديم عرض عام للمخطط المحاسب الجديد؛
- ✓ دورة تكوينية يوم 25 أبريل 2000 خاصة أمناء خزينة الولاية تم فيها عرض ومناقشة الآراء حول مشروع المخطط المحاسبي للدولة؛
- ✓ دورة تكوينية يوم 10 جوان 2000 خصت نواب أمناء خزينة الولاية ورؤساء مكاتب لدى الخزينة الولائية حول قواعد سير المخطط المحاسبي للدولة؛
- ✓ تكوين 96 مفتش مركزي ورئيسي لمدة سنة؛

<sup>1</sup> آسيا قمو، إتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام خلال الفترة (2002-2012)، مرجع سابق، ص:183.

- ✓ دورة تكوينية خلال سنة 2000 في المدرسة العليا للمصرفة لفائدة 25 إطار من الخزينة، ورشات عمل من أجل شرح آليات التقييد المحاسبي للحقوق المثبتة وذلك يوم:
- 09 جويلية 2000، موجهة لأمناء الخزينة الولائية وكذا قابضي الضرائب؛
  - 13 جويلية 2000، موجهة لقابضي الجمارك والأملاك الوطنية؛
  - برنامج تكوين خاص بإطارات الوكالات المالية، الخزائن الولائية والوكالة المركزية المحاسبية للخزينة؛
  - تنظيم يوم دراسي لفائدة أعوان المديرية الجهوية للمحاسبة خلال شهر مارس من سنة 2003.
- الفرع الرابع: التقييد المحاسبي لمختلف عناصر المخطط المحاسبي للدولة وتحليل البيانات المالية**  
**أولا: التقييد المحاسبي لمختلف عناصر المخطط المحاسبي للدولة**

**1- تقييد الاستثمارات:** إن التكفل المحاسبي للاستثمارات يمر أولا بإحصائها والانتها من الجرد العام للأملاك الوطنية ومن ثم تقدير ثمنها. وي طرح هذا التقييد مشكل منفعتها للدولة مع العلم أن نفقات التجهيز مسجلة في التكاليف السنة الجارية التي تتوفر اعتماداتها. أن حساب الإهلاكات يشكل أبرز اهتمامات الدولة ذلك أنه يمثل عنصرا ضروريا في تحديد سعر الخدمات.

**2- تقييد المستحقات والديون:** إن التكفل بهذه العناصر يطرح مشكلة معرفة توقيت التقييد ( عند الإضاء بالالتزام، عند صرفها، عند الأمر بها، بعد تأشيرة المراقب المالي فيما يخص الديون). وعند (عند إثباتها أو عند صرفها بالنسبة للمستحقات) وهي تتطلب أيضا وضع إجراءات فعالة لتجميع وضع إجراءات فعالة لتجميع المعلومات على مستوى الأمرين بالصرف ونقل كشوفات الضرائب، تعاقدات القروض وكذا الوثائق الثبوتية للالتزامات مثل عقود الشراء وتعاقدات الاقتراض بالنسبة للديون إلى المحاسبين<sup>1</sup>.

**3- المخزونات:** تسجل حسابات المخزونات، وفقا لمبدأ السنوية، حيث أن مشتريات الدولة من السلع لسنة النشاط الحالية، يجب أن تستهلك في هذه المدة، مع عدم وجود مخزون في نهاية السنة، هذا من جهة. ومن جهة ثانية، لا تستطيع الدولة أن تفرض على المكلفين بالضريبة دفع مستحقاتهم في آجال دقيقة، بما يسمح لها من توفير الأموال لتكوين هذه المخزونات، وهذا يجعل حساب المخزونات مجرد وسيلة لتسجيل التدفقات المالية الموجهة لشراء السلع والمواد الأولية، دون تحديد التغيرات في كمية هذه المخزونات من سنة إلى أخرى.

**4- نتيجة نمة الدولة:** تم إنشاء حسابات خاصة تضمن للعون المحاسبي المركزي للخزينة الانتقال من النتيجة المالية إلى نتيجة الذمة. تشمل هذه الحسابات على حسابات:

- 4-1- حسابات التكاليف:** وتسجل في نوعين من العمليات:
- ✓ عمليات الانتقال من حسابات النفقات المسجلة في حسابات تنفيذ قانون المالية إلى حساب نفقات التسيير، الاستثمار، السلفات، التسيقات والمساهمات؛

<sup>1</sup> عبد السميع رويعة، المخطط المحاسبي للدولة pce، إطار محاسبي جديد للمحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص: 229.

✓ عمليات خارج الميزانية المسجلة مباشرة في الصنف؛

2- حسابات النواتج: يستعمل هذا الحساب تسجيل الإيرادات في الحسابات التالية:

✓ ح/90 إيرادات الميزانية بالنسبة للإيرادات المحصلة؛

✓ ح/38 إيرادات قابلة للتحصيل بالنسبة للإيرادات غير محصلة.

3- حساب تنفيذ قانون المالية: وتتمثل هذه الحسابات فيما يلي:

✓ ح/98 نتيجة تنفيذ قانون المالية؛

✓ ح/99 تصور نتيجة تنفيذ قانون المالية<sup>1</sup>.

ثانيا: المكونات الأساسية للمخطط المحاسبي للدولة

أصبح المخطط الجديد مكونا من المجموعات التالية:

1- خمس أقسام لحسابات الميزانية هي:

1-1- المجموعة الأولى: النتائج والديون: تقدم الفرق بين نتائج المجموعة السابعة وتكاليف المجموعة السادسة (ديون داخلية وخارجية).

1-2- المجموعة الثانية: الأصول الثابتة: تضم كل من الأصول الثابتة ( المادية والمعنوية)، القروض، سندات المساهمة والتوظيف، التسبيقات والإهلاكات.

1-3- المجموعة الثالثة: حسابات المخزونات والربط: تتضمن أساسا الحسابات المتعلقة بالنقييد المحاسبي للحقوق المثبتة وهي أهم العناصر التي جاء بها المخطط.

1-4- المجموعة الرابعة: حسابات الغير. تسجل فيها العمليات المتعلقة بتنفيذ قوانين المالية ( المدنيين والمقترضين المختلفين، إصدار شيكات الميزانية،...).

1-5- المجموعة الخامسة: الحسابات المالية. وتتضمن أساسا:

✓ النتائج المنتظر تحقيقها؛

✓ الصكوك البنكية المرسلة عند تسديد الضرائب، الحقوق ورسوم القروض الأجنبية، عائدات أملاك الدولة.

2- قسمان لحساب التسيير:

1-2- المجموعة السادسة: حسابات التكاليف.

2-2- المجموعة السابعة: حسابات النتائج.

3- قسم للممتلكات وعجز الميزانية: المجموعة الثامنة أملاك الخزينة: يعمل هذا القسم في نهاية السنة لدى المحاسب المركزي للخزينة ويسمح بتبيان أملاك وعجز الخزينة.

1 أحمد يوسف السعيد، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة، المجلد 05-العدد02، تاريخ النشر 2014-12-31، ص:29.

4- قسم عرض الميزانية للعمليات المنفذة لقانون المالية: المجموعة التاسعة تسمح بالقيام بعمليات حساب نتيجة تنفيذ قانون المالية.

5- قسم الالتزامات خارج الميزانية: الميزانية "0": تعمل هذه المجموعة فقط لدى المحاسب المركزي وهي موجهة لمتابعة المستحقات والنفقات خارج الميزانية<sup>1</sup>.

### ثالثا: تحليل بيانات المخطط المحاسبي للدولة

بعد جمع كل البيانات الثانوية من مختلف المصادر وكذا وثائق الخزينة العمومية، تم تحليلها بهدف الوقوف على واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر، فكانت النتائج التالية:

1- إن المخطط المحاسبي للدولة الذي تم اعتماده، مستمد من المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG)، فنتبع كل مراحل التحضير للمخطط يؤكد فقدان المخطط المحاسبي للدولة لخصوصيته الجزائرية، من خلال عرض التقارير الشخصية المعدة من طرف اللجنة المختصة على الطرف الفرنسي من أجل مناقشتها وإبداء الرأي حول مشروع مخطط حسابات الدولة. فإذا كانت الاستفادة من تجارب غير أمر وارد ومن الحكمة القيام بها، لكن أن تعرض التقارير والنتائج المستخلصة على الجانب الفرنسي لإبداء آرائه وملاحظاته فهذا يفقد هذا المخطط خصوصيته ويحصر عمل الفوج في جمع المعطيات والوثائق من مصادرها ويضع الخبراء الفرنسيين في موقف إملاء تفاصيل المخطط المحاسبي الواجب اعتمادها.

2- إن هذا التقييد المحاسبي للحقوق المثبتة مهمة مشتركة بين الأمرين بالصرف والمحاسبين الثانويين الخاضعين لهم وظيفيا، فالإطار المحاسبي الجديد غير تماما طريقة التقييد المحاسبي لنفقات الدولة، بالإضافة إلى منح إمكانية تقييد إيرادات الدولة محاسبيا، ويتجسد هذا من خلال التركيز على تقييد الحقوق المثبتة للدولة، الشيء الذي يسمح للمحاسب المركزي للخزينة العمومية من التعرف في أي لحظة أرادها هو على قيمة ممتلكات وإيرادات الدولة محاسبيا، بعدما كان جمع هذه الأرقام في السابق يمر عبر سلسلة مراسلات تنطلق، من كل وزارة باتجاه مديرياتها العامة والتي بدورها ترسل كتابيا دائما مديرياتها الولائية، فيستغرق هذا وقتا ليس بقليل، لتتضاعف هذه المدة ريثما تنتقل المعلومات من الأسفل إلى الأعلى، وهي معلومات وأرقام كثيرا ما كانت غير حقيقية.

3- من أبرز الإضافات التي قدمها المخطط أيضا نجد التقييد المحاسبي للإهلاكات، على اعتبار وجود الصنف رقم "2" والمخصص لتقييد استثمارات الدولة. إلا أن هذه الأرقام والحسابات المخصصة لهذا الغرض ظلت جامدة بسبب عدم الانتهاء من إعداد المرحلة الأساسية التي تسبقه، والمتعلقة بالجرد العام للممتلكات العامة التابعة للدولة. هذه العملية التي انطلقت منذ سنة 1992<sup>2</sup>، وخصص لها مكتب منفرد على مستوى كل المديرية الولائية لأمالك الدولة.

1 عبد السميع رويينة، المخطط المحاسبي للدولة pce، إطار محاسبي جديد للمحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص:197.

2 عبد السميع رويينة، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، مرجع سابق، ص:17.

## الفرع الخامس: معوقات استمرارية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني للدولة

- إن العمل بالمخطط المحاسبي للدولة والذي شرع في تطبيقه في 2003 واجه عدة صعوبات في تطبيقه والتي حالت دون الاستمرار في تطبيقه نظرا لعدة عوامل والتي يمكن تقديمها كما يلي:
- ✓ التأخر في تبني مشروع إصلاح نظام الميزانية العامة للدولة الذي جاء بعد إصلاح المخطط المحاسبي أدى إلى صعوبة التوافق بين حسابات الميزانية وحسابات المخطط المحاسبي للدولة؛
  - ✓ عدم وجود إطار قانوني جديد للمحاسبة العمومية يسمح بتحديد إجراءات وطرق العمل لمسايرة نجاح تطبيق عمل هذا المشروع، حيث لا يمكن تبني نظام محاسبي جديد يتعارض مع ما هو موجود في قانون المحاسبة العمومية الذي يحمل في طياته بنود تتعلق بكيفية التنظيم المحاسبي لمجموعة حسابات الخزينة؛
  - ✓ تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد عوض المخطط المحاسبي الوطني، أدى إلى حتمية مواكبة التغيرات الدولية علما أن النظام المحاسبي للدولة مستمدة مباشرة من المخطط المحاسبي الوطني والذي تخلت الدولة عن تطبيقه بتبني نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية التي تساهم بشكل كبير في الإفصاح عن المعلومات المالية في القوائم المالية؛
  - ✓ عدم تسجيل الممتلكات على مستوى المحاسبة العامة للدولة، وهذا بسبب اعتمادها على محاسبة الصندوق فقط؛
  - ✓ عدم توفر جرد شامل لكل الاستثمارات من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية؛
  - ✓ كثرة المعاملات المالية للدولة في نهاية كل سنة، أدت إلى انشغال المحاسبين العموميين بعملية التحصيل بدل تطبيق النظام المحاسبي الجديد؛
  - ✓ صعوبة المعالجة المحاسبية للاستثمارات للسنوات السابقة والمتمثلة في تحديد القيمة الحقيقية للسنوات السابقة، والذي يرجع إلى كون المحاسبة العامة للدولة كانت تعتمد على محاسبة الصندوق، بالإضافة إلى عدم توفر جرد شامل لكل هذه الاستثمارات ليتم الاكتفاء بتسجيل ممتلكات الدولة انطلاقا من تاريخ دخول مشروع المخطط حيز التطبيق؛
  - ✓ صعوبة التسجيل المحاسبي للاستثمارات المتنازل عليها بسبب تعقيد عمليات التنازل وتوزيعها على عدة إدارات، الأمر الذي يصعب تركيز كل المعلومات المتنازل عنها بصفة نهائية وفعالية؛
  - ✓ صعوبة التسجيل المحاسبي للإهلاك نظرا لأسباب تتمثل في تعارض مبدأ الإهلاك مع المبادئ الكبرى للميزانية. فمبدأ عدم التخصيص لا يسمح بالاحتفاظ بمبالغ مالية من أجل شراء أو تجديد استثمارات معينة بذاتها؛

✓ صعوبة الحصول على معلومات محاسبية كاملة عن ممتلكات الدولة، بسبب عدم اهتمام مسؤولي المصالح العمومية بعملية الجرد باعتبارها عملية لا تدخل ضمن مجال اختصاصهم، وعدم تمكن مصالح مسح الأراضي من معرفة هوية الأراضي<sup>1</sup>.

### المبحث الرابع: إصلاح 2006، إصلاح نظام المحاسبة للدولة وفق المعايير المحاسبية الدولية

بعد التخلي عن مشروع الإصلاح المحاسبي 1995، تم الشروع في إصلاح محاسبي جديد يتماشى مع ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي وذلك في إطار تبني وزارة المالية لمشروع إصلاح مالي ومحاسبي متكامل في إطار "مشروع عصرنه أنظمة الميزانية".

### المطلب الأول: الإصلاح الميزاني كخطوة أولية وسابقة للإصلاح المحاسبي العمومي

#### الفرع الأول: مشروع تحديث الميزانية العمومية

#### أولاً: النشأة والتعريف

#### 1- نشأة مشروع تحديث نظام الميزانية العامة في الجزائر

ترجع نشأة مشروع إصلاح نظام الموازنة العامة في الجزائر إلى سنة 1998 وامتد إلى سنة 2000، باعتبار الموازنة العامة أحد أهم الأنظمة التي تقوم عليها الدولة، فمشروع الإصلاح كان نتيجة نقاش بين الطرف الجزائري والبنك العالمي في هذه الفترة (1998-2000)، فيما يتعلق بالطرق والوسائل التي يجب وضعها حيز التطبيق لتحسين تسيير النفقات العامة، ومحاربة جميع العناصر التي تعرقل تقديم خدمات ذات نوعية وجودة للمواطن<sup>2</sup>.

#### 2- التعريف بمشروع تحديث نظام الميزانية العامة في الجزائر

لقد أعربت الجزائر عن رغبتها في تحديث وتطوير أساليبها المعتمدة في تخطيط وتحضير وتنفيذ الميزانية، وكذا أساليب الرقابة عليها، ذلك من خلال تعاقدها مع مؤسسات وهيئات دولية لتمويل وتقديم الاستشارة في هذا المسار في إطار مشروع تحديث نظم الميزانية *Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires*. ورغم التأخر الكبير الذي يعرفه تولى هذا الإصلاح إلا أن تقدم الأشغال فيه يعرف نسبة معتبرة إلى يومنا هذا، وقد حدد التاريخ النهائي لتطبيق أساليب الإصلاح على الميزانية العامة بتاريخ 2012. يتمثل محور مشروع تحديث نظام الميزانية (MSB) أساساً في الانتقال من التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير النفقة العمومية ويشتمل المحاور التالية:

- إطار الميزانية المتعدد السنوات؛

- ميزانية البرامج القائمة على أساس النتائج ومؤشرات الأداء؛

- تجديد تقديم الميزانية ووثائقها؛

1 أحمد يوسف السعيد، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مرجع سابق، ص: 31.  
2 الجوزي فتيحة، الإستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازني بالجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 2013، 2014/03، ص: 215.

- تجديد دورة الميزانية؛

- اعتماد قانون عضوي جديد؛

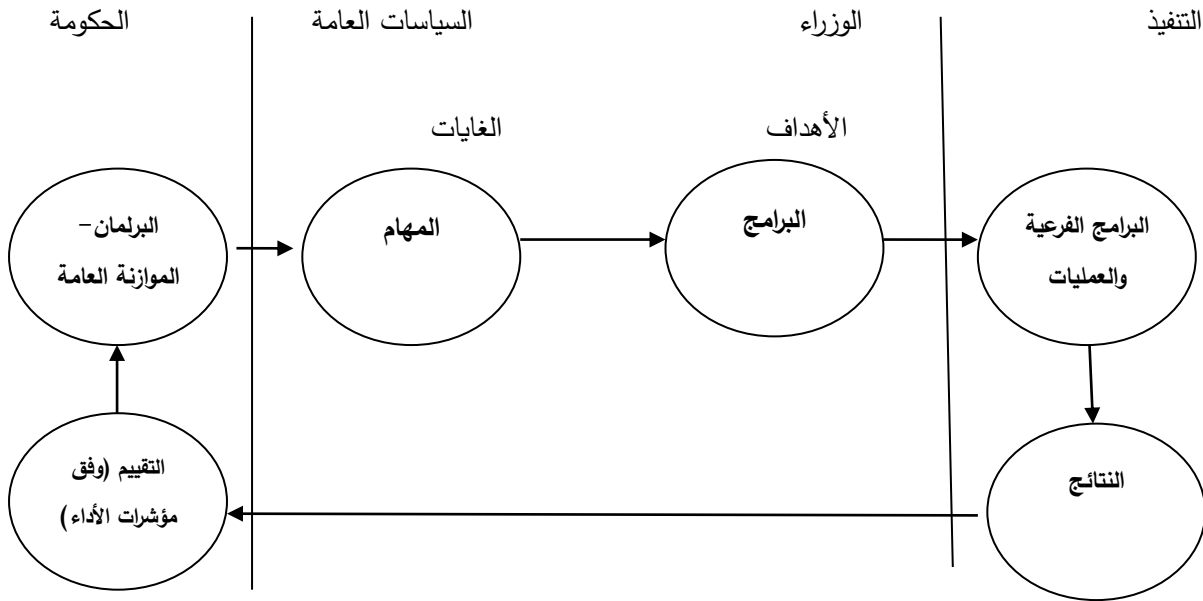
- تجديد الإطار المحاسبي للميزانية؛

- اعتماد وتطوير أنظمة المعلومات المعتمدة في تحضير الميزانية؛

- تعزيز الرقابة ومسؤولية المسيرين<sup>1</sup>.

ويعرف التسيير المتمحور على النتائج الذي يعد أسلوبا فعالا لتحسين الأداء الحكومي على مستوى ميزانية الدولة منذ تحضيرها إلى غاية تنفيذها<sup>2</sup>، على مبدأ تخصيص موازنة لكل برنامج يهدف إلى تحقيق هدف محدد ودقيق، وقابل للقياس باستعمال مؤشرات النجاعة، ويرتكز التسيير المتمحور على النتائج على العناصر التالية: الرؤية الإستراتيجية، الأهداف، النتائج المرجوة، مؤشرات النجاعة والأداء، والموضح بالشكل التالي<sup>3</sup>.

الشكل رقم: (3-1) المخطط البياني للإدارة للإستراتيجية للميزانية العامة المتمحورة على النتائج



المصدر: مليكة حفيظ شبايكي، مغني نادية، موازنة البرامج والأداء كمدخل لترشيد النفقات العامة في الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 09، ص: 407.

<sup>1</sup> مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، رسالة ماجستير في تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، سنة 2010-2011، ص:95.

<sup>2</sup> عبد السميع روبينة، التسيير المبني على النتائج ... أسلوب فعال للانتقال من التركيز على الوسائل في موازنة الدولة إلى التركيز على النتائج، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 23، جوان 2018، ص:145.

<sup>3</sup> مليكة حفيظ شبايكي، مغني نادية، موازنة البرامج والأداء كمدخل لترشيد النفقات العامة في الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 09، ص:406.



## ثانيا: مضمون مشروع تحديث الميزانية العامة بالجزائر

إن هذا المشروع المتضمن عصرنه نظام الميزانية إلى شقين، يخص الأول كيفية تسجيل الإعتمادات بالميزانية/ بينما يتكفل الشق الثاني بكل ما يتعلق بشبكة الإعلام الآلي والمنظومة المدمجة للمعلومات.

" التسجيل بالميزانية" و " الإعلام الآلي وأنظمة المعلومات".

## 1- التركيبة الأولى: التسجيل بالميزانية Budgétisation

" تهدف إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات يتضمن إعداد الميزانية، تنفيذ ومراقبة النفقات (مرفوعة بمراجعة المعايير والممارسات- التطبيقات- المحاسبية)، متابعة ومراقبة الميزانية (تتضمن مختلف لوحات القيادة التي تسمح بمتابعة تنفيذ الميزانية) وكذا نشر الإجراءات الجديدة وتكوين كل المتدخلين المعنيين بالإصلاح".

وتتضمن تركيبة "التسجيل بالميزانية" أربع تركيبات فرعية:

- التركيبة الفرعية: التسجيل الميزانياتي المتعدد السنوات؛
- التركيبة الفرعية: تحسين عرض ونشر الميزانية؛
- التركيبة الفرعية: صياغة السياسات الميزانية؛
- التركيبة الفرعية: إعادة هيكلة مسار تنفيذ النفقة العمومية.

## 2- التركيبة الثانية: "الإعلام الآلي ونظام المعلومات"

تهدف هذه التركيبة إلى إعداد ووضع أنظمة إعلامية تتماشى مع الهيكل الجديدة للميزانية، وتنقسم هذه التركيبة إلى ثلاث تركيبات فرعية:

- التركيبة الفرعية: إعداد المخطط التوجيهي لوزارة المالية؛
  - التركيبة الفرعية: تطوير، وضع وتوطين نظام مدمج للتسيير الميزانياتي؛
  - التركيبة الفرعية: دعم الهياكل القاعدية التكنولوجية وأحداث مديرية مركزية للإعلام الآلي.
- إن الأهداف الكبرى والمستهدفة من هذه التركيبة " الإعلام الآلي ونظام المعلومات" هي:
- عصرنه وتبسيط المسار الميزانياتي؛
  - تسهيل وتسريع معالجة العمليات المرتبطة بالنفقة؛
  - التوافق في كل وقت بين محاسبات الأمرين بالصراف الرئيسيين، الأمرين بالصراف الثانويين، المراقبون الماليون والمحاسبون؛
  - تسهيل وتسريع إعداد مشاريع قانون تسوية الميزانية؛
  - وضع، حيز التطبيق، التغييرات المحدثة من طرف تركيبة "التسجيل بالميزانية"؛

- إدخال برامج تتميط بهدف دعم الوظيفة: استشارة اقتصادية لوزارة المالية<sup>1</sup>.

ثالثا: الإجراءات المتخذة لتنفيذ إصلاح نظام الميزانية العامة في الجزائر

لقد قامت الجزائر بغية السعي وراء الإصلاح الميزانياتي، بمجموعة من الإجراءات لتحقيق ذلك، ومنها:

### 1- توقيع اتفاقية مع البنك العالمي

وقعت الجزائر اتفاقية مع البنك العالمي في إطار دعم مشروع إصلاح نظام الميزانية العامة من خلال القرض 70470 الموقع عليها في 06-02-2001 بمبلغ 18.4 مليون دولار، والتي دخلت حيز التنفيذ في 17-07-2001 وتنتهي بتاريخ 28-02-2009. غير أن تنفيذ الاتفاقية عرف تأخرا دام ثلاثة سنوات، وقد قام البنك العالمي بإصدار تقارير تخص تمويله للمشروع و تبين مكوناته، بالإضافة إلى التكلفة الإجمالية للمشروع، وفي أكتوبر 2004 تم توقيع عقدين "إطار الميزانية العامة المتعددة السنوات" بمبلغ 158.6000 دولار، و "تحسين تقديم الميزانية" بمبلغ 435.000 دولار، ليتم في أبريل 2005 توقيع عقدا "لتجديد دورة النفقة العمومية" بمبلغ قدره 2.2 مليون دولار<sup>2</sup>.

### 2- التعاقد مع المؤسسة الكندية: "CRC SOGEMA"

تعاقدت الجزائر مع المؤسسة "CRC SOGEMA" في مشروعين:

**المشروع الأول:** تم عقد المشروع الأول للفترة 2004-2007 تحت اسم تحديث نظام الميزانية العامة بتمويل من البنك العالمي، حيث تبنت الجزائر مجموعة من الإصلاحات الرامية إلى تحويل بيئتها المؤسساتية، ويحتوي المشروع على ثلاثة أجزاء هي:

- إطار الميزانية المتعدد السنوات؛

- تحسين وعرض الميزانية العامة؛

- تعزيز الوظيفة الاستشارية لوزارة المالية.

**المشروع الثاني:** تم عقد المشروع للفترة 2008-2012، بهدف ترشيد إدارة الإنفاق العام وتحسين تقديم

الخدمات للمواطنين، ويواصل هذا المشروع مسار المشروع الأول ويوجه أساسا ل:

- الدعم المؤسسي وتدريب الأعوان المكلفين بتنفيذ الميزانية العامة في مجال الميزانية القائمة على النتائج؛

- العمل على تطبيق النظام الجديد وتأهيل القدرات، لتحضير ميزانية 2012 على أساس البرامج.

ويحتوي هذا المشروع على ثلاثة أجزاء هي:

- الدعم القانوني لإطار الإنفاق المتوسط المدى؛

- وضع نظام معلوماتية؛

<sup>1</sup> حوري عمر، الإصلاح الميزانياتي في الجزائر: الواقع والآفاق، مجلة "الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة خميس مليانة، تاريخ النشر: 01-12-2016، ص:62.

<sup>2</sup> الجوزي فتيحة، الاستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازي بالجزائر، مرجع سابق، ص:216.

- التكوين والاتصال<sup>1</sup>.

رابعاً: الهيئات المكلفة بمتابعة المشروع

يعتمد مسار مشروع (MSB) على ثلاث هياكل تنظيمية مكملة لبعضها البعض تتمثل في:

- هيكل تنظيمي ووظيفي وعملي داخلي على مستوى وزارة المالية والذي يعتبر بمثابة المحرك لعملية الإصلاح الميزاني؛

- هيكل تنظيمي ووظيفي وعملي على مستوى كل وزارة أو هيئة عمومية (MIP).

- هيكل مؤسستي على المستوى الحكومي من أجل اتخاذ القرارات الكبرى والتوجهات ذات الطبيعة الإستراتيجية وتعزيز التبادل والتشاور بين الهيئات الوزارية والمؤسسات العمومية الأخرى في المجالات المتعلقة بالإصلاح الميزاني<sup>2</sup>.

**الفرع الثاني: محدودية النظام الميزاني بالجزائر ودوافع وأهمية إصلاحه**

إن العديد من المهتمين من خبراء، مهندسين وجامعيين وبعد دراستهم للنظام الميزانياتي والمحاسبي، اجمعوا على وجود نقائص تعيق التسيير الناجع والفعال للمال العام. إذ أن القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية والذي يتميز بأنه مجرد قانون عادي، أصبح ومنذ سنوات متجاوزا خاصة وأنه لم يواكب بنفس الوتيرة الإصلاحات السياسية والاقتصادية التي تم الشروع فيها منذ أكثر من عشرينين.

كذلك، هذا القانون وبسبب محدوديته، لا يمكنه الاستمرار في تسيير وحكم المالية العمومية التي تعرف في السنوات الأخيرة تغيرات هامة من خلال إصلاح ميزانياتي يهدف إلى عصنة الأنظمة الميزانية.

**أولاً: محدودية النظام الميزانياتي الحالي**

إن تحليل مختلف التقارير، خاصة تلك المقدمة من قبل وزراء المالية المتعاقبين والمتعلقة بمشروع عصنة الأنظمة الميزانية (MSB) يظهر عدة عراقيل يواجهها تسيير الميزانية، يمكن اختصارها فيما يلي:

**1- ميزانياتي التسيير والتجهيز غير مدمجتان**

يظهر النظام الحالي نوع من اللاتجانس في التصنيف إذ أنه من جهة، عناوين نفقات التسيير مهيكلة حسب الدوائر الوزارية، الفصل، المادة والفقرة، بينما عناوين نفقات الاستثمار مهيكلة حسب القطاع، الفرعي، الفصل والمادة.

مما قد يؤدي إلى سوء تخصيص نفقات التسيير ونفقات الاستثمار.

<sup>1</sup> الجوزي فتيحة، نفس المرجع السابق، ص:217.

<sup>2</sup> مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، مرجع سابق، ص:100.

**2- غياب تسيير ميزانياتي مبني على النتائج**

يرتكز التسيير الحالي للمال العام على تعبئة الوسائل الأكثر منه على النتائج. إذ أن " الإعتمادات تمنح لأجل التكفل بالحاجيات المعبر عنها من طرف الأمر بالصرف خلال السنة المعنية وليس بدلالة أهداف الأداء التي يجب تحقيقها أو النتيجة التي يجب بلوغها".

**3- وثائق ميزانية تقدم بشفافية ناقصة مع صعوبة الوصول إليها**

"إن الصعوبات التي يتم مواجهتها أثناء النقاشات البرلمانية حول مشروع ميزانية الدولة، تعود إلى أن الوثائق المقدمة من طرف وزارة المالية غير كافية بالشكل الذي يسمح بتقديم كل المعلومات المطلوبة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى تقديم عرض محتشم للوثائق التي يتم تقديمها للبرلمانيين".

**4- الرقابة القبلية**

إن رقابة مدى مطابقة النفقة الملتزم بها هو من مهام أو مجال اختصاص عونين على الخصوص، عون يمثل المكلف بالميزانية (المراقب المالي) والآخر يمثل الهيئة المكلفة بالمحاسبة (المحاسبة العمومي). هذه الازدواجية في الرقابة تتسبب في لا فاعلية النشاط الإداري، تأخر في سير المصالح العمومية وتضييع الوقت والجهد والمال للدولة".

**5- الرقابة البعدية**

هذا النوع من الرقابة يرمي إلى المعاقبة في حالة الخلل بعد التنفيذ، على خلاف الأول الذي يهتم بتوجيه الأمر التقديري لنوعية تسيير المال العام. هذه الرقابة لا يسمح بتجنيد أكبر عدد من المتدخلين في التسيير المالي.

**6- نظام معلوماتي غير أمثل**

يعود ذلك إلى سبب استعمال عتاد إعلام آلي غير ناجع ومتجاوز: "إن أنظمة وأدوات تسيير المعلومة غير الملائمة، لا تسمح بإعداد تقديرات اقتصادية كلية ذات مصداقية ولا بإعداد تصورات حسب كتل النفقات الموافقة لرخص الإعتمادات ولا بالمتابعة في الأجال الملائمة.

**7- غياب إطار للنفقات على المدى المتوسط (CDMT)**

من شأن غياب إطار استراتيجي يمكن من تسجيل النفقات حسب منطق أولويتها، عدم السماح للحكومة بترتيب نفقاتها حسب متطلبات السياسة العامة وضرورات الوضع الاقتصادي للبلاد. للتذكير، تم إدراج ضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015 (المادة 51) أحكام لإعداد إطار نفقات متوسط المدى ابتداء من سنة 2017.

## 8- تحميل المسيرين للمسؤولية ضعيف وغير ناجح

إن ضعف مسؤولية المسيرين يعد واحدا من العراقيل القائمة أمام مهام تكملة ومتابعة الأهداف المسطرة لكل سياسة عمومية، وعلى خلاف ذلك فإن قوة ومتانة المسؤولية لدى المسيرين يسمح بتحقيق الأهداف المحددة مسبقا وإدخال النجاعة في الأداء، الفاعلية والشفافية في مجمل نظام المالية العمومية<sup>1</sup>.

## ثانيا: دوافع الإصلاح الميزاني

إن سعي الحكومة الجزائرية في القيام بإصلاح المالية العامة للدولة بصفة عامة والميزانية العامة بصفة خاصة حتى وإن كان بدوافع تتعلق بأولويات ذات علاقة بالسياسة المالية، بما يسمح بالتخصيص الأمثل للموارد والاستعمال العقلاني لها، وبأكثر فعالية، وأخرى ذات علاقة بتحسين أداء الخدمة العمومية، إلا أنها في الواقع تندرج ضمن إطار يتعلق بالاستمرار في مواصلة الإصلاحات المالية والاقتصادية التي بدأتها بالتعاون مع الهيئات المالية الدولية، والتي يروج لها كل من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي كمرحلة ثالثة للبرامج التصحيحية التي أطلقها صندوق النقد الدولي، بعد كل من مرحلتي الاستقرار الاقتصادي والتعديل الهيكلي، وبعد فشل برامجه التصحيحية في بعض الدول لعدم تحقيقها الانطلاقة الاقتصادية المنشودة، وتسببها في تفاقم الفوارق الاجتماعية لدى كثير من البلدان، كانتشار الفقر والتهميش، وقصد تبرير هذا الفشل وإبعاد المسؤولية عن برامجه التصحيحية سارع صندوق النقد الدولي إلى ربط ذلك بالفساد الإداري الموجود في تلك الدول، وغياب الشفافية في تسيير المالية العامة<sup>2</sup>، وهذا يعتبر من خصائص الحكم السيئ، وأن عصرنة نظام الميزانية أحد العناصر الهامة للانتقال إلى الحكم الرشيد<sup>3</sup>.

## ثالثا: أهداف إصلاح نظام الميزانية العمومية

- أهداف كثيرة وطموحة يصبو مشروع عصرنة الميزانية إلى تحقيقها، نذكر أهمها فيما يلي:
- معالجة الإختلالات المالية، وترقية التخصيص الإستراتيجي للموارد<sup>4</sup>؛
  - اعتماد منهجية تكريس التسيير الاقتصادي للمال العام وتتماشى مع مقتضيات اقتصاد السوق وتمكن الدولة من إنجاز أدوارها ووظائفها بفعالية أكبر؛
  - اعتماد نظام معلومات واضح وموجه نحو النتائج، من شأنه أن يساهم في ترشيد التسيير المالي ويضمن تحكما أكبر في النفقات العامة؛
  - دعم قدرات التقدير والتحليل لدى الإطارات المالية بما يضمن فعالية أكبر للقرارات المالية؛
  - ضمان قدر أكبر من الشفافية في تسيير المال العام؛

<sup>1</sup> حوري عمر، مرجع سابق، ص:60.

<sup>2</sup> تومي سلامي، مشروع عصرنة أنظمة الميزانية... نحو ترشيد الإنفاق العمومي، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، لجامعة الأغواط، العدد:17 جوان 2012، ص:153.

<sup>3</sup> حكيم بوجطو، أسباب عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، العدد:01، المجلد 04، جامعة البليدة، 30 جوان 2013، ص:192.

<sup>4</sup> خالد منه، حوكمة المالية العامة في الجزائر وتحديات الشفافية، مركز البحوث في الإقتصاد التطبيقي للتنمية، 2016، ص:05. متاح على: <https://mpira.ub.uni-muenchen.de/85741/> تاريخ الإطلاع: 23 ديسمبر 2018.

- تحميل المسير العمومي المسؤولية عن نتائج القرارات المالية؛  
 - تحسين أساليب وأنماط إعداد الميزانية وصياغة الوثائق بشكل شفاف وواضح؛  
 هذه الأهداف المعلنة من شأنها أن تحقق جملة من الغايات المتمثلة في إصلاح المرافق والإدارات العمومية، وتحد من مظاهر الفساد الإداري والمالي المتفشي بشكل سافر في القطاع العام، وهي بالإضافة إلى ذلك تندرج في إطار مشروع تجديد مناهج الإدارة العامة.  
 يعد نجاح مشروع عصرنة نظم الميزانية في الجزائر دعامة أساسية لتطوير أداء الأنشطة والبرامج العمومية ومن ثم سوف يساهم في إصلاح الإدارات العمومية وترشيد الإنفاق العام<sup>1</sup>.  
 وهذا ما أكده وزير المالية السابق كريم جودي في تصريح له حيث أكد على أن النظام الميزاني الجديد سيساهم في تحسين الأداء في إدارة موارد الدولة، والكفاءة في التزام المالية العامة وتدفق المعلومات بشكل أفضل. كما تشمل بعض فوائد هذا النظام شفافية البيانات ومساءلة المسؤولين ووضوح المعلومات التي ستركز على النتائج المقصودة وبناء القدرات للتنبؤ والتحليل<sup>2</sup>، وعليه فإن مجموع هذه الإصلاحات المالية العمومية المتخذة من طرف الحكومة الجزائرية ستنتج عنها آثار إيجابية نحو حوكمة المالية العمومية<sup>3</sup>.

### الفرع الثالث: المحاور الكبرى التي يركز عليها مشروع إصلاح الميزانية في الجزائر

#### أولاً: الإطار القانوني

ويتضمن التدخلات الواجب القيام بها، لتكييف الإطار القانوني التشريعي الحالي مع الإجراءات المتضمنة في الإصلاح الموازي. إن الأشغال المزمع القيام بها في هذا الإطار تتطلب مشاركة المكلفين بوضع أسس:  
 - الموازنة وفق البرامج والتمحورة على النتائج؛

- التطبيق المعلوماتي لنظام معلوماتية التسيير الموازي<sup>4</sup>.

#### ثانياً: الاعتماد على إطار متعدد السنوات في إعداد الميزانية

هذا الأسلوب يعتبر كآلية جديدة وفعالة في تسيير الموارد العمومية كما أنه يعبر بصورة جلية وواضحة عن المحاور الكبرى للسياسة العامة للدولة فيما يخص تقدير النفقات لأنه يأخذ بعين الاعتبار ثلاث سنوات كاملة في عملية التقدير للنفقات أي السنة المالية الجارية إضافة لسنتين لاحقتين وهذا لا يعني أنه تم التخلي على مبدأ سنوية الميزانية كما.

<sup>1</sup> ثابتي الحبيب، عصرنة نظم الميزانية في الجزائر الدعامة الأساسية لإصلاح الإدارة العمومية وترشيد الإنفاق العام، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 04، العدد 03، سبتمبر 2015، ص:22.

<sup>2</sup> Karim Djoudi, **Un nouveau système de gestion budgétaire opérationnel dès 2014**, Disponible sur : <http://www.mf.gov.dz/article/2/A-la-Une/448/Un-nouveau-syst%C3%A8me-de-gestion-budg%C3%A9taire-op%C3%A9rationnel-d%C3%A8s-2014-.html> consulter le :01\_12\_2018

<sup>3</sup> تاكرلي صوفيا نبيلة، قدي عبد المجيد، تسيير المالية العمومية في الجزائر ضمن متطلبات الحوكمة المالية، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد:04، العدد، 02، 2018، ص:175.

<sup>4</sup> الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية، في ترشيد النفقات العامة، حالة الجزائر ، مرجع سابق، ص:165.

بمعنى أن الإطار المتعدد السنوات في إعداد الميزانية يعرض في وثيقة للإشارة فقط للالتزامات المستقبلية للدولة حيث تتم المصادقة في البرلمان على جزء منه والذي يمثل السنة المالية وعلى هذا الأساس يمكن للمسيرين على مستوى القطاعات الوزارية تحسين مسار البرمجة والتحضير للميزانية وبالتالي تحديد أهداف متعددة السنوات فيما يخص عملية الإنفاق وهو ما يساعدهم في تعديل البرامج تماشياً مع الإعتمادات المتاحة. وتعتمد على ميزانية البرامج المدرجة ضمن نفقات متوسطة المدى، ويقتضي بذلك الأفق المتعدد السنوات ميزانية متعددة السنوات وتكون عامة للسنوات الثلاثة أو الأربع الموالية، حتى إن كان مبدأ السنوية مفروضاً في مجال المالية العمومية، فإن برامج الحكومة كثيراً ما تتعدى الإطار السنوي، بالخصوص في تطبيق سياستها المتعلقة بالاستثمارات العمومية<sup>1</sup>.

كما جاء في نص المادة 02 من القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 22 ذي الحجة عام 1439 الموافق ل02 سبتمبر سنة 2018، المتعلق بقوانين المالية " يساهم في تجسيد السياسات العمومية التي يكون تنفيذها مؤسسا على مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج، انطلاقاً من أهداف واضحة ومحددة وفقاً لغايات المصلحة العامة والتي يكون موضوع تقييم<sup>2</sup>.

ويمثل "إطار النفقات المتوسط الأجل" مجموعة متجانسة من الأهداف الإستراتيجية وبرامج النفقات العامة، والتي تحدد الإطار الذي من خلاله يمكن للوزراء الميدانيين اتخاذ قرارات توزيع واستعمال مواردهم المالية. من شأن إطار النفقات المتوسطة المدى، السماح للحكومة، بحسن توزيع الموارد العامة، على أهم قطاعات النفقات العامة، كالأشغال العمومية والسكن والتعليم والصحة والنقل، وغيرها من القطاعات، وذلك وفق أولويات السياسة العامة للدولة.

إن ما تم إنجازه في هذا الإطار يهدف بالأساس إلى:

- تدعم وظيفتي التحليل والتقدير، اللتان تقوم بهما وزارة المالية ضمن التأطير الاقتصادي الكلي والمالي؛
  - تكوين إطارات متخصصة؛
  - تطوير الوسائل ذات الصلة.
- يهدف إطار النفقات المتوسط الأجل إلى:
- التأكد من صحة دعائم السياسات الموازنية، على أساس تحديد الموارد المتاحة وأولويات الحكومة والاحتياجات المالية؛
  - ضمان شفافية عمليتي التخطيط المالي وتحضير الميزانية؛
  - توجيه الموارد، وفق الأولويات الإستراتيجية، وذلك عن طريق فرض انضباط موازني جماعي؛
  - ضمان التجانس بين الموارد والنفقات، في أفق محدد، متعدد السنوات، في ظل تحديد إطار حقيقي للموارد؛

<sup>1</sup> براهمي سهام وآخرون، مرجع سابق، ص:87.

<sup>2</sup> القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 22 ذي الحجة عام 1439 الموافق ل02 سبتمبر سنة 2018، المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية العدد54، ص:9.

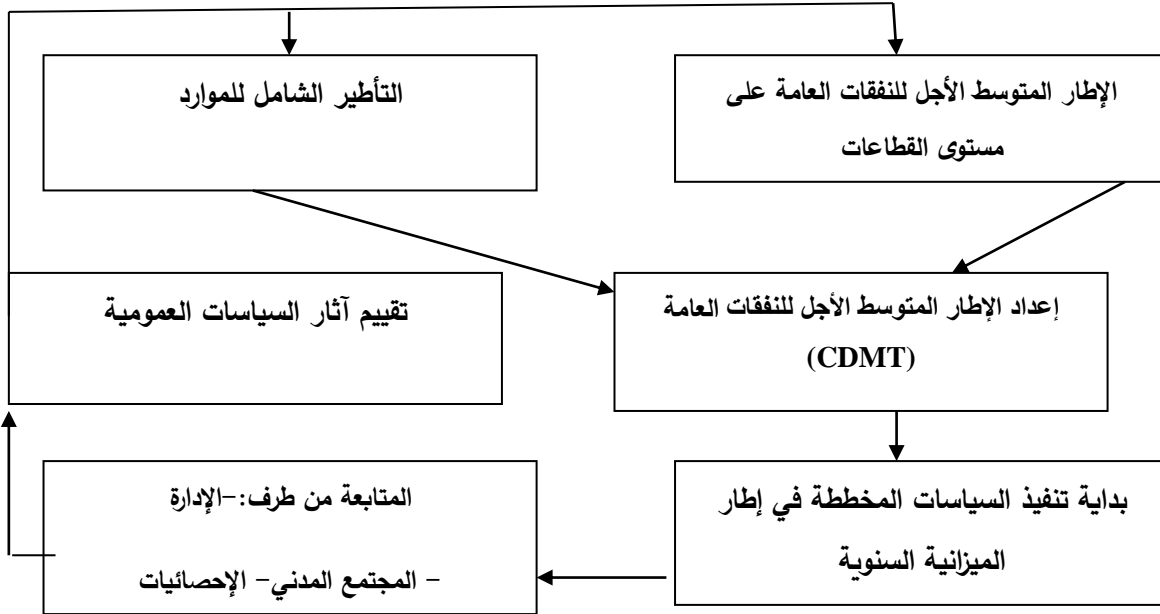
- وضع نظام لتوزيع الموارد، متماشي مع الأولويات الإستراتيجية للدولة؛
- السماح بتأطير عملية إعداد ميزانية البرامج وذلك بتحديد الأسقف المتعددة السنوات، لنفقات مختلف الوزارات، على أن تكون هذه الأسقف متلائمة مع التوازن الاقتصادي الكلي وكذلك التوازن المالي؛
- السماح بوضع إطار موازني صارم وفعال.

ولضمان بلوغ هذه الأهداف لابد من وضع رؤية سياسية ومالية، قطاعية، واضحة، إذ أن هذه الأخيرة تعتبر عنصرا أساسيا، لتأطير عملية تقسيم الميزانية. كما أنه على المستوى الإستراتيجي، فإن إطار النفقات المتوسطة المدى يفرض تحديد دقيق للأولويات الوطنية والإستراتيجيات القطاعية.

كما يجب دمج إطار النفقات المتوسطة الأجل، ضمن إطار الدورة الموازنية<sup>1</sup>.

كما يعتبر الإطار المتوسط الأجل للنفقات العامة بمثابة تخصيص أمثل للموارد وتحقيق للأهداف المحددة مسبقا، فيعتبر بمثابة صياغة لبرامج انفاقية متوسط الأجل مابين 3 و 5 سنوات يتم من خلالها تحقيق جملة من الأهداف على الصعيد الاقتصادي والاجتماعي ومراعاة الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة دون تبذير ولا إسراف في إطار من الرشادة، والتقيد بضرورة تحقيق النتائج المرجوة عن طريق أساليب متابعة التقييم، ويمكن تمثيل هذه المراحل بالشكل البياني التالي<sup>2</sup>:

الشكل البياني رقم: (3-2) المراحل المهمة للإطار المتوسط الأجل للنفقات العامة



المصدر: بن عزة محمد، مداخلة بعنوان مفهوم الإدارة بالأهداف في صياغة برامج الإتفاق العام ضمن ميزانية الدولة ... ضرورة حتمية ومنطلق لإرساء مبادئ الحوكمة، ص:06.

1 الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية، في ترشيد النفقات العامة، مرجع سابق، ص:166.  
 2 بن عزة محمد، مداخلة بعنوان مفهوم الإدارة بالأهداف في صياغة برامج الإتفاق العام ضمن ميزانية الدولة ... ضرورة حتمية ومنطلق لإرساء مبادئ الحوكمة، الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة يومي 30 و 31 أكتوبر 2012 بجامعة الععيد أكلي محمد أولحاج بالبويرة، معهد العلوم الاقتصادية، التجارية والتسيير، ص:06.



### ثالثا: إعداد الميزانية وفقا لبرامج تركز على تحقيق النتائج

إن هذه الصيغة في إعداد الميزانية على أساس البرامج التي تعد من طرف الدوائر الوزارية وفقا لاحتياجاتها وأهدافها المسطرة مسبقا جاءت لتحل محل الأبواب والقطاعات المعتمدة في النظام الحالي، وهي تأخذ في الحسبان مؤشرات النجاعة وتسمح لكل دائرة وزارية تخطيط وبرمجة كل المبادرات التي تقع تحت مسؤوليتها، حيث أن البرنامج يضم مجموع المبادرات التي تتلائم مع الأهداف والتوجيهات العامة للحكومة كما يسمح بتغطية مالية مناسبة لأنشطة الوزارات.

وعليه فإن البرامج تضم كل نفقات الميزانية الموجهة لوضع حيز التنفيذ للمبادرات الهادفة لتجسيد المهام الكبرى المحددة من طرف الدائرة الوزارية وذلك لتلبية احتياجات المرفق العام خدمة للمنفعة العامة وهذا لتحقيق أهداف إستراتيجية محددة، كما تجدر الإشارة بأن البرامج تنقسم إلى برامج فرعية وهذه الأخيرة تدعم بمبادرات<sup>1</sup>.

### رابعا: إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات

يعتبر هذا المشروع جزءا من مشروع عصرنه أنظمة الميزانية المتعلقة بالجوانب الميزانية، حيث يسمح هذا الجزء بتحسين فعالية ومرونة النفقة من خلال تقليص الإجراءات الإدارية المتعلقة بها من مرحلة الالتزام إلى دفع النفقة. إن هذا الجزء مرتبط بالجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات.

لقد تم الشروع في إنجاز هذا المشروع في سنة 2007، حيث أوكلت مهمة إعداد الدراسات المتعلقة بهذا الجزء إلى مجمع الاستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF الذي قام بدراسة تشخيصية وتحليلية للواقع المحاسبي الحالي من مختلف جوانبه التنظيمية (شبكة المحاسبين العموميين، هيكله الخزينة العمومية ..) وكذا تقنية (مدونة حسابات الخزينة) ، إلى جانب دراسة أسباب فشل مشروع المخطط المحاسبي لسنة 2006 وعلى هذا الأساس تمت صياغة إستراتيجية للتقييس وفق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العمومي IPSAS. حيث تهدف هذه الإستراتيجية إلى:

- ✓ وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية "circuit de la dépense"؛
- ✓ الانتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة؛
- ✓ إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة؛
- ✓ تكوين إطارات وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة حول الإجراءات الجديدة لتنفيذ النفقات العمومية<sup>2</sup>.

### خامسا: نظام معلومات

يساهم نظام المعلومات في دعم وتعزيز الإصلاحات الرامية إلى تطوير نظام الميزانية ولهذا اقترح أيضا اعتماد نظام معلومات يساعد على نقل المعلومة وتوفير الشبكة المعلوماتية بشكل يسهل تطبيق الإصلاحات.

<sup>1</sup> براهمي سهام وآخرون، مرجع سابق، ص:89.

<sup>2</sup> أمال حاج جاب الله، مرجع سابق، ص:778.

## 1- النظام المتكامل لتسيير الميزانية

تعتبر الوظيفة الأولى لهذا النظام هي تحرير الوثائق الميزانية الكاملة (نفقات إيرادات) لقانون المالية، كما يسمح هذا النظام لكل هيئة من هيئات مختلف الوزارات بعرض اقتراحاتها الميزانية والتي يتم فيما بعد تحكيمها ويسمح كذلك بربط الوزارات بنظام المحاسبة من أجل توزيع الإعتمادات خلال عملية تنفيذ الميزانية، وبيان المبالغ التي أنفقت فعلا أو جمعت من أجل المقارنة التاريخية.

## 2- استعمال وفوائد تطبيق النظام

يكلف نظام المعلومات من أجل تقديم ميزانية البرامج القائمة على أساس النتائج ويسمح ب:

- ✓ بيان الأهداف الإستراتيجية والسنوية، والنتائج المتوقعة وكذلك مؤشرات الأداء المستعملة؛
- ✓ نشر إطار النفقات المتوسط الأجل (CDMT) وإطار الوثائق لتقييم الأداء وتقييم تسليم الحسابات سواء على المستوى المالي أو تحقيق النتائج؛
- ✓ تقديم ميزاني متعدد السنوات؛
- ✓ نظرة أفقية لميزانية الدولة؛
- ✓ تسيير ميزانية الدول حسب التصنيف الوظيفي (CFEP) والتصنيف الاقتصادي (CEC) للأمم المتحدة.

في هذا الإطار تتعاقد الجزائر مع مؤسسة (CRC Sogema) من أجل خلق وتثبيت برامج معلوماتية كما توفر هذه المؤسسة دليلا لاستعمال هذا النظام.

## 3- تطبيق النظام

يتم تطبيق النظام في السنتين الأولى على مستوى شبكة وزارة المالية بحيث يسمح للمديرية العامة للميزانية (DGB) والوزارات المنفقة الدخول عبر الانترنت لتطبيقات تحضير الميزانية، كما يمكن أن يستعمل هذا النظام في المصالح غير الممركزة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري إذا توفرت شبكاتها على هذا النظام<sup>1</sup>.

## سادسا: تقييم الأداء

يتضمن، التدخلات الواجب إنجازها لمساعدة المسيرين على وضع آليات لتقييم الأداء (بنك مؤشرات، تقرير وزاري حول المردودية، إلخ...).

وتهدف هذه التدخلات المنتظر إنجازها، إلى وضع تصور لوسائل التقييم من جهة، ولتكوين المستخدمين المعنيين من جهة أخرى<sup>2</sup>.

1 مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، مرجع سابق، ص:139.

2 الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية، في ترشيد النفقات العامة، مرجع سابق، ص:168.

## سابعاً: تبني فكرة المسير المسؤول

قد جاء هذا الإصلاح بفكرة جديدة لم تعتمد في الجزائر من قبل وتتمثل في إدخال مفهوم جديد وهو المسير المسؤول والذي يعتبر العنصر الأساسي في عملية التسيير والقيادة التي تعتمد على تحقيق النتائج. لذا فالمسير وفقاً لهذا الإصلاح هو ذلك الشخص الذي منحت له سلطة تسيير الموارد العمومية ودراسة الاحتياجات المالية ومراقبة التكاليف مقارنة بالنتائج العملية، كما تمنح له سلطة الأمر والإنفاق وبالتالي هو المسؤول عن إعداد الميزانية الخاصة بهيئته كما أنه مجبر على متابعتها وتقديم الحسابات دورياً حيث يمكن أن يكون المسؤول المسير على مستوى الإدارة المركزية أو الغير ممرضة وهي تلك المصالح الخارجية للوزارات كالمديريات الولائية وكذلك على مستوى المؤسسات العمومية الإدارية<sup>1</sup>.

## ثامناً: الدورة الجديدة للميزانية العامة

تعويض اسم "أمر بالصرف" باسم "مسير مسؤول" وذلك للتوضيح، بأن مسؤول البرنامج، البرنامج الفرعي أو النشاط هو ذلك الذي يتوفر على سلطة تنفيذ النشاطات وهكذا يصبح مسؤولاً عن النتائج.

## 1- مرحلة التخطيط على المدى المتوسط

وهي مرحلة تشاور واستخلاص بين وزارة المالية، رئيس الحكومة والوزارات الأخرى، تتم خلالها النقاشات والقرارات فيما يخص الأحكام الكبرى والنشاطات والقرارات التي على الدولة اتخاذها.

## 2- مرحلة إعداد ميزانية الدولة

تبدأ هذه المرحلة في شهر سبتمبر من السنة (n-2) بتقديم الميزانية، السياسة الاقتصادية، الجبائية، الموازناتية والمالية للحكومة وكذا التقديرات أو التنبؤات المتعددة السنوات لإيرادات ونفقات الدولة خلال الفترة الثلاثية المعنية بالتخطيط.

تنتهي هذه المرحلة بالمداوات على مستوى البرلمان (بغرفتيه) لأجل المصادقة من طرف رئيس الدولة.

## 3- مرحلة تنفيذ ميزانية الدولة

السنة المالية (n) هي سنة تنفيذ الميزانية المصادق عليها بالبرلمان.

## 4- مرحلة نشر وتقديم الحسابات

ويتم ذلك في صائفة السنة (n+1) بعرض الحسابات الإدارية على مجلس المحاسبة كذا إعداد وإيداع مشروع قانون ضبط الميزانية بالبرلمان.

لا يكتفي مجلس المحاسبة فقط بفحص مدى احترام الإجراءات ولكن كذلك الطريقة التي بها صرف المال العام وهذا بإضافة مرحلة جديدة وهي تقييم أداء البرامج على أساس دوري<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> براهمي سهام وآخرون، مرجع سابق، ص: 91.

<sup>2</sup> حوري عمر، مرجع سابق، ص: 64.

## تاسعا: مراجعة مدونة ميزانية الدولة

إن الإصلاح المباشر فيه من أجل تحديث النظم الميزانية يستلزم توحيد ميزانيات التسيير والاستثمار والتحويل تحت حساب وحيد. سترجم هذا التوحيد من خلال التخصص الجديد الذي ينص على وضع برامج عوض قطاعات وأبواب مع المواصلة بالطبع في استعمال مفاهيم التسيير والاستثمار والنقل كفروع لا ميزانيات مستقلة. لذا، سيتم تعديل نظام المدونات عن طريق مرسوم وبالإستناد إلى التصنيف الموجود في القانون العضوي.

إن التصنيف الجديد المقترح في الإصلاح محل الدراسة جاء لسد الثغرات الموجودة في التصنيف السابق حيث يسمح بجميع المعلومات المالية بصورة واضحة وعميقة ويطور كيفية عرضها بأسلوب موحد، كما يسمح بإعطاء صورة واضحة للمراقبين بصورة تمكنهم من معرفة المسؤولين الإداريين الموكلة لهم عملية تنفيذ النفقات العمومية، كما يعينهم في تقييم النتائج المتوقعة من هذه العملية مقارنة بطبيعتها الاقتصادية صوب الأهداف المعلنة من خلال البرامج المخصصة لذلك.

ما يضمن الوصول إلى مقارنة نفقات الميزانية وفقا لآفاق متعددة تضمن تقديم الحسابات، ومقارنتها بالتكاليف الفعلية، بالأهداف والنتائج المتوقعة، ويمكن حصر هذه التصنيفات إلى أربعة وهذا ما أدرجته المادة 28 من القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، التي جاءت كالتالي " تجمع أعباء ميزانية الدولة حسب التصنيفات الآتية بحسب<sup>1</sup>:

- **النشاط:** يتكون هذا التصنيف من البرنامج وتقسيماته؛

- **الطبيعة الاقتصادية للنفقات:** يتكون هذا التصنيف من أبواب النفقات وأقسامها، وقد فصل نص المادة 29 من القانون 18-15 أنواع الأبواب التي تتضمنها الطبيعة الاقتصادية للنفقات كالتالي:

✓ نفقات المستخدمين؛

✓ نفقات تسيير المصالح؛

✓ نفقات الاستثمار؛

✓ نفقات التحويل؛

✓ أعباء الدين العمومي؛

✓ نفقات العمليات المالية؛

✓ النفقات غير متوقعة.

- **الوظائف الكبرى للدولة:** يتكون هذا التصنيف من خلال تعيين القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف حسب الوظيفة؛

<sup>1</sup> القانون العضوي رقم 18-15 ، مرجع سابق، ص:11.

- الهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها: يعتمد هذا التصنيف على توزيع الإعتمادات المالية على الوزارات والمؤسسات العمومية.

#### عاشرا: إصلاح محاسبة الدولة

يشمل مشروع MSB عنصرا مهما يتعلق بإصلاح محاسبة الدولة من خلال التحول التدريجي من المحاسبة النقدية التي تستند على استلام ودفع النفقات، إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق التي تعتمد على مبدأ الاعتراف بالحقوق والالتزامات.

بالإضافة إلى ذلك، يعترف هذا النظام إدماج المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS)، التي تهدف إلى تحسين الشفافية والكفاءة في الإدارة العامة. و سيساعد التطبيق الفعال لهذا النظام على قياس أداء النشاط العام، فضلاً عن عرض معلومات شفافة عن المالية العامة وموجودات الدولة. ومع ذلك، فإن تنفيذ مخطط حسابات الدولة الجديد يتطلب التنفيذ النهائي لعنصر المشروع في "إعادة هيكلة إجراءات التنفيذ للنفقات العامة"، مما سيسمح بحساب الاستحقاقات المعترف بها والمتعلقة إلى المصاريف بمجرد انجازها في الوقت الفعلي<sup>1</sup>.

#### الفرع الرابع: تقييم مشروع إصلاح النظام الميزاني الجزائري

##### أولاً: تأخر تطبيق مشروع MBS وأسبابه

في الجزائر جاءت المبادرة كالمعتاد من الحكومة وحدها التي بدأت منذ قبل خمسة عشر عاما أو نحو ذلك مشروع إصلاح ميزانية الدولة. غير أن أدواته الرئيسية وهي القانون الأساسي لقوانين المالية المنصوص عليه بالفعل في دستور عام 1996، ظلت حتى الآن غير موجودة. وتكمن المفارقة هنا في حقيقة أن السلطات المعنية تنظر على وجه التحديد في عدم وجود هذا القانون العضوي بشأن القوانين المالية باعتباره السبب الرئيسي للتأخر في تنفيذ الإصلاح، ولكن دون تبرير التأخير الهام في عرض مشروع هذا النص على البرلمان. وهكذا لوحظ أن هذا الأخير قد لعب حتى الآن دور في مشروع الإصلاح.

ومع ذلك، فإن "أدبيات" مشروع MSB تؤكد بشكل خاص على الدور النشط للبرلمان، الذي سيتعزز إلى حد كبير من صلاحياته في مجال الميزانية، لا سيما فيما يتعلق برصد ومراقبة تنفيذ ميزانية الدولة، وتقييم النتائج المحققة. من جانب مديري البرامج، الأمر الذي سيسمح في نهاية المطاف له بممارسة سيطرة حقيقية على أداء السياسات العامة التي تنفذها الدولة، مقارنة برقابة الميزانية الخارجية الرسمية البحتة التي يتعين عليها ممارستها في الوقت الحاضر، من خلال قانون تنظيم الميزانية الخاصة.

<sup>1</sup> Mohamed Messaï, **Le système budgétaire en Algérie et sa problématique modernisation**, Disponible sur : <https://www.elwatan.com/edition/contributions/le-systeme-budgetaire-en-algerie-et-sa-problematique-modernisation-31-03-2018>

, consulter le : 05-11-2018.

ووفقا للجدول الزمني الذي أعلنته وزارة المالية، تم التخطيط للتنفيذ الكامل لإصلاح الميزانية في عام 2009 وتعميمه على جميع الإدارات، بعد تطبيقه كتجارب من قبل بعض الإدارات الرائدة من عام 2005.

ولكن لم يعلن وزير المالية حتى عام 2013، سيتم وضع نظام جديد متكامل لإدارة الميزانية في العام المقبل (2014). وسيتم وضع قانون المالية الأول وفقاً لقواعد الجهاز الجديد في عام 2015.

ووفقا للوزير نفسه تقدمت الخدمات من وزارة المالية على جميع جوانب تنفيذ هذا النظام لا سيما فيما يتعلق بتدريب المديرين التنفيذيين وتركيب أنظمة الكمبيوتر والمؤشرات المتعلقة بنشر المعلومات. لذلك من المشروع التساؤل عن الأسباب الحقيقية للتأخر البارز في تطبيق هذا الإصلاح وعلى وجود إرادة حقيقية لكسر الإدارة المتعاسة لميزانية الدولة. وليس من قريبا التصويت على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية التي من المزمع بدء سريانها لعام 2022 التي من شأنها حل المشكلة في غياب هذه الإرادة.

ومع ذلك لإثبات جدية الحكومة بالحاجة إلى الإصلاح، كان من الضروري اعتماد نهج تتابعي في ثلاث أو أربع مراحل ومتابعة تنفيذها بدقة بالطبع، بعد تقديم مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية في الوقت المناسب إلى تصويت البرلمان. كان من شأن ذلك أن يضمن أن مصلحة جميع الجهات الفاعلة المشاركة في مشروع MSB على جميع المستويات تتزايد يوما بعد يوم، بمعنى أنهم مقتنعون بخطورة هذا المشروع ومن حتمية التغيير، مع العلم أن المقاومة لها تظل واحدة من الأسباب الحقيقية للتأخير في تنفيذ الإصلاح.

وفي هذا الصدد ينبغي التذكير بأن من بين الركائز التي تقوم عليها ميزانية البرامج والأداء في مفهومه وخاصة في نجاح تطبيقه، الحاجة إلى صياغة استراتيجيات واضحة تعبير القيم عن ميزانية الدولة ووجود نظام فعال للرصد والرقابة والتقييم، يكون تنفيذه مسؤولية البرلمان والإدارات الوزارية والخدمات المختلفة التي ينطوي عليها تنفيذ البرامج والأنشطة والهيئات الإشرافية للبرنامج. مع التزام الشفافية التامة لنتائج مختلف الضوابط والتقييمات خاصة اتجاه المواطنين، مما ينطوي على تطبيق صارم للمساءلة.

لكن ميل السلطة السياسية في الجزائر نحو المركزية ورئاستها القوية، أي احتكار السلطة المالية من قبل السلطة التنفيذية، ومعرفة أن صانعي السياسة والمديرين العامين لا يزالون مشبعين بشكل سيئ مع ثقافة الإدارة بالأهداف، مما يجعلهم حساسين لكل ما هو فعال في الرقابة والتقييم (للأداء) وبالتالي يترددون في احترام مبدأ المساءلة، من الممكن بالفعل تكوين فكرة عن مدى الصعوبات التي سيواجهها تطبيق مشروع MSB ونجاحه على وجه الخصوص<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Mohamed Messaï, *Le système budgétaire en Algérie et sa problématique modernisation*, op cit.

### ثانيا: الأعمال المنجزة في مشروع عصرنه نظام الميزانية العامة بالجزائر

حققت الجزائر مجموعة متواضعة من الإنجازات المتعلقة بمشروع إصلاح نظامها الموازي، نذكر أهمها في النقاط التالية:

1- تم التعاقد مع مؤسسة CRC SOGEMA في جوان و جويلية 2009 من أجل إنشاء نموذج لإعداد إطار الإنفاق المتوسط الأجل، وقد تم إنشاء هذا الإطار الذي يشمل التدخلات اللازمة لصيرورة تسيير الإنفاق العام، والأعمال التي يتوجب الإطلاع بها لتعزيز مهمة التنبؤ والتحليل لوزارة المالية ضمن التأطير الاقتصادي الكلي والمالي، وتدريب الموظفين وتطوير الأدوات وتحديد البرامج والبرامج الفرعية مع الإدارات المركزية المعنية، كما أرفق هذا النموذج بثلاثة وثائق هي: وثيقة التشخيص، وثيقة عرض الجدول، العمليات المالية، وتعلية استعمال النموذج.

### 2- تقديم الهيكله حسب البرامج

التزمت بداية من أكتوبر 2008، 16 وزارة بإنشاء ميزانية حسب البرامج، عن طريق إنشاء قاعدة بيانات خاصة بكل وزارة تسمح لها بتحضير ميزانية حسب الشكل الجديد، وقد صادقت اللجنة الوظيفية والتقنية من خلال اجتماعها في 20 جويلية 2009 على الهيكله حسب البرامج في الوزارات، ويتم حاليا تقسيم أعمال الوزارات إلى برامج وبرامج فرعية ومهام ( على مستوى الوزارة فقط).

### 3- وضع مدونة جديدة للموازنة العامة

يتمحور مشروع مدونة الميزانية العامة حسب طبيعة النفقات، حول سبع عناوين، مبرمجة في القانون العضوي المبدئي المتعلق بقوانين المالية ويتم في: نفقات الموظفين، نفقات التسيير، نفقات الاستثمار، التحويلات، الدين العمومي، العمليات المالية للخزينة، نفقات غير مبرمجة، وتتفرع هذه العناوين إلى أبواب ومواد، كما يستطيع المتعاملون تفصيل بدقة طبيعة النفقات لاستعمال معين وقد تم إرسال المدونة إلى جميع الوزارات التي قامت بدراستها خلال اللجنة الوظيفية والتقنية في 08 جوان 2009، وصادقت عليها اللجنة وتم إدراجها بمهام الحكومة ابتداء من 2010.

### المطلب الثاني: الإطار العام للمخطط المحاسبي الجديد للدولة

إن المخطط الجديد للدولة هو استجابة لعصرنه الموازنة العامة التي تعتبر استجابة للمعايير المحاسبية الدولية لقطاع العام، وعليه يمكن القول بأن المخطط المحاسبي للدولة ما هو إلا استجابة جديدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

الفرع الأول: مبادئ وأهداف المخطط المحاسبي الجديد

أولاً: مبادئ المخطط المحاسبي الجديد

تعتمد عصرنه هذا النظام على مجموعة من المبادئ تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

1- إعداد الحسابات المستقبلية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يعتمد هذا المبدأ على إعادة صياغة عناصر حسابات الدولة للنظام المحاسبي، وفق متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أجل وضع نظام محاسبي يتسم بقواعد محاسبية دولية.

2- تطبيق مبدأ الاستحقاق

إعداد البيانات المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق، في تسجيل المعاملات المالية للدولة من حيث الإيرادات والنفقات مع نهاية كل سنة والتي تجسد في حسابات الميزانية.

3- الربط بين الميزانية والنظام المحاسبي للدولة

يعتمد هذا المبدأ الربط بين عناصر الميزانية وحسابات النظام المحاسبي وتحليل الانحرافات الموجودة في نهاية كل سنة من أجل إعطاء شفافية أكبر لنظام المحاسبة العمومية.

4- إعادة تنظيم شبكات المحاسبة في تحصيل الضرائب

ترشيد هيكل بين المحاسبين العموميين في المسائل الضريبية لتنفيذ إصلاح نظام المحاسبة، وذلك بإعادة تنظيم شبكات المحاسبة لإعداد البيانات المالية وفق المعايير المحاسبية، من أجل تحقيق الجودة وموثوقية المعلومات. وإنشاء حساب الأهداف الذي يتطلب معرفة هيكل المحاسبة لاستخدامها في المجال الضريبي، وخاصة الضرائب التي تجمعها مختلف الشبكات العامة للمحاسبين (الضرائب والجمارك).

ثانياً: أهداف المخطط المحاسبي الجديد

يهدف مشروع العصرنة إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>2</sup>:

- ✓ إنشاء معايير محاسبية وطنية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- ✓ تطوير الأدوات مع الخصائص المحددة؛
- ✓ ضرورة وجود بيئة تنظيمية مستقرة، بدءاً من إصلاح الأطر القانونية لنظام المحاسبة العمومية؛

1 بوسنة سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2005-2015، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2016/2015، ص:114.

2 يوسف السعيد أحمد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص:106.



- ✓ وضع الصيغة النهائية لتصنيف حسابات الدولة تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؛
  - ✓ إلغاء الازدواجية بين الجهات المكلفة بتنفيذ النفقات العمومية؛
  - ✓ إعادة تحديد نطاق الرقابة السابقة واللاحقة؛
  - ✓ تحديث طرق التدقيق والرقابة الداخلية؛
  - ✓ تعزيز الاهتمام بالرقابة على المخاطر والمعوقات؛
  - ✓ تقديم مناهج جديدة للرقابة على الخدمات المقدمة.
- بالإضافة إلى تولي إدارة مختلف التغيرات الاقتصادية التي تحدث في البلاد وتزويد المستخدمين بمعلومات مالية تمتاز بالموثوقية والشفافية ويمكن استغلالها، وسيبقى هذا الإصلاح مرتبطا بتحديث وعصرنة عملية الميزانية<sup>1</sup>.

### ثالثا: الاتفاقيات المبرمة لإعداد مشروع تبني معايير المحاسبة الدولية القطاع العام

- تتمثل الاتفاقيات المبرمة من أجل الشروع في عملية عصرنة النظام المحاسبي للدولة وفق أسس ومبادئ تستجيب للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية، في الجوانب التعاقدية في مجمع مركز البحث وتطوير الاقتصاد والمالية بفرنسا لبداية مشروع إصلاح المحاسبة العمومية وتم الاتفاق على فترة أربع سنوات وقد حدد تاريخ بداية الأشغال من 13-04-2005 أما تاريخ نهاية الأشغال فكان 30-04-2009.
- أما بالنسبة لعمل فرقة المشروع فقد تمثل في الاهتمام بالجوانب الإدارية وهكذا بتكوين لجان إداريين مكلفين بإعداد المخطط المحاسبي للدولة في الإشراف على عملية الإصلاح، بالإضافة إلى فريق المشروع المتمثل في الإدارة العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية، وتتمثل مجموع المهام المكلفين بها فيما يلي<sup>2</sup>:
- ✓ يشمل عمل أعضاء اللجنة التوجيهية بفحص النسخة الأولى من مجموعة حسابات الدولة المحددة لنمط التكيف مع المعايير المحاسبية للدولة، والتحقق من الأعمال المنجزة من أجل العمل على وضع معايير لحسابات الدولة الجزائرية؛
  - ✓ اللجنة التنفيذية لعصرنة نظام الميزانية من أجل التنسيق بين العناصر المكونة لمشروع عصرنة الميزانية لتتوافق مع المخطط المحاسبي للدولة، ومناقشة مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية من قبل البرلمان، وضرورة تكييف المنظمة لاحتياج الإصلاح، على أساس مختلف المواضيع التي يتعين معالجتها، مثل: اعتماد نص يحدد الأهداف العامة، إنشاء مراكز لتقديم الدعم، إستراتيجية الاتصال؛

<sup>1</sup> Ministère de finance, organisation, mission des services comptables et reformes initiées, conférence de presse, Algérie, 04 février 2013,p28.

<sup>2</sup> يوسف السعيد احمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015/2016، ص:249.

✓ يشمل عمل فريق المشروع المتمثل في الإدارة العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية الجزائرية، بدراسة كل مرحلة من مراحل المشروع؛

يمكن القول أن عملية القيام بمشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، لقي اهتمام دولي من خلال الدعم المقدم من طرف البنك الدولي، كما أن إعداد المشروع تم تحت إشراف دولة لها خبرة واسعة في هذا المجال، وبالتالي فإعداد هذا النظام إذا ما توفرت البيئة الملائمة للتطبيق يمكن تبني المعايير، كما ركزت هذه الاتفاقية على الاهتمام بكيفية وضع مخطط محاسبي، يسمح بتحديد وإعداد معايير محاسبية جزائرية تتوافق مع المعايير، بالإضافة إلى اهتمام المشروع بعصرنه نظام الميزانية لما لها من أهمية في تنفيذ المعايير باعتبارها مدخلات نظام المحاسبة العمومية.

### الفرع الثاني: التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد ومراحل تنفيذه

#### أولاً: التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد

يتضمن التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد للدولة توجهها نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في الجزائر في إطار عصرنه العمل المحاسبي للدولة، وبعد القيام بالدراسات وتحديد الجوانب الواجب تطويرها، فقد توصلت إلى غاية سنة 2013 من الانتهاء بصفة كاملة من وضع الجوانب المرتبطة بالإطار المحاسبي وهذا بوضع مجموعة من الإجراءات والقواعد التي سيعتمد عليها، والتي تعتبر بمثابة دليل يسترشد به الإطارات الذين يشرفون على تطبيق هذا النظام ويمكن توضيح هذا الدليل فيما يلي:

#### 1- إعداد دليل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

يحتوي هذا الدليل على مجموع المعايير التي تم الاعتماد عليها في مشروع العصرنه، والتي سمحت بإعداد المعايير التي تطبق في الجزائر.

#### 2- إعداد دليل تكييف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

يسمح هذا الدليل بمعرفة كيفية تكييف المعايير الدولية حتى تتلاءم مع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وبالتالي يعتبر بمثابة مرجع يعتمد عليه عند تطبيق هذه المعايير.

#### 3- إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة

يسمح هذا الدليل بتجميع كل الحسابات التابعة للدولة في إطار مخطط محاسبي وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية.

## 4- إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة

يحتوي هذا الدليل على الإجراءات والقواعد التي يتم على أساسها معالجة العمليات التي تقوم بها الدولة خلال الفترة المحاسبية، وكيفية تسجيلها في حسابات الدولة.

## 5- تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية

تم تحديد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية التي تمكن من إيصال معلومات إلى المستفيدين من هذه المعلومات.

## 6- استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة

من أجل تسهيل عملية تحويل الحسابات من مدونة الحسابات القديمة نحو المخطط المحاسبي للدولة، والذي يتوافق مع المعايير، تم العمل على إيجاد برنامج معلوماتي يساعد في القيام بهذه العملية بالتنسيق مع مختلف الهيئات العمومية للدولة والخاضعة لنظام المحاسبة العمومية، من أجل توفير معلومات محاسبية وفقا لمبدأ محاسبة الالتزام والأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة، وبالتالي يساهم هذا البرنامج في تسيير إعداد القوائم المالية للدولة.

## 7- تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة

إن عملية تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة جاءت من خلال المرسوم رقم 12-427 المؤرخ في 16 ديسمبر 2012 والمتعلق بكيفية إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة والذي يعمل على القيام بعملية الإحصاء المتمثلة في القيام بجرد كل الأملاك الوطنية بتسجيل وصفي وتقييمي بهدف حماية هذه الممتلكات والحرص على استعمالها وفق الأهداف المسطرة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> يوسف السعيد أحمد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية Ipsas في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص:343.

الجدول رقم: (3-2) يوضح تقييما لمشروع عصرنة النظام المحاسبي في الجزائر.

عناصر الدراسة	بداية الدراسة	نهاية الدراسة	محتوى الدراسة
التقييم الشامل للنظام المقترح	01 جانفي 2006	30 جوان 2006	دراسة وتقييم النظام المقترح من أجل تحقيق الشمولية والعمل على تحديد نقاط القوة والضعف.
الدليل المقترح لطرق العمل	جويلية 2006	نوفمبر 2006	صياغة دليل نظام المعلومات المحاسبي والموازنة العامة من أجل تحديد طرق العمل.
الاجتماعات	ديسمبر 2006	سبتمبر 2007	تقديم وتصحيح الإضافات الواجب القيام بها، وتقديم شروحات حول مشروع العصرنة.
دليل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	سبتمبر 2007	أكتوبر 2007	العمل على إعداد دليل المشروع التقني لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
التوفيق بين المخطط المحاسبي للدولة والمعايير	جوان 2007	أفريل 2008	العمل على إيجاد وسائل تسمح بتكييف المخطط المحاسبي للدولة بما يتوافق مع المعايير الدولية

المصدر: حيرش فايزة، طرشي محمد، الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 20، جوان 2018، ص: 07.

من الجدول رقم (3-2)، يلاحظ أنه تم تقييم النظام من أجل محاولة إيجاد صيغة تسمح بالانتقال من النظام القديم إلى نظام يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والعمل على وضع دليل للمعايير الدولية والمخطط المحاسبي يعتبر كإطار يحدد كيفية العمل والتنظيم المحاسبي للوحدات الحكومية.

الجدول رقم: (3-3)، يوضح تحديد الجوانب النهائية لمشروع العصرية في الجزائر

عناصر الدراسة	بداية الدراسة	نهاية الدراسة	محتوى الدراسة
التقرير السنوي	جانفي 2008	جولية 2008	معلومات إعادة صياغة دفتر الشروط المتعلقة بالنفقات العمومية
دليل المخطط المحاسبي للدولة	جانفي 2008	أكتوبر 2008	دراسة النموذج الذي يحدد كيفية تطبيق المخطط المحاسبي للدولة
مشروع النصوص	جانفي 2008	أكتوبر 2008	صياغة النصوص الوثائق الإدارية
المخطط المحاسبي للدولة	جانفي 2008	أكتوبر 2008	التعريف بالمخطط المحاسبي للدولة والقوائم المالية لهذا النظام
مشروع النصوص	جويلية 2008	سبتمبر 2008	صياغة النصوص الوظيفية لنظام المعلومات المحاسبي والموازنة.
التقارير المطبقة على البرامج التكوينية	جان 2008	سبتمبر 2008	إعداد التكوينات والبرامج الأساسية لمرافقة عملية تنفيذ المشروع
التقرير الوسيط	سبتمبر 2008	ديسمبر 2008	يوضح هذا التقرير كيفية تعميم تطبيق المشروع عبر كل الوزارات
التقرير الشهري	ديسمبر 2008	مارس 2009	تدعيم تنفيذ مختلف العروض السابقة المقدمة حول الإصلاح
التقرير النهائي	أفريل 2009		يحدد هذا التقرير التصور النهائي لمشروع العصرية

المصدر: حيرش فابزة، طرشي محمد، مرجع سابق، ص: 07.

من خلال الجدول أعلاه، نجد أنه تم تحديد الجوانب النهائية المتعلقة بالإطار العام لحسابات الدولة، ومختلف الإجراءات للشرع في الانطلاق الفعلي لمشروع العصرية.

## ثانيا: مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي الجديد

انطلاقاً من هذه المفاهيم والمبادئ الجديدة المتبناة في تصور المخطط المحاسبي الجديد للدولة تم تبني إستراتيجية لتنفيذ هذا الإصلاح وذلك من خلال مرحلتين<sup>1</sup>:

## 1- المرحلة الانتقالية

تمحورت أساساً حول صياغة تطبيق الإعلام الآلي application informatique تسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد عن طريق جدول للمرافقات Table de conversion يسمح بوضع حساب PCE مقابل كل حساب NCT ، واستناداً على هذا الجدول يتم استخراج مختلف الجداول المالية états financiers والتي تشمل على: الموازنة، جدول التكاليف النهائية، جدول بواقى العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة. تتميز هذه الجداول باقتصارها على العمليات المتعلقة بمحاسبة الصندوق أي تلك التي تسجل النفقات المنفقة والإيرادات المحصلة فعلياً.

وعليه وفي إطار إثراء هذه الجداول المالية، تم الشروع في إدراج المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للضرائب إلى جانب المعلومات المتعلقة بالاستثمارات والتي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية وذلك من أجل أن تعكس الذمة الحقيقية للدولة التي لا تقتصر فقط على التدفقات المالية التي تسجلها الخزينة العمومية.

إلى جانب ذلك فقد تم تتصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة "مرجع المعايير المحاسبية" référentiel « des comptables » يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي.

## 2- المرحلة النهائية

ترمي هذه المرحلة إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ وذلك بعد استكمال المهام التالية:

- إنهاء عملية الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية للدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية من أجل إدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقاً للمعيار IPSAS رقم 17 المتعلق ب"الاستثمارات".
- إدراج عملية التقييد المحاسبي الآني (prise en charge au de l'eau) للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب وذلك وفق ما تملية الإجراءات الواردة في معيار IPSAS رقم 23 المتعلق ب"الإيرادات السيادية".
- إتمام الدورات التكوينية المتعلقة بمختلف المتدخلين في مجال المحاسبة العمومية لا سيما المحاسبين العموميين بكل أصنافهم إلى جانب الأمرين بالصرف وكذا المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة.

<sup>1</sup> آمال حاج جاب الله، مرجع سابق، ص: 779.

وكما ذكر سابقا فإن عملية الإصلاح المحاسبي تدرج ضمن مشروع إصلاح أنظمة الميزانية وبالتالي فإنه ترتبط ارتباطا وثيقا بالإصلاح الميزاني وعليه فإن دخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب أولا وقبل كل شيئا التنفيذ النهائي لمشروع "إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية" الذي يسمح بالتنفيذ للمحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الحقيقي للالتزام بها، الأمر بالصرف ضمن الوظيفة المحاسبية.

إلى جانب ذلك فإن المرحلة النهائية لتنفيذ المخطط المحاسبي الجديد تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي وهو ما يضمنه الشطر الثاني من مشروع إصلاح أنظمة الميزانية المتعلق بـ "النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني" système intégré de gestion budgétaire SIGB هذا النظام الذي يضمن التنسيق بين الإطار المحاسبي والميزاني في مشروع الإصلاح كما يسمح بالإطلاع على الوضعية المالية للدولة في أي وقت دون انتظار مختلف الإجراءات بوضع الميزانية حيز التنفيذ وكذا تركيز حسابات المحاسبين العموميين.

#### الفرع الثالث: المعايير المتبناة من طرف الجزائر

في إطار العمل على عصرنه النظام المحاسبي العمومي الجزائري بما يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع للمعايير المحاسبية التي تتوافق والواقع الجزائري، وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

قامت هذه اللجنة بدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتم اعتماد 17 معيارا حسب الوضع في الجزائر، لكن لتزال هذه المعايير لم تعتمد بعد بصفة رسمية لكونها في مرحلة الدراسة، حيث وزعت على مختلف المصالح والمديريات عبر مختلف الوزارات لإبداء الرأي والملاحظات، ليتم فيما بعد إعداد الصياغة النهائية لها.

#### أولا: قائمة المعايير التي اعتمدها اللجنة

جاءت قائمة المعايير مزيجا بين المعايير الفرنسية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهي<sup>1</sup>:

- 1- معيار IPSAS رقم (01): عرض البيانات المالية؛
- 2- معيار IPSAS رقم (02): بيانات التدفق النقدي؛
- 3- معيار IPSAS رقم (23): الإيراد بين المعاملات غير التبادلية؛
- 4- المعيار الفرنسي رقم (02): الأعباء؛
- 5- المعيار الفرنسي رقم (10): مكونات خزينة الدولة؛
- 6- المعيار الفرنسي رقم (11): الديون والأدوات المالية لأجل؛
- 7- معيار IPSAS رقم (07): الاستثمارات في المنشآت الزميلة؛
- 8- معيار IPSAS رقم (24): عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية؛

<sup>1</sup> بوسنة سلوى، مرجع سابق، ص: (119-120).

- 9- المعيار الفرنسي رقم (06): الأصول المادية؛
- 10- معيار IPSAS رقم (31): الأصول غير الملموسة؛
- 11- معيار IPSAS رقم (19): المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة؛
- 12- معيار IPSAS رقم (09): الإيرادات من المعاملات التبادلية؛
- 13- معيار IPSAS رقم (12): المخزون؛
- 14- معيار IPSAS رقم (13): عقود الإيجار؛
- 15- معيار IPSAS رقم (21): انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد؛
- 16- معيار IPSAS رقم (03): السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛
- 17- المعيار الفرنسي رقم (09): الحقوق على الأصول المتداولة.

لم تفصح وزارة المالية عن أي وثيقة بالتفاصيل حول دراسة هذه المعايير وطريقة تكييفها مع واقع المحاسبة الجزائرية، في انتظار ورود جميع الملاحظات والاقتراحات من طرف الوزارات والمديريات التي تم مراسلتها بهذا الشأن.

#### ثانيا: إستراتيجية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

تعمل الجزائر على تبني إستراتيجية تطبيق المعايير، تبعا لدرجة التطبيق المبنية كما يلي<sup>1</sup>:

- ✓ المعايير المعمول بها في ظل ظروف معينة؛
- ✓ المعايير المعمول بها دون قيد أو شرط؛
- ✓ المعايير التي لا بد من تأجيل التنفيذ؛
- ✓ المعايير التي يتعين استبعادها.

في إطار سياسة الدولة الإستراتيجية لاعتماد المعايير الدولية للقطاع العام تحاول كخطوة أولى بالتركيز على المعايير التي تتوافق مع البيئة الداخلية للدولة وتستطيع تطبيقها حاليا، في انتظار تهيئة المناخ لتطبيق المعايير الأخرى.

واهتمت الجزائر بالمعايير العامة التي تحدد التزامات الإبلاغ أو التعامل مع العمليات السيادية في الحسابات الرئيسية ونوعية الاستحقاق.

<sup>1</sup> عادل نقموش، مداخلة بعنوان، إستراتيجية عصرنة الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية ( ISA-IFRS-IPSAS ) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري ( المالي والعمومي ) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص:787.



### الفرع الرابع: الترتيبات المرافقة لتطبيق مشروع المخطط المحاسبي الجديد

يتطلب تطبيق مشروع تحديث وعصرنة النظام المحاسبي في الجزائر القيام ببعض الإجراءات التي تساهم في تسهيل عملية التطبيق، لذا قامت وزارة المالية في إطار خطتها الإستراتيجية على عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة، وإعداد مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية.

#### أولاً: تبني مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية

يشمل المشروع تحديد إطار لإدارة الشؤون المالية للدولة وتنظيمها، وإعداد القوانين وطريقة عرضه من قبل الحكومة والبرلمان للتصويت عليه، كما يحدد المبادئ والقواعد بشأن الموازنة العامة للدولة، النظام المحاسبي للدولة وتنفيذ القوانين المالية.

#### 1- إجراءات إعداد الموازنة العامة للدولة

يركز هذا القانون على مجموعة من الإجراءات تتمثل في:

- ✓ الاعتماد على مبدأ تعدد السنوات والاعتماد على الموازنة حسب النتائج للمساهمة في تحقيق الأهداف؛
- ✓ تحديد طبيعة ومقدار القوانين المالية لمدة سنة، توزيع موارد ونفقات الدولة في حدود موازنة متوازنة النتائج المالية؛
- ✓ تقييم موارد ونفقات الدولة لقانون المالية السنوي في نهاية كل سنة من أجل تنفيذ البرامج وفقاً لأهداف ونتائج متوقعة؛
- ✓ تحديد خطط العمل في الأجل القصير والمتوسط من خلال البرامج الحكومية والسياسات المتعلقة بالموازنة السنوية، والقيام بها في حدود الاعتمادات المخصصة والمرخص بها.

#### 2- إجراءات إعداد حسابات النظام المحاسبي للدولة

- يعتمد هذا القانون على تحديد المبادئ الأساسية للنظام المحاسبي وحسابات الدولة وفقاً للإجراءات التالية:
- ✓ الاحتفاظ بالأساس النقدي في معالجة العمليات المالية لإيرادات ونفقات الدولة؛
- ✓ الاعتماد على مبدأ تحديد الحقوق والالتزامات، والمعاملات التي تأخذ بعين الاعتبار الفترة المتعلقة بها؛
- ✓ إيرادات ونفقات الموازنة تأخذ بعين الاعتبار الميزانية للسنة التي يتم تحصيلها ودفعها من قبل المحاسب العمومي؛
- ✓ تتحدد كل النفقات حسب الاعتمادات المخصصة بصرف النظر عن تاريخ إنشاء الدين؛

✓ محاسبة المسؤولين عن الحفاظ على حسابات الدولة من حيث دقة السجلات المحاسبية وإجراءات الامتثال وفقا لقواعد المحاسبة العمومية<sup>1</sup>.

### ثانيا: إستراتيجية إصلاح قانون المحاسبة العمومية

يعمل هذا القانون على تحديد تنفيذ الموازنات والعمليات المالية والجهات المكلفة بدائرة الإنفاق العام، ويصف الضوابط الأساسية التي تتم مسبقا من قبل مراجعي الحسابات والمحاسبين العموميين، وبعد ذلك من قبل مجلس المحاسبة.

#### 1- إنشاء وتخصيص خدمات جديدة لنظام المحاسبة العمومية

إنشاء أربعة هيكل متخصصة للمحاسبة فيما يتعلق بما يلي<sup>2</sup>:

- ✓ الدين العام (خزينة متعلقة بالدين العام)؛
- ✓ المعاشات (معاشات الوكالة المحاسبية للمعاشات)؛
- ✓ رواتب الدولة (الوكالة المحاسبية للأجور)؛
- ✓ النفقات في الخارج ( مناصب العمل في ميدان المحاسبة للبعثات الدبلوماسية والمراكز القنصلية).

#### 2- المهام الجديدة للمكلفين بنظام المحاسبة العمومية

تعتمد المهام الجديدة بالموازاة مع عصنة الأطر القانونية والإطار العام للنظام المحاسبي للدولة من أجل إنشاء نظام متكامل يسمح بإنجاح هذا المشروع، على توزيعها حسب الاختصاص كما يلي<sup>3</sup>:

#### 1-2- الأمر بالصرف

تحدد المهام الجديدة للأمر بالصرف في محاسبة الميزانية العامة للدولة في عملية الالتزام والأمر بالصرف عن طريق تسيير وتسجيل وتقييم وضعية الميزانية العامة من خلال البرامج في نهاية كل سنة، وتنفيذ الحسابات الإدارية وإرسالها إلى مجلس المحاسبة.

يأخذ هذا الحساب الإعتمادات المخصصة، مبلغ الالتزام للإعتمادات ممضاة من طرف الأمر بالصرف، المحاسب العمومي، المراقب المالي.

وتتمثل المهام الرئيسية للأمر بالصرف فيما يلي:

- ✓ الالتزام بالنفقات العمومية؛

1 حيرش فايزة، طرشي محمد، مرجع سابق، ص: 08.

2 بوسنة سلوى، مرجع سابق، ص: 123.

3 بوسنة سلوى، نفس المرجع السابق، ص: 124.

✓ ترتيب الالتزامات الإجمالية؛

✓ ترتيب الالتزامات المتعلقة بالنفقات العمومية.

## 2-2- المحاسب العمومي

تحدد المهام الجديدة للمحاسب العمومي في محاسبة الإعتمادات المخصصة لحساب التسيير، ويرسل إلى الإدارة الجهوية للخزينة العمومية مرفقا بالوثائق والمستندات الإثباتية، التي تشمل نفقات وإيرادات الدولة وحسابات الخزينة لاختباره من طرف الإدارة العامة للمحاسبة، بالإضافة إلى إثبات حقوق الدولة، ومجهوداتها في حسابات ودفاتر خاصة، ويرسل هذا الحساب بعد مراقبته من طرف الإدارة العامة للمحاسبة، إلى مجلس المحاسبة للمصادقة على الحسابات وهذا بغرض تدعيم المساءلة والرقابة على المال العام وتحقيق أفضل للخدمات التي تقوم بها الخزينة العمومية.

تتمثل المهام الرئيسية للمحاسب العمومي في ظل العصرنة في:

✓ معالجة الدفع؛

✓ معالجة الدفع للمنح النقدية؛

✓ القيام بتسديد المستحقات الدولية؛

✓ تسديد الفوائد على القروض؛

✓ ترتيب سندات الدفع للأجور.

## ثالثا: تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة

يشمل تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة من أجل تطبيق المعايير بالاعتماد على تطوير الوثائق الإدارية والمحاسبية والمهام التي يقوم بها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون في تسجيل العمليات وتنفيذ الميزانية العامة للدولة حسب تحديث نظام المحاسبة العمومية تبعا للمهام والهياكل الإدارية التابعة لكل وزارة أو مصلحة إدارية عمومية كما تتحدد المهام وفقا للاختيارات وطبيعة النفقات العمومية، الإيرادات وطبيعة كل إيراد كما يلي<sup>1</sup>:

### 1- تحديد أنواع محاسبة الدولة

تحديث نظام المحاسبة العمومية يتم من خلال تحديد مختلف أنواع المحاسبة المستخدمة وكيفية التقييد المحاسبي في الدفاتر المحاسبية بالنسبة لكل وحدة إدارية وهذا حسب الوثائق الإثباتية الواجب تقديمها والالتزام بها من طرف المحاسبين العموميين.

<sup>1</sup> يوسف السعيد أحمد، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية Ipsas في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مرجع سابق، ص: (259-261).

## 2- تحديد الوثائق والمستندات الإدارية

يتم إعادة تحديد الوثائق والمستندات الإدارية وتصنيفها ووضعها في شكل دليل معلوماتي يسترشد به المحاسبون العموميون ويسمح لهم من معرفة عمل محتوى هذه الوثائق والمستندات الإدارية الموضوعة حسب النظام الجديد.

## 3- تحديد العمليات المالية

تحديد العمليات المالية لتنفيذ النفقات، من أجل تحديد نوع وطبيعة المهام المتعلقة بهذه العمليات، والتدفقات الناتجة عن هذه العمليات، والرقابة على تنفيذها، وتحديد مهام وطرق العمل التي تسمح بتصنيف العمليات حسب وقوعها.

## 4- تحديد أنظمة تسيير نظام المحاسبة العمومية

يبين العناصر الهامة لنظام المحاسبة العمومية في مجال المحاسبة بغرض تسجيل العمليات من قبل المسيرين عند استقبال السلع، الخدمات، وتأخذ المحاسبة العامة للدولة في الاعتبار العمليات عن السنة التي تتعلق بها، بغض النظر عن تاريخ الدفع (مبدأ الحقوق المثبتة). في نهاية الدورة، كما يجب على المسيرين ربط التكاليف والإيرادات في السنة التي تتعلق بها (النفقات والالتزامات المستحقة).

## 5- المساءلة حول الحسابات

يوضح تحديد المساءلة حول الحسابات عن دقة الحسابات ومدى احترام القوانين والتشريعات، والمساءلة لحسابات الدولة يقوم بها مجلس المحاسبة، لجميع المحاسبين العموميين للدولة، وثائق المحاسبة الإدارية والوثائق الثبوتية في نهاية كل فترة محاسبية، والعمل على مراقبة مصادقة الدولة للموازنة حسب تقرير النفقات وطريقة تنفيذها.

إن ما يمكن استنتاجه من خلال تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة، أنه يركز على تهيئة المناخ الملائم لعمل المعايير وهذا بإعادة تنظيم العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية بتغيير كل النظام المعمول انطلاقاً من الوثائق والسجلات المحاسبية واستخدام المالية التي تهدف إلى عرض الوضعية المالية للدولة وتقييم الأداء باستخدام محاسبة التكاليف، كما تم إعادة مهام الأمور بالصرف والمحاسبون العموميون وفق هذا التنظيم الجديد، كما تم إعادة تصنيف العملية حسب وقوعها وليس حسب تدفقها النقدي، كما تم التركيز على المساءلة على الحسابات وهذا بتفعيل عمل مجلس المحاسبة من أجل المصادقة على مشروعية وصدق الحسابات.

## رابعاً: تطوير تسوية حسابات الميزانية

إن تطوير المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية حول الموازنة العامة للدولة، يعمل على تقديم معلومات في شكل جداول توضح حركة الحسابات خلال الدورة، وقد ركزت على العناصر التالية<sup>1</sup>:

- ✓ حجم الإيرادات النهائية لحسابات الموازنة؛
- ✓ حجم النفقات النهائية لحسابات الموازنة المرتبطة بالتسيير والتجهيز؛
- ✓ حجم النفقات النهائية لحسابات الموازنة حسب كل وزارة؛
- ✓ حجم الخسائر والأرباح النهائية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة؛
- ✓ حجم الخسائر والأرباح النهائية المتعلقة بتسيير ديون الدولة؛
- ✓ صافي التغيرات في أرصدة الحسابات الخاصة للخزينة والقروض والمساهمات؛
- ✓ النتيجة الإجمالية المقدمة إلى البرلمان للنظر فيها واعتمادها؛
- ✓ عرض هذه المعلومات المرتبطة بالتسوية في الجريدة الرسمية.

إن هذه الإجراءات تسمح بتحسين عملية وضع متابعة تقديرات الموازنة، وتقييم أداء مختلفة الوحدات الحكومية، وكذا توفير معلومات تتعلق بتنفيذ إيرادات ونفقات الموازنة، كما تساعد على الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.

## الفرع الخامس: دراسة وتحليل مجموعة حسابات المخطط المحاسبي الجديد للدولة

## أولاً: دراسة مجموعة حسابات المخطط المحاسبي الجديد للدولة

تعتمد مجموعة حسابات المخطط المحاسبي للدولة بشكل أساسي على المعايير الدولية للمحاسبة العمومية من خلال إعداد دليل يسمى دليل المخطط المحاسبي للدولة والذي يعالج هذا الدليل، المحاور الرئيسية التي تبنى عليها هذه الحسابات وكيفية المعالجة والتسجيل المحاسبي لكل العمليات التي تقوم بها الدولة خلال السنة.

## 1- أصناف مرتبطة بتقييم الوضعية المالية للدولة

تتمثل الأصناف المحاسبية التي تقيم الوضعية المالية لحسابات الدولة والتي تتشكل من عناصر الأصول وتشمل كل من حسابات التثبيات والحسابات المرتبطة بالمخزونات، كما يتم وضع فيها كل حقوق الدولة والمرتبطة بحسابات الغير، وكل حقوق الدولة من أموال ضمن الحسابات المالية، أما الأصناف المرتبطة

<sup>1</sup> حيرش فايزة، طرشي محمد، مرجع سابق، ص: 09.

بالخصوص فتشمل على الحسابات المرتبطة بالنتيجة والمؤونات والقروض والحسابات الأخرى والتي سيتم توضيحها وفق الجدول التالي:

الجدول رقم: (3-4) الأصناف المحاسبية المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للدولة في الجزائر

حسابات الأصناف المحاسبية		
حسابات النتيجة، المؤونات على القروض والديون المرتبطة بها	37	التحويلات
10 حسابات دمج فروقات التقييم وإعادة التقييم	38	مخزون المشتريات
11 حساب تحويل صافي النتيجة	39	النقص في مخزون المشتريات
12 حساب رصيد الدورة	حسابات الغير	
15 حساب المؤونات	40	الموردون والحسابات المرتبطة بها
16 حساب القروض والديون المرتبطة بها	41	العملاء ومقدمي الخدمات للدولة
18 الحسابات المرتبطة بوضعية الخزينة	42	الموظفين والمتقاعدين والحسابات المرتبطة بها
حسابات التثبيات		
20 التثبيات غير مادية	44	مراسلو الخزينة والحسابات المرتبطة بها
21 التثبيات المادية	45	مستخدمي الدولة والدائنين الآخرين
22 التثبيات المادية المؤجرة للخدمات العامة	46	المدنيين والدائنون المختلفون
23 التثبيات الجاري انجازها	47	الحسابات الانتقالية والانتظرية
26 ضمانات الأصول المالية الأخرى	48	حسابات التسوية
27 ضمانات الأصول المالية الأخرى	49	النقص في قيمة حسابات الغير
28 اهتلاك الأصول الثابتة	الحسابات المالية	
29 النقص في قيمة التثبيات	50	تساوي الخزينة
حسابات المخزونات		
31 مخزونات المواد واللوازم الأولية	53	الصندوق
32 مخزونات التموينات الأخرى	54	حساب الشبه الجبائي
33 التثبيات الجاري انجازها	56	الحساب البنكي للخزينة
34 الخدمات الجاري انجازها	57	الحساب الجاري بين المحاسبين
35 مخزون المنتجات	58	التحويلات الداخلية
36 مخزون التثبيات خارج التخزين	59	نقص قيمة الحسابات المالية

المصدر: يوسف السعيدى احمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، مرجع سابق، ص (270-271).

## 2- الأصناف المرتبطة بحسابات الموازنة

تتمثل هذه الحسابات في الإيرادات والنفقات الخاصة بالعمليات المالية التي تتم على مستوى خزينة الدولة، حيث يمثل صنف النفقات كل الأعباء حسب طبيعتها المتمثلة في المشتريات المستهلكة، والخدمات الخارجية، أعباء الموظفين، أعباء التسيير الأخرى، والمنح ونفقات الدخل، الأعباء المالية، مخصصات الإهلاكات والمؤونات، وأعباء السنوات السابقة.

أما الإيرادات فتشمل الإيرادات المحصلة بمختلف أنواعها من خلال الإيرادات الجبائية والإيرادات الناتجة من مصادر مختلفة نتيجة استغلال ممتلكات الدولة، بالإضافة إلى الإيرادات الأخرى المحصلة ويمكن توضيح هذه الأصناف وفق الجدول التالي:

### الجدول رقم: (3-5) الأصناف المرتبطة بحسابات الموازنة في الجزائر

حسابات الإيرادات		حسابات النفقات	
الإيرادات الجبائية	70	حسابات المشتريات	60
إيرادات الغرامات والعقوبات المالية	71	حسابات الخدمات الخارجية	61
إيرادات أملاك الدولة	72	حساب الخدمات الخارجية الأخرى	62
الإيرادات المقدمة سلفا	73	تكاليف المستخدمين	63
خدمات مؤداه للمصالح والبضائع	74	تكاليف التسيير الجارية الأخرى	64
تغيرات مخزون المنتجات	75	الإعانات وتكاليف الدخل	65
إيرادات التدخل	76	تكاليف مالية	66
إيرادات مالية	77	تكاليف الدورات السابقة	67
استرجاع خسائر القيمة لمخصصات الإهلاكات والمؤونات	78	الإهلاكات والمؤونات	68

المصدر: يوسف السعيد احمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، مرجع سابق، ص: (272-273).

### ثانيا: تحليل حسابات المخطط المحاسبي الجديد للدولة

تتميز حسابات المخطط المحاسبي للدولة وفق الإطار المفاهيمي الذي تحدده هذه الحسابات ضمن دليل مجموعة حسابات الدولة ومدى ملائمتها للمعايير ضمن النقاط التالية<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> يوسف السعيد احمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، مرجع سابق، ص: (273-274).

- ✓ تتميز حسابات الأصول على عناصر جديدة تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مثل خسائر القيمة والتي تعبر عن الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الصافية للحساب المعني. والتي لم تكن موجودة في مشروع المخطط المحاسبي للدولة لسنة 2002.
- بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية للاستهلاك الذي يأخذ بعين الاعتبار في كل نهاية سنة القيمة السوقية للتثبيات من أجل زيارة أو تخفيض قسط للإهلاك الذي يأخذ بعين الاعتبار في كل نهاية سنة القيمة السوقية للتثبيات من أجل زيادة أو تخفيض قسط الإهلاك أو تغيير طرق حسابه، بالإضافة إلى فلسفة الحسابات التي تعتمد على المعايير.
- ✓ تحتوي حسابات الخصوم على عناصر تعتمد على المعايير من خلال تأثير مباشر بالأسواق المالية نتيجة تبني حسابات جديدة لها علاقة مباشرة مع هذه الأسواق والمتمثلة في فروقات التقييم وإعادة التقييم التي تعمل على زيادة رصيد الدورة، بالإضافة إلى خسائر قيمة الحسابات المالية الناتجة عن الانخفاض الحاصل للأوراق والسندات الحكومية في الأسواق المالية؛
- ✓ تتميز حسابات تنفيذ حسابات الموازنة على حسابات لها طابع مالي أكثر منه محاسبي، وهذا من خلال معالجة الانخفاض والارتفاع نتيجة تغير الأصول والخصوم وهذا يعني أن هذه الحسابات أصبحت غير جامدة، وإنما تأخذ بعين الاعتبار المستوى العام للأسعار في السوق المالي؛
- ✓ تتميز حسابات المخطط بمتابعة ومراقبة التوجه العام للنفقات من خلال تسجيلها في الحسابات التي صرفت لأجلها، وهذا ما يسمح معرفة مدى قدرة الدولة على توجيه نفقاتها نحو الاستخدام الأمثل لهذه الموارد؛
- ✓ تتميز حسابات المخطط بمتابعة ومراقبة مدى تنفيذ الموازنة العامة من خلال الأصناف المرتبطة بالنفقات والإيرادات، وهذا يسمح بمعرفة مدى قدرة الدولة على تنفيذ النفقات وقدرتها على تحصيل الإيرادات وبالتالي تسهيل عملية تقييم وتحليل أداء الموازنة في تحقيق أهدافها.
- فبالإضافة إلى الحسابات المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للدولة والحسابات المتعلقة بتنفيذ حسابات الموازنة، هناك حسابات أخرى تعالج خارج حسابات الموازنة وتشمل الالتزامات في شكل وثائق وعقود قانونية ملزمة مثل الديون المضمونة، والالتزامات الناشئة عن مسؤولية الدولة والتي تعترف بها الدولة.
- إن ما يميز حسابات المخطط المحاسبي الجديد أنها تأخذ بعين الاعتبار الإطار التصوري لعمل المعايير باعتبارها مستمدة من المعايير، كما تحتوي على حسابات تساهم في الإفصاح على المعلومات في القوائم المالية بكل شفافية.



المطلب الثالث: حسابات الدولة والقوائم المالية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

الفرع الأول: حسابات الدولة وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية

يعتمد مجمع الاستشارات الفرنسي GIP-ADETE في تصميم حسابات الدولة على مجموعة من المبادئ الأساسية تتمثل في:

✓ التسمية الحالية لحسابات الخزينة (NCT)؛

✓ المخطط المحاسبي الصادر سنة 2002 لحسابات الدولة الجزائرية، الذي مازال في مرحلة الاختبار؛

✓ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

وقد تم تصميم خريطة الحسابات لتنفيذها في المستقبل في نظام المعلومات المتكامل يعتمد بشكل كبير على نظام المعلومات الآلي لتسهيل المعاملات المالية بين مختلف الإدارات العمومية.

ويصف هذا العرض ما يلي البنود الرئيسية لتصنيف الحسابات كالتالي<sup>1</sup>:

**أولاً: حسابات الأصول**

تأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية للقطاع العام وتشمل الصيغة التالية:

### 1- الاستثمارات

الأصول غير المادية، التي تحدد ذمة الدولة، هذا الصنف يأخذ بعين الاعتبار المبادئ المحاسبية المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. حيث يقسم إلى:

✓ الأصول المادية: بغرض إعطاء الصورة الصادقة الاقتصادية؛

✓ الأصول المادية المؤجرة للخدمات العامة؛

✓ الأصول الجاري إنجازها؛

✓ مساهمات الدولة للكيانات الأخرى؛

✓ ضمان الأصول المالية ( القروض والسلف الممنوحة للهيئات المحلية،... ) والدول الأجنبية.

### 2- حسابات المخزونات والتحويلات

يتضمن هذا الصنف ما يلي:

✓ حساب المخزونات يشمل المخزونات من البضائع والمواد واللوازم المستهلكة؛

✓ حسابات التحويلات لوضعية الحسابات الجارية بن المحاسبين، والحسابات غير المالية بين المحاسبين

العموميين ويعتبره المرآة التي تعكس الحسابات لدى الحساب الذي يقوم بتسجيل العملية والذي يقوم

بتقييد العملية بصفة نهائية، ويسجل هذا الحساب في حساب رقم 37 الحسابات الخارجية.

<sup>1</sup> عادل نقموش، مرجع سابق، ص: (785-787).

### 3- حسابات الغير

- يسجل في هذا الحساب الحقوق والديون القصيرة الأجل للمعاملات المالية ويضم ما يلي:
- ✓ الموردون والحسابات المرتبطة بها؛
  - ✓ العملاء ومقدمي الخدمات والحسابات المرتبطة بها؛
  - ✓ الموظفين والمتعاقدين والحسابات المرتبطة بها؛
  - ✓ الضمان الاجتماعي وغيرها من الهيئات الاجتماعية الأخرى والحسابات المرتبطة بها؛
  - ✓ مراسلوا الخزينة والحسابات المرتبطة بها وتشمل المعاملات المالية الناشئة عن علاقات الدولة مع مختلف الكيانات (الخزينة الخاصة المحلية على وجه الخصوص)؛
  - ✓ "مشغلي الدولة والدائنين الآخرين في سياق التدخلات السياسية" يدل على المشغلين الحصول على منح لالتزامات الخدمات العامة، وفئات المستفيدين من الإعانات؛
  - ✓ المدينين والدائنين المختلفون للعمليات المالية المتعلقة بالسنوات السابقة؛
  - ✓ الحسابات الانتقالية والإنتظارية التي لم يتوفر قرار نهائي لتسجيلها والتي من المفروض أن تكون مسجلة؛
  - ✓ العمليات التنظيمية تعقب المعاملات نتائج التي تركز العمليات المعاينة سلفا والأرصدة.
- يشتمل جدول حسابات الأصول المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة الجديد على حسابات جديدة تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مثل خسائر القيمة والتي تعبر عن الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الصافية للحساب المعني. والتي تكن لم تكن موجودة في مشروع المخطط المحاسبي للدولة لسنة 2002.

#### ثانيا: حسابات الخصوم

تأخذ بعين الاعتبار معايير الدولية للقطاع العام وتشمل الصيغة التالية:

#### 1- النتيجة الصافية، مؤونة المخاطر والتكاليف على القروض والديون المرتبطة بها

- ويأخذ هذا الصنف بعين الاعتبار ما يلي:
- ✓ نتائج الفترة الحالية والنتائج التراكمية للسنوات السابقة؛
  - ✓ العمليات المتعلقة بالديون الخارجية وتشمل الديون المستحقة للمؤسسات المالية والديون الداخلية وتتمثل في الأوراق المالية الطويلة الأجل والمتوسطة والقصيرة الأجل، القروض والفوائد المستحقة؛
  - ✓ حساب الربط بين حسابات الخزينة وحساب الموازنة العامة وفروعها.

#### 2- الحسابات المالية

- يسجل في هذا الحساب المبالغ النقدية (الصندوق)، الموجودة لدى المحاسبين العموميين في الحساب الجاري البريدي وبين المؤسسات المالية (بنك الجزائر وغيرها من البنوك).

بالإضافة إلى توافر تسجيل الحسابات الجارية بين مختلف الحسابات والتي تشمل على تحديد الطبيعة المالية بين المحاسبين العموميين.

كما يحتوي على حسابات الدفع في المدى القصير، والشيكات الصادرة عن الخزينة، وتسليمها للمستفيدين في عملية الطلب والدفع.

كما يشتمل جدول الحسابات المتعلقة بخصوم الدولة على أن حسابات الخصوم لها تأثير مباشر بالأسواق المالية نتيجة تبني حسابات جديدة لها علاقة مباشرة مع هذه الأسواق والمتمثلة في فروقات التقييم التي تعمل على زيادة رصيد الدورة. بالإضافة إلى الخسائر المالية الناتجة عن الانخفاض الحاصل للأوراق والسندات الحكومة في الأسواق المالية.

### ثالثاً: حسابات التسيير

تشمل حسابات التسيير إيرادات ونفقات الدولة الخاصة بالعمليات المالية التي تتم على مستوى خزينة الدولة وتشمل هذه الحسابات ما يلي:

#### 1- النفقات

هذا الصنف يسجل الأعباء الوظيفية: المشتريات المستهلكة، والخدمات الخارجية، أعباء الموظفين، أعباء التسيير الأخرى، والمنح ونفقات التدخل، الأعباء المالية، مخصصات الإهلاك والمؤونات، أعباء السنوات السابقة.

منح التزامات الخدمات العامة، والأعباء الموضحة في ح/65. والتي تتفق مع المبالغ التي دفعتها الدولة لصالح الكيانات الذين يؤدون خدمة عامة مهمة نيابة الدولة. هذه النفقات معاملة النفقات التشغيلية والاستثمارية للدولة.

عبء التدخل تتطابق دفعها الدولة لتمويل العمليات والكيانات، وعمليات التمويل لتلك الكيانات. وتشمل على سبيل المثال، ونقل الدخل للأسر المعيشية، وتقديم الإعانات للشركات المحلية.

#### 2- الإيرادات

يأخذ هذا الصنف في حساباته وخصائصه لوصف العمليات المالية هي هيكل مطابق لجدول تحديد الإيرادات وفقاً للمعيار الدولي الذي اعتمده الدولة الجزائرية. ويتم الحسابات التالية:

- ✓ الإيرادات الضريبية على الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين، بفرض ضرائب على مختلف الأعمال التجارية وغيرها من الضرائب المختلفة؛
- ✓ الإيرادات الناتجة من الغرامات وأحكام الإدانة التي من السلطات النقدية وخدمات تنفيذ القانون؛
- ✓ إيرادات الدومين، المتمثلة في عائدات بيع أصول الدولة؛
- ✓ حسابات الإيرادات الناتجة من الرواتب وغيرها من المصاريف المدفوعة سابقاً؛
- ✓ المبيعات من المنتجات والخدمات؛

✓ الإيرادات المالية وهي تشمل على وجه الخصوص الإعانات والتبرعات والأموال التي وردت للحصول على المساعدة؛

✓ إيرادات الفوائد المالية وأرباح رأس المال والمساهمات الأخرى.

إن الحسابات المتعلقة بالتسيير أصبح لها طابع مالي أكثر منه محاسبي، أي الاعتماد على المعلومة المالية وإعطاء الصورة الصادقة لحسابات الدولة.

#### رابعاً: حسابات خارج الميزانية العمومية

تدرج في حسابات خارج الموازنة العامة نوعين من الالتزامات تتمثل فيما يلي:

✓ الالتزامات في شكل وثائق وعقود قانونية ملزمة للدولة الجزائرية. ومن الأمثلة على ذلك الديون المضمونة؛

✓ الالتزامات الناشئة عن مسؤولية الدولة والتي تعترف بها الدولة.

#### الفرع الثاني: القوائم المالية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

بتبني المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) عرض البيانات المالية، تقوم الدولة بإعداد خمس قوائم مالية<sup>1</sup>:

✓ جدول الأصول والخصوم (الوضعية المالية)؛

✓ جدول النفقات الصافية؛

✓ جدول رصيد العمليات المتعلقة بالدورة؛

✓ جدول التدفقات النقدية؛

✓ الملاحق.

#### أولاً: جدول الأصول والخصوم

يشمل هذا الجدول على ما يلي:

##### 1- الأصول

وتشتمل على الاستثمارات المادية وغير مادية، الأصول المالية، المخزونات والحقوق المثبتة.

##### 2- الخصوم

وتشتمل على الديون المتعلقة بالرسوم والتحويلات، الديون الناتجة عن العمليات المباشرة، المؤونات، الخصوم غير الجارية.

##### 3- الأصول الصافية أو النتيجة الصافية

تمثل الفرق بين أصول وخصوم الدولة .

<sup>1</sup> بوسنة سلوى، مرجع سابق، ص: (127-134).

الجدول رقم: (3-6) جدول الأصول والخصوم (الوضعية المالية)

اسم الحساب	الدورة (ن)			الدورة (ن-1)
	إجمالي	إهلاك	الصافي	الصافي
أصول الاستثمارات				
الأصول المتداولة خارج الخزينة				
مجموع الأصول (أ)	xxx	xxx	xxx	xxx
الديون المالية				
الديون غير مالية خارج الخزينة				
مؤونة المخاطر والتكاليف				
خصوم أخرى				
الخزينة				
مجموع الخصوم (ب)	xxx	xxx	xxx	xxx
تحويلات الفترة السابقة				
فروق إعادة التقييم				
رصيد عمليات الدورة				
النتيجة الصافية = (ج) = (أ-ب)	xxx	xxx	xxx	xxx

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن :

- (أ) مجموع أصول الدولة الصافية: هي عبارة عن الفرق بين مجموع الأصول الإجمالية ومجموع إهلاك الأصول وخسارة قيمة الأصول الناتجة عن تقييم الأصول باستخدام القيمة العادلة.
- (ب) مجموع خصوم الدولة الصافية هي عبارة عن الفرق بين مجموع الخصوم الإجمالية ومجموع المؤونات المحملة لنفس الدورة.

(ج) النتيجة الصافية هي عبارة عن الفرق بين مجموع الأصول الصافية ومجموع الخصوم الصافية.

كما يوضح هذا الجدول بيان التغيرات في الرصيد الصافي للدورة، والأثر التراكمي لحساب التغيرات، التي تأخذ في كل مرة القيمة العادلة لأصولها، والتي تدرج ضمن فروقات التقييم وإعادة التقييم، ورصيد الفائض أو العجز المتراكم في بداية العام وحتى نهاية الفترة بالإضافة إلى إدماج حسابات الخاصة الخارجة عن الخزينة.

ثانيا: جدول التدفقات النقدية

يهدف إلى تقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية ومعرفة القدرة المالية لخزينة الإدارات العمومية وكيفية استخدام الأموال العامة، خلال الفترة، وتبويب التدفقات النقدية حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها، وتظهر بوضوح حسب الجدول التالي:

الجدول رقم: (3-7) التدفقات النقدية

البيان	الدورة (ن)	الدورة (ن-1)	الدورة (ن-2)
الإيرادات المحصلة			
النفقات المدفوعة			
تدفقات الخزينة المرتبطة بالنشاط (أ)	xxx	xxx	xxx
شراء الاستثمارات			
التنازل عن الاستثمارات			
تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمارات (ب)	xxx	xxx	xxx
عمليات الإقراض			
عمليات الاقتراض			
تدفقات الخزينة المتعلقة بالعمليات التمويلية (ج)	xxx	xxx	xxx
تغيرات الخزينة = أ+ب+ج-د	xxx	xxx	xxx
الخزينة في بداية الفترة (د)	xxx	xxx	xxx
الخزينة في نهاية الفترة (ر)	xxx	xxx	xxx

من خلال الجدول السابق نجد أن:

(أ) تدفقات الخزينة المرتبطة بالنشاط هي عبارة عن الفرق بين الإيرادات والنفقات الناتجة عن النشاطات الحكومية للدولة خلال الفترة السنوية.

(ب) تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار هي عبارة عن الفرق بين الإيرادات الناتجة عن تنازل الدولة عن بعض ممتلكاتها لصالح الأفراد أو المؤسسات والنفقات المدرجة في الموازنة العامة للدولة من أجل شراء الاستثمارات لتحقيق النفع العام للمجتمع.

(ج) تدفقات الخزينة المتعلقة بالعمليات التمويلية هي عبارة عن الفرق بين الإيرادات الناتجة عن عملية الإقراض والنفقات الناتجة عن عملية الاقتراض.

ثالثا: جدول النفقات الصافية

يهدف إلى تحديد مختلف التكاليف المتعلقة بالعمليات المالية، ويعمل على تقسيمها إلى تكاليف الوظيفية، وتكاليف التدخل الصافية، والتكاليف المتعلقة بالتمويل من أجل تقييم الأداء في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وفقا للإعتمادات المخصصة وفقا لموازنة البرامج.

**جدول رقم: (3-8) النفقات الصافية**

الدورة (ن-2)	الدورة (ن-1)	الدورة (ن)	البيان
xxx	xxx	xxx	النفقات الوظيفية المباشرة
xxx	xxx	xxx	إعانات الخدمات العمومية
xxx	xxx	xxx	الإهلاكات والمؤونات
xxx	xxx	xxx	مجموع النفقات الوظيفية الصافية (أ)
xxx	xxx	xxx	نفقات التدخل
xxx	xxx	xxx	إيرادات التدخل
xxx	xxx		مجموع نفقات التدخل الصافية(ب)
xxx	xxx	xxx	النفقات المالية
xxx	xxx	xxx	الإيرادات المالية
xxx	xxx	xxx	مجموع النفقات المالية الصافية (ج)
xxx	xxx	xxx	مجموع النفقات المالية الصافية (د) = أ+ب+ج

**رابعاً: جدول رصيد عمليات الخزينة**

يتمثل في حجم الإيرادات المحصلة الناتجة من العمليات المالية والنفقات المدفوعة حسب برامج الدولة، وفق الإعتمادات المخصصة لكل برنامج والأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها في إطار سياستها الداخلية، وإجراء تحليل لطبيعة النفقات أو وظيفة الاختيار التي تعتمد على تحليل العوامل التاريخية وأنظمة كل إدارة عمومية.

## جدول رقم: (3-9) رصيد العمليات المتعلقة بالدورة

الدورة (ن-2)	الدورة (ن-1)	الدورة (ن)	البيان
XXX	XXX	XXX	النفقات الوظيفية الصافية
XXX	XXX	XXX	نفقات التدخل الصافية
XXX	XXX	XXX	النفقات المالية الصافية
			النفقات الصافية (أ)
XXX	XXX	XXX	الإيرادات الجبائية
XXX	XXX	XXX	الإيرادات السيادية الصافية
XXX	XXX	XXX	الإيرادات غير سيادية
XXX	XXX	XXX	الإيرادات المالية
XXX	XXX	XXX	الإيرادات الصافية (ب)
XXX	XXX	XXX	رصيد عمليات الدورة (د) = ب-أ

يوضح هذا الجدول: رصيد عمليات الخزينة خلال ثلاث سنوات التي تمثل الفرق بين الإيرادات والنفقات بالاعتماد على مبدأ الاستحقاق وأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة في إطار القواعد المحاسبية التي تتوفر عليها المعايير الدولية.

## خامسا: الملحق

يسجل في هذا الملحق الإجراءات الجديدة التي قامت بها الدولة خلال دورة السنة وتبينها في الملحق من أجل إعطاء المعلومة المالية، مثل تغيير في طرق الإهلاك، تغيير في المعالجة المحاسبية في تقييم أصول الدولة من طريقة التقييم على أساس القيمة التاريخية إلى الانتقال لطريقة القيمة العادلة، بالإضافة إلى الاتفاقيات والمعاهدات الجديدة التي تعقدها الدولة مع الأطراف المتعاقدة.

## المطلب الرابع: أسباب تأخر تطبيق المخطط المحاسبي الجديد

لقد قطع إعداد مشروع الإطار المحاسبي الجديد شوطا كبيرا على مستوى عملية التصور حيث تم الانتهاء من إعداد مختلف الوثائق المتعلقة بمدونة الحسابات، مخطط الكتابات المحاسبية، جداول المرافقات.... إلى جانب تطبيق الإعلام الآلي المتعلق بإعداد الجداول المالية، لكن وضع هذا المخطط حيز التنفيذ لازال يواجه العديد من التحديات أهمها<sup>1</sup>:

1- غياب الإرادة السياسية التي عرقلت عملية التنسيق بين وزارة المالية والوزارات المنفقة التي تعد أحد المتدخلين في مشروع إصلاح أنظمة الميزانية فهذا المشروع يمس كل قطاعات الدولة؛

<sup>1</sup> ضريفي نادية، حاج جاب الله أمال، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار تلجي بالأغواط، الجزائر العدد 07، جانفي 2018، ص(236-237).



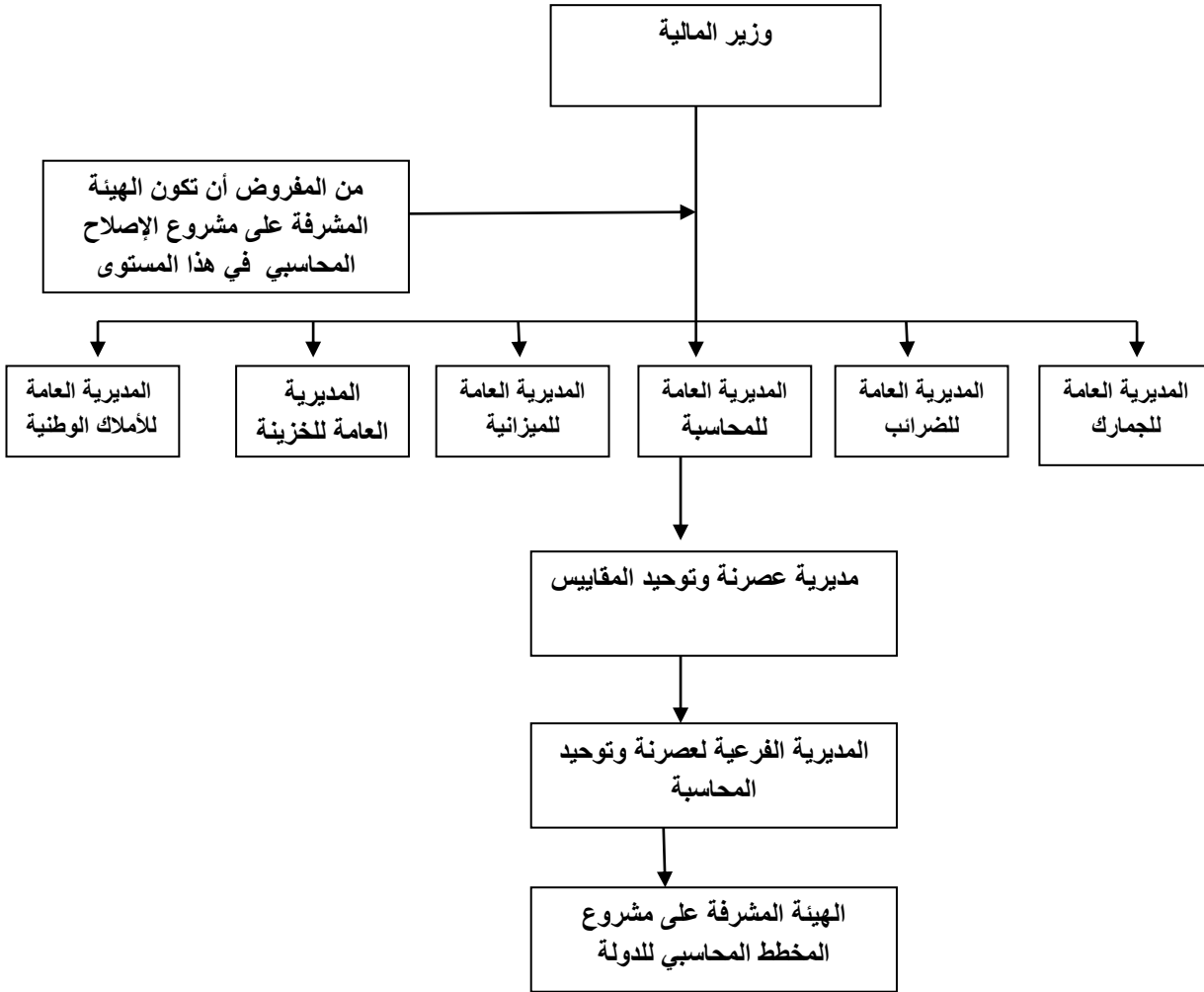
2- تأخر المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية والذي يشكل الإطار القانوني المرجعي الذي يؤسس لمختلف المبادئ التي تحكم محاسبة الذمة إلى جانب اعتماد نظام محاسبة الدورة،  
3- مشكل "مقاومة التغيير" والذي يبرز خاصة في عدم قبول مختلف المتدخلين في المحاسبة العمومية لإجراءات وطرق عمل المخطط المحاسبي الجديد لاسيما وأنه يشكل تغييرا جذريا في طرق التقييد المحاسبي لكونها تقترب أكثر من مجال المحاسبة الخاصة؛

4- غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية في مجال الإصلاح المحاسبي ولعل الأمر يرجع إلى كون أن المصلحة المشرفة على مشروع إصلاح النظام المحاسبي تابعة للمديرية العامة للمحاسبة، وهو الأمر الذي يجعل نطاق سلطتها وصلاحياتها محدودا بالنظر للسلطات التي يتطلبها هذا المشروع والتي يتعدى نطاقها مجال اختصاص المديرية العامة للمحاسبة حيث يتعداه إلى كل المديريات العامة الأخرى كالميزانية، الضرائب، الأملاك الوطنية وحتى الجمارك. وعليه فإن إنجاز هذا الإصلاح يتطلب وضع الهيئة المشرفة عليه تحت الوصاية المباشرة لوزير المالية أو أمينه العام لكي تتمكن من فرض ضرورة المشاركة الفعالة في عملية الإصلاح على كل المديريات العامة لوزارة المالية كما تساهم في التنسيق مع باقي الوزارات المنفقة. فبالرجوع إلى النموذج الفرنسي فقد وكلت مهمة الإشراف على عملية الإصلاح المحاسبي إلى عدة هيئات تبرز خاصة في:

✓ لجان التحكم Comités de gouvernance والتي تتولى اتخاذ القرارات التي تتعلق بعملية الإصلاح والتي تشمل اللجنة الإستراتيجية، لجنة القيادة، اللجنة التقنية.

✓ مشرف يدعى "رئيس المشروع" الذي يتمتع باستقلالية وصلاحيات واسعة محددة فيما يطلق عليه ب la letter de mission التي تعد وثيقة ترسم هذه الرسالة من طرف رئيس المشروع نفسه ليوقع عليها وزير المالية، كما يساعد هذا الرئيس مجموعة من فرق عمل وظيفة متخصصة في الميزانية، الاستثمارات، الضرائب، إلى جانب ذلك يزود هذا الأخير بكل الوسائل البشرية، المادية والمالية اللازمة لإنجاح هذا المشروع. لذا فإن غياب هذا التنظيم في الواقع الجزائري قد عرقل كثيرا من إنجاز عملية دخول هذا المشروع حيز التنفيذ وهو المشروع حيز التنفيذ وهو المشكل الذي كان من الممكن تخطيه لو وضعت الهيئة المشرفة على عملية الإصلاح تحت السلطة المباشرة لوزير المالية أو أمينه العام هو موضح في الشكل الموالي:

الشكل رقم: (3-3) مخطط توضيحي للتدرج الهرمي للهيئة المشرفة على مشروع المخطط المحاسبي للدولة ضمن الهيكل التنظيمي لوزارة المالية.



ضريفي نادية، حاج جاب الله أمال، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر العدد 07، جانفي 2018، ص 238.

## خلاصة الفصل

من خلال معالجة هذا الفصل تمكنا من الوقوف على:

- ✓ واقع المحاسبة العمومية بالجزائر بالتطرق إلى الإطار القانوني والتنظيمي والتقني؛
- ✓ قواعد ومبادئ المحاسبة العمومية، وعناصرها سواءا الشكلية أو التنظيمية أو المادية؛
- ✓ أعوان التنفيذ بتصنيفاتهم، وتحديد المسؤوليات الواقعة على عاتقهم، ومهامهم الموكلة لهم، والالتزامات الخاصة بهم؛
- ✓ الإجراءات الخاصة بتنفيذ الميزانية العامة والتي تشتمل على الإجراءات الخاصة بتنفيذ النفقات العامة والمتمثلة في (الالتزام، التصفية، الأمر بالدفع، الدفع)، والإجراءات الخاصة بعمليات الإيرادات العامة (الإثبات، التصفية، التحصيل)، وعمليات الخزينة العمومية؛
- ✓ الدفاتر والبطاقات المحاسبية الخاصة بكل عون من أعوان المحاسبة العمومية، وكذا محاسبة العمليات المالية العمومية، سواءا على مستوى مصالح الدولة، أو الجماعات الإقليمية أو الإدارات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- ✓ جميع مراحل وخطوات الإصلاح المحاسبي العمومي منذ 1995 إلى 2005، والإصلاح الذي بدأ منذ 2006 الذي يبدأ بإصلاح الميزانية العامة ويحاول الاستجابة لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وأهم النتائج المتوصل إليها؛
- ✓ أهم المعايير المحاسبية الدولية المتبناة من طرف الحكومة الجزائرية بانتظار مرحلة التجسيد الفعلي لها؛
- ✓ المعوقات والصعوبات التي تحول وتأخر في عملية عصرنه النظام المحاسبي العمومي.

الفصل الرابع: الدراسة  
الميدانية

## تمهيد

يتضمن هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة وقسم إلى مبحثين، أما الأول فقد تم فيه عرض وتحليل أداة الدراسة، وتحليل العينة الخاصة بالدراسة، والتحليل الوصفي لإجاباتها، كما تم أيضا استخدام اختبار (كولموجروف-سميرنوف "One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test") لمعرفة ما إذا كانت بيانات هذه العينة تتبع للتوزيع الطبيعي، وفي المبحث الثاني فقد تم التطرق لتحليل المسار بطريقة المربعات الصغرى، واختبار فرضيات الدراسة بعد عرض النموذج الخاص بالدراسة.

## المبحث الأول: عرض وتحليل أداة الدراسة

لقد تم تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، المطلب الأول خصص لعرض وتحليل الاستبيان، والمطلب الثاني تم من خلاله التحليل الوصفي للعينة الخاصة بالدراسة، أما المطلب الثالث فقد عالج التحليل الوصفي لإجاباتها، وقد تم سابقا تحديد المجتمع الإحصائي الخاص بالدراسة، وعينة الدراسة أيضا وكيف تم اختيارها.

## المطلب الأول: تحليل الأداة الرئيسية للدراسة (الإستبانة)

بعد الدراسة المتمعة لموضوع بحثنا الهادف للوقوف على أثر إصلاح وتطوير النظام المحاسبي العمومي على ترشيد الإنفاق العمومي في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، ومن خلال إطلاعنا على مجموعة من الدراسات السابقة التي لها علاقة مشتركة بالموضوع سواء في أحد متغيراته أو جميعها، وقد تم القيام بعد استطلاع رأي عدد من المختصين في مجال المحاسبة العمومية سواء منهم الأكاديميين أو المهنيين بتصميم هذه الإستبانة كأداة رئيسية لجمع المعلومات اللازمة والضرورية لتحقيق أهداف وأغراض الدراسة، وتم تقسيم الإستبانة إلى المحاور التالية:

## 1- المحور الأول: البيانات العامة لأفراد عينة الدراسة

يتضمن هذا المحور بيانات عامة تتعلق حول الأفراد الذين تتكون منهم عينة الدراسة، وقد اشتمل على المستوى العلمي لأفراد عينة الدراسة، والوظائف التي يمارسونها، والخبرة المحصل عليها في ميدان عملهم، والتخصصات العلمية الخاصة بهم.

## 2- المحور الثاني: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

تم تقسيم هذا المحور إلى إثني عشرة (12) عبارة تناقش كلها المتطلبات الأساسية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

## 3- المحور الثالث: إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يتكون المحور من ستة عشر (16) عبارة مقسمة على محورين فرعيين، المحور الفرعي الأول والمتمثل في إصلاح الميزانية العامة بالجزائر، ويتكون من سبعة (7) عبارات مستخلصة كلها من أهم الإجراءات والتدابير التي قامت بها وزارة المالية في هذا الشأن، أما المحور الفرعي الثاني الذي يتعلق بالتوجه المحاسبي الحديث في الجزائر، فقسم على ثمانية (8) عبارات، تم أيضا استخلاصها من الإطار التحليلي للدراسة السابق الذكر إذ يشتمل على كل الجوانب والإستراتيجيات المتخذة من طرف المديرية العامة للمحاسبة برعاية وزارة المالية في هذا الجانب.

#### 4- المحور الرابع: ترشيد النفقات العمومية

يتكون هذا المحور من 51 عبارة موزعة على تسعة (9) محاور فرعية، وقد تم استنباطها من أهم المؤشرات الفاعلة في عملية ترشيد الإنفاق العمومي، كما تمت الاستعانة بفقرات بعض الاستبيانات التي استعملت في معالجة بعض الدراسات السابقة والتي لها علاقة بموضوع الدراسة الحالي وقد كان المحور الفرعي الأول يتمثل في الإبلاغ المالي الحكومي واشتمل على سبع (7) عبارات، والمحور الفرعي الثاني كان حول تدقيق الأداء الحكومي واشتمل على تسع (9) عبارات، وأما باقي المحاور الفرعية المتبقية فقد اشتمل كل منها على خمس (5) عبارات وهي تتمثل في كل من شفافية المالية العامة، والمسائلة المالية، وفعالية الرقابة المالية، وكفاءة تخصيص واستخدام المال العام، وعدالة توزيع الإنفاق العام وتكاليف الخدمات العامة، ومحاربة الفساد المالي والإداري، ومحاسبة الذمة المالية.

وقد كانت الإجابات مقسمة حسب مقياس لكارث الخماسي كما هو موضح في الجدول الآتي:

#### الجدول رقم: (4-1) مقياس لكارث الخماسي

الدرجة	5	4	3	2	1
التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما

#### المطلب الثاني: التحليل الوصفي لعينة الدراسة

سيتم في هذا المطلب تحليل كل عنصر من عناصر بيانات المحور الأول الموجود بأداة الدراسة (الإستبانة)، والمتعلق بالبيانات العامة لعينة الدراسة، وقد تم توزيع تسعون (90) استبيان، تم استرجاع أربعة وستون (64) استبيان صالح وقابل للدراسة، والباقي منها وهو ستة وعشرون (26) استبيان غير قابل للدراسة، فمنها ما قد تم فقده ومنها ما قد تم إلغاؤه.

أولاً: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي

يبين الجدول التالي التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي.

الجدول رقم: (4-2) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي

المستوى العلمي	مستوى ثانوي	مستوى تكوين مهني	مستوى جامعي	مستوى دراسات عليا	المجموع
التكرار	03	04	30	27	64
النسبة المئوية	4,7%	6,3%	46,9%	42,2%	100%

من إعداد الطالب، استناداً على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

من خلال الجدول رقم (4-2) يلاحظ أن غالبية أفراد العينة المدروسة لهم مستوى جامعي وما فوق حيث بلغت نسبتهم 89% بين المستوى الجامعي والدراسات العليا، وهو ما يبين قدرتهم على حسن الاستيعاب والفهم الجيد لمضمون العبارات المكونة منها أداة الدراسة (الإستبانة)، مما ينعكس بالإيجاب على واقعية النتائج وحقيقتها.

ثانياً: توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظائف التي يمارسونها

يوضح الجدول الآتي التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة،

الجدول رقم: (4-3) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	وكيل مالي	آمر بالصرف	محاسب عمومي	مراقب مالي مساعد	مراقب مالي	أستاذ جامعي	المجموع
التكرار	05	16	12	18	03	10	64
النسبة المئوية	7,8%	25%	18,8%	28,12%	4,69%	15,6%	100%

من إعداد الطالب، استناداً على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

من خلال الجدول أعلاه رقم (4-3) يلاحظ بأن أفراد عينة الدراسة كانت متنوعة بين أكاديمين حيث بلغت نسبتهم 15,6% ومنه سيستفاد من هذه الفئة من العينة في مجال فهم وشرح وتطوير المرجعية النظرية للمحاسبة المحلية للقطاع العمومي، ومهنيين وجلهم يعتبرون أعواناً للمحاسبة العمومية حيث بلغت نسبتهم 84,4% وهم المخولون قانونياً لتنفيذ العمليات المالية للدولة، أي أصحاب دراية واسعة بموضوع الدراسة كل حسب منظوره وتوجهاته، وبهذا سنتمكن من أجوبة صحيحة يكمل بعضها البعض.



ثالثاً: توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

يوضح الجدول التالي التحليل الوصفي للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.

الجدول رقم : (4-4) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبر المهنية	أقل من 03 سنوات	من 03 إلى 05 سنوات	من 06 إلى 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	09	06	18	31	64
النسبة المئوية	14,1%	9,4%	28,12%	48,44%	100%

من إعداد الطالب، استناداً على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

من خلال الجدول رقم (4-4) أعلاه يلاحظ بأن نسبة أفراد العينة الذين تفوق خبرتهم الميدانية 03 سنوات قد بلغت 85,9%، منها نسبة 76,5% تفوق خبرتهم 06 سنوات، ونسبة 48,44% تفوق 10 سنوات خبرة، وهكذا حصلنا على إجابات من طرف أفراد يتمتعون بتجربة كبيرة في ميدان وظائفهم مما يزيد نتائج دراستنا جودة ودقة ومصداقية.

المطلب الثالث: التحليل الوصفي لأجوبة أفراد العينة

سنعرض في هذا المطلب تحليلاً وصفيًا لأجوبة أفراد عينة الدراسة حسب كل محور، وهذا باستخدام مقاييس النزعة المركزية، ومقاييس التشتت، وسنعرض المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف لكل بند من بنود المتغير المستقل، ونقوم بترتيبها وفقاً لمعامل الاختلاف.

الفرع الأول: التحليل الوصفي لمحور متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

سيتم عرض في الجدول رقم (4-5) أدناه التحليل الوصفي لأجوبة المحور الثاني (المتغير المستقل X) متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، وهذا باستخدام مقاييس النزعة المركزية، ومقاييس التشتت، وسنعرض المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف لكل بند من بنود المتغير المستقل، ونقوم بترتيبها وفقاً لمعامل الاختلاف. كما هو موضح بالجدول التالي:

الجدول رقم: (4-5) التحليل الوصفي لمحور متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام  
IPSAS

الترتيب	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	البند	الرقم
12	27,66	1,046	3,781	تلتزم السلطة التشريعية الحكومة بتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	X01
11	26,96	1,032	3,828	ترسم اللجنة المالية التابعة للسلطة التشريعية الخطة اللازمة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	X02
8	19,77	0,766	3,875	تشئ السلطة التشريعية هيئة رقابية ترفع تقرير لها، تتولى الرقابة على عمل الحكومة فيما يخص الإجراءات التي يجب اتخاذها بخصوص المرحلة الانتقالية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	X03
7	17,78	0,739	4,156	تحديث المنظومة القانونية لنظام المحاسبة العمومية و نظام الموازنة العامة للدولة بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	X04
1	13,65	0,576	4,219	يتطلب اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تطوير الموازنة التقليدية	X05
5	16,35	0,700	4,281	تطبيق مبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق في تسجيل المعاملات المالية من حيث الإيرادات والنفقات	X06
2	13,84	0,614	4,438	تصميم نظام معلوماتي محاسبي إلكتروني يضم جميع الحسابات العامة للمنشآت الحكومية وتصميم مدخلاته ومخرجاته بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	X07
9	18,87	0,814	4,313	يتطلب حصر جميع كافة الأصول والموجودات بالمنشآت الحكومية، وديونها من خلال الجرد الفعلي لها	X08
10	21,33	0,843	3,953	يعمل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تطبيق محاسبة التكاليف	X09
3	14,75	0,634	4,297	يتطلب اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام استخدام نظام محاسبة المسؤولية	X10
6	16,83	0,718	4,266	تأهيل وتدريب الموظفين المكلفين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	X11
4	15,59	0,660	4,234	تطبيق جزئي مرحلي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قبل تعميمها، ثم تقييمه من طرف خبراء والأخذ بنصائحهم وانتقاداتهم	X12
	8,70	0,360	4,137	جميع البنود	

من إعداد الطالب، استنادا على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

من خلال الجدول رقم (4-5) نلاحظ بأن أجوبة أفراد العينة كانت تتراوح بين درجة موافق، ودرجة موافق جدا، أي بدرجة موافقة تكاد تقترب بشكل كبير من درجة الموافق جدا، وهذا ما تجلّى في المتوسط الحسابي الكلي لجميع الفقرات الخاصة بالمتغير المستقل المتمثل في متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية IPSAS والذي بلغت قيمته 4,137 أي جاءت درجة نسبة الموافقة بـ 82,74% وهذا بالإسقاط على مقياس لكارث الخماسي المستعمل في دراستنا، واقتربت من درجة الموافق جدا والتي تحدد بنسبة 84,2% فما فوق حسب نفس المقياس، وجاء الانحراف المعياري الكلي لفقرات المتغير المستقل ضعيف القيمة، حيث بلغت 0,360، وهذا يدل على تجانس أفراد عينة الدراسة في استجاباتهم واتفاقهم حول قيمة المتوسط الحسابي المذكورة أعلاه والتي بلغت 4,137، وقد جاءت قيمة معامل الاختلاف لأجوبة أفراد العينة بالنسبة لهذا المتغير صغيرة جدا حيث بلغت 8,70% وهذا ما يؤكد ما ذكرناه سابقا بأن أجوبة أفراد عينة الدراسة لم تأتي مختلفة وجاءت متوافقة على درجة الموافقة بنسبة 82,74% المذكورة أعلاه، وهذا ما يدل على إجماع أفراد عينة الدراسة على المتطلبات الخاصة والضرورية اللازمة لعملية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

ونلاحظ من نفس الجدول أعلاه أن أكبر قيمة للوسط الحسابي قد بلغت قيمة 4,438 وبانحراف معياري قدره 0,614 وبمعامل اختلاف يقدر بـ 13,84% والمقابل لعبارة " تصميم نظام معلوماتي محاسبي إلكتروني يضم جميع الحسابات العامة للمنشآت الحكومية وتصميم مدخلاته ومخرجاته بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " والتي نرّمز لها بـ x07، وهي الفقرة التي جاءت على أعلى نسبة موافقة حيث بلغت 88,76% والتي تأخذ درجة الموافق جدا بالاعتماد على مقياس لكارث الخماسي، وتأتي بعدها بترتيب تنازلي وعلى التوالي العبارات التي يرمز لها بـ x08، x10، x06، x11، x12 و x05، وقد جاءت كل متوسطاتها الحسابية أعلى من 4,2 أي مساوية لدرجة موافق جدا و أما عن أقل قيمة للمتوسط الحسابي فقد كانت بـ 3,781 وبانحراف معياري قدره 1,046، وبمعامل اختلاف يقدر بـ 27,66%، والتي تقابل العبارة "تلتزم السلطة التشريعية الحكومة بتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، وتأخذ الرمز x01 في الجدول رقم أعلاه، وتأتي قبلها العبارات الممثلة للرموز x02، x03، x09، x04 بشكل تصاعدي، وكلها تعبر عن درجة الموافقة.

أما عن معامل الاختلاف فقد كانت أقل قيمة هي 13,65% والتي تقابل العبارة x05، وهي " يتطلب اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تطوير الموازنة التقليدية "، وأكبر قيمة لمعامل الاختلاف كانت 27,66% للعبارة "تلتزم السلطة التشريعية الحكومة بتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"، وهي ذات الرمز x01 في الجدول رقم أعلاه، وكلها عبارة عن نسب ذات الدرجة الضعيفة، مما يعكس مدى توافق الأجوبة من طرف أفراد عينة الدراسة حول هذا المتغير بدرجات متفاوتة نوعا ما، ولعله يكون من الجيد استغلال هذا التفاوت في الترتيب لدرجة الأولوية لكل متطلب أو مستلزم من طرف الحكومات أو

الهيئات التي تنوي أو قامت بتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وفي الأخير يمكنه القول بأن نتائج هذا التحليل جاءت توافق ما تطرقنا له في الإطار النظري من الفصل الثاني لهذه الدراسة.

### الفرع الثاني: التحليل الوصفي لمحور إصلاح نظام المحاسبة العمومية

سنعرض في الجدول رقم (4-6) أدناه التحليل الوصفي لأجوبة المحور الثالث (المتغير الوسيط Y) إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الذي هو المتغير الرئيسي في هذا المحور، وهذا عن طريق التحليل الوصفي لكل بند من بنود المتغيرين الفرعيين المكونان له، والمتمثلان في المتغير الفرعي الأول "الإصلاح الميزاني بالجزائر" والمتغير الفرعي الثاني "الإطار المحاسبي الحديث في الجزائر"، وبعدها التحليل الوصفي للمتغير الرئيسي ككل وهذا بعرض وتحليل قيم الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، ونقوم بترتيبها وفقا لمعامل الاختلاف. كما هي موضحة بالجدول الآتي:

الجدول رقم: (4-6) التحليل الوصفي لمحور إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

الرقم	البند	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الترتيب
					المتغير الرئيسي
<b>الإصلاح الميزاني بالجزائر</b>					
Y01	تسعى وزارة المالية نحو عملية إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية عن طريق الإصلاح الميزاني كخطوة أولية.	4,328	0,757	17,49	5
Y02	يسمح تعديل القانون العضوي لقوانين المالية بالجزائر بتكييف الإطار التشريعي مع متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية	4,141	0,814	19,66	6
Y03	تبني نظام موازني متعدد السنوات ووفق البرامج المتحمرة على النتائج	3,968	0,796	20,07	7
Y04	تعتبر إعادة هيكلة بنية النفقات العمومية وإجراءات تنفيذها ضمن متطلبات الإصلاح الميزاني الجزائري.	4,203	0,568	13,51	1
Y05	يضمن إجراء وضع نظام للإعلام الآلي التنسيق بين الإطار المحاسبي والموازي.	4,297	0,706	16,43	4
Y06	تعمل وزارة المالية على وضع نظام الإعلام الآلي نظاما معلوماتيا فعالا وملائما	4,328	0,668	15,76	2
Y07	يسعى إصلاح الميزانية العامة لإدخال النواحي العلمية والعملية في كل أساليب وأنماط مراحل الميزانية العامة وصياغة وثائق الميزانية بكل شفافية ووضوح.	4,469	0,712	15,93	3
	<b>جميع بنود المتغير الفرعي</b>	<b>4,359</b>	<b>0,576</b>	<b>13,21</b>	

الإطار المحاسبي الحديث في الجزائر						
1	1	12,56	0,563	4,484	تطوير مقومات النظام المحاسبي العمومي الجزائري بما يتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	Y08
16	9	22,41	0,900	4,016	يتم تصور وضع الأسس التنظيمية والتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة على أساس الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة.	Y09
14	7	20,84	0,876	4,203	تكييف التشريعات والقوانين المعمول بها في البيئة الجزائرية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	Y10
7	3	16,59	0,687	4,140	تجميع كل الحسابات التابعة للدولة في إطار مخطط محاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	Y11
10	5	17,93	0,737	4,110	إعداد دليل التقنيات المحاسبية للدولة مع تحديد القوائم المالية لمخرجات النظام المحاسبي العمومية.	Y12
13	6	20,80	0,871	4,188	تسمح صيغ تطبيق للإعلام الآلي بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد وتساهم في استخراج وإعداد القوائم المالية.	Y13
15	8	22,32	0,907	4,063	تدرج جميع المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للضرائب.	Y14
5	2	16,07	0,678	4,219	تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية.	Y15
8	4	17,40	0,745	4,281	تكوين مختلف أعوان المحاسبة العمومية حول المخطط المحاسبي الجديد للدولة.	Y16
		10,46	0,438	4,189	جميع بنود المتغير الفرعي	
		8,85	0,373	4,215	جميع بنود المتغير الرئيسي	

من إعداد الطالب، استنادا على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

### أولا: التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي الأول "الإصلاح الميزاني بالجزائر"

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن المتوسط الحسابي الكلي للمتغير الفرعي الأول "الإصلاح الميزاني" قد بلغ قيمة 4,359 أي بنسبة 87,18% وهي المطابقة لدرجة الموافقة جدا، وجاءت قيمة الانحراف المعياري بـ 0,576 مما يدل على عدم تشتت الأجوبة عن المتوسط الحسابي العام للمتغير الفرعي الأول، وأما معامل الاختلاف الكلي فقد بلغ 13,21% وهذا ما يدل على أن الأجوبة قد جاءت متوافقة فيما بينها، وقد بلغت أكبر قيمة للمتوسط الحسابي للعبارة رقم y07 "يسعى إصلاح الميزانية العامة لإدخال النواحي العلمية والعملية في كل أساليب وأنماط مراحل الميزانية العامة وصياغة وثائق الميزانية بكل شفافية ووضوح" بـ 4,469، أي بنسبة 89,38% وبانحراف معياري قدره 0,712 وبمعامل اختلاف بلغ نسبة 15,93%،

وتليها العبارة رقم y01 " تسعى وزارة المالية نحو عملية إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية عن طريق الإصلاح الميزاني كخطوة أولية"، والتي بلغ متوسط حسابها 4,328 أي بنسبة 86,56% وانحراف معياري مقداره 0,757، ومعامل اختلاف يقدر بـ 17,49%، أما عن أقل متوسط حسابي كان للعبارة رقم y03 "تبني نظام موازني متعدد السنوات ووفق البرامج المتمحورة على النتائج" فقد بلغ 3,968 أي بنسبة 79,36% وهي تطابق درجة الموافقة وبمعدل انحراف بلغ 0,796 مما يدل على أن أجوبة أفراد هذه العينة لهذه العبارة كانت متجانسة نوعا ما، وبمعامل اختلاف قدره 20,07%.

أما عن ترتيب الأجوبة حسب معامل الاختلاف فقد جاءت العبارة رقم y04 "تعتبر إعادة هيكلة بنية النفقات العمومية وإجراءات تنفيذها ضمن متطلبات الإصلاح الميزاني الجزائري" بأقل نسبة حيث بلغت 13,51%، أما في المرتبة الأخيرة فقد حلت العبارة رقم y07 "تبني نظام موازني متعدد السنوات ووفق البرامج المتمحورة على النتائج" كأكبر نسبة حيث بلغت 20,07%.

وبهذا يمكننا القول بأن نتائج التحليل الوصفي للمتغير الفرعي الأول المتعلق بالإصلاح الميزاني لأجوبة عينة الدراسة جاءت موافقة بدرجة كبيرة، مما يدل على أهمية الإجراءات والسياسات المتخذة من طرف وزارة المالية في مجال إصلاح الميزانية العمومية كخطوة أولية، ضرورة إصلاح النظام المحاسبي العمومي.

#### ثانيا: التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي الثاني "الإطار المحاسبي الحديث في الجزائر"

من خلال دراسة النتائج الميينة في الجدول أعلاه نجد بأن إجابات جميع أفراد عينة البحث جاءت بمتوسط حسابي قدره 4,189 أي ما يعادل نسبة 83,78% وهي قريبة بشكل قريب من درجة الموافق جدا، وأما عن الانحراف المعياري لجميع عبارات هذا المتغير الفرعي جاء بـ 0,438 وهو ما يدل على أن التشتت ضئيل جدا بين أجوبة أفراد العينة، وجاء معامل الاختلاف بنسبة 10,46%، وهو ما يدل على التوافق الجيد أيضا بين أفراد عينة الدراسة حول المتوسط الحسابي لها.

وقد حققت العبارة رقم y08 "تطوير مقومات النظام المحاسبي العمومي الجزائري بما يتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، أكبر قيمة للمتوسط الحسابي حيث بلغ 4,484 أي ما يعادل نسبة 89,68% وهي درجة الموافق جدا، وجاءت بأقل انحراف معياري قدر بـ 0,563 مما يؤكد على عدم تشتت إجابات أفراد العينة حولها، وقد جاءت بأقل نسبة لمعامل الاختلاف متمثلة في 12,56%، وهكذا يمكن القول بأنه لم يكن هناك اختلاف بين أفراد العينة حول هذا الإجابة، وجاءت الفقرة y09 "يتم تصور وضع الأسس التنظيمية والتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة على أساس الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة"، بأصغر متوسط حسابي قدره 4,016 أي بنسبة 80,32% وهي درجة الموافقة، وكان لها أكبر معامل اختلاف قدر أيضا بـ 22,41% وانحراف معياري قيمته 0,9، وهي نسب مقبولة في

العموم. وعليه يمكن القول بأن أجوبة أفراد عينة البحث جاءت على توافق كبير مع الأسس التصورية التي يقوم عليها الإطار المحاسبي الحديث للدولة وعلى أهمية وضرورة اقتباسها من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

وقد جاء المتوسط الحسابي لجميع فقرات المتغير الرئيسي "إصلاح نظام المحاسبة العمومية" بقيمته 4,215 أي بنسبة 84,3%، وهذا ما يدل على أن أغلب أجوبة أفراد العينة كانت بدرجة موافق جداً، وكان الانحراف المعياري لجميع العبارات الخاصة بالمتغير الرئيسي ضعيف أيضاً قدر بـ 0,373 مما يدل على أن التشتت ضعيف حول درجة الموافق جداً لجميع أجوبة أفراد العينة، أما عن معامل الاختلاف الكلي فقد جاء بنسبة 8,85% وهذا دليل على أن أجوبة أفراد العينة كانت متقاربة ومتشابهة لحد بعيد، وهو ما يؤكد بأن الإصلاح المحاسبي العمومي الحديث للدولة جاء نحو توجه كبير لاعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS.

#### الفرع الثالث: التحليل الوصفي لمحور ترشيد النفقات العمومية

سنعرض في الجداول المذكورة أدناه التحليل الوصفي لأجوبة المحور الرابع (المتغير التابع Z) ترشيد النفقات العمومية، وهذا بالتطرق لكل بند من بنود المتغير التابع، والمتمثلة في المتغير الفرعي الأول "الإبلاغ المالي الحكومي" والمتغير الفرعي الثاني "تدقيق الأداء الحكومي"، والمتغير الفرعي الثالث "شفافية المالية العامة" والمتغير الفرعي الرابع "المسائلة المالية"، والمتغير الفرعي الخامس "فعالية الرقابة المالية" والمتغير الفرعي السادس "كفاءة تخصيص واستخدام المال العام"، والمتغير الفرعي السابع "عدالة توزيع الإنفاق العام وتكاليف الخدمات العامة" والمتغير الفرعي الثامن "مكافحة الفساد المالي والإداري"، والمتغير الفرعي التاسع "محاسبة الذمة المالية"، عن طريق تحليل وتفسير قيم الوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف لكل منها وللمتغير الرئيسي ككل، ونرتبها وفقاً لمعامل الاختلاف. وفقاً للجداول التالية:

الجدول رقم: (4-7) التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي الأول "الإبلاغ المالي الحكومي"

الترتيب	المتغير الفرعي	المتغير الكلي	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	النبد	الرقم
48	5		20,50	0,833	4,063	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تميز المعلومات التي تعرضها القوائم والتقارير المالية بالخصائص النوعية.	Z01
20	1		14,64	0,604	4,125	يعمل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من جعل المعلومات التي تعرضها القوائم والتقارير المالية تسمح بالتفريق بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية	Z02
26	2		15,21	0,649	4,266	يسمح تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بإفصاح القوائم والتقارير المالية بشكل كامل عن جميع أنواع الموارد المالية الحكومية المتاحة "الإيرادات الكلية وإجمالي الأصول".	Z03
47	6		20,03	0,845	4,219	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في التمكن من معرفة القدرة النقدية للدولة أي مدى قدرة الحكومة من الإيفاء بالتزاماتها المالية	Z04
50	7		22,41	0,914	4,078	إعادة كسب الثقة في الحصول على المعلومات المالية و المحاسبية الحكومية من طرف المستفيدين منها مما يساهم في التطور المحاسبي	Z05
30	3		15,52	0,806	4,219	توفر لجميع مستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية الحكومية كافة البيانات والمعلومات التي تفي باحتياجاتهم وفي الوقت المناسب.	Z06
32	4		15,59	0,660	4,234	توفر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قوائم وتقارير مالية تمكن من معرفة الوضع المالي والاقتصادي للدولة	Z07
			11,72	0,489	4,172	جميع بنود المتغير الفرعي	

من إعداد الطالب، استنادا على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23



من خلال الجدول رقم (4-7) نلاحظ بأن المتوسط الحسابي للمتغير الفرعي "الإبلاغ المالي الحكومي" جاءت بقيمة 4,172 أي ما يعادل نسبة 83,44% من درجة الموافقة، وهي درجة الموافقة تقترب بكثير من مجال الموافق جدا الذي تبدأ عتبته من 84,2% فما فوق، وجاء الانحراف المعياري له بقيمة 0,489 وهي قيمة ضعيفة مما ينتج عن ذلك بأن معظم إجابات هذا المتغير الفرعي قليلة التشتت على قيمة المتوسط الحسابي له، أما معامل الاختلاف فقد بلغ نسبة 11,72% أي أنه لا توجد اختلافات كبيرة بين أجوبة أفراد عينة البحث حول هذا المتغير.

أما عن أكبر قيمة للمتوسط الحسابي فكانت ب 4,266 أي بنسبة 85,32% للعبارة رقم z03 "يسمح تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بإفصاح القوائم والتقارير المالية بشكل كامل عن جميع أنواع الموارد المالية الحكومية المتاحة الإيرادات الكلية وإجمالي الأصول" وهي درجة الموافق جدا بانحراف معياري قدره 0,649 ومعامل اختلاف قدر بنسبة 15,21% مما يدل على أن الإجابات التي جاءت من طرف أفراد عينة البحث كانت متجانسة ومتقاربة، وأصغر قيمة للمتوسط الحسابي في هذا المتغير جاء عند العبارة رقم z01 "يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تمييز المعلومات التي تعرضها القوائم والتقارير المالية بالخصائص النوعية"، حيث بلغت 4,063 أي بنسبة 81,26% وبمعامل اختلاف قدر بنسبة 20,50% وبانحراف معياري جاء بقيمة 0,833، وهذه القيم دلت على درجة الموافقة بخصوص أجوبة أفراد العينة وبأنها متجانسة نحو هذه العبارة ولا يوجد اختلاف كبير نحوها.

أما قيمة معامل الاختلاف فكانت محصورة بين العبارة رقم z02 "يعمل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من جعل المعلومات التي تعرضها القوائم والتقارير المالية تسمح بالتفريق بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية" بنسبة 14,64%، والعبارة رقم z05 "يعمل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من جعل المعلومات التي تعرضها القوائم والتقارير المالية تسمح بالتفريق بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية" بنسبة 22,41%، وعلى العموم جاءت هذه النسب معبرة على أنه يوجد توافق بين أفراد عينة البحث حول أجوبة عبارات هذا المتغير.

وفي الأخير يمكن القول بأن رأي أفراد العينة الخاصة بالبحث جاء بدرجة الموافقة حول دور تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS في تطور الإبلاغ المالي الحكومي عن طريق تطوير وعصرنة نظام المحاسبة العمومية.

الجدول رقم: (4-8) التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي الثاني "تدقيق الأداء الحكومي"

الترتيب	المتغير الكلي	المتغير الفرعي	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	البند	الرقم
39		9	17,58	0,739	4,203	يوفر استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مؤشرات مالية تظهر نتائجها في القوائم المالية لأغراض تدقيق الأداء	Z08
31		6	15,53	0,606	4,171	يساهم اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إمكانية تطبيق نظام المحاسبة المسؤولة القائم على أسس وأساليب علمية تساعد في تقييم أداء الوحدات الحكومية	Z09
37		8	17,15	0,710	4,140	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطبيق نظام محاسبة التكاليف مما يسمح بتحديد الانحرافات بقياس التكاليف الخاصة بالخدمات والبرامج والأنشطة الحكومية ومقارنتها مع ما كان مخصص لها.	Z10
12		1	13,91	0,591	4,250	يؤدي استعمال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في توفير معلومات ملائمة لإيجاد مؤشرات معيارية تبين مدى كفاءة الأداء الحكومي	Z11
13		2	13,99	0,597	4,266	توفير معلومات تغيد في معرفة مدى فعالية الأداء الحكومي	Z12
27		4	15,28	0,654	4,281	توفير معلومات تسمح بالمقارنات السليمة بين موازنات السنوات السابقة للوحدة الحكومية وبينها وبين الوحدات الحكومية الأخرى	Z13
34		7	16,07	0,678	4,219	تقديم معلومات تغيد في عملية التقدير والتنبأ لتكاليف البرامج والأنشطة التي يكون لوحدات القطاع الحكومي سلطة تنفيذها.	Z14
28		5	15,43	0,639	4,141	رصد المظاهر الإيجابية في الأداء والسعي إلى تعميمها وترسيخ السبل التي ساهمت في إيجادها	Z15
22		3	14,88	0,644	4,328	توفر قوائم وتقارير مالية تساعد في استخدام أدوات وأساليب التحليل المالي الحكومي	Z16
			11,32	4,222	0,478	جميع بنود المتغير الفرعي	

من إعداد الطالب، استناداً على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن المتوسط الحسابي للمتغير الفرعي "تدقيق الأداء الحكومي" جاء بقيمة 4,222 أي ما يعادل نسبة 84,44% من درجة الموافقة، وهي درجة الموافق جداً، وجاء الانحراف المعياري له بقيمة 0,478 وهي قيمة ضعيفة مما ينتج عن ذلك بأن معظم إجابات هذا المتغير الفرعي غير متباعدة

عن بعضها البعض على قيمة المتوسط الحسابي له، أما معامل الاختلاف فقد بلغ نسبة 11,32% أي أنه توجد توافقات كبيرة بين أجوبة أفراد عينة البحث حول هذا المتغير.

أما عن مجال قيمة المتوسط الحسابي فكانت محصورة بين قيمة 4,328 أي بنسبة 86,56% للعبارة رقم z16 " توفر قوائم وتقارير مالية تساعد في استخدام أدوات وأساليب التحليل المالي الحكومي " وهي درجة الموافق جدا بانحراف معياري قدره 0,644 ومعامل اختلاف قدر بنسبة 14,88% مما يدل على أن الإجابات التي جاءت من طرف أفراد عينة البحث كانت متجانسة وقليلة التشتت، وبين قيمة 4,140 أي بنسبة 82,8% جاء عند العبارة رقم z10 " يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطبيق نظام محاسبة التكاليف مما يسمح بتحديد الانحرافات بقياس التكاليف الخاصة بالخدمات والبرامج والأنشطة الحكومية ومقارنتها مع ما كان مخصص لها"، وبمعامل اختلاف قدر بنسبة 17,15% وبانحراف معياري جاء بقيمة 0,710، وهذه القيم دلت على درجة الموافقة بخصوص أجوبة أفراد العينة وبأنها متجانسة نحو هذه العبارة ومتوافقة بشكل كبير نحوها.

أما قيمة معامل الاختلاف فكانت محصورة بين العبارة رقم z11 "يؤدي استعمال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في توفير معلومات ملائمة لإيجاد مؤشرات معيارية تبين مدى كفاءة الأداء الحكومي" بنسبة 13,91%، والعبارة رقم z08 "يوفر استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مؤشرات مالية تظهر نتائجها في القوائم المالية لأغراض تدقيق الأداء" بنسبة 17,58%، وعليه يمكننا القول بأنه قد جاءت هذه النسب معبرة على أنه يوجد تجانس كبير بين أفراد عينة البحث.

وفي الأخير نستنتج أن رأي أفراد العينة الخاصة بالبحث كان متوافقا مع دور تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS في تدقيق الأداء الحكومي في ظل تطوير وتحديث نظام المحاسبة العمومية.

الجدول رقم: (4-9) التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي الثالث "شفافية المالية العامة "

الترتيب	معامل الاختلاف		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	البند	الرقم
	المتغير الفرعي	المتغير الكلي				
<b>شفافية المالية العامة</b>						
21	3	14,66	0,614	4,188	يمكن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام جميع مستخدمي البيانات المالية الحكومية من الإطلاع على القوائم والتقارير المالية وتوفير معلومات عن مركز الحكومة المالي والأداء المالي الحكومي	Z17
17	2	14,30	0,619	4,328	توضح معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كل التنبؤات والسياسات والأهداف والتوقعات والتطورات الخاصة بالمالية العامة بكل وضوح	Z18
41	4	17,98	0,753	4,188	تفصح عن المخاطر المتعلقة بالمالية العامة وتحليلها وإدارتها، وضمان فعالية التنسيق في صنع القرارات بشأن المالية العامة على مستوى القطاع العام	Z19
44	5	19,45	0,799	4,109	سينجم عن عصرنة النظام المحاسبي وضوح الأدوار والمسؤوليات وعلائية عمليات الموازنة وإتاحة المعلومات للإطلاع العام	Z20
15	1	14,09	0,603	4,281	تزيد عصرنة الأنظمة المحاسبية والموازناتية من درجة وضوح النصوص التشريعية المنظمة لها ويزيح عنها كل الضبابية والالتباس	Z21
		11,87	0,501	4,219	<b>جميع بنود المتغير الفرعي</b>	

من إعداد الطالب، استنادا على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن المتوسط الحسابي للمتغير الفرعي "شفافية المالية العامة" جاء بقيمة 4,219 أي ما يعادل نسبة 84,38% وهي درجة الموافق جدا، وجاء الانحراف المعياري له بقيمة 0,501 وهي قيمة ضعيفة مما ينتج عن ذلك بأن معظم إجابات هذا المتغير الفرعي ذات تشتت ضعيف حول قيمة المتوسط الحسابي له، أما معامل الاختلاف فقد بلغ نسبة 11,87% أي أنه لا يوجد اختلاف بين أجوبة أفراد عينة البحث حول هذا المتغير.

أما عن مجال قيمة المتوسط الحسابي فكانت محصورة بين قيمة 4,328 أي بنسبة 86,56% للعبارة رقم z18 "توضح معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كل التنبؤات والسياسات والأهداف والتوقعات والتطورات الخاصة بالمالية العامة بكل وضوح" وهي درجة الموافق جدا بانحراف معياري قدره 0,619 ومعامل اختلاف قدر بنسبة 14,30% مما يدل على أن الإجابات التي جاءت من طرف أفراد عينة البحث كانت متجانسة وقليلة التشتت، وبين قيمة 4,188 أي بنسبة 83,76% جاء عند العبارة رقم z19 "تصح عن المخاطر المتعلقة بالمالية العامة وتحليلها وإدارتها، وضمان فعالية التنسيق في صنع القرارات بشأن المالية العامة على مستوى القطاع العام"، وبمعامل اختلاف قدر بنسبة 17,98% وبانحراف معياري جاء بقيمة 0,758، وهذه القيم دلت على درجة الموافقة بخصوص أجوبة أفراد العينة وبأنها متجانسة نحو هذه العبارة ومتوافقة بشكل كبير نحوها.

أما قيمة معامل الاختلاف فكانت محصورة بين العبارة رقم z21 "تزيد عصرنة الأنظمة المحاسبية والموازناتية من درجة وضوح النصوص التشريعية المنظمة لها ويزيح عنها كل الضبابية والالتباس" بنسبة 14,09%، والعبارة رقم z20 "سينجم عن عصرنة النظام المحاسبي وضوح الأدوار والمسؤوليات وعلانية عمليات الموازنة وإتاحة المعلومات للإطلاع العام" بنسبة 19,45%، وعليه يمكننا القول بأنه قد جاءت هذه النسب معبرة على أنه يوجد تجانس كبير بين أفراد عينة البحث.

ومنه نستنتج أن رأي أفراد العينة الخاصة بالبحث كان متوافقا مع دور تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS في تفعيل شفافية المالية العامة في ظل تطوير وتحديث نظام المحاسبة العمومية.

الجدول رقم: (4-10) التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي الرابع "تفعيل المسائلة المالية"

الترتيب	معامل الاختلاف		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	البند	الرقم
	المتغير الفرعي	المتغير الكلي				
<b>المسائلة المالية</b>						
10	2	13,49	0,588	4,438	يسعى إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى تقديم معلومات مالية دقيقة للمسائلة المالية	Z22
4	1	12,56	0,563	4,484	يؤدي تطوير نظام المحاسبة العمومية إلى محاسبة المسؤولين عن كفاءات استخدام وتخصيص الموارد المالية المتاحة وكذلك المقصرين في تحقيق النتائج المستهدفة أو أية انحرافات موجودة.	Z23
46	5	20.02	0,826	4,125	خضوع الموظفين باختلاف مستوياتهم الإدارية للمسائلة في حالة حدوث خلل في الأداء الحكومي وتحميلهم كل المسؤولية في القيام بواجباتهم المنوطة	Z24
11	3	13,68	0,592	4,328	يعمل إتماد معايير المحاسبة العمومية الدولية على الحفاظ على جميع المستندات والوثائق المحاسبية من العبث أو الضياع	Z25
33	4	16,03	0,664	4,141	توفير معلومات للسلطة التشريعية وللمجتمع المدني والرأي العام لمسائلة الحكومة حول السياسات والقرارات المالية والاقتصادية .	Z26
		10,99	0,473	4,303	<b>جميع بنود المتغير الفرعي</b>	

من إعداد الطالب، استنادا على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن المتوسط الحسابي للمتغير الفرعي "تفعيل المسائلة المالية" جاء بقيمة 4,303 أي ما يعادل نسبة 86,06% وهي درجة الموافق جدا، وجاء الانحراف المعياري له بقيمة 0,563 وهي قيمة ضعيفة مما ينتج عن ذلك بأن معظم إجابات هذا المتغير الفرعي ذات تشتت ضعيف حول قيمة المتوسط الحسابي له، أما معامل الاختلاف فقد بلغ نسبة 10,99% أي أنه لا يوجد اختلاف بين أجوبة أفراد عينة البحث حول هذا المتغير.

أما عن أكبر قيمة للمتوسط الحسابي وأصغر قيمة لمعامل الاختلاف فكانتا على الترتيب بقيمة 4,484 أي بنسبة 89,68% و 12,56 للعبارة رقم z23 "يؤدي تطوير نظام المحاسبة العمومية إلى محاسبة المسؤولين عن كفاءات استخدام وتخصيص الموارد المالية المتاحة وكذلك المقصرين في تحقيق النتائج المستهدفة أو أية انحرافات موجودة". وهي درجة الموافق جدا بانحراف معياري قدره 0,563 مما يدل على أن الإجابات التي جاءت من طرف أفراد عينة البحث كانت متجانسة وقليلة التشتت، أصغر قيمة هي 4,125 أي بنسبة 82,5%، وأكبر قيمة لمعامل الاختلاف بـ 20,02% جاءت عند العبارة رقم z24 "خضوع الموظفين باختلاف مستوياتهم الإدارية للمساءلة في حالة حدوث خلل في الأداء الحكومي وتحملهم كل المسؤولية في القيام بواجباتهم المنوطة بهم"، وبانحراف معياري جاء بقيمة 0,826، وهذه القيم دلت على درجة الموافقة بخصوص أجوبة أفراد العينة وبأنها متجانسة نحو هذه العبارة ومتوافقة بشكل كبير نحوها. وعليه نقول أن رأي أفراد العينة الخاصة بالبحث كان متوافقا مع دور تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS في تفعيل المسائلة المالية العامة في ظل تطوير وتحديث نظام المحاسبة العمومية.

الجدول رقم: (4-11) التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي الخامس "فعالية المالية"

الترتيب	المتغير الفرعي	المتغير الكلي	معامل الاختلاف %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	البند	الرقم
<b>فعالية الرقابة المالية</b>							
3	2		12,12	0,538	4,438	تطوير النظام المحاسبي العمومي لا يكون إلا بوجود نظام رقابي فعال وذو جودة عالية له من الإمكانيات والصلاحيات ما يمكنه من ممارسة جميع مهامه وبأعلى فعالية وكفاءة.	Z27
16	3		14,24	0,614	4,313	يعمل الإصلاح المحاسبي توفير معلومات عن مدى سلامة العمليات المالية الحكومية ومدى شرعيتها ومطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات المنصوص عليها.	Z28
1	1		11,23	0,495	4,406	تقديم معلومات مفيدة للتقويم و تصحيح الأخطاء وتقديم الإرشادات وتقادها في المستقبل من طرف المسيرين وأعوان المحاسبة العمومية.	Z29
43	5		18,28	0,777	4,250	يقف تطوير المحاسبة العمومية على التجاوزات التي تمت على المخصصات .	Z30
18	4		14,34	0,623	4,344	توفير معلومات دقيقة لأغراض الرقابة المالية بكل أنواعها	Z31
			10,83	0,471	4,350	جميع بنود المتغير الفرعي	

من إعداد الطالب، استنادا على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

من خلال الجدول رقم (4-11) نلاحظ بأن المتوسط الحسابي للمتغير الفرعي "فعالية الرقابة المالية" جاء بقيمة 4,350 أي ما يعادل نسبة 87% وهي درجة الموافق جدا، وجاء الانحراف المعياري له بقيمة 0,471 وهي قيمة ضعيفة مما ينتج عن ذلك بأن معظم إجابات هذا المتغير الفرعي ذات تشتت ضعيف حول قيمة المتوسط الحسابي له، أما معامل الاختلاف فقد بلغ نسبة 10,83% أي أنه لا يوجد اختلاف بين أجوبة أفراد عينة البحث حول هذا المتغير.

أما عن مجال قيمة المتوسط الحسابي فكانت محصورة بين قيمة 4,438 أي بنسبة 88,76% للعبارة رقم Z27 " تطوير النظام المحاسبي العمومي لا يكون إلا بوجود نظام رقابي فعال وذو جودة عالية له من الإمكانيات والصلاحيات ما يمكنه من ممارسة جميع مهامه وبأعلى فعالية وكفاءة"، وهي درجة الموافق جدا بانحراف معياري قدره 0,538 ومعامل اختلاف قدر بنسبة 12,12% مما يدل على أن الإجابات التي جاءت من طرف أفراد عينة البحث كانت متجانسة وقليلة التشتت، وبين قيمة 4,250 أي بنسبة 85% جاء عند العبارة رقم Z30 "يقف تطوير المحاسبة العمومية على التجاوزات التي تمت على المخصصات"، وبمعامل اختلاف قدر بنسبة 18,28% وبانحراف معياري جاء بقيمة 0,777، وهذه القيم دلت على درجة الموافقة بخصوص أجوبة أفراد العينة وبأنها متجانسة نحو هذه العبارة ومتوافقة بشكل كبير نحوها.

أما قيمة معامل الاختلاف فكانت محصورة بين العبارة رقم Z29 " تطوير النظام المحاسبي العمومي لا يكون إلا بوجود نظام رقابي فعال وذو جودة عالية له من الإمكانيات والصلاحيات ما يمكنه من ممارسة جميع مهامه وبأعلى فعالية وكفاءة " بنسبة 11,23%، والعبارة رقم Z30 " تقديم معلومات مفيدة للتقويم و تصحيح الأخطاء وتقديم الإرشادات ونقاديها في المستقبل من طرف المسيرين وأعوان المحاسبة العمومية"، وبمعامل اختلاف قدر بنسبة 18,28%، وعليه يمكننا القول بأنه قد جاءت هذه النسب معبرة على أنه يوجد تجانس كبير بين أفراد عينة البحث.

ومنه نستنتج أن رأي أفراد العينة الخاصة بالبحث كان متوافقا مع دور تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS في فعالية الرقابة المالية في ظل تطوير وتحديث نظام المحاسبة العمومية.



الجدول رقم: (4-12) التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي السادس "كفاءة تخصيص واستخدام المال العام"

الترتيب	معامل الاختلاف		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	البند	الرقم
	المتغير الفرعي	المتغير الكلي				
<b>كفاءة تخصيص واستخدام المال العام</b>						
5	1	12,62	0,560	4,438	تساعد عصرنه الأنظمة الميزانية والمحاسبية على تحقيق الكفاءة في تخصيص واستخدام المال العام	Z32
24	5	14,93	0,651	4,359	تمكن عصرنه الأنظمة الميزانية والمحاسبية من استخدام الأساليب العلمية في تقدير حجم الإنفاق العام	Z33
13	3	13,99	0,597	4,266	تحديد الأسلوب المنهجي والفني لتوزيع واستخدام الموارد المالية والبشرية المتاحة أو المتوقعة استخداما اقتصاديا	Z34
23	4	14,91	0,629	4,219	التمكين من ربط الموازنة العامة بالتخطيط الاقتصادي واتخاذ القرارات المناسبة وتحديد الأهداف الواجب تحقيقها من طرف الحكومة	Z35
9	2	13,45	0,576	4,281	يهدف تحديث المحاسبة العمومي على تحديد وتحليل البدائل الرئيسية على أساس علمي واختيار أفضل هذه البدائل المتاحة.	Z36
		11,08	0,478	4,313	<b>جميع بنود المتغير الفرعي</b>	

من إعداد الطالب، استنادا على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن المتوسط الحسابي للمتغير الفرعي "كفاءة تخصيص واستخدام المال العام" جاء بقيمة 4,313 أي ما يعادل نسبة 86,26% وهي درجة الموافق جدا، وجاء الانحراف المعياري له بقيمة 0,478 وهي قيمة ضعيفة مما ينتج عن ذلك بأن معظم إجابات هذا المتغير الفرعي ذات تشتت ضعيف حول قيمة المتوسط الحسابي له، أما معامل الاختلاف فقد بلغ نسبة 11,08% أي أنه لا يوجد اختلاف بين أجوبة أفراد عينة البحث حول هذا المتغير.

أما عن مجال قيمة المتوسط الحسابي فكانت محصورة بين قيمة 4,438 أي بنسبة 88,76% للعبارة رقم Z32 "تساعد عصرنه الأنظمة الميزانية والمحاسبية على تحقيق الكفاءة في تخصيص واستخدام المال العام"،

وهي درجة الموافق جدا بانحراف معياري قدره 0,560 ومعامل اختلاف قدر بنسبة 12,62% مما يدل على أن الإجابات التي جاءت من طرف أفراد عينة البحث كانت متجانسة وقليلة التشتت، وبين قيمة 4,219 أي بنسبة 84,38% جاء عند العبارة رقم Z35 "التمكين من ربط الموازنة العامة بالتخطيط الاقتصادي واتخاذ القرارات المناسبة وتحديد الأهداف الواجب تحقيقها من طرف الحكومة"، وبمعامل اختلاف قدر بنسبة 14,91% وبانحراف معياري جاء بقيمة 0,629، وهذه القيم دلت على درجة الموافقة بخصوص أجوبة أفراد العينة وبأنها متجانسة نحو هذه العبارة ومتوافقة بشكل كبير نحوها.

أما قيمة معامل الاختلاف فكانت محصورة بين العبارة رقم Z32 "تساعد عصرنة الأنظمة الميزانية والمحاسبية على تحقيق الكفاءة في تخصيص واستخدام المال العام"، بنسبة 12,62%، والعبارة رقم Z33 "تمكن عصرنة الأنظمة الميزانية والمحاسبية من استخدام الأساليب العلمية في تقدير حجم الإنفاق العام"، وبمعامل اختلاف قدر بنسبة 14,93%، وعليه يمكننا القول بأنه قد جاءت هذه النسب معبرة على أنه يوجد تجانس كبير بين أفراد عينة البحث.

ومنه نستنتج أن رأي أفراد العينة الخاصة بالبحث كان متوافقا مع دور تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS في كفاءة تخصيص واستخدام المال العام في ظل تطوير وتحديث نظام المحاسبة العمومية.

الجدول رقم: (4-13) التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي السابع " عدالة توزيع الإنفاق العام وتكاليف النفقات العامة "

الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	البند	الرقم
المتغير الكلي	المتغير الفرعي	%			
<b>عدالة توزيع الإنفاق العام وتكاليف النفقات العامة</b>					
49	5	21,63	0,906	4,188	Z37
يعمل تحديث الأنظمة الميزانية والمحاسبية على تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل القومي .					
6	1	12,98	0,560	4,313	Z38
يوفر اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام معلومات ملائمة لاحتساب وقياس التكاليف اللازمة لتقديم الخدمة العمومية الفعلية المقدمة					
36	3	17,14	0,723	4,219	Z39
يسمح الإصلاح المحاسبي بمعرفة مدى عدالة توزيع المنافع والخدمات والحقوق والمكتسبات بين أفراد المجتمع الناتجة عن الإنفاق العام					
45	4	19,93	0,819	4,110	Z40
تعمل عصرنه المحاسبة العمومية على تحديد نصيب كل فرد من المجتمع من التكاليف الحقيقية للخدمات العامة المقدمة					
8	2	13,44	0,582	4,297	Z41
تساعد في إعداد تقديرات الموازنة الخاصة بالخدمات العامة بشكل دقيق					
		14,34	0,606	4,225	<b>جميع بنود المتغير الفرعي</b>

من إعداد الطالب، استنادا على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن المتوسط الحسابي للمتغير الفرعي "عدالة توزيع الإنفاق العام وتكاليف النفقات العامة " جاء بقيمة 4,225 أي ما يعادل نسبة 84,5% وهي درجة الموافق جدا، وجاء الانحراف المعياري له بقيمة 0,606 وهي قيمة ضعيفة مما ينتج عن ذلك بأن معظم إجابات هذا المتغير الفرعي ذات تشتت ضعيف حول قيمة المتوسط الحسابي له، أما معامل الاختلاف فقد بلغ نسبة 14,34% أي أنه لا يوجد اختلاف بين أجوبة أفراد عينة البحث حول هذا المتغير .

أما عن مجال قيمة المتوسط الحسابي فكانت محصورة بين قيمة 4,313 أي بنسبة 86,26% للعبارة رقم z38 "يوفر اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام معلومات ملائمة لاحتساب وقياس التكاليف اللازمة لتقديم الخدمة العمومية الفعلية المقدمة"، وهي درجة الموافق جدا بانحراف معياري قدره 0,560 ومعامل اختلاف قدر بنسبة 12,98% مما يدل على أن الإجابات التي جاءت من طرف أفراد عينة البحث كانت متجانسة وقليلة التشتت، وبين قيمة 4,110 أي بنسبة 82,20% جاء عند العبارة رقم z40 "تعمل عصرية المحاسبة العمومية على تحديد نصيب كل فرد من المجتمع من التكاليف الحقيقية للخدمات العامة المقدمة"، وبمعامل اختلاف قدر بنسبة 19,93% وبانحراف معياري جاء بقيمة 0,819، وهذه القيم دلت على درجة الموافقة بخصوص أجوبة أفراد العينة وبأنها متجانسة نحو هذه العبارة ومتوافقة بشكل كبير نحوها. أما قيمة معامل الاختلاف فكانت محصورة بين العبارة رقم z38 "يوفر اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام معلومات ملائمة لاحتساب وقياس التكاليف اللازمة لتقديم الخدمة العمومية الفعلية المقدمة"، بنسبة 12,98%، والعبارة رقم z37 "يعمل تحديث الأنظمة الميزانية والمحاسبية على تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل القومي"، وبمعامل اختلاف قدر بنسبة 21,63%، وعليه يمكننا القول بأنه قد جاءت هذه النسب معبرة على أنه يوجد تجانس كبير بين أفراد عينة البحث. ومنه نستنتج أن رأي أفراد العينة الخاصة بالبحث كان متوافقا مع دور تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS في عدالة توزيع الإنفاق العام وتكاليف النفقات العامة في ظل تطوير وتحديث نظام المحاسبة العمومية.

الجدول رقم: (4-14) التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي الثامن " محاربة الفساد المالي والإداري "

الترتيب	معامل الاختلاف		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	النبد	الرقم
	المتغير الفرعي	المتغير الكلي				
<b>محاربة الفساد المالي والإداري</b>						
41	3	17,97	0,789	4,391	للفساد المالي والإداري آثار سلبية على الأداء المالي بالجزائر وتعد محاربتة كخطوة نحو الحفاظ على المال العام و ترشيد الإنفاق العام	Z42
2	1	11,82	0,534	4,516	يرفع إصلاح الأنظمة الميزانية والمحاسبية من مستوى الشفافية والمساءلة المالية في صنع القرارات وتوفير المعلومات للجميع بشكل عادل يساهم في محاربة الفساد المالي والإداري	Z43
19	2	14,41	0,635	4,406	يوفر إصلاح الأنظمة الميزانية والمحاسبية للسلطة القضائية كل المعلومات الملائمة التي يمكن من خلالها تحديد أوجه الإسراف والضياع وهدر المال العام .	Z44
42	4	18,41	0,794	4,313	إن عصرنة النظام المحاسبي سينجم عنه وضع قواعد وتعليمات علمية و واضحة ودقيقة و تقليص مجال التقدير في اتخاذ القرارات لتسيير الموارد العمومية وإزالة كل الثغرات التشريعية التي ينفذ منها أصحاب الفساد .	Z45
51	5	23,11	0,957	4,141	يعطي معلومات مفيدة للصحافة والإعلام والرأي العام والسلطات بأنواعها مما يشجعها في الكشف عن الفساد وتعبئة والكشف عن مرتكبيه	Z46
		13,09	0,570	4,353	<b>جميع بنود المتغير الفرعي</b>	

من إعداد الطالب، استنادا على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن المتوسط الحسابي للمتغير الفرعي "محاربة الفساد المالي والإداري" جاء بقيمة 4,353 أي ما يعادل نسبة 87,06% وهي درجة الموافق جدا، وجاء الانحراف المعياري له بقيمة 0,570 وهي قيمة ضعيفة مما ينتج عن ذلك بأن معظم إجابات هذا المتغير الفرعي ذات تشتت ضعيف حول قيمة المتوسط الحسابي له، أما معامل الاختلاف فقد بلغ نسبة 13,09% أي أنه لا يوجد اختلاف بين أجوبة أفراد عينة البحث حول هذا المتغير .

أما عن مجال قيمة المتوسط الحسابي فكانت محصورة بين قيمة 4,516 أي بنسبة 90,32% للعبارة رقم Z43 "يرفع إصلاح الأنظمة الميزانية والمحاسبية من مستوى الشفافية والمسائلة المالية في صنع القرارات وتوفير المعلومات للجميع بشكل عادل يساهم في محاربة الفساد المالي والإداري"، وهي درجة الموافق جدا، وبانحراف معياري قدره 0,534 وبأصغر معامل اختلاف قدر بنسبة 11,82% مما يدل على أن الإجابات التي جاءت من طرف أفراد عينة البحث كانت متجانسة وقليلة التشتت، وبين قيمة 4,141 أي بنسبة 82,82% جاء عند العبارة رقم 46 "يعطي معلومات مفيدة للصحافة والإعلام والرأي العام والسلطات بأنواعها مما يشجعها في الكشف عن الفساد وتعقبة والكشف عن مرتكبيه"، وبأكبر معامل اختلاف قدر بنسبة 23,11% وبانحراف معياري جاء بقيمة 0,957، وهذه القيم دلت على درجة الموافقة بخصوص أجوبة أفراد العينة وبأنها متجانسة نحو هذه العبارة ومتوافقة بشكل كبير نحوها.

ومنه نستنتج أن رأي أفراد العينة الخاصة بالبحث كان متوافقا مع دور تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS في محاربة الفساد المالي والإداري في ظل تطوير وتحديث نظام المحاسبة العمومية.

الجدول رقم: (4-15) التحليل الوصفي لعبارات المتغير الفرعي التاسع " محاسبة الذمة المالية "

الرقم	البند	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الترتيب
					المتغير الفرعي المتغير الكلي
<b>محاسبة الذمة المالية</b>					
Z47	يسمح الإصلاح المحاسبي بتسجيل الاستحقاقات والالتزامات الخاصة بالدولة	4,360	0,651	14,93	2
Z48	يمكن من معرفة القيمة الفعلية للأصول	4,234	0,556	13,13	1
Z49	يسمح اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتطبيق الإهلاك على الأصول الخاصة بالدولة	4,188	0,710	16,95	4
Z50	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام القيام بعملية الجرد لمخزون وأصول الوحدات الإدارية الحكومية	4,266	0,648	15,19	3
Z51	تقوم عصرنه نظام المحاسبة العمومية على تسجيل الأصول الثابتة للدولة عند الحيازة والاستخدام	4,250	0,735	17,29	5
	<b>جميع بنود المتغير الفرعي</b>	4,259	0,489	11,48	
	<b>جميع البنود</b>	4,261	0,391	9,18	

من إعداد الطالب، استنادا على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

من خلال الجدول رقم (4-15) نلاحظ بأن المتوسط الحسابي للمتغير الفرعي "محاسبة الذمة المالية" جاء بقيمة 4,259 أي ما يعادل نسبة 85,18% وهي درجة الموافق جدا، وجاء الانحراف المعياري له بقيمة 0,489 وهي قيمة ضعيفة مما ينتج عن ذلك بأن معظم إجابات هذا المتغير الفرعي ذات تشتت ضعيف حول قيمة المتوسط الحسابي له، أما معامل الاختلاف فقد بلغ نسبة 11,48% أي أنه لا يوجد اختلاف بين أجوبة أفراد عينة البحث حول هذا المتغير.

أما عن مجال قيمة المتوسط الحسابي فكانت محصورة بين قيمة 4,360 أي بنسبة 87,2% للعبارة رقم 247 "يسمح الإصلاح المحاسبي بتسجيل الاستحقاقات والالتزامات الخاصة بالدولة"، وهي درجة الموافق جدا بانحراف معياري قدره 0,651 ومعامل اختلاف قدر بنسبة 14,93% مما يدل على أن الإجابات التي جاءت من طرف أفراد عينة البحث كانت متجانسة وقليلة التشتت، وبين قيمة 4,188 أي بنسبة 83,76% جاء عند العبارة رقم 249 "يسمح اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتطبيق الإهلاك على الأصول الخاصة بالدولة"، وبمعامل اختلاف قدر بنسبة 16,95% وبانحراف معياري جاء بقيمة 0,710، وهذه القيم دلت على درجة الموافقة بخصوص أجوبة أفراد العينة وبأنها متجانسة نحو هذه العبارة ومتوافقة بشكل كبير نحوها.

أما قيمة معامل الاختلاف فكانت محصورة بين العبارة رقم 248 "يمكن من معرفة القيمة الفعلية للأصول"، بنسبة 13,13%، والعبارة رقم 251 "تقوم عصرنه نظام المحاسبة العمومية على تسجيل الأصول الثابتة للدولة عند الحيازة والاستخدام"، وبمعامل اختلاف قدر بنسبة 17,29%، وعليه يمكننا القول بأنه قد جاءت هذه النسب معبرة على أنه يوجد تجانس كبير بين أفراد عينة البحث.

ومنه نستنتج أن رأي أفراد العينة الخاصة بالبحث كان متوافقا مع دور تبني معايير المحاسبة العمومية للقطاع العام IPSAS في محاسبة الذمة المالية في ظل تطوير وتحديث نظام المحاسبة العمومية.

وقد جاء المتوسط الحسابي لجميع عبارات المتغير التابع بمقدار 4,261 أي بنسبة 85,22%، وهي درجة الموافق جدا مما يدل على أن أفراد عينة البحث قد أجمعوا كلهم حول هذا المتغير، وجاء الانحراف المعياري الكلي بمقدار ضعيف أيضا، مما يدل على التشتت الضعيف لأفراد عينة البحث حول المتوسط الحسابي الذي، إذ بلغت قيمته 0,391، أما معامل الاختلاف لهذا المتغير ككل فقد وصل نسبته لـ 9,18% وهذا يقودنا للقول بأن أجوبة أفراد عينة الدراسة كانت متوافقة لحد بعيد، ومن تحليلنا للنتائج المتوصل إليها نستنتج بأن إجابات أفراد عينة الدراسة تطابق ما جاء في الإطار النظري الذي توصلنا فيه بأن الإصلاح المحاسبي العمومي بما يوافق متطلبات اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، له الأثر الإيجابي نحو تنفيذ النفقات العمومية بكل كفاءة وفعالية وعقلانية وحكمة ورشادة.

المطلب الرابع: اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

إن حجم عينة الدراسة الخاصة بموضوع البحث يفوق 50 مفردة، وهذا الشرط يمكننا من استخدام الاختبار المناسب وهو اختبار (كولموجروف-سميرنوف "One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test") لمعرفة ما إذا كانت بيانات هذه العينة تتبع للتوزيع الطبيعي أم لا.

الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل

يوضح الجدول التالي اختبارات التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل (متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS) كما يلي:

الجدول رقم: (4-16) اختبار التوزيع الطبيعي لعبارات المتغير المستقل

اختبار الإعتدالية		
الإحصاء	المعنوية	
متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS		
0,208	0,000	X01
0,269	0,000	X02
0,299	0,000	X03
0,307	0,000	X04
0,351	0,000	X05
0,254	0,000	X06
0,320	0,000	X07
0,272	0,000	X08
0,257	0,000	X09
0,305	0,000	X10
0,253	0,000	X11
0,279	0,000	X12

من إعداد الطالب، استناداً على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23



من الجدول رقم (4-16) أعلاه نلاحظ بأن جميع بنود المتغير المستقل "متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS " حسب اختبار ( كولموجروف-سميرنوف -One-Sample Kolmogorov "Smirnov Test) جاءت قيمة مستوى المعنوية لها أقل من القيمة 0,05 وهذا يدل على أن بيانات المتغير المستقل لا تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرع الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الوسيط

يوضح الجدول التالي اختبارات التوزيع الطبيعي للمتغير الوسيط (إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر) كما يلي:

الجدول رقم: (4-17) اختبار التوزيع الطبيعي لعبارات المتغير الوسيط

اختبار الإعتدالية		
الإحصاء	المعنوية	
الإصلاح الميزاني بالجزائر		
0,273	0,000	Y01
0,275	0,000	Y02
0,313	0,000	Y03
0,358	0,000	Y04
0,262	0,000	Y05
0,280	0,000	Y06
0,350	0,000	Y07
الإطار المحاسبي الحديث بالجزائر		
0,336	0,000	Y08
0,243	0,000	Y09
0,283	0,000	Y10
0,284	0,000	Y11
0,231	0,000	Y12
0,258	0,000	Y13
0,269	0,000	Y14
0,283	0,000	Y15
0,255	0,000	Y16

من إعداد الطالب، استنادا على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

من خلال الجدول رقم (4-17) أعلاه نلاحظ بأن جميع بنود المتغيرين الفرعيين للمتغير الوسيط "إصلاح نظام المحاسبة العمومية" حسب اختبار (كولموجروف-سميرنوف One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) جاءت قيمة مستوى المعنوية لها أقل من القيمة 0,05 وهذا يدل على أن بيانات المتغير الوسيط لا تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرع الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير التابع

يوضح الجدول التالي اختبارات التوزيع الطبيعي للمتغير المستقل (ترشيد النفقات العمومية) كما يلي:

الجدول رقم: (4-18) اختبار التوزيع الطبيعي لعبارات المتغير التابع

اختبار الإعتدالية		
الإحصاء	المعنوية	
<b>الإبلاغ المالي الحكومي</b>		
0,298	0,000	Z01
0,332	0,000	Z02
0,300	0,000	Z03
0,273	0,000	Z04
0,232	0,000	Z05
0,252	0,000	Z06
0,311	0,000	Z07
<b>تدقيق الأداء الحكومي</b>		
0,282	0,000	Z08
0,346	0,000	Z09
0,266	0,000	Z10
0,336	0,000	Z11
0,344	0,000	Z12
0,307	0,000	Z13
0,298	0,000	Z14
0,306	0,000	Z15
0,289	0,000	Z16
<b>شفافية المالية العامة</b>		
0,339	0,000	Z17
0,311	0,000	Z18

0,308	0,000	Z19
0,305	0,000	Z20
0,320	0,000	Z21
<b>المساءلة المالية</b>		
0,303	0,000	Z22
0,336	0,000	Z23
0,299	0,000	Z24
0,335	0,000	Z25
0,287	0,000	Z26
<b>فعالية الرقابة المالية</b>		
0,342	0,000	Z27
0,304	0,000	Z28
0,388	0,000	Z29
0,270	0,000	Z30
0,303	0,000	Z31
<b>كفاءة تخصيص واستخدام المال العام</b>		
0,314	0,000	Z32
0,290	0,000	Z33
0,328	0,000	Z34
0,323	0,000	Z35
0,343	0,000	Z36
<b>عدالة توزيع الإنفاق العام وتكاليف الخدمات العامة</b>		
0,262	0,000	Z37
0,352	0,000	Z38
0,287	0,000	Z39
0,306	0,000	Z40
0,336	0,000	Z41
<b>مكافحة الفساد المالي والإداري</b>		
0,280	0,000	Z42
0,349	0,000	Z43
0,309	0,000	Z44
0,275	0,000	Z45
0,270	0,000	Z46

محاسبة الذمة المالية		
0,275	0,000	Z47
0,366	0,000	Z48
0,302	0,000	Z49
0,331	0,000	Z50
0,373	0,000	Z51

من إعداد الطالب، استنادا على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

من خلال الجدول رقم (4-18) أعلاه نلاحظ بأن جميع بنود المتغيرات الفرعية للمتغير التابع "ترشييد النفقات العمومية" حسب اختبار (كولموجروف-سميرنوف "One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test") جاءت قيمة مستوى المعنوية لها أقل من القيمة 0,05 وهذا يدل على أن بيانات المتغير التابع لا تتبع التوزيع الطبيعي.

### المبحث الثاني: تقييم واختبار كفاءة وصحة النموذج الافتراضي للدراسة

تقوم عملية تقييم النموذج الخاص بالدراسة، بالاعتماد على طريقة نمذجة المعادلات الهيكلية (البنائية) للمربعات الصغرى الجزئية مع R، (Partial Least Squares Structural Equation Modeling) "with R (R with PLS-SEM)"، وهذا طبقا لدراسة Baghaei.P, Ravand.H والتي تركز على خطوتين عمليتين، الأولى تتمثل في تقييم نموذج القياس (النموذج الخارجي)، والخطوة الثانية ممثلة في اختبار وتقييم النموذج البنوي أو الهيكلية (النموذج الداخلي)<sup>1</sup>.

وباعتبار أن طريقة نمذجة المعادلات الهيكلية (البنائية) للمربعات الصغرى الجزئية تستخدم عند عدم تحقق افتراض شروط التوزيع الطبيعي متعدد المتغيرات، وعند عدم ضمان مواصفات النموذج الصحيح، والدقة التنبؤية تكون بالغة الأهمية<sup>2</sup>، وعند حجم عينة الصغير ويكون محصورا بين [30، 100]<sup>3</sup>.

### المطلب الأول: تقييم نموذج القياس

لتحقق الخطوة الأولى المتمثلة في اختبار صدق متغيرات الدراسة لابد من التأكد من ثلاث شروط لها، أن تكون المؤشرات أحادية البعد، واختبار الاختلاف (التباين) بين المؤشرات للمتغيرات الكامنة، والاختبار للصدق التمييزي للبناء (الهيكل).

<sup>1</sup> Ravand, H, Baghaei, P. (2016). Partial least squares structural equation modeling with R. *Practical Assessment, Research & Evaluation*, 21(11), p: (1-16).

<sup>2</sup> Wong kay, kowng Ken .(2013).Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) Techniques Using SmartPLS, *Marketing Bulletin*,24(1), p:03.

<sup>3</sup> Saporta, G , stan, v .(2015). *une comparaison expérimentale entre les approches PLS et Lisrel*, CEDRIC, 01,P: .04

الفرع الأول: التحقق من شرط أحادية البعد للمؤشرات (اختبار صدق متغيرات الدراسة): يكون تقييم البعد حسب الطرق التالية :

✓ التحقق من موثوقية المؤشر ألفا كرونباخ الذي يمثل متوسط العلاقة بين مؤشرات البناء، ويجب أن يفوق العتبة القانونية الدنيا المقدرة ب 0,7، فإذا تحقق ذلك فإن هذا يعني بأن مؤشرات البناء متجانسة ومتقاربة مع بعضها البعض، كما يوجد مؤشر آخر يمكننا من قياس مدى تجانس مؤشرات البناء وهو أفضل وأقوى من مؤشر ألفا كرونباخ، وهو مؤشر  $\rho$  Dillon-Goldstein's، ويجب أن تفوق قيمته 0,7؛

✓ التحقق من أن كتلة المتغيرات أحادية البعد عن طريق حساب القيمة الذاتية الأولى (الجذر الكامن للعامل الأول) يجب أن تفوق الواحد، وكذلك عن طريق حساب القيمة الذاتية الثانية (الجذر الكامن للعامل الثاني) والتي تشترط أن تكون أقل من الواحد؛

✓ قياس مقدار متوسط التباين المستخرج لمؤشرات البناء AVE والتي يجب أن تفوق قيمة 0,5 وهذا لغرض التحقق من مدى قرب المؤشرات من الصحة، أي بمعنى أن تكون على الأقل 50% من مؤشرات البناء تشير إلى أن البناء ما لا يقل عن نصف الفرق في المتغيرات المشاهدة، كما يشترط على أن تكون معاملات التحميل عالية وتفوق درجة الرضا وهي قيمة 0,7 أما القيم التي تكون محصورة في المجال [0,4,0,7]، فهنا الأمر يستدعي الحذف كل مرة مع إعادة تحليل الأثر لمختلف المؤشرات، وأما المؤشرات التي تكون قيم معاملات التحميلية أقل من 0,4 فيتم رفضها وحذفها مباشرة.

أولاً: اختبار صدق مقياس متغير متطلبات تبني IPSAS

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار صدق المقياس لمتغير متطلبات تبني IPSAS:

الجدول رقم : (4-19) نتائج اختبار المقياس لمتغير متطلبات تبني IPSAS

الرمز	المتغير	معامل التحميل loading
x01	تلتزم السلطة التشريعية الحكومة بتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	0,34
x02	ترسم اللجنة المالية التابعة للسلطة التشريعية الخطة اللازمة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	0,48
x03	تتشئ السلطة التشريعية هيئة رقابية ترفع تقرير لها، تتولى الرقابة على عمل الحكومة فيما يخص الإجراءات التي يجب اتخاذها بخصوص المرحلة الانتقالية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	0,53
x04	تحديث المنظومة القانونية لنظام المحاسبة العمومية و نظام الموازنة العامة للدولة بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	0,28
x05	يتطلب اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تطوير الموازنة التقليدية	0,26
x06	تطبيق مبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق في تسجيل المعاملات المالية من حيث الإيرادات والنفقات	0,64
x07	تصميم نظام معلوماتي محاسبي إلكتروني يضم جميع الحسابات العامة للمنشآت الحكومية وتصميم مدخلاته ومخرجاته بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	0,32
x08	يتطلب حصر جميع كافة الأصول والموجودات بالمنشآت الحكومية، وديونها من خلال الجرد الفعلي لها	0,71
x09	يعمل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تطبيق محاسبة التكاليف	0,36
x10	يتطلب اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام استخدام نظام محاسبة المسؤولية	0,46
X11	تأهيل وتدريب الموظفين المكلفين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	0,58
X12	تطبيق جزئي مرحلي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قبل تعميمها، ثم تقييمه من طرف خبراء والأخذ بنصائحهم وانتقاداتهم	0,77
الفا كرونباخ C.alpha : 0,501		
مؤشر DG.rho: 0,750		
الجذر الكامن للعامل الاول (eig.1st): 1,51		
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2nd): 0,885		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE: 0,503		

من إعداد الطالب، استناداً على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

يعرض الجدول أعلاه نتائج صدق متغيرات الدراسة، اتضح أن المتغير الرئيسي المتعلق بمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS جاءت جميعها غير مرضية، حيث كانت العبارات رقم: x01

،  $x05$  ،  $x04$  ،  $x07$  ،  $x09$  بلغت قيم معاملاتها التحميلية  $0,34$  ،  $0,28$  ،  $0,26$  ،  $0,32$  ،  $0,36$  على التوالي وكانت أقل من  $0,4$  وعليه يتم حذف هذه البنود مباشرة من هذا المتغير، أما باقي المتغيرات  $x12$  ،  $x11$  ،  $x10$  ،  $x08$  ،  $x03$  ،  $x06$  ،  $x02$  جاءت قيم معاملاتها التحميلية محصورة بين  $0,4$  و  $0,7$  مما يستدعي تحليل الأثر على متوسط نسبة التباين المستخرج الذي يتأثر بحذف البنود التالية  $x10$  ،  $x11$  ،  $x03$  ،  $x02$  ، والإبقاء على البنود التالية  $x06$  "تطبيق مبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق في تسجيل المعاملات المالية من حيث الإيرادات والنفقات"،  $x08$  "يتطلب حصر جميع كافة الأصول والموجودات بالمنشآت الحكومية، وديونها من خلال الجرد الفعلي لها"،  $x12$  "تطبيق جزئي مرحلي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قبل تعميمها، ثم تقييمه من طرف خبراء والأخذ بنصائحهم وانتقاداتهم".

أما عن قيمة مؤشر ألفا كرونباخ الذي يمثل متوسط الارتباط بين مؤشرات البناء، فقد بلغت قيمته  $0,501$  وهي أقل من القيمة الواجب تحقيقها  $0,7$  على الأقل، لكن قيمة مؤشر Dillon- Goldstein's rho فقد وصلت  $0,750$  أي فاقت العتبة المطلوبة  $0,7$  وباعتبار أن هذا المؤشر أفضل من المؤشر السابق الذكر "ألفا كرونباخ" فيمكننا القول بأن المؤشرات متجانسة ومترابطة مع بعضها البعض، مما يدل على أنها أحادية البعد.

أما عن قيمة متوسط التباين المستخرج لمؤشرات البناء فقد بلغت لهذا المتغير المستقل  $0,503$  وهي تفوق العتبة الدنيا المقدر ب  $0,5$ ، وهذا ما يدل على جودة النموذج من ناحية تحقق هذا الشرط، وقد جاءت أيضا قيمة الجذر الكامن للعامل الأول " القيمة الذاتية الأولى " أكبر من الواحد حيث بلغت  $1,51$ ، وقيمة الجذر الكامن للعامل الثاني " القيمة الذاتية الثانية" أصغر من الواحد حيث بلغت  $0,885$ ، مما يدل على أن كتلة المتغيرات أحادية البعد، ومما سبق يمكننا الحكم على صدق العبارات في هذا المتغير المستقل.

ثانيا: اختبار صدق مقياس متغير إصلاح نظام المحاسبة العمومي في الجزائر

الجدول رقم : (4-20) نتائج اختبار المقياس لمتغير إصلاح نظام المحاسبة العمومي

الرمز	المتغير	معامل التحميل loading
Y01	تسعى وزارة المالية نحو عملية إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية عن طريق الإصلاح الميزاني كخطوة أولية.	0.66
Y02	يسمح تعديل القانون العضوي لقوانين المالية بالجزائر بتكييف الإطار التشريعي مع متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية	0.64
Y03	تبني نظام موازني متعدد السنوات ووفق البرامج المتمحورة على النتائج	0.05
Y04	تعتبر إعادة هيكلة بنية النفقات العمومية وإجراءات تنفيذها ضمن متطلبات الإصلاح الميزاني الجزائري.	0.35
Y05	يضمن إجراء وضع نظام للإعلام الآلي التنسيق بين الإطار المحاسبي والموازي.	0.46
Y06	تعمل وزارة المالية على وضع نظام للإعلام الآلي نظاما معلوماتيا فعالا وملائما	0.63
Y07	يسعى إصلاح الميزانية العامة لإدخال النواحي العلمية والعملية في كل أساليب وأنماط مراحل الميزانية العامة وصياغة وثائق الميزانية بكل شفافية ووضوح.	0.62
Y08	تطوير مقومات النظام المحاسبي العمومي الجزائري بما يتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	0.34
Y09	يتم تصور وضع الأسس التنظيمية والتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة على أساس الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة.	0.52
Y10	تكييف التشريعات والقوانين المعمول بها في البيئة الجزائرية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	0.49
Y11	تجميع كل الحسابات التابعة للدولة في إطار مخطط محاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.	0.77
Y12	إعداد دليل التقنيات المحاسبية للدولة مع تحديد القوائم المالية لمخرجات النظام المحاسبي العمومية.	0,8
Y13	تسمح صيغ تطبيق للإعلام الآلي بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد وتساهم في استخراج وإعداد القوائم المالية.	0,81
Y14	تدرج جميع المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للضرائب.	0.48
Y15	تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية.	0.43
Y16	تكوين مختلف أعوان المحاسبة العمومية حول المخطط المحاسبي الجديد للدولة.	0.29
الفا كرونباخ C.alpha : 0,751		
مؤشر DG.rho : 0,844		
الجذر الكامن للعامل الاول (eig.1st) : 2,31		
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2nd) : 0,813		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE : 0,576		

من إعداد الطالب، استنادا على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23



يعرض الجدول رقم (4-20) نتائج صدق متغيرات الدراسة، اتضح أن المتغير الفرعي المتعلق بالإصلاح الميزاني بالجزائر جاءت جميعها غير مرضية، حيث كانت العبارات رقم:  $y_{03}$ ،  $y_{04}$  بلغت قيمة معاملها التحميليين  $0,05$ ،  $0,35$  على التوالي وكانت أقل من  $0,4$  وعليه يتم حذف هذين البندين مباشرة من هذا المتغير، أما باقي المتغيرات  $y_{01}$ ،  $y_{02}$ ،  $y_{05}$ ،  $y_{06}$ ،  $y_{07}$  جاءت قيم معاملاتها التحميلية محصورة بين  $0,4$  و  $0,7$  مما يستدعي تحليل الأثر على متوسط نسبة التباين المستخرج الذي يتأثر بحذف البنود التالية  $y_{01}$ ،  $y_{05}$ ،  $y_{06}$ ،  $y_{07}$  والإبقاء على بند واحد هو  $y_{02}$  " ترسم اللجنة المالية التابعة للسلطة التشريعية الخطة اللازمة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ."

أما المتغير الفرعي المتعلق الإطار المحاسبي الحديث في الجزائر جاءت جميعها غير مرضية، حيث كانت العبارات رقم:  $y_{08}$ ،  $y_{16}$  بلغت قيمة معاملها التحميليين  $0,34$ ،  $0,29$  على التوالي وكانت أقل من  $0,4$  وعليه يتم حذف هذين البندين مباشرة من هذا المتغير، أما باقي المتغيرات  $y_{09}$ ،  $y_{10}$ ،  $y_{11}$ ،  $y_{12}$ ،  $y_{13}$ ،  $y_{14}$ ،  $y_{15}$ ،  $y_{16}$  جاءت قيم معاملاتها التحميلية محصورة بين  $0,4$  و  $0,7$  مما يستدعي تحليل الأثر على متوسط نسبة التباين المستخرج الذي يتأثر بحذف البنود التالية  $y_{09}$ ،  $y_{10}$ ،  $y_{14}$ ،  $y_{15}$ ، والإبقاء على البنود التالية هو  $y_{11}$  "تجميع كل الحسابات التابعة للدولة في إطار مخطط محاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام"،  $y_{12}$  "إعداد دليل التقنيات المحاسبية للدولة مع تحديد القوائم المالية لمخرجات النظام المحاسبي العمومية"،  $y_{13}$  "تسمح صيغ تطبيق للإعلام الآلي بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد وتساهم في استخراج وإعداد القوائم المالية".

أما عن قيمة مؤشر ألفا كرونباخ الذي يمثل متوسط الارتباط بين مؤشرات البناء، فقد بلغت قيمته  $0,751$  وهي أكبر من القيمة الواجب تحقيقها  $0,7$  على الأقل، و بلغت قيمة مؤشر  $\rho$  Dillon- Goldstein's  $0,844$  أي فاقت العتبة المطلوبة  $0,7$  وعليه فيمكننا القول بأن المؤشرات جاءت متجانسة ومترابطة مع بعضها البعض، مما يدل على أنها أحادية البعد.

أما عن قيمة متوسط التباين المستخرج لمؤشرات البناء فقد بلغت لهذا المتغير المستقل فقد بلغت  $0,576$  وهي تفوق العتبة الدنيا المقدر ب  $0,5$ ، وهذا ما يدل على جودة النموذج من ناحية تحقق هذا الشرط، وقد جاءت أيضا قيمة الجذر الكامن للعامل الأول " القيمة الذاتية الأولى" أكبر من الواحد حيث بلغت  $2,31$ ، وقيمة الجذر الكامن للعامل الثاني " القيمة الذاتية الثانية" أصغر من الواحد حيث بلغت  $0,813$ ، مما يدل على أن كتلة المتغيرات أحادية البعد، ومما سبق يمكننا الحكم على صدق العبارات في هذا المتغير الوسيط.

ثالثاً: اختبار صدق مقياس متغير ترشيد النفقات العمومية

الجدول رقم : (4-21) نتائج اختبار المقياس لمتغير ترشيد النفقات العمومية

الرمز	المتغير	معامل التحميل loading
Z01	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تميز المعلومات التي تعرضها القوائم والتقارير المالية بالخصائص النوعية.	0,51
Z02	يعمل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من جعل المعلومات التي تعرضها القوائم والتقارير المالية تسمح بالتفريق بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية	0,55
Z03	يسمح تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بإفصاح القوائم والتقارير المالية بشكل كامل عن جميع أنواع الموارد المالية الحكومية المتاحة "الإيرادات الكلية وإجمالي الأصول".	0,41
Z04	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في التمكن من معرفة القدرة النقدية للدولة أي مدى قدرة الحكومة من الإيفاء بالتزاماتها المالية	0,55
Z05	إعادة كسب الثقة في الحصول على المعلومات المالية و المحاسبية الحكومية من طرف المستفيدين منها مما يساهم في التطور المحاسبي	0,52
Z06	توفر لجميع مستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية الحكومية كافة البيانات والمعلومات التي تفي باحتياجاتهم وفي الوقت المناسب.	0,81
Z07	توفر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قوائم وتقارير مالية تمكن من معرفة الوضع المالي والاقتصادي للدولة	0,49
Z08	يوفر استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مؤشرات مالية تظهر نتائجها في القوائم المالية لأغراض تدقيق الأداء	0,6
Z09	يساهم اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إمكانية تطبيق نظام المحاسبة المسؤولة القائم على أسس وأساليب علمية تساعد في تقييم أداء الوحدات الحكومية	0,59
Z10	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطبيق نظام محاسبة التكاليف مما يسمح بتحديد الانحرافات بقياس التكاليف الخاصة بالخدمات والبرامج والأنشطة الحكومية ومقارنتها مع ما كان مخصص لها.	0,66
Z11	يؤدي استعمال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في توفير معلومات ملائمة لإيجاد مؤشرات معيارية تبين مدى كفاءة الأداء الحكومي	0,65
Z12	توفير معلومات تفيد في معرفة مدى فعالية الأداء الحكومي	0,71
Z13	توفير معلومات تسمح بالمقارنات السليمة بين موازنات السنوات السابقة للوحدة الحكومية وبينها وبين الوحدات الحكومية الأخرى	0,78

0,77	تقديم معلومات تفيد في عملية التقدير والتنبأ لتكاليف البرامج والأنشطة التي يكون لوحدات القطاع الحكومي سلطة تنفيذها.	Z14
0,74	رصد المظاهر الإيجابية في الأداء والسعي إلى تعميمها وترسيخ السبل التي ساهمت في إيجادها	Z15
0,81	توفر قوائم وتقارير مالية تساعد في استخدام أدوات وأساليب التحليل المالي الحكومي	Z16
0,58	يمكن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام جميع مستخدمي البيانات المالية الحكومية من الإطلاع على القوائم والتقارير المالية وتوفير معلومات عن مركز الحكومة المالي والأداء المالي الحكومي	Z17
0,59	توضح معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كل التنبؤات والسياسات والأهداف والتوقعات والتطورات الخاصة بالمالية العامة بكل وضوح	Z18
0,53	تفصح عن المخاطر المتعلقة بالمالية العامة وتحليلها وإدارتها، وضمان فعالية التنسيق في صنع القرار بشأن المالية العامة على مستوى القطاع العام	Z19
051	سينجم عن عصرنة النظام المحاسبي وضوح الأدوار والمسؤوليات وعلانية عمليات الموازنة وإتاحة المعلومات للإطلاع العام	Z20
0,48	تزيد عصرنة الأنظمة المحاسبية والموازناتية من درجة وضوح النصوص التشريعية المنظمة لها ويزيح عنها كل الضبابية والالتباس	Z21
0,64	يسعى إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى تقديم معلومات مالية دقيقة للمساءلة المالية	Z22
0,63	يؤدي تطوير نظام المحاسبة العمومية إلى محاسبة المسؤولين عن كفاءات استخدام وتخصيص الموارد المالية المتاحة وكذلك المقصرين في تحقيق النتائج المستهدفة أو أية انحرافات موجودة.	Z23
0,63	خضوع الموظفين باختلاف مستوياتهم الإدارية للمساءلة في حالة حدوث خلل في الأداء الحكومي وتحميلهم كل المسؤولية في القيام بواجباتهم المنوطة	Z24
0,58	يعمل اعتماد معايير المحاسبة العمومية الدولية على الحفاظ على جميع المستندات والوثائق المحاسبية من العبث أو الضياع	Z25
0,58	توفير معلومات للسلطة التشريعية وللمجتمع المدني والرأي العام لمساءلة الحكومة حول السياسات والقرارات المالية والاقتصادية .	Z26
0,45	تطوير النظام المحاسبي العمومي لا يكون إلا بوجود نظام رقابي فعال وذو جودة عالية له من الإمكانيات والصلاحيات ما يمكنه من ممارسة جميع مهامه وبأعلى فعالية وكفاءة.	Z27
0,35	يعمل الإصلاح المحاسبي توفير معلومات عن مدى سلامة العمليات المالية الحكومية ومدى شرعيتها ومطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات المنصوص عليها.	Z28

0,51	تقديم معلومات مفيدة للتقويم و تصحيح الأخطاء وتقديم الإرشادات وتقادها في المستقبل من طرف المسيرين وأعوان المحاسبة العمومية.	Z29
0,58	يقف تطوير المحاسبة العمومية على التجاوزات التي تمت على المخصصات .	Z30
0,54	توفير معلومات دقيقة لأغراض الرقابة المالية بكل أنواعها	Z31
0,62	تساعد عصرنه الأنظمة الميزانية والمحاسبية على تحقيق الكفاءة في تخصيص واستخدام المال العام	Z32
0,52	تمكن عصرنه الأنظمة الميزانية والمحاسبية من استخدام الأساليب العلمية في تقدير حجم الإنفاق العام	Z33
0,6	تحديد الأسلوب المنهجي والفني لتوزيع واستخدام الموارد المالية والبشرية المتاحة أو المتوقعة استخداما اقتصاديا	Z34
0,56	التمكين من ربط الموازنة العامة بالتخطيط الاقتصادي واتخاذ القرارات المناسبة وتحديد الأهداف الواجب تحقيقها من طرف الحكومة	Z35
0,66	يهدف تحديث المحاسبة العمومية على تحديد وتحليل البدائل الرئيسية على أساس علمي واختيار أفضل هذه البدائل المتاحة.	Z36
0,87	يعمل تحديث الأنظمة الميزانية والمحاسبية على تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل القومي .	Z37
0,66	يوفر اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام معلومات ملائمة لاحتساب وقياس التكاليف اللازمة لتقديم الخدمة العمومية الفعلية المقدمة	Z38
0,89	يسمح الإصلاح المحاسبي بمعرفة مدى عدالة توزيع المنافع والخدمات والحقوق والمكتسبات بين أفراد المجتمع الناتجة عن الإنفاق العام	Z39
0,88	تعمل عصرنه المحاسبة العمومية على تحديد نصيب كل فرد من المجتمع من التكاليف الحقيقية للخدمات العامة المقدمة	Z40
0,61	تساعد في إعداد تقديرات الموازنة الخاصة بالخدمات العامة بشكل دقيق	Z41
0,34	للفساد المالي والإداري آثار سلبية على الأداء المالي بالجزائر وتعد محاربه كخطوة نحو الحفاظ على المال العام و ترشيد الإنفاق العام	Z42
0,44	يرفع إصلاح الأنظمة الميزانية والمحاسبية من مستوى الشفافية والمسائلة المالية في صنع القرارات وتوفير المعلومات للجميع بشكل عادل يساهم في محاربة الفساد المالي والإداري	Z43
0,65	يوفر إصلاح الأنظمة الميزانية والمحاسبية للسلطة القضائية كل المعلومات الملائمة التي يمكن من خلالها تحديد أوجه الإسراف والضياع وهدر المال العام .	Z44
0,57	إن عصرنه النظام المحاسبي سينجم عنه وضع قواعد وتعليمات علمية و واضحة ودقيقة و تقليص مجال التقدير في اتخاذ القرارات لتسيير الموارد العمومية وإزالة كل الثغرات التشريعية التي ينفذ منها أصحاب الفساد .	Z45
0,47	يعطي معلومات مفيدة للصحافة والإعلام والرأي العام والسلطات بأنواعها مما	Z46

	يشجعها في الكشف عن الفساد وتعقبه والكشف عن مرتكبيه	
0,39	يسمح الإصلاح المحاسبي بتسجيل الاستحقاقات والالتزامات الخاصة بالدولة	Z47
0,48	يمكن من معرفة القيمة الفعلية للأصول	Z48
0,64	يسمح اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتطبيق الإهتلاك على الأصول الخاصة بالدولة	Z49
0,41	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام القيام بعملية الجرد لمخزون وأصول الوحدات الإدارية الحكومية	Z50
0,55	تقوم عصرنه نظام المحاسبة العمومية على تسجيل الأصول الثابتة للدولة عند الحيازة والاستخدام	Z51
الفا كرونباخ C.alpha : 0,925		
مؤشر DG.rho : 0,939		
الجذر الكامن للعامل الاول (eig.1st) : 5,25		
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2nd) : 0,992		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE : 0,654		

من إعداد الطالب، استنادا على مخرجات برنامج (SPSS) لإصدار 23

يعرض الجدول أعلاه نتائج صدق متغيرات الدراسة، اتضح أن المتغير الفرعي المتعلق الإبلاغ المالي الحكومي جاءت جميع بنوده غير مرضية، حيث كانت العبارات رقم: z01، z02، z03، z04، z05، z07، قيمة معاملاتها التجميعية محصورة بين 0,4 و 0,7 إلا البند رقم z06 الذي جاءت قيمة معاملها التجميعية مرضية وبلغت 0,7 مما يستدعي تحليل الأثر على متوسط نسبة التباين المستخرج الذي يتأثر بحذف البنود التالية z01، z02، z03، z04، z05، z07 والإبقاء على البند رقم z06 " توفر لجميع مستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية الحكومية كافة البيانات والمعلومات التي تفي باحتياجاتهم وفي الوقت المناسب".

أما عن المتغير الفرعي المتعلق بتدقيق الأداء الحكومي جاءت جميع بنوده غير مرضية، حيث كانت العبارات رقم: z08، z09، z10، z11، z12، z13، z14، z15، z16، قيمة معاملاتها التجميعية محصورة بين 0,4 و 0,7 إلا البندين رقم z12، z13 اللذان جاءت قيمة معاملهما التجميعية مرضية وبلغت 0,71 مما يستدعي تحليل الأثر على متوسط نسبة التباين المستخرج الذي يتأثر بحذف البنود التالية z08، z09، z10، z11، z12 والإبقاء على البنود التالية، z13 "توفير معلومات تسمح بالمقارنات السليمة بين موازنات السنوات السابقة للوحدة الحكومية وبينها وبين الوحدات الحكومية الأخرى"، z14 "تقديم معلومات تفيد في عملية التقدير والتنبأ لتكاليف البرامج والأنشطة التي يكون لوحدات القطاع الحكومي سلطة

تنفيذها"، z15 "رصد المظاهر الإيجابية في الأداء والسعي إلى تعميمها وترسيخ السبل التي ساهمت في إيجادها"، z16 "توفر قوائم وتقارير مالية تساعد في استخدام أدوات وأساليب التحليل المالي الحكومي".

أما عن البند الفرعي المتعلق بشفافية المالية العامة جاءت جميع بنوده غير مرضية، حيث كانت العبارات رقم: z17، z18، z19، z20، z21، قيمة معاملاتها التحميلية محصورة بين 0,4 و0,7 مما يستدعي تحليل الأثر على متوسط نسبة التباين المستخرج حتى يتحسن ويتعدى قيمة العتبة 0,5 والذي يتحسن بحذف جميع بنود هذا المتغير.

أما عن المتغير الفرعي المتعلق فعالية المسائلة المالية جاءت جميع بنوده غير مرضية، حيث كانت العبارات رقم: z22، z23، z24، z25، z26، قيمة معاملاتها التحميلية محصورة بين 0,4 و0,7 مما يستدعي تحليل الأثر على متوسط نسبة التباين المستخرج حتى يتحسن ويتعدى قيمة العتبة 0,5 والذي يتحسن بحذف جميع بنود هذا المتغير.

أما عن المتغير الفرعي المتعلق فعالية الرقابة المالية جاءت جميع بنوده غير مرضية، حيث بلغت قيمة المعامل التحميلي للبند رقم z28، 0,35 وهي أقل من 0,4 مما استوجب حذفه مباشرة، وجاءت العبارة رقم: z27، z29، z30، z30، قيمة معاملاتها التحميلية محصورة بين 0,4 و0,7 مما يستدعي تحليل الأثر على متوسط نسبة التباين المستخرج حتى يتحسن ويتعدى قيمة العتبة 0,5 والذي يتحسن بحذف جميع بنود هذا المتغير.

أما عن المتغير الفرعي المتعلق بكفاءة تخصيص واستخدام المال العام جاءت جميع بنوده غير مرضية، حيث كانت العبارات رقم: z32، z33، z34، z35، z36، قيمة معاملاتها التحميلية محصورة بين 0,4 و0,7 مما يستدعي تحليل الأثر على متوسط نسبة التباين المستخرج حتى يتحسن ويتعدى قيمة العتبة 0,5 والذي يتحسن بحذف جميع بنود هذا المتغير.

أما بخصوص المتغير الفرعي المتعلق بعدالة توزيع الإنفاق العام وتكاليف الخدمات العامة فجاء فيها بندين غير مرضيين، حيث كانت العبارتين رقم z38، z41 قيمة معامليهما التحميلية محصورة بين 0,4 و0,7 مما يستدعي تحليل الأثر على متوسط نسبة التباين المستخرج حتى يتحسن ويتعدى قيمة العتبة 0,5، أما البنود التي جاءت قيمة معاملاتها التحميلية مرضية فكانت z37 "يعمل تحديث الأنظمة الميزانية والمحاسبية على تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل القومي"، z39 "يسمح الإصلاح المحاسبي بمعرفة مدى عدالة توزيع المنافع والخدمات والحقوق والمكتسبات بين أفراد المجتمع الناتجة عن الإنفاق العام"، z40 "تعمل عصرنه المحاسبة العمومية على تحديد نصيب كل فرد من المجتمع من التكاليف الحقيقية للخدمات العامة المقدمة".

أما عن المتغير الفرعي المتعلق بمحاربة الفساد المالي والإداري جميع بنوده غير مرضية، حيث بلغت قيمة المعامل التحميلي للبند رقم z42، 0,34 وهي أقل من 0,4 مما استوجب حذفه مباشرة، وجاءت العبارة رقم: z43، z44، z45، z46، قيمة معاملاتها التحميلية محصورة بين 0,4 و 0,7 مما يستدعي تحليل الأثر على متوسط نسبة التباين المستخرج حتى يتحسن ويتعدى قيمة العتبة 0,5 والذي يتحسن بحذف جميع بنود هذا المتغير.

أما عن المتغير الفرعي المتعلق محاسبة الذمة المالية جميع بنوده غير مرضية، حيث بلغت قيمة المعامل التحميلي للبند رقم z47، 0,39 وهي أقل من 0,4 مما استوجب حذفه مباشرة، وجاءت العبارة رقم: z48، z49، z50، z51، قيمة معاملاتها التحميلية محصورة بين 0,4 و 0,7 مما يستدعي تحليل الأثر على متوسط نسبة التباين المستخرج حتى يتحسن ويتعدى قيمة العتبة 0,5 والذي يتحسن بحذف جميع بنود هذا المتغير.

أما عن قيمة مؤشر ألفا كرونباخ الذي يمثل متوسط الارتباط بين مؤشرات البناء، فقد بلغت قيمته 0,925 وهي أكبر من القيمة الواجب تحقيقها 0,7 على الأقل، و بلغت قيمة مؤشر Dillon- Goldstein's rho 0,939 أي فاقت العتبة المطلوبة 0,7 وعليه فيمكننا القول بأن المؤشرات جاءت متجانسة ومرتبطة مع بعضها البعض، مما يدل على أنها أحادية البعد.

أما عن قيمة متوسط التباين المستخرج لمؤشرات البناء فقد بلغت لهذا المتغير المستقل فقد بلغت 0,654 وهي تفوق العتبة الدنيا المقدر ب 0,5، وهذا ما يدل على جودة النموذج من ناحية تحقق هذا الشرط، وقد جاءت أيضا قيمة الجذر الكامن للعامل الأول " القيمة الذاتية الأولى " أكبر من الواحد حيث بلغت 5,25، وقيمة الجذر الكامن للعامل الثاني " القيمة الذاتية الثانية " أصغر من الواحد حيث بلغت 0,992، مما يدل على أن كتلة المتغيرات أحادية البعد، ومما سبق يمكننا الحكم على صدق العبارات في هذا المتغير التابع.

#### الفرع الثاني: اختبار الصدق التمايزي لمتغيرات الدراسة

الصدق التمايزي هو أداة تبرز مدى التمايز بين المتغيرات داخل بناء معين، ويمكن التحقق من الصدق التمايزي من خلال معيار Fornell-Larcker والذي ينص على أن الجذر التربيعي للتباين المستخرج يجب أن يكون أعلى من الارتباطات ما بين المتغيرات الكامنة الداخلة في النموذج<sup>4</sup>، ويمكن أيضا التحقق من الصدق التمايزي أيضا من خلال حساب معاملات التحميل التقاطعية للمتغيرات المشاهدة والتي تستوجب أن تكون معاملات التحميل الخاصة ببناء متغير ما أعلى من معاملات التحميل الخاصة به في أي بناء آخر.

<sup>4</sup> Ravand, H., & Baghaei, P. (2016). Partial least squares structural equation modeling with R. *Practical Assessment, Research & Evaluation*, 21(11), 1-16.

أولاً: اختبار صدق التمايز حسب معيار فورنل لاركر

يتم اختبار صدق التمايز لنموذج المسار من خلال معيار Fornell-Larcker والموضح في الجدول رقم (22-4) التالي:

الجدول رقم (22-4): اختبار صدق التمايز حسب معيار فورنل لاركر

ترشيد النفقات العمومية	إصلاح النظام المحاسبي العمومي بالجزائر	متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS	متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
		0.709	متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS
	0.759	0.473	إصلاح النظام المحاسبي العمومي بالجزائر
0.809	0.310	0.439	ترشيد النفقات العمومية

المصدر : إعداد الطالب باستخدام حزمة R 3.5.1 plspm

يوضح الجدول أعلاه اختبار صدق التمايز حسب معيار فورنل - لاركر criterion Fornell-Larcker لنموذج المسار إذ يلاحظ من الجدول أعلاه ارتفاع القيم المتعلقة بالجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج عند كل متغير كامن والممثلة في قطر الجدول على معاملات الارتباط بين المتغيرات الكامنة المختلفة والتي تفسر البناءات المختلفة الممكنة، ومن الجدول نلاحظ أن معامل الارتباط بين المتغير الكامن متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS والمتغير الكامن لإصلاح النظام المحاسبي العمومي يساوي (0,473) أما قيمة الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج للمتغير الكامن متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS والمتغير الكامن لإصلاح النظام المحاسبي العمومي جاءت على الترتيب (0,709) و (0,759) وهي أكبر من معامل الارتباط،

ونلاحظ أيضا أن معامل الارتباط بين المتغير الكامن متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS والمتغير الكامن ترشيد النفقات العمومية يساوي (0,439) أما قيمة الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج للمتغير الكامن متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS والمتغير الكامن ترشيد النفقات العمومية جاءت على الترتيب (0,709) و (0,809) وهي أكبر من معامل الارتباط، ونلاحظ أيضا أن معامل الارتباط بين المتغير الكامن إصلاح النظام المحاسبي العمومي والمتغير الكامن ترشيد النفقات العمومية يساوي (0,310) أما قيمة الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج للمتغير الكامن متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS والمتغير الكامن ترشيد النفقات العمومية



جاءت على الترتيب (0,709) و(0,809) وهي أكبر من معامل الارتباط، وعليه يمكننا الحكم على صدق التمايز بين متغيرات الدراسة داخل البناء الخاص بنموذج دراستنا، مقارنة بالبناءات الممكنة.

ثانيا: تحليل معاملات التحميل التقاطعية لنموذج الدراسة

لدعم نتائج معيار فورنل لاركر فان تحليل معاملات التحميل التقاطعية لكل المتغير الكامن مقابل المتغيرات المقاسة في النموذج مع ما يقابلها من معاملات التحميل غير التقاطعية للنموذج أي المتغيرات المقاسة مع باقي المتغيرات الكامنة كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (4-23): معاملات التحميل التقاطعية لمتغيرات النموذج

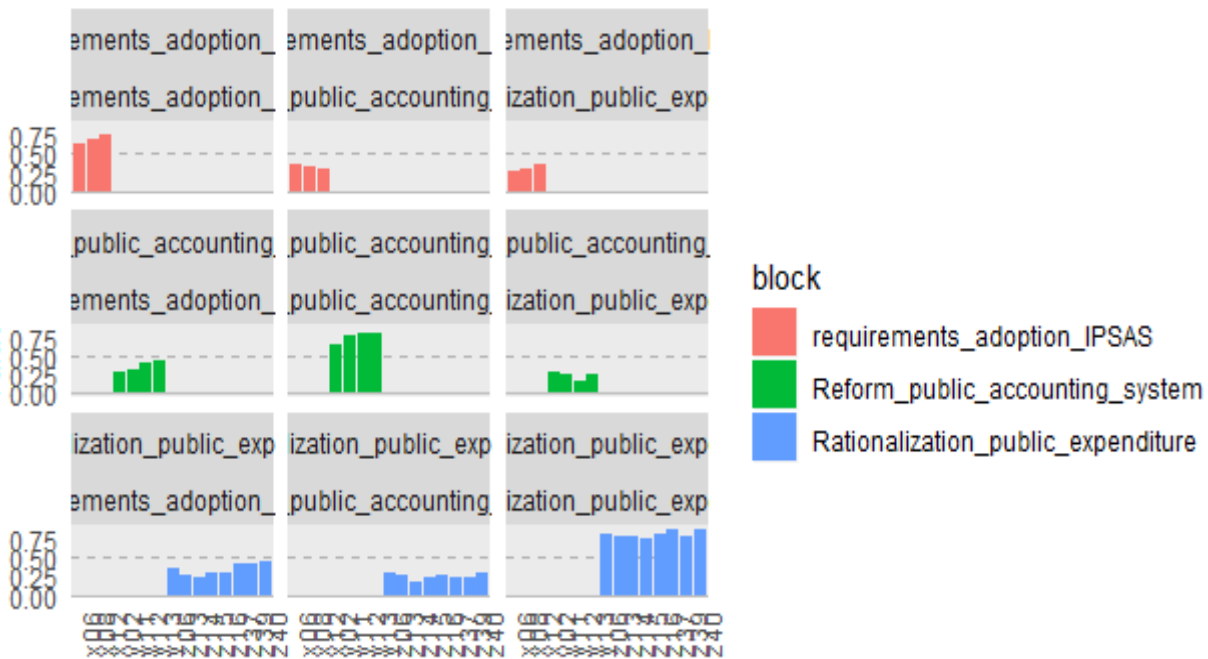
البنود	المتغيرات الكامنة	متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS	إصلاح النظام المحاسبي العمومي بالجزائر	ترشيد النفقات العمومية
	x06	(0,64)	0,36	0,27
	x08	(0,71)	0,34	0,31
	x12	(0,77)	0,31	0,35
	y02	0,29	(0,64)	0,29
	y11	0,31	(0,77)	0,26
	y12	0,4	(0,8)	0,15
	y13	0,43	(0,81)	0,24
	z06	0,36	0,3	(0,81)
	z13	0,27	0,27	(0,78)
	z14	0,22	0,16	(0,77)
	z15	0,3	0,22	(0,74)
	z16	0,29	0,26	(0,81)
	z37	0,43	0,24	(0,87)
	z39	0,42	0,24	(0,79)
	z40	0,46	0,28	(0,88)

المصدر : إعداد الطالب باستخدام حزمة plspm 3.5.1 R

يلاحظ في الجدول السابق من خلال مقارنة معاملات التحميل التقاطعية مع معاملات التحميل الخارجية لكل متغير كامن، أي أن معاملات التحميل الخارجية لمتغير متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS سجل قيم أكبر من معاملات التحميل التقاطعية المقابلة للبناءات الأخرى، وهي معاملات التحميل الخارجية لمتغير إصلاح النظام المحاسبي العمومي ومعاملات التحميل الخارجية لمتغير ترشيد النفقات العمومية، وهذا بعد مقارنة كل بند من بنود متغير متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS مع بنود المتغيرات الكامنة المتبقية، وجاءت قيم معاملات التحميل الخارجية لمتغير إصلاح نظام المحاسبة العمومية أعلى من معاملات التحميل التقاطعية المقابلة للبناءات الأخرى، وهي معاملات التحميل الخارجية لمتغير متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS و معاملات التحميل الخارجية لمتغير ترشيد النفقات العمومية، وهذا بعد مقارنة كل بند من بنود متغير إصلاح نظام المحاسبة العمومية مع بنود المتغيرات الكامنة المتبقية، وجاءت قيم معاملات التحميل الخارجية لمتغير ترشيد النفقات العمومية أعلى من معاملات التحميل التقاطعية المقابلة للبناءات الأخرى، وهي معاملات التحميل الخارجية لمتغير متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS و معاملات التحميل الخارجية لمتغير إصلاح نظام المحاسبة العمومية، وهذا بعد مقارنة كل بند من بنود متغير ترشيد النفقات العمومية مع بنود المتغيرات الكامنة المتبقية،

والشكل البياني الموالي يوضح جيدا معاملات التحميل التقاطعية:

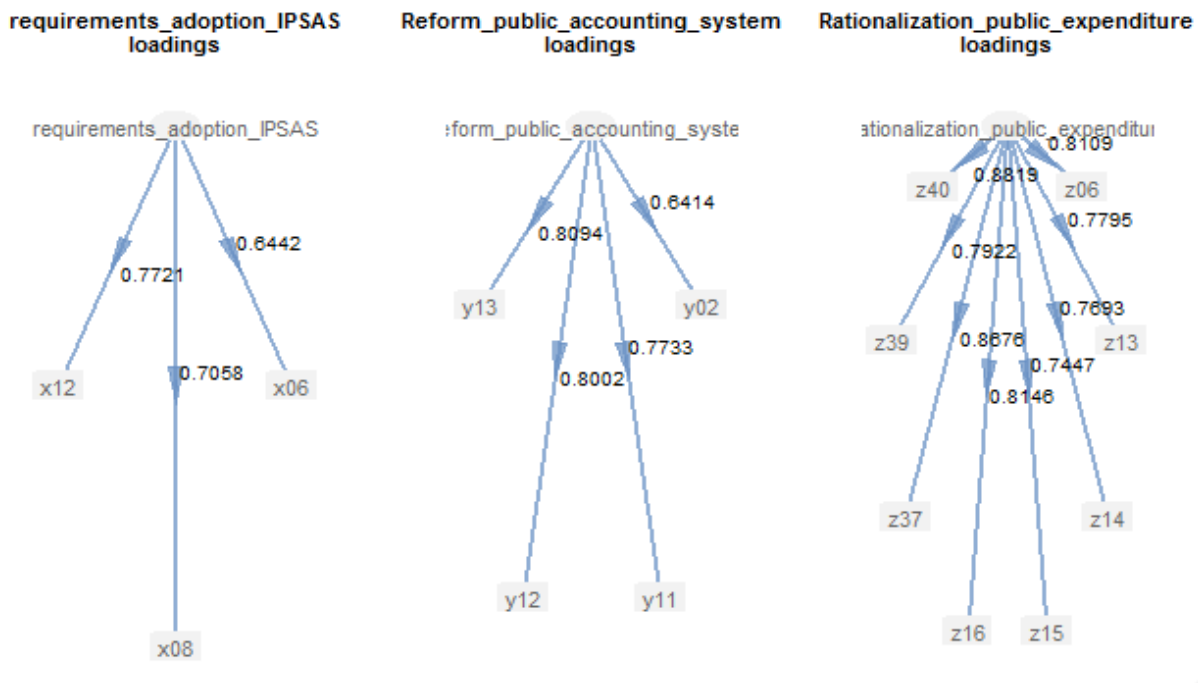
الشكل رقم (4-1): معاملات التحميل التقاطعية للنموذج



المصدر : إعداد الطالب باستخدام حزمة R 3.5.1 plspm

كما يوضح الشكل اللون الأحمر يمثل متغير متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، أما اللون الأخضر فهو يمثل متغير الإصلاح المحاسبي العمومي، أما اللون الأزرق فهو يمثل متغير ترشيد النفقات العمومية، وقد ظهر اللون الأحمر فقط لوحده في الجزء الأعلى من الشكل، وهو مجال تقاطع بنود متغير متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS مع المتغيرات الكامنة المتبقية، أي أن معاملات التحميل الخارجية لمتغير متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS كانت أعلى من معاملات التحميل التقاطعية لباقي المتغيرات، كما يظهر فقط اللون الأخضر في الجزء الأوسط من الشكل، وهو مجال تقاطع بنود متغير إصلاح النظام المحاسبي العمومي مع المتغيرات الكامنة المتبقية، أي أن معاملات التحميل الخارجية لمتغير إصلاح النظام المحاسبي العمومي كانت أعلى من معاملات التحميل التقاطعية لباقي المتغيرات، كما يظهر فقط اللون الأزرق في الجزء السفلي من الشكل، وهو مجال تقاطع بنود متغير ترشيد النفقات العمومية مع المتغيرات الكامنة المتبقية، أي أن معاملات التحميل الخارجية لمتغير ترشيد النفقات العمومية كانت أعلى من معاملات التحميل التقاطعية لباقي المتغيرات، وعليه يمكن اعتماد مقياس المتغيرات الداخلة في البحث والموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (4-2): تشبعات (التحميل) لمتغيرات النموذج



المصدر : إعداد الطالب باستخدام حزمة R 3.5.1 plsmpm

يوضح الشكل أعلاه تغيرات التحميل أو التشبعات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، حيث نلاحظ أن المتغير الكامن المتمثل في متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، سجل تشبعات بالبند رقم X06 " تطبيق مبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق في تسجيل المعاملات المالية من حيث الإيرادات والنفقات" بقيمة (0,64) والبند رقم X08 " يتطلب حصر جميع كافة الأصول والموجودات بالمنشآت الحكومية، وديونها من خلال الجرد الفعلي لها" بقيمة (0,71) والبند رقم X12 " يوجد تطبيق جزئي مرحلي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قبل تعميمها، ثم تقييمه من طرف خبراء والأخذ بنصائحهم وانتقاداتهم" بقيمة (0,77)، وعليه يمكن القول بأن هذه العبارات التي جاءت مشبعة كلها هي متطلبات ذات أهمية كبرى وخاصة من حيث درجة الأولوية والأهمية حاولنا إسقاطها في البيئة الجزائرية التي لا بد للدولة بالالتزام والأخذ بها قدر المستطاع، وهذا عند رسم استراتيجيات اعتماد وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لما لها من آثار ايجابية من حيث إصلاح وتطوير المنظومة المحاسبية العمومية.

أما المتغير الكامن المتمثل في إصلاح نظام المحاسبة العمومية سجل تشبعات بالبند رقم Y02 "يسمح تعديل القانون العضوي لقوانين المالية بالجزائر بتكييف الإطار التشريعي مع متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية" بقيمة (0,64)، Y11 " تعد الحكومة دليل التقنيات المحاسبية للدولة مع تحديد القوائم المالية لمخرجات النظام المحاسبي العمومية" بقيمة (0,77)، Y12 "تقوم وزارة المالية بتجميع كل الحسابات التابعة للدولة في إطار مخطط محاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" بقيمة (0,80)، Y13 " تسمح صيغ تطبيق للإعلام الآلي بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد وتساهم في استخراج وإعداد القوائم المالية" بقيمة (0,81)، ومنه يمكن القول بأن هذه العبارات التي جاءت مشبعة كلها هي عبارة عن إصلاحات ضرورية بادرت بها وزارة المالية لغرض مواكبة المتطلبات اللازمة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، وهذا في انتظار التجسيد الرسمي والفعلي لهذه الإستراتيجيات على أرض الواقع لتحقيق الأهداف والأغراض المرجوة من ذلك لعل من أهمها ترشيد الإنفاق العمومي الذي احد متغيرات دراستنا هذه والمتمثل في المتغير التابع .

وأما المتغير الكامن المتمثل في ترشيد النفقات العمومية سجل تشبعات بالبند رقم z06 " تعمل وزارة المالية على وضع نظام الإعلام الآلي نظاما معلوماتيا فعالا وملائما " بقيمة (0,81)، z13 " تسمح صيغ تطبيق للإعلام الآلي بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد وتساهم في استخراج وإعداد القوائم المالية " بقيمة (0,78)، z14 "تقوم وزارة المالية بتجميع كل الحسابات التابعة للدولة في إطار مخطط محاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام" بقيمة (0,77)، z14 " تدرج جميع المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للضرائب"، z15 " تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية " بقيمة (0,74)، z16 "تكوين مختلف أعوان المحاسبة العمومية حول المخطط المحاسبي الجديد للدولة" بقيمة (0,81)، z37

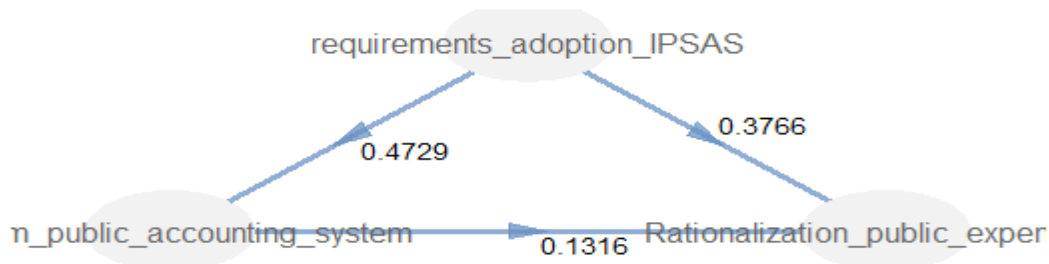
"يعمل تحديث الأنظمة الميزانية والمحاسبية على تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل القومي" بقيمة (0,87)، z39 "يسمح الإصلاح المحاسبي بمعرفة مدى عدالة توزيع المنافع والخدمات والحقوق والمكتسبات بين أفراد المجتمع الناتجة عن الإنفاق العام" بقيمة (0,89)، z40 "تعمل عصرنة المحاسبة العمومية على تحديد نصيب كل فرد من المجتمع من التكاليف الحقيقية للخدمات العامة المقدمة" بقيمة (0,88)، ومما سبق يمكننا القول بأن لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS بما تحتاجه من مستلزمات وضروريات ومتطلبات هذه الأخيرة دورا كبيرا في تحقيق أهداف ومآرب تطوير وتحديث النظام المحاسبي العمومي، ولعل من أهمها توفير أهم الأساليب والإستراتيجيات الحديثة لتسيير الإنفاق العمومي بكل كفاءة وفعالية وعقلانية ورشادة.

### المطلب الثاني: اختبار وتقييم النموذج الهيكلي (البنائي)

#### الفرع الأول: النموذج البنائي للدراسة

يتمثل نموذج الدراسة المقترح في الوقوف على أربع تأثيرات بين المتغيرات المتعلقة بالدراسة، ثلاثة منها مباشرة وواحد غير مباشر، أما التأثيرات المباشرة الثلاث فهي تتعلق بالتأثير المباشر للمتغير المستقل متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (The requirements for adoption of International Public Sector Accounting Standard)، على المتغير الوسيط إصلاح النظام المحاسبي العمومي بالجزائر (Reform of the public accounting system in Algerai)، والتأثير المباشر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على المتغير التابع ترشيد النفقات العمومية (Rationalization of public expenditure)، والتأثير المباشر لإصلاح النظام المحاسبي العمومي بالجزائر على ترشيد النفقات العمومية، كما يدرس التأثير غير مباشر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على ترشيد النفقات العمومية عن طريق الإصلاح المحاسبي العمومي بالجزائر.

الشكل رقم (3-4) : النموذج البنائي للدراسة



المصدر : إعداد الطالب باستخدام حزمة R 3.5.1 plspm

من خلال الشكل أعلاه يتضح أن الأثر المباشر بين متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS نحو إصلاح نظام المحاسبة العمومية سجل أكبر أثر مباشر حيث بلغ (0,47)، بينما سجل الأثر المباشر الأصغر بين إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر نحو ترشيد النفقات العمومية حيث بلغ (0,13)، وقد بلغ أثر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS نحو ترشيد النفقات العمومية قيمة (0,377).

#### الفرع الثاني: اختبار فروض الدراسة

تقوم دراستنا على أربع فرضيات، ثلاثة منها تدرس الأثر المباشر بين مختلف متغيرات الدراسة، وواحد تدرس الأثر غير مباشر بينها.

#### أولاً: اختبار الفرضية الأولى

الفرضية الأولى تنص على أنه: "يوجد أثر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر" لاختبار هذا الفرضية يتم الاعتماد على اختبار ستودنت والموضحة نتائجه في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-24): نتائج اختبار الفرضية الأولى

المؤشر	التقدير	الانحراف المعياري	قيمة احصاء ستيودنت	القيمة الاحتمالية
الأثر المباشر	0,473	0,11	4,23	0.000
متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS -> إصلاح نظام المحاسبة العمومية				

المصدر : إعداد الطالب باستخدام حزمة R 3.5.1 plspm

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن احصاء ستيودنت بلغت 4,23 للتأثير المباشر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على إصلاح نظام المحاسبة العمومية الذي بلغ 0,473 وهو تأثير معنوي وعليه يمكن قبول الفرضية التي تنص على أنه: " يوجد أثر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على إصلاح نظام المحاسبة العمومية".

كما تأكد ذلك بطريقة بوتسراب لتحليل الأثر المباشر حيث كانت النتائج المتعلقة به موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم: (4-25) نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة

المؤشر	العينه الأصلية	متوسط البوتسراب	قيمة مجال الثقة الدنيا	قيمة مجال الثقة العليا
الأثر المباشر	0,47	0,51	0,3	0,69
متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS -> إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر				

المصدر : إعداد الطالب باستخدام حزمة R 3.5.1 plspm

حيث يتبين من الجدول أعلاه أن مجال الثقة من 0,3 إلى 0,69 لقيمة البوتسراب تتضمن كل من القيمة في العينة الأصلية والتي تساوي 0,47، وقيمة متوسط البوتسراب والتي تساوي 0,51، مما يؤكد على قبول الفرضية الأولى والتي تنص على أنه: " يوجد أثر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على إصلاح نظام المحاسبة العمومية".

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

الفرضية الثانية تنص على أنه: "يوجد أثر لإصلاح نظام المحاسبة العمومية على ترشيد النفقات العمومية" لاختبار هذا الفرضية يتم الاعتماد على اختبار ستيودنت والموضحة نتائجه في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-26): نتائج اختبار الفرضية الثانية

المؤشر	التقدير	الانحراف المعياري	قيمة احصاء ستودنت	القيمة الاحتمالية
الأثر المباشر	0,13	0,13	1,02	0,31
إصلاح نظام المحاسبة العمومي بالجزائر -> ترشيد النفقات العمومية				

المصدر : إعداد الطالب باستخدام حزمة R 3.5.1 plspm

من خلال الجدول رقم (4-26) يتبين أن احصاء ستيودنت بلغت 1,02 للتأثير المباشر لإصلاح نظام المحاسبة العمومية على ترشيد النفقات العمومية الذي بلغ 0,13 وهو تأثير غير معنوي وعليه لا يمكن قبول الفرضية التي تنص على أنه: " يوجد أثر لإصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر على ترشيد النفقات العمومية "، بالاعتماد على هذا الاختبار، لكن هذا لا يمانع بالتأكد من صحتها بطريقة بوتسراب لتحليل الأثر المباشر حيث كانت النتائج المتعلقة به موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-27): نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة

المؤشر	العينية الأصلية	متوسط البوتسراب	قيمة مجال الثقة الدنيا	قيمة مجال الثقة العليا
الأثر المباشر	0,38	0,39	0,14	0,59
إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر -> ترشيد النفقات العمومية				

المصدر : إعداد الطالب باستخدام حزمة R 3.5.1 plspm

حيث يتبين من الجدول أعلاه أن مجال الثقة من 0,14 إلى 0,59 لقيمة البوتسراب تتضمن كل من القيمة في العينة الأصلية والتي تساوي 0,38 ، وقيمة متوسط البوتسراب والتي تساوي 0,39 ، مما يؤكد على قبول الفرضية الثانية والتي تنص على أنه: " يوجد أثر إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر على ترشيد النفقات العمومية"، وعليه يمكننا قبول هذه الفرضية حسب طريقة بوتسراب لأنه يعتبر أكبر قوة ودرجة من معيار ستيودنت.

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة تنص على أنه: "يوجد أثر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على ترشيد النفقات العمومية"، لاختبار هذا الفرضية يتم الاعتماد على اختبار ستيودنت والموضحة نتائجه في الجدول التالي:



الجدول رقم ( 4-28): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

المؤشر	التقدير	الانحراف المعياري	قيمة احصاء ستودنت	القيمة الاحتمالية
الأثر المباشر	0,38	0,13	2,91	0,005
متطلبات تبني معايير المحاسبة IPSAS الدولية للقطاع العام -> ترشيد النفقات العمومية				

المصدر : إعداد الطالب باستخدام حزمة plspm R 3.5.1

من خلال الجدول أعلاه يتبين أن إحصاء ستودنت بلغت 2,91 للتأثير المباشر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على ترشيد النفقات العمومية الذي بلغ 0,38 وهو تأثير معنوي وعليه يمكن قبول الفرضية التي تنص على أنه: " يوجد أثر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على ترشيد النفقات العمومية ".

كما تؤكد ذلك بطريقة بوتسراب لتحليل الأثر المباشر حيث كانت النتائج المتعلقة به موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم ( 4-29): نتائج اختبار معنوية الأثر المباشر للمتغيرات الكامنة لنموذج الدراسة

المؤشر	العينة الأصلية	متوسط البوتسراب	قيمة مجال الثقة الدنيا	قيمة مجال الثقة العليا
الأثر المباشر	0,13	0,1	0,025-	0,35
متطلبات تبني معايير المحاسبة IPSAS الدولية للقطاع العام -> ترشيد النفقات العمومية				

المصدر : إعداد الطالب باستخدام حزمة plspm R 3.5.1

حيث يتبين من الجدول رقم ( 4-29) أن مجال الثقة من -0,025 إلى 0,35 لقيمة البوتسراب تتضمن كل من القيمة في العينة الأصلية والتي تساوي 0,13، وقيمة متوسط البوتسراب والتي تساوي 0,1، مما يؤكد على قبول الفرضية الثالثة والتي تنص على أنه: " يوجد أثر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على ترشيد النفقات العمومية ".

رابعا: اختبار الفرضية الرابعة

الفرضية الرابعة تنص على أنه: " يوجد أثر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على ترشيد النفقات العمومية بوجود الدور الوسيط لإصلاح النظام المحاسبي العمومي بالجزائر" لاختبار هذا الفرضية يتم الاعتماد على اختبار سوبل والموضحة نتائجه من خلال اختبار المتغير بتوضيح كل من الآثار المباشر وغير المباشر والكل في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-30): نتائج اختبار الفرضية الرابعة

اختبار المتغير الوسيط		الأثر الكلي	الأثر غير المباشر	الأثر المباشر		
المعنوية	احصاء اختبار سوبل Sobel test statistic				المتغير المستقل	المتغير الوسيط
0,319	0,99	0,439	0,0622	0,377	متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS	المتغير المستقل
					إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر	المتغير الوسيط
					ترشيد النفقات العمومية	المتغير التابع

المصدر : إعداد الطالب باستخدام حزمة R 3.5.1 plspm

موقع <http://quantpsy.org/sobel/sobel.htm>

من خلال الجدول رقم (4-30) نلاحظ بأن الأثر غير مباشر بين متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS وبين ترشيد النفقات العمومية بوجود إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر (المتغير الوسيط) والذي بلغت قيمته (0,0622)، وإحصاء اختبار سوبل بلغ (0,99) وهي قيمة أصغر من القيمة الحرجة (1,96) للتوزيع الطبيعي عند مستوى معنوية 0,05، وجاءت القيمة الاحتمالية أو المعنوية لإحصاء سوبل بقيمة (0,319) وهي أكبر من 0,05، وعليه يتم قبول هذه الفرضية والتي نصت على أنه: " يوجد أثر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على ترشيد النفقات العمومية بوجود الدور الوسيط لإصلاح المحاسبي العمومي بالجزائر".

وعليه يمكن القول بأن تقديرات النموذج جاءت تشير إلى كون الارتباطات دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة المحدد في الدراسة.

## خلاصة الفصل

من خلال ما تعرضنا له في هذا الفصل المتمثل في الدراسة التطبيقية والتي تم فيها عرض وتحليل أداة وعينة الدراسة والتي تميز أغلب أفرادها بالمستوى العلمي الجامعي على الأقل، مما مكنا من كسب ايجابيات تتميز بجدية وواقعية كبرى، وجاءت بيانات الدراسة غير تابعة للتوزيع الطبيعي، وتم التطرق لمتطلبات تبني معايير المعايير المحاسبية للقطاع العام IPSAS في البيئة الجزائرية، كما تم عرض جميع الإصلاحات المتعلقة بالأنظمة الميزانية والمحاسبية العمومية التي قامت بها الحكومة والمتمثلة في وزارة المالية في انتظار التجسيد الفعلي لهذا الإصلاح المحاسبي، وما مدى مطابقتها وملائمتها مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام PSAS، وفي الأخير محاولة تصور النتائج المرجوة والمنتظرة من هذا الإصلاح المحاسبي في مجال تنفيذ الإنفاق العمومي من حيث عقلنته ورشادته.

كما تم التوصل إلى نتائج اختبار الفروض التي تبين من خلالها أن لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS أثر مباشر على الإصلاح للنظام المحاسبي العمومي، وأن لإصلاح نظام المحاسبة العمومي أثر مباشر على ترشيد الإنفاق العمومي، كما أنه يوجد أثر مباشر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على ترشيد الإنفاق العمومي، ووجود أثر غير مباشر بين متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على ترشيد النفقات العمومية بوجود إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر (المتغير الوسيط) .

# الخاتمة العامة

من خلال هذا البحث قد تم التطرق فيه للإطار التشريعي والتقني للنظام المحاسبي العمومي بالجزائر، وفيما تكمن مسببات ومستلزمات إصلاحه وعصرنته، بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العمومي IPSAS، هذا الأمر الذي أصبح مطلباً وضرورة حتمية لا مفر منها، وقد تمت الاستعانة بما توفرت عليه المراجع من الكتب والدراسات النظرية والتحليلية والتقييمية السابقة لموضوعنا، مع إجراء دراسة تطبيقية ميدانية بالاعتماد على توزيع استبيان على عينة من أعوان التنفيذ لدى المحاسبة العمومية حسب ما هو معمول به في التشريع الجزائري، وكذلك الأكاديميون المتخصصون في المجال المحاسبي والمالي العمومي وقد قسمت هذه الدراسة إلى أربعة فصول حيث تناول الفصل الأول منها الميزانية العامة للدولة والذي عولج بدوره في ثلاث مباحث تمثلت في الإطار النظري للميزانية (الموازنة) العامة للدولة، النفقات العامة للدولة، ترشيد النفقات العامة، أما الفصل الثاني فقد كان حول تطوير نظام المحاسبة العمومي في ظل متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS والذي تم تقسيمه إلى أربعة مباحث والتي عالجت الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية وللنظام المحاسبي الحكومي (العمومي)، إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أثر إصلاح النظام المحاسبي العمومي في ترشيد الإنفاق العام، أما الفصل الثالث فقد تناول المحاسبة العمومية في الجزائر الواقع والآفاق، حيث تم التطرق فيه إلى الإطار التشريعي للمحاسبة العمومية بالجزائر، الإطار التقني للمحاسبة العمومية بالجزائر، إصلاح وتحديث نظام المحاسبة العمومية سنة 1995 إلى غاية 2006، إصلاح 2006 وهو إصلاح نظام المحاسبة للدولة وفق المعايير المحاسبية الدولية، أما الفصل الرابع فقد عالج الدراسة الميدانية والذي انقسم إلى مبحثين، كان الأول حول عرض وتحليل أداة الدراسة، تقييم واختبار كفاءة وصحة النموذج الافتراضي للدراسة، وعليه تم التوصل إلى بعض الاستنتاجات والتوصيات كان من أهمها:

#### أولاً: نتائج الجانب النظري:

- 1- تعد الميزانية العامة وثيقة رسمية تصدر عن الحكومة، ووثيقة تشريعية صادقة عليها من طرف الهيئة التشريعية، ومعبرة عن خطة مالية تقديرية لإيرادات ونفقات الدولة لمدة زمنية قادمة، عادة ما تكون سنة واحدة، تهدف لتحقيق أهداف اجتماعية، تخضع للتشكيل المفروض عليها من طرف النظام المحاسبي الحكومي (العمومي)، كما تعتبر أداة لقياس ومراقبة الأداء الحكومي؛
- 2- تقوم الميزانية العامة للدولة على مبدأ أو قاعدة السنوية والوحدة وعدم التخصيص والشمول والتوازن، كما تقوم على قاعدة الوضوح والشرعية والدقة والمرونة والعلانية والصدق والمشاركة؛
- 3- تتمثل دورة الميزانية العامة للدولة في أربعة مراحل زمنية متعاقبة ومتداخلة فيما بينها ممثلة في الإعداد والتحضير، الاعتماد، التنفيذ، الرقابة على التنفيذ؛

- 4- يعتبر الإنفاق العام من أهم أدوات الحكومة لاستخدامها في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، كما أن الهدف منه هو تحقيق أكبر قدر من المنفعة وبأقل تكلفة ممكنة، مع تجنب حدوث الإسراف والبدخ، أي مراعاة قاعدة الاقتصاد والتدبير؛
- 5- من بين أهم الأساليب الحديثة لتسيير الإنفاق العام بغية ترشيده وعقلنته هي الشفافية والمساءلة في تسيير الأموال العمومية، والتسيير الميزاني القائم وفق النتائج والأخذ بأسلوب تقييم الأداء الحكومي، وتفعيل الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة، ومحاسبة المسؤولين القائمين على تسيير المال العام، مع مكافحة الفساد بشتى أنواعه؛
- 6- يتداخل النظام المحاسبي العمومي مع نظام الميزانية العامة في جميع مراحلها وبذلك فهما يعتبران عنصران متلازمان فيما بينهما ومتكاملان ومتزامنان؛ ولا يتم إصلاح أحدهما إلا بإصلاح الآخر كشرط ضروري ومسبق له؛
- 7- إن للمحاسبة العمومية أربعة أسس محاسبية تستخدم لغرض القياس وهي الأساس النقدي، وأساس الاستحقاق، والأساس النقدي المعدل، وأساس الاستحقاق المعدل، وبعد المقارنة بين إيجابيات وسلبيات هذه الأسس المحاسبية، قد تبين أن استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي أحسنها وأفضلها، وهذا لما فيه من استجابة لأهداف المحاسبة العمومية الحديثة واحتياجات التقارير المالية الحكومية المعدة وفقا له، كما أنه جاء مستجيبا لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؛
- 8- إن من أهم ما يتميز به النظام المحاسبي العمومي الفعال هو الملائمة، والمرونة، والدقة، والواقعية، والاقتصادية، والاستخدام الجيد للبيانات؛
- 9- يساعد استخدام أسلوب التحليل المالي الحكومي في التنبؤ بالأزمات الاقتصادية التي قد تواجهها الحكومات، لهذا لا بد من التوجه والرفع من درجة استخدام هذا الأسلوب من طرف مسيري القطاعات العمومية؛
- 10- تسعى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS إلى تقريب المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية، وتجعلها متميزة بعدة ميزات منها منطوق الأداء، والانتقال إلى محاسبة الذمة المالية، والشفافية والدقة في المعلومات المحاسبية، والاتساق المنطقي الداخلي والخارجي، والملائمة والواقعية، والمفهومية؛
- 11- إن استخدام الأساليب العلمية في تقدير حجم الإنفاق العام من أهم ما ينتج عن الإصلاح المالي الحكومي، حيث يصبح مبنيا على أساس التخطيط والدراسة ومرتبطا بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية.

#### ثانيا: نتائج الدراسة التحليلية والتطبيقية للموضوع

- 1- للمحاسبة العمومية في الجزائر أربعة مبادئ ممثلة في المبدأ الإداري وهو الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، ومبدأ قانوني وهو التفرقة بين الملائمة والشرعية، ومبدأ تقني هو عدم تخصيص الإيرادات للنفقات ومبدأ تخصيص النفقات؛

- 2- تعد محاسبة العمليات المالية العمومية بالجزائر تخضع أو تسير حسب نظام التسيير السنوي أو ما يسمى بالأساس النقدي، مما كان يميز الحساب العام للدولة أنه لا يشمل سوى العمليات المنجزة خلال السنة المدنية والتي تكون بين 01 جانفي و31 ديسمبر للسنة المالية المعنية؛
- 3- من أبرز عيوب ونقائص النظام المحاسبي العمومي الجزائري الحالي هو عدم إبرازه جوانب الذمم المالية والحقوق المثبتة للدولة، وفقدان المعلومة أو تأخرها في الوصول، مع انعدام المرونة في مدونة الحسابات الخاصة بالدولة، والافتقار لأسلوب تقييم الأداء ومحاسبة التكاليف؛
- 4- لم ينجح الإصلاح المحاسبي العمومي الجزائري لسنة 1995 لعدة أسباب منها عدم تماثيه مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS ولأنه لم يراعي مرافقة الإصلاح الميزاني معه بنفس الوقت، مما أدى إلى صعوبة التوافق بين حساباتهما العامة، وهذا ما عجل في التخلي عنه من طرف الحكومة الجزائرية والشروع في إصلاح محاسبي جديد وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؛
- 5- تعتبر الاستجابة لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية IPSAS أمرا ضروريا وحتميا لغرض الإصلاح والتطوير للنظام المحاسبي العمومي، من طرف الحكومة الجزائرية؛
- 6- يركز مشروع الإصلاح المحاسبي العمومي الجديد الذي جاء متماشيا مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، والذي تتجه الجزائر نحو تطبيقه على ركيزتين أساسيتين، أولهما مشروع عصرنه الميزانية العامة، الذي يعتمد على الانتقال من التسيير القائم وفق الوسائل إلى التسيير القائم وفق النتائج في تسيير الإنفاق العمومي، ومستعملا مؤشرات النجاح وتقييم الأداء ومتعدد السنوات، وإعادة الهيكلة في مسار النفقة العامة، أما الركيزة الثانية فتمثلت في تصور ورسم المخطط المحاسبي الجديد الذي جاء في تصوره مطابقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وجاء من أهم مبادئه إعداد الحسابات المستقبلية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، تطبيق مبدأ الاستحقاق، الربط بين الميزانية والنظام المحاسبي للدولة، إعادة تنظيم شبكات المحاسبة في تحصيل الضرائب؛
- 7- لم يعد القانون العضوي لقوانين المالية رقم 17/84 مواكبا للإصلاحات الاقتصادية والسياسية الساعية لها الحكومة، وبقي محدودا ولم يعد بإمكانه في تسيير الشؤون المالية للدولة، مما استوجب تغييره، حيث قامت الحكومة بتبني قانون عضوي مالي جديد رقم 15/18 بتاريخ 2018/09/02، والذي كان السبب الرئيسي في تأخر تطبيق وتجسيد الإصلاح الميزاني الجديد نظرا للتأخر في المصادقة عليه، حتى تم التصويت عليه، لكي يواكب التطورات الراهنة، ومتطلبات المالية العمومية الدولية، مراعي كل الإصلاحات المرسومة من طرف الحكومة الجزائرية، وهذا في انتظار إيجاد الآليات والميكانيزمات والكيفيات المناسبة للتجسيد الفعلي له في أرض الواقع؛
- 8- تم تقسيم نفقات الدولة حسب القانون 15/18 المتعلق بقوانين المالية الجديد حسب النشاط الذي يتكون من البرامج وتقسيماته، الطبيعة الاقتصادية للنفقات، والوظائف الكبرى للدولة، والهيئات الإدارية المكلفة بإعداد الميزانية وتنفيذها؛



9- تم تبني إستراتيجية تنفيذ مشروع عصرنة النظام المحاسبي الحكومي الجديد من خلال مرحلتين، الأولى انتقالية تمحورت أساسا حول صياغة تطبيق الإعلام الآلي، ومرحلة نهائية ترمي إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ؛

10- في إطار العمل على عصرنة النظام المحاسبي العمومي الجزائري بما يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع للمعايير المحاسبية التي تتوافق والواقع الجزائري، وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيث قامت هذه اللجنة بدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتم اعتماد 17 معيارا حسب الوضع في الجزائر، لكن لتزال هذه المعايير لم تعتمد بعد بصفة رسمية لكونها في مرحلة الدراسة، حيث وزعت على مختلف المصالح والمديريات عبر مختلف الوزارات لإبداء الرأي والملاحظات، ليتم فيما بعد إعداد الصياغة النهائية لها؛

11- إن ما يمكن استنتاجه من خلال تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة، أنه يركز على تهيئة المناخ الملائم لعمل المعايير وهذا بإعادة تنظيم العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية بتغيير كل النظام المعمول انطلاقا من الوثائق والسجلات المحاسبية واستخدام المالية التي تهدف إلى عرض الوضعية المالية للدولة، وتقييم الأداء باستخدام محاسبة التكاليف، كما تم إعادة مهام الأمور بالصرف والمحاسبون العموميون وفق هذا التنظيم الجديد، كما تم إعادة تصنيف العملية حسب وقوعها وليس حسب تدفقها النقدي، كما تم التركيز على المساءلة على الحسابات وهذا بتفعيل عمل مجلس المحاسبة من أجل المصادقة على مشروعية وصدق الحسابات؛

12- تتميز حسابات المخطط المحاسبي الجديد أنها تأخذ بعين الاعتبار الإطار التصوري لعمل المعايير باعتبارها مستمدة من المعايير، كما تحتوي على حسابات تسهم في الإفصاح على المعلومات في القوائم المالية بكل شفافية؛

13- إن من أهم الصعوبات التي عرقلت عملية الإصلاح المالي والمحاسبي العمومي هو، ميل السلطة السياسية في الجزائر نحو المركزية ورئاستها القوية، أي احتكار السلطة المالية من قبل السلطة التنفيذية، ومعرفة أن صانعي السياسة والمديرين العامين لا يزالون مشبعين بشكل سيئ مع ثقافة الإدارة بالأهداف، مما يجعلهم حساسين لكل ما هو فعال في الرقابة والتقييم (للأداء) وبالتالي يترددون في احترام مبدأ المساءلة، تأخر المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، مشكل "مقاومة التغيير" والذي يبرز خاصة في عدم قبول مختلف المتدخلين في المحاسبة العمومية لإجراءات وطرق عمل المخطط المحاسبي الجديد لاسيما وأنه يشكل تغييرا جذريا في طرق التقييد المحاسبي لكونها تقترب أكثر من مجال المحاسبة الخاصة، غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية في مجال الإصلاح المحاسبي ولعل الأمر يرجع إلى كون أن المصلحة المشرفة على مشروع إصلاح النظام المحاسبي تابعة للمديرية العامة للمحاسبة، وهو الأمر الذي يجعل نطاق سلطتها وصلاحياتها محدودة بالنظر

للسلطات التي يتطلبها هذا المشروع والتي يتعدى نطاقها مجال اختصاص المديرية العامة للمحاسبة حيث يتعداه إلى كل المديريات العامة الأخرى كالميزانية، الضرائب، الأملاك الوطنية وحتى الجمارك. وعليه فإن إنجاح هذا الإصلاح يتطلب وضع الهيئة المشرفة عليه تحت الوصاية المباشرة لوزير المالية أو أمينه العام لكي تتمكن من فرض ضرورة المشاركة الفعالة في عملية الإصلاح على كل المديريات العامة لوزارة المالية كما تساهم في التنسيق مع باقي الوزارات المنفقة؛

14- تشير آراء عينة الدراسة على أن مشروع عصرنة النظام المحاسبي والموازني العمومي القائم من طرف وزارة المالية بالجزائر جاء متوافقا لحد بعيد مع متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، وهذا ما جاء بالتطابق مع الإطار التحليلي للدراسة؛

15- جاءت آراء عينة الدراسة بالإجماع على أن تطوير وعصرنة نظامي المحاسبة العمومية والميزانية العمومية (الحكومية) يعتبر وسيلة لا غاية وهذا للوصول إلى التخصيص والاستخدام الأمثل للمال العام، وفعالية الرقابة والمساءلة المالية، وشفافية المالية العمومية، والعمل بمبدأ تدقيق وتقييم الأداء الحكومي، وتطوير الإبلاغ المالي الحكومي، والعمل على محاربة الفساد المالي والإداري، والعمل بمحاسبة الذمة المالية للدولة، وعدالة توزيع الإنفاق العمومي وتحميل الأعباء الاجتماعية بعدالة ومساواة أيضا، مما يسهم في ترشيد وعقلنة الإنفاق العمومي للدولة، وهذا بالتوافق مع ما جاء في الإطار النظري؛

16- تتميز متغيرات الدراسة (المتغير المستقل والوسيط والتابع) بصدق العبارات وهذا بعد التحقق من أن:

كتلة المتغيرات أحادية البعد، وصدق التمايز بين متغيرات الدراسة داخل البناء الخاص بنموذج دراستنا؛

17- يوجد أثر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على إصلاح نظام المحاسبة العمومية بلغت قيمته 0,473؛

18- يوجد أثر لإصلاح نظام المحاسبة العمومية على ترشيد النفقات العمومية بلغت قيمته 0,13؛

19- يوجد أثر لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS على ترشيد النفقات العمومية بلغت قيمته 0,38؛

20- تؤثر متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS تأثيرا مباشرا بلغت قيمته 0,38 وتأثير غير مباشر بلغت قيمته 0,0622 على ترشيد النفقات العمومية، بوجود إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر (المتغير الوسيط)، وبذلك يكون لمتطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS تأثيرا كليا بلغت قيمته 0,439.

### ثالثا: توصيات الدراسة

إن التوصيات التي تخلص لها دراستنا جاءت على النحو التالي:

- 1- العمل على عصنة أجهزة وهيئات الرقابة المالية للدولة في ظل هذا الإصلاح المحاسبي والمالي لكي تتماشى معه، ولا تتنافى وإياه، وهذا من أجل النجاح في مراقبة وضبط المسار الرقابي الذي تصبو له ورفع الضغوط عليها من طرف الإدارات المستخدمة لها؛
- 2- تفعيل دور كل من السلطتين التشريعية والقضائية نحو مزيد من الشفافية والمساءلة ومحاربة الفساد المالي العمومي، ورفع جميع المخالفات المالية المكتشفة من طرف هيئات الرقابة المالية لدى الهيئات القضائية؛
- 3- الإرادة والجدية التامة التي على السلطة السياسية وخاصة وزارة المالية التحلي بها في رغبة التغيير الفعلي والجدري للواقع المحاسبي العمومي الحالي الذي يطبق أسلوب الأساس النقدي والمتميز بعدم تماشيه مع المتطلبات الراهنة للإصلاح المحاسبي العمومي والعمل على الانتقال السلس في تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، والعمل على الوقوف ومعرفة المعوقات والعراقيل التي حالت دون تجسيده، ثم نزعها وإزالتها ، واستغلال كل مقومات النجاح الوطنية الموجودة؛
- 4- الانتقاء السليم لأعوان التنفيذ للميزانية العامة والسهر على تكوينهم واكتسابهم الكفاءة العالية في فهم وشرح التشريعات والقوانين مما يساعدهم في التطبيق الصحيح لها، وهذا لا يكون إلا عن طريق الاعتناء بهذا التخصص لمجال المحاسبة والمالية العمومية في شقيه الأكاديمي والمهني عن طريق الجامعات والمعاهد والمدارس العليا وتسييرها من طرف كفاءات وأساتذة ذوو خبرة وتجربة واختصاص في ذلك بغية إنتاج خريجين وإطارات في المستوى المطلوب، وتنظيم الدورات والملتقيات الوطنية والدولية والأيام التكوينية والدراسية لهم في مجال التطور الذي تشهده المحاسبة العمومية؛
- 5- إقحام وتحميل المسؤوليات لأعوان المحاسبة العمومية، وضرورة تحليهم بالأخلاق المهنية والأمانة وروح الوطنية والنزاهة وإعطائهم فرصة المبادرة والاجتهاد في إيجاد الحلول المستعصية أو التي غفل عنها المشرع في مسائل مالية ما، وتحفيزهم المادي والمعنوي على ذلك، فهم رهان فعال لا بد من المراهنة عليه لغرض الوصول بإصلاح محاسبي فعال وناجح؛
- 6- الإحتذاء والإقتداء بالتجارب السابقة للدول والمنظمات في مجال الإصلاح المحاسبي العمومي، والتي نجحت عملية إصلاح وعصنة أنظمتها المالية العمومية وأصبحت رائدة في ذلك؛
- 7- التنسيق بين وزارة المالية وجميع مديرياتها في مجال العصنة المحاسبية لغرض التشاور، وتبادل الآراء، والعمل التشاركي في هذا الموضوع كل حسب وجهته ومنظوره له؛
- 8- استعمال وسائل التكنولوجيا والإعلام الآلي في إدارات جميع الهيئات العمومية التي تخضع عملياتها المالية للمحاسبة العمومية، بغرض تطبيق نظام رقابة داخلية وآنية، وكذلك الوصول لنظام محاسبي عمومي فعال.
- 9- لا بد للتشريعات والقوانين المالية الحكومية (العمومية) أن تمتاز بالوضوح، والمرونة، وخالية من الغموض والشغرات، ومواكبة للتطورات الاقتصادية الراهنة، ومتوافقة مع متطلبات تبني معايير المحاسبة

الدولية للقطاع العام IPSAS، كما يجب أن تكون على مقاس البيئة المحلية مراعية أحوالها، كي تكون قابلة للتجسيد والتطبيق في أرض الواقع؛

### رابعاً: آفاق الدراسة

من خلال هذه الدراسة، نقف على مواضيع ذات صلة وطيدة بها لم يسعنا التطرق لها، لكنها تفتح مجالات لباحثين آخرين للخوض فيها ومعالجتها، ولعل من أهمها:

- 1- حوكمة تحصيل الإيرادات العامة بالجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS؛
- 2- عصنة أجهزة الرقابة المالية بالجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي العمومي؛
- 3- الكيفيات والآليات الكفيلة بالتجسيد الناجح لمشروع عصنة الأنظمة الميزانية والمحاسبية العمومية في الجزائر.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

الكتب

1. إبراهيم علي عبد الله إبراهيم، العجامة أنور ، مبادئ المالية العامة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، بدون سنة نشر.
2. أحمرؤ إسماعيل حسن ، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2003.
3. إسماعيل خليل إسماعيل، عدس نائل حسن ، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة العربية 2010، عمان، الأردن.
4. أندرواس عاطف وليم، الاقتصاد المالي العام في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2010.
5. باحص حسين عبد الرحمان (مترجم)، المحاسبة الحكومية الفعالة، مركز البحوث والدراسات الإدارية، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1999.
6. بدوي محمد عباس، عثمان الأميرة إبراهيم، النظام المحاسبي للمنظمات الهادفة للربح، وغير هادفة الربح، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2007.
7. بدوي محمد عباس، نصر عبد الوهاب، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، 2008.
8. براهمي سهام وآخرون، أبحاث في الإصلاح المالي، تحت إشراف الدكتور مولود ديدان ، دار بلقيس، دار البيضاء - الجزائر، 2010.
9. بعلي محمد الصغير ، يسرى أبو العلاء، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، 2003.
10. بن داود إبراهيم، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2010.
11. توفيق عبد الجليل، البدور خالد، المحاسبة الحكومية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، القاهرة، 2009.
12. الجمال محمد رشيد عبده، الدميري علاء الدين محمد، دراسات في المحاسبة الحكومية: النسق الفكري وقضايا التطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2004.
13. الجمل هشام مصطفى ، دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاجتماعية بين النظام الإسلامي والنظام المالي المعاصر، دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2006.
14. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
15. حشيش عادل أحمد، أساسيات المالية العامة (مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام)، دار المعرفة الجامعية، 1997.
16. حماد إكرام إبراهيم ، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دار جليس الزمان للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2005.
17. حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة والنشر والتوزيع، عمان، 2008.
18. خالد امين عبد الله، محاسبة المنشآت غير هادفة للربح، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
19. خبابة عبد الله، أساسيات في اقتصاد المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، 2009.

## قائمة المراجع

20. الخطيب خالد شحادة، شامية أحمد زهير، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، 2007.
21. خلاصي رضا، شذرات المالية العامة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2016.
22. دراز حامد عبد المجيد ، أيوب سميرة إبراهيم ، مبادئ المالية العامة، القسم الأول، الدار الجامعية، 2002.
23. دنديني يحيى، المالية العمومية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية 2014، الجزائر.
24. رأفت سلامة محمود، المحاسبة الحكومية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الثانية، 2013.
25. الرويلي صالح، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 1988.
26. الزبيدي عبد الباسط علي جاسم، المالية العامة والموازنة العامة للدولة والرقابة على تنفيذها، دراسة مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، سبتمبر 2014.
27. زغودود علي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الرابعة، الجزائر، 2011.
28. زيني عبد الحسين، الحسابات القومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2012.
29. ساحل محمد ، المالية العامة، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2017.
30. سلمان مصطفى حسين مصطفى، المالية العامة، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 1990.
31. سنون علي السعيد، المحاسبة الحكومية والقومية - النظرية والتطبيق، دار الكتب القانونية، مصر، 2009.
32. سواد زاهرة ، محاسبة المنشآت العامة والخاصة، دار الرأية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
33. سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة الأولى، 2008.
34. سيد أحمد عبد العاطي وآخرون، المدخل في المحاسبة الحكومية والقومية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2016-2017.
35. شامية احمد زهير، الخطيب خالد ، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2013، عمان، الأردن.
36. الشايجي وليد خالد ، المدخل إلى المالية العامة الإسلامية، دار النفائس للنشر والتوزيع، الطبعة 01، 2005.
37. شهاب مجدي محمود ، الإقتصاد المالي، نظرية مالية الدولة، السياسات المالية للنظام الرأسمالي، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1999.
38. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، جامعة الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، 2008.
39. طاقة محمد، العزاوي هدى، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2007.
40. الطوابي محمد حلمي، أثر السياسات المالية الشرعية في تحقيق التوازن المالي العام في الدولة الحديثة، دراسة مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007.
41. عثمان سعيد عبد العزيز، مقدمة في الإقتصاد العام مالية عامة مدخل تحليلي معاصر، القاهرة، الدار الجامعية للطبع والنشر، 2003.
42. العربي علي، عساف عبد المعطي، إدارة المالية العامة، بدون دار وتاريخ نشر.
43. عطوي فوزي، المالية العامة، النظم الضريبية وموازنة الدولة، منشورات الحلبي الحقوقية، الطبعة 01، سنة 2003.
44. عفر محمد عبد المنعم، أحمد مصطفى، الإقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 2004.
45. العلي عادل فليح، مالية الدولة، زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

## قائمة المراجع

46. العناني حمدي أحمد ، اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، دراسة اتجاهات الإصلاح المالي والاقتصادي ، الدار المصرية اللبنانية، 2003.
47. عناية غازي، أصول الميزانية العامة في الفكر المالي الإسلامي، دراسة مقارنة، دار الجيل بيروت، الطبعة 1، 1998.
48. عواضة حسن، قطيش عبد الرؤوف ، المالية العامة: الموازنة، الضرائب والرسوم، دراسة مقارنة، دار الخلدونية للصحافة والطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، 1995.
49. فرحات فوزت، المالية العامة، الإقتصادي المالي، دراسة التشريع المالي اللبناني مقارنة مع بعض التشريعات العربية والعالمية، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2001.
50. الفسفوس فؤاد، المحاسبة الحكومية، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر للتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
51. فؤاد ياسر، وضاح مناع، عاطف الأخرس، المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها النظرية والعملية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1994.
52. قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الإقتصادية الكلية - دراسة تحليلية تقييمية، الطبعة الرابعة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2017.
53. الكفراوي عوف محمود، دراسات في الاقتصاد الإسلامي، الرقابة المالية في الإسلام، مركز الإسكندرية للكتاب، الطبعة الثالثة، 2006.
54. لعامرة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
55. لعامرة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، 2004.
56. محرزي محمد عباس، إقتصاديات المالية العامة، النفقات العامة، الإيرادات العامة، الميزانية العامة للدولة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة السادسة، الجزائر، 2015.
57. محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية، 1988.
58. محي الدين عبد الرزاق حمزة، محاسبة قومية وحكومية، دار الإعصار العلمي، الطبعة الأولى، جامعة دمشق، 2017.
59. المرسي السيد حجازي، مبادئ الإقتصاد العام، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، بيروت، 2002.
60. مسعد محمد فضل، وآخرون، المحاسبة الحكومية، مكتب المجمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009.
61. مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، عين مليلة، الجزائر، 2003.
62. المشهداني خالد أحمد، الطائي نبيل إبراهيم، مدخل إلى المالية العامة، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة العربية 2014.
63. منصور ميلاد يونس، مبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة طرابلس، 1991.
64. مهدي مأمون الحسين، المحاسبة الحكومية، دار الإعصار للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الأولى، عمان، الأردن، 2017.
65. نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الحكومية، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.
66. الوادي محمود حسين، عزام زكريا أحمد، المالية العامة والنظام المالي في الإسلام، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى 2000.
67. الوادي محمود حسين، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الثانية، 2010.
68. وديان لؤي، الحدرب زهير ، المحاسبة الحكومية، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، 2010.
69. يحيويي أمير ، مساهمة في دراسة المالية العامة النظرية العامة وفقا للتطورات الراهنة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، 2010.



## قائمة المراجع

70. يزيد محمد أمين، الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها في الجزائر، المراقب المالي نموذجاً، دار بلقيس للنشر، دار البيضاء، الجزائر، 2015.
71. يسرى محمد، عثمان حسن، اقتصاديات المالية العامة، شركة مطابع الطويجي التجارية، القاهرة، الطبعة الأولى، 1996.
72. بلس شاوش بشير، المالية العامة المبادئ العامة وتطبيقاتها في القانون الجزائري، ديوان المطبوعات الجامعية، 2013.

### القوانين والمراسيم

1. القانون العضوي رقم 84-17 مؤرخ في 08 شوال عام 1404 الموافق 07 جويلية سنة 1984 المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28، الصادرة بتاريخ 10 جويلية 1984.
2. القانون رقم 90-21 مؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق ل15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35.
3. القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 22 ذي الحجة عام 1439 الموافق ل02 سبتمبر سنة 2018، المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية العدد 54.
4. المرسوم التنفيذي رقم 91-313 مؤرخ في 07 سبتمبر 1991، الذي يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها، ومحتواها، الجريدة الرسمية العدد 43 المؤرخة في 18 سبتمبر 1991.
5. المرسوم التنفيذي رقم 97-268 مؤرخ في 16 ربيع الأول عام 1418 الموافق ل 21 يوليو 1997، يحدد الإجراءات المتعلقة بالالتزام بالنفقات العمومية وتنفيذها، ويضبط صلاحيات الأمرين بالصرف ومسؤوليتهم، الجريدة الرسمية العدد 48، الصادرة بتاريخ 23 يوليو 1997.

### الملفات الإلكترونية

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2008، ص: (1036-1038)، متاح على:  
<http://www.ascajordan.org/UploadFiles/Full%20IPSAS%202008%20Book.pdf>
2. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2010، ص: 291، متاح على:  
<http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS/IPSAS%20Part%20I.pdf>
3. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2011، ص: 474، متاح على :  
[http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS\\_2011/IPSAS%20I.pdf](http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS_2011/IPSAS%20I.pdf)
4. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة 2011، ص: 1350. متاح على:  
[http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS\\_2011/IPSAS%20II.pdf](http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS_2011/IPSAS%20II.pdf)

## قائمة المراجع

5. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2012، ص:558، متاح على  
[http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS\\_2012/Part%20I.pdf](http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS_2012/Part%20I.pdf)
6. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة 2012، ص: 1354، متاح على:  
[http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS\\_2012/Part%20II.pdf](http://www.ascajordan.org/UploadFiles/IPSAS_2012/Part%20II.pdf)
7. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2013، ص:538، متاح على :  
<http://www.ascajordan.org/UpLoadFiles/FullBook/IPSAS%202013/Part%20I.pdf>
8. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الثاني، طبعة 2013، ص: 1459 متاح على:  
<http://www.ascajordan.org/UpLoadFiles/FullBook/IPSAS%202013/Part%20II.pdf>
9. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، طبعة 2014، ص:07، متاح على :  
<http://www.ascajordan.org/UpLoadFiles/FullBook/IPSAS%202014/Part%20I.pdf>
10. أحمد عبد الله عبد السلام، أمال محمد كمال ابراهيم، الشاذلي تحسين، أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات، جامعة القاهرة، 2006، ص:08. متاح على: [https://up.top4top.net/downloadf-top4top\\_2576c7b4ab1-pdf.html](https://up.top4top.net/downloadf-top4top_2576c7b4ab1-pdf.html). 2017-12-05
11. الأعرس خديجة، إقتصاديات المالية العامة، كلية الاقتصاد، جامعة القاهرة، 2016، متاح على :  
<https://drive.google.com/file/d/1aH3NUigaU0TC0971wP28GPPZ5jEfm2eu/view>
12. بن رمضان بلقاسم، تنفيذ نفقات الدولة، التكوين التحضيري للمفتشين الرئيسيين للخرينة والمحاسبة والتأمينات، المديرية الفرعية لتكوين، المديرية العامة للمحاسبة، 2015-01-24
13. بن يوسف أمال، العثماني نبيل، تقنيات التحليل المالي، وزارة الشؤون المحلية والبيئية، مركز الكويت ودعم اللامركزية، مارس 2017، ص: 125. متاح على:  
<http://www.cfad.tn/ar/support/support/%D8%A7%D9%84%D8%AA%D8%AD%D9%84%D9%8A%D9%84%20%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%A7%D9%84%D9%8A.pdf>.
14. حلمي مراد محمد ، مالية الدولة، متاح على: <https://fr.scribd.com/document/360344308> محمد-حلمى-مراد
15. ديلويت، كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام نحو إدارة مالية متطورة، ص:08، متاح على:  
[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xe/Documents/public-sector/dme\\_audit\\_international-ps-accounting-standards-IPSAS-Arabic-handbook.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/xe/Documents/public-sector/dme_audit_international-ps-accounting-standards-IPSAS-Arabic-handbook.pdf)
16. صندوق النقد الدولي، النسخة المعدلة لدليل شفافية المالية العامة، 2007، ص:06، متاح على الموقع:  
<https://tslibrary.org/wp-content/uploads/books/1264.pdf>
17. صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة (2007)، ص: 87، متاح على:  
<https://www.imf.org/external/np/fad/trans/ara/manuala.pdf>

## قائمة المراجع

18. صندوق النقد الدولي، كيف يشجع الصندوق زيادة شفافية المالية العامة، صحيفة وقائع، 31 مارس 2015 متاح على الموقع: <https://www.imf.org/external/arabic/np/exr/facts/fiscal.htm> تاريخ الإطلاع: 24-01-2019.

19. صندوق النقد الدولي، كيف يشجع الصندوق زيادة شفافية المالية العامة، صحيفة وقائع، 30 سبتمبر 2016، متاح على الموقع:

<https://www.imf.org/ar/About/Factsheets/Sheets/2016/07/27/15/46/Encouraging-Greater-Transparency-Fiscal> تاريخ الإطلاع: 24-01-2019.

20. ضاهر عدنان محسن، الموازنات العامة في الدول العربية، دراسة مقارنة حول إعداد وإقرار وتنفيذ ومراقبة تنفيذ الموازنة في الدول العربية. متاح على <https://agora-parl.org/sites/default/files/adnandaherbook-a.pdf>

21. طبابيبية سليمة، النظرية المحاسبية، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، الطبعة الأولى، عمان الأردن، 2016، ص: 77، متاح على:

[https://drive.google.com/file/d/0Bzge0Nu\\_wXNFVzY4aTJkTU0xZEK/view?fbclid=IwAR3uEePz84DvPRxbWxeEDtnlgJ\\_nk5x4ClzxYneatZpCpEt8l3laCjMUWsw](https://drive.google.com/file/d/0Bzge0Nu_wXNFVzY4aTJkTU0xZEK/view?fbclid=IwAR3uEePz84DvPRxbWxeEDtnlgJ_nk5x4ClzxYneatZpCpEt8l3laCjMUWsw) ، تاريخ الإطلاع: 05-10-2018.

22. فتح الإله محمد أحمد محمد، المحاسبة في الوحدات الحكومية، كلية التجارة، جامعة النيلين، 2013.

23. لقمة أحمد، الوجيز في الميزانية العامة للدولة للإجراءات العامة لتنفيذ الميزانية "الإيرادات والنفقات" حسب القانون والتنظيم الجزائري، برج بوعرييج، جويلية، 2000

24. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ص: 02، متاح على: [http://www.tag-publication.com/UploadFiles/Azaidan/TAGOrg\\_Publications/IASCA/IPSAS\\_brochure.pdf](http://www.tag-publication.com/UploadFiles/Azaidan/TAGOrg_Publications/IASCA/IPSAS_brochure.pdf)

25. مرغيت محمد، أساسيات المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، ديسمبر 2015، ص: 05، متاح على:

<https://fr.scribd.com/document/371376692/>

26. ملخص دروس المحاسبة العمومية، متاح على: <https://quizlet.com/214081993/05-les-regisseurs-flash-cards/> تاريخ الإطلاع: 17-10-2018.

27. منصوري الزين، درس المحاسبة العمومية، متاح على:

<http://upload.4algeria.com/do.php?down=66776> تاريخ الإطلاع: 01-10-2018.

28. نور الدين قسم الله زيدان، عيسى عمر احمد علي، يوسف عبد الكريم محمد الأمين، يس سعد ادريس، دور التحليل المالي في تقويم الأداء في الوحدات الحكومية، دراسة حالة: وزارة المالية والقوى العاملة، كسلا، كلية الشرق الأهلية، ص: 08، متاح على الخط: [http://www.alshargahlia.edu.sd/journal/pdf/ver\\_5/s5\\_1.pdf](http://www.alshargahlia.edu.sd/journal/pdf/ver_5/s5_1.pdf) تاريخ الإطلاع: 27-12-2018

### الرسائل الجامعية والأطروحات

1. الأسود الصادق، مساهمة المحاسبة العمومية، في ترشيد النفقات العامة- حالة الجزائر- أطروحة دكتوراه تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر(3)، 2010/2011.

## قائمة المراجع

2. بن عزة محمد، ترشيد سياسة الإنفاق العام بإتباع منهج الانضباط بالأهداف، دراسة تحليلية قياسية لدور الإنفاق العام في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة تلمسان، سنة 2014-2015.
3. الجوزي فتحة، الإستفادة من الاتجاهات العالمية في مجال الميزانية العامة للدولة في إصلاح النظام الموازي بالجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر مارس 2013/2014.
4. السعيد أحمد يوسف، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملامتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية علوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015/2016.
5. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم اقتصادية، فرع مالية نقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2013-2014.
6. فرج شعبان، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر، دراسة حالة الجزائر (2000-2010)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2011-2012.
7. القريشي هناء علي حسين، أنموذج مقترح لهيكلة النظام المحاسبي الحكومي في الوحدات غير الهادفة للربح (دراسة تطبيقية في جامعة بغداد في ظل معايير المحاسبة الحكومية الدولية)، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2015.
8. قمو آسيا، دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام دراسة استشرافية - حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، نوفمبر 2018.
9. كرودي صبرينة، ترشيد الإنفاق العام ودوره في علاج الموازنة العامة للدولة في الاقتصاد الإسلامي، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013-2014.
10. مغني نادية، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2016-2017.
11. الأسود الصادق، المحاسبة العمومية كأداة تسيير ومراقبة، دراسة حالة المعهد الوطني للتعليم العالي، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 92/93.
12. بلقاسم رابح، محددات وأبعاد النفقات العامة في النظم الاقتصادية، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، فرع اقتصاد، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1997-1998.
13. بوسته سلوى، المحاسبة العمومية وسبل تطويرها حالة الجزائر 2005-2015، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015/2016.
14. السعيد أحمد يوسف، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية - حالة الجزائر - رسالة ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009-2010.
15. سكوتي خالد، الدور التكاملية بين أعوان الخزينة وأعوان التنفيذ في مراقبة وتنفيذ الميزانية، رسالة ماجستير في القانون، فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، 2012/2013.

## قائمة المراجع

16. شلال زهير، نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة وآفاق إصلاحه، رسالة ماجستير تخصص علوم اقتصادية، فرع مالية نقود، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2001-2002.
17. قمو آسيا، إتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام خلال الفترة (2002-2012)، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012.
18. لافي، محمد محمود حسين، معوقات تطبيق المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة عمان العربية، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، الأردن، 2013.
19. اللوقة علي تيسير محمد، استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلا من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي، وأثره على التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر - غزة، سنة 2016.
20. مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، رسالة ماجستير في تسيير المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، سنة 2010-2011.

## المجلات والمقالات

1. أحمد يحيى عبد الله، حويش محمد، علاوي الشجيري، الإبلاغ المالي الحكومي في العراق الواقع والمعوقات، دراسة ميدانية لآراء عينة من المحاسبين الحكوميين والمدققين في ديوان الرقابة المالية، مجلة تنمية الراقدين، جامعة الموصل، العدد 102، المجلد 33، 2011.
2. براضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المسائلة والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، المركز الجامعي تيسمسيلت، العدد 2016/10.
3. براق عيسى، أثر المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا (الإنتوساي) ومشاكل تطبيقها (تجربة مجلس المحاسبة الجزائري)، مجلة الأبحاث الاقتصادية، جامعة سعد دحلب البليدة، العدد 04، ديسمبر 2010.
4. البطمة محمد، الإطار العام لتطوير النظام المحاسبي الحكومي، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، العدد 38، جويلية 1983.
5. بن يحيى أبو بكر الصديق، الأسس اللازمة لتفعيل الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد العاشر، العدد الثاني، الجزء الثاني.
6. بن يوسف خلف الله، معاش قويدر، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، 31\_2، جامعة زيان عاشور بالجلفة، 2017.
7. بوجطو حكيم، أسباب عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر، مجلة الإقتصاد والتنمية البشرية، العدد 01، المجلد 04، جامعة البليدة، 30 جوان 2013.
8. بوجلال أحمد، إجراءات تنفيذ النفقات العامة في الجزائر، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط، المجلد: 15، العدد: 02، جوان 2018.
9. بوخالفي مسعود، معراج هواري، تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية، دراسة تحليلية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، 31\_2، جامعة زيان عاشور بالجلفة، 2017.

## قائمة المراجع

10. تاكرلي صوفيا نبيلة، قدي عبد المجيد، تسيير المالية العمومية في الجزائر ضمن متطلبات الحوكمة المالية، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد:04، العدد، 02، 2018.
11. تومي سلامي، مشروع عصرنه أنظمة الميزانية... نحو ترشيد الإنفاق العمومي، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، لجامعة الأغواط، العدد:17 جوان 2012.
12. ثابتي الحبيب، عصرنه نظم الميزانية في الجزائر الدعامة الأساسية لإصلاح الإدارة العمومية وترشيد الإنفاق العام، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 04، العدد 03، سبتمبر 2015.
13. جابي أمينة هناء، أهمية إصلاح المحاسبة العمومية من خلال التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي . تجربة نيوزيلندا والمملكة المتحدة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة العربي بن مهدي أم البواقي، العدد الثامن، ديسمبر 2017.
14. الجزراوي إبراهيم محمد علي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد:02، العدد:03، السنة 2012.
15. جواد هيفاء، محمد زهراء، خالد خولة، سبل مكافحة الفساد المالي والإداري في العراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد السابع والعشرون، 2011.
16. جيلالي يوسف، النظام القانوني للأمر بالصرف في القانون الجزائري، مجلة القانون، المركز الجامعي أحمد زبانة بغليزان، معهد العلوم القانونية والإدارية، العدد 06، جوان 2016.
17. حاموش محمد محمود، النظام المحاسبي للمؤسسات العامة في لبنان في إطار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مجلة صوت الجامعة، الجامعة الإسلامية في لبنان، العدد العاشر، 2017.
18. حجاج مليكة، الأدوات الرقابية على النفقات العامة في القانون الجزائري، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة الجلفة، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، 2018.
19. حوري عمر، الإصلاح الميزانياتي في الجزائر: الواقع والآفاق، مجلة "الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة خميس مليانة، تاريخ النشر: 01-12-2016.
20. حيرش فايزة، طرشي محمد، الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في ظل عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 20، جوان 2018.
21. خبيطي خضير، مونة يونس، آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد:2016/02.
22. خلاط صلاح ميلود، ميرة عبد الحفيظ فرح، مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقا لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100) "من وجهة نظر مراجعي ديوان المحاسبة في ليبيا"، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والتجارة زليتن، الجامعة الأسمرية الإسلامية، العدد الثالث، 2014.
23. خلواتي صحراوي، مفتاح فاطمة، تسيير الإنفاق العام بين الأساليب الحديثة ومبادئ الشريعة الإسلامية، مجلة المتقال للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، المجلد الأول، العدد 01، جانفي 2015.
24. خماس حسين، تطوير المحاسبة العمومية (الحكومي) لزيادة فعالية رقابة أنشطة الوحدات الحكومية وقياس أدائها في الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المدرسة العليا للتجارة، تاريخ 06-10-2013.
25. خماس حسين، تطوير وملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة عنابة، العدد:05/2011.
26. الداوي الشيخ، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 07/2009-2010.

## قائمة المراجع

27. دواغر عفاف، واقع وآفاق الرقابة البرلمانية على تنفيذ المالية العامة، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، العدد03، جانفي 2016.
28. ركاب أمينة، رقابة المراقب المالي على تنفيذ النفقات العمومية، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، مركز جيل البحث العلمي، العدد 01 مارس 2016.
29. رويبة عبد السميع، التسيير المبني على النتائج ... أسلوب فعال للانتقال من التركيز على الوسائل في موازنة الدولة إلى التركيز على النتائج، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 23، جوان 2018.
30. رويبة عبد السميع، المخطط المحاسبي للدولة pce، إطار محاسبي جديد للمحاسبة العمومية، مجلة البحوث والدراسات، العدد الرابع، يناير 2007.
31. رويبة عبد السميع، المخطط المحاسبي للدولة بداية للإصلاح المحاسبي للتوظيف العمومية، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، العدد17- ديسمبر 2007.
32. سالم ياسين، المراجعة والرقابة على المال العام في المؤسسات الإدارية العمومية كأداة إصلاح وترشيد عمليات الإنفاق الحكومي، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد:04، العدد:07، 31-07-2014.
33. السعيد أحمد يوسف، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية Ipsas في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 2، المجلد8، العدد 1، تاريخ النشر 30-06-2017.
34. السعيد أحمد يوسف، ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة، المجلد 05-العدد02، تاريخ النشر 31-12-2014.
35. سكوتي خالد، دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد العاشر، العدد الثاني، الجزء الثاني، 15-06-2017.
36. سلوم حسن عبد الكريم، المهاني محمد خالد، الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة (دراسة ميدانية للموازنة العراقية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الرابع والستون، 2007.
37. شبايكي مليكة حفيظ، مغني نادية، موازنة البرامج والأداء كمدخل لترشيد النفقات العامة في الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 01، المجلد 02، جوان 2016.
38. ضريفي نادية، حاج جاب الله أمال، إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS، مجلة الدراسات القانونية والسياسية، جامعة عمار ثلجي بالأغواط، الجزائر العدد 07، جانفي 2018.
39. العدوان خالد عيسى، الشرعة محمد كنوش، الأبعاد السياسية للموازنة العامة للدولة، مجلة دراسات، العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 41، العدد 03، 2014، كلية الآداب، جامعة اليرموك، الأردن.
40. عنيزة حسين هادي، أحمد ماهر محمد علي، دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد الثاني والثلاثون، 2014.
41. عوالي بلال، آليات الرقابة المالية القبلية كأداة فعالة في تسيير صرف النفقات العمومية للبلديات (المراقب المالي نموذجا) دراسة حالة المراقبة المالية قطب أولاد يعيش البليدة، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة 02، المجلد 06، العدد 01، 31.12.2015.
42. فلاق علي، طربي مريم، دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد المالي والإداري وتحقيق التنمية الاقتصادية، مجلة الاقتصاد والتنمية، مخبر التنمية المحلية المستدامة، جامعة المدية، العدد 04، جوان 2015.

## قائمة المراجع

43. فياض حمزة محمد رملي، أهمية معايير المحاسبة الحكومية الدولية في تفعيل وتطوير نظام المحاسبة الحكومية، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 73، جوان 2018، متاح على: <https://giem.kantakji.com/article/details/ID/1322/print/yes/> تاريخ الإطلاع: 03-02-2019.
44. قدوري طارق، مساهمة ترشيد الإنفاق الحكومي في تحقيق التنمية الاقتصادية في الجزائر، دراسة تطبيقية للفترة ( 2014-1190 )، مجلة رؤى اقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 11، ديسمبر 2016.
45. القطيش حسين فليح، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 07، العدد 01-2011.
46. كامل رؤى مصطفى، صفاء أحمد محمد، تأثير استعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS) على الموازنة العامة في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 103، المجلد 24، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، سنة 2018.
47. كزيز نسرين، حميدة مختار، ترشيد الإنفاق الحكومي ودوره في علاج عجز الموازنة العامة للدولة دراسة حالة الجزائر 2007-2017، مجلة الإبداع، جامعة البليدة 02، الجزائر، المجلد 08، العدد 01، تاريخ النشر 01-12-2018.
48. لشهب مسعود، دراسة لأثر الفساد المالي والإداري على أداء السياسة المالية في الجزائر خلال الفترة 2002-2015 باستخدام نماذج VAR، مجلة الباحث الاقتصادي، جامعة سكيكدة، العدد الثامن، ديسمبر 2017.
49. لعامرة جمال، تطور فكرة ومفهوم الموازنة العامة للدولة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد الأول، العدد الأول، نوفمبر 2001.
50. مايدة محمد فيصل، سليمان عنتر، احمد الصالح سباع، دور المحاسب العمومي في الرقابة على إنفاق الهيئات الحكومية الجزائرية، قراءة تحليلية لقانون المحاسبة العمومية، مجلة التنمية الاقتصادية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 04، 2017.
51. محاسن علي خليل، دور الموازنات التخطيطية في تقويم الأداء المالي في الوحدات الحكومية: "دراسة تطبيقية على ديوان الضرائب في السودان للفترة 2003-2013"، عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة الأميرة نورة بنت عبد الرحمن - الرياض - المملكة العربية السعودية، المجلد 16، العدد 02.
52. مزيتي فاتح، رقابة المراقب المالي على الإدارة العامة (الواقع، المعوقات والحلول)، مجلة تاريخ العلوم، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد الرابع، العدد الثامن، جوان 2017.
53. منه خالد، حوكمة المالية العامة في الجزائر وتحديات الشفافية، مركز البحوث في الاقتصاد التطبيقي للتنمية، 2016، متاح على: <https://mpr.a.ub.uni-muenchen.de/85741/> تاريخ الإطلاع: 23 ديسمبر 2018.
54. المهاني محمد خالد، سلوم حسن عبد الكريم، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الخامس والستون، 2007.
55. ياسر عوض شعبان عبد الرسول، أثر ترشيد السياسات المالية في مواجهة الفساد المالي والإداري في مصر، مجلة العلوم الاقتصادية والاجتماعية، جامعة المنصورة، المجلد 04، فبراير 2013.

## الملتقيات والدوريات

1. آمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء



## قائمة المراجع

- المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري ( المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.
2. بن عزة محمد، مفهوم الإدارة بالأهداف في صياغة برامج الإنفاق العام ضمن ميزانية الدولة ... ضرورة حتمية ومنطلق لإرساء مبادئ الحوكمة، الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة يومي 30 و31 أكتوبر 2012 بجامعة العقيد آكلي محمد أولحاج بالبويرة، معهد العلوم الاقتصادية، التجارية والتسيير.
3. الجعرات خالد جمال، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية ( ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري ( المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.
4. رويحة عبد السميع، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر خلال الفترة 2003-2008، الملتقى الوطني واقع الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011.
5. العمري علي، خبيزة أنفال حدة، دور الحوكمة في إعداد الميزانية العامة للدولة، ملتقى وطني بعنوان: متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 31-30 أكتوبر 2012.
6. غريب بولرباح، هيدوب ليلي ريمة، دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع الحكومي (IPSAS) في خلق توافق النظم المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية ( ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري ( المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.
7. نقموش عادل، إستراتيجية عصرية الإطار المحاسبي لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية ( ISA-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري ( المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.

### المطبوعات الجامعية والمهنية

1. أوكيل محمد أمين، محاضرات في قانون الميزانية العامة، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية، كلية العلوم السياسية، جامعة بجاية، 2014.
2. أيهم الحميد، محاضرات في مبادئ المالية العامة، كلية الاقتصاد، جامعة حماة، سوريا، السنة الثانية 2017-2018.
3. بوغزالة أحمد عبد الكريم، محاضرات في المالية العامة، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية LMD، كلية علوم اقتصادية والتسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2016-2017.
4. طالبي صلاح الدين، محاضرات في المالية العامة موجهة الى طلبة السنة الثانية علوم تسيير، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي نور البشير، 2016-2017.
5. المديرية الجهوية للميزانية ببشار، مطوية بعنوان مضمون بطاقة الالتزام كيفية مراقبتها وترتيبها، ماي 2012.
6. المهاني محمد خالد، محاضرات في المالية العامة، المعهد الوطني للإدارة العامة، الدورة التحضيرية، 2013.

## قائمة المراجع

المراجع باللغة الإنجليزية

1. Adepej Shakirat , (2017):**Implementing international public sector accounting standards in nigeria: issues and hallenges**, International Journal of Business, Economics and law, 12(01).
2. Alesani et al, (2012): **adoption IPSAS by the World Food Programme:an Application of the contingency model to intergovernmental organizations**, Internatinal Journal Public sector Performance Management 2(01).
3. Bergmann Andreas, Braun Robin, **The Value Added of IPSAS**, PEMPAL Workshop Istanbul, Feburary 25, 2008, Avarilable to: <https://fr.slideserve.com/aaliyah/pempal-workshop-istanbul-feburary-25-2008-the-value-added-of-ipsas>.
4. Christiaens et al, (2014):**The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison**, Internatinal Review of Administrative Sciences, 0(0).
5. Deloitte, **IPSAS in your pocket 2015 Edition**, Avarilable to: <https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2015>.
6. Deloitte, **IPSAS in your pocket 2017 Edition**, Avarilable to, <https://dart.deloitte.com/resource/1/1eb5bd55-b992-11e7-8fcc-7b8e2064fec3>.
7. Deloitte, **IPSAS in your pocket 2018 Edition**, Avarilable to: <https://www.iasplus.com/en/publications/public-sector/ipsas-in-your-pocket-2018>.
8. International of Federation Accounting, **Handbook Of International Public Sector Accounting**, International Public Sector Accounting Standards Board, 2017 Edition Volume 2, Avarilable to: <http://www.audytax.mx/wpcontent/uploads/2017/10/IPSASB-2017-Handbook-Volume-2.pdf>.
9. International of Federation Accounting, **Handbook Of International Public Sector Accounting**, International Public Sector Accounting Standards Board, 2014 Edition Volume 1, Avarilable to: [https://www.4shared.com/office/LDLabFuxce/International\\_Public\\_Sector\\_Ac.html](https://www.4shared.com/office/LDLabFuxce/International_Public_Sector_Ac.html)
10. International of Federation Accounting, **Handbook Of International Public Sector Accounting**, International Public Sector Accounting Standards Board, 2014 Edition Volume :2 , Avarilable to: [https://www.4shared.com/office/ArAWNN9Gba/International\\_Public\\_Sector\\_Ac.html](https://www.4shared.com/office/ArAWNN9Gba/International_Public_Sector_Ac.html).
11. International of Federation Accounting, **Handbook Of International Public Sector Accounting**, International Public Sector Accounting Standards Board, 2016 Edition Volume 1, p: 746, , Avarilable to:

## قائمة المراجع

[http://doppikvergleich.de/\\_Resources/Persistent/ea070644c9239d845a9d2ab0baebd8ee8df82cf8/IPSASB-2016-Handbook-Volume-1.pdf](http://doppikvergleich.de/_Resources/Persistent/ea070644c9239d845a9d2ab0baebd8ee8df82cf8/IPSASB-2016-Handbook-Volume-1.pdf).

12. International Federation of Accountants, **IPSAS adoption by governments**, New York, September 2007, Available to:  
[http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSAS\\_Adoption\\_Governments.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSAS_Adoption_Governments.pdf) ,  
consult to : 21-01-2019.
13. International Public Sector Accounting Standards Board(IPSAPB), Available to:  
<https://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/ipsasb>, consult to: 06-01-219.
14. Meshack Aggreh, Olawumi Dabor (2017): **Adoption of intrnational public sector accounting by government ministries and agencies in Nigeria**, International Journal of Marketing & Financial Management, 5(5).
15. Ravand, H, Baghaei, P. (2016). **Partial least squares structural equation modeling with R**. Practical Assessment, Research & Evaluation, 21(11).
16. Saporta, G , stan, v .(2015). **une comparaison expérimentale entre les approches PLS et LisreL**, CEDRIC, 01.
17. Wong kay, kowng Ken .(2013).**Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) Techniques Using SmartPLS**, Marketing Bulletin,24(1).

✓ المراجع باللغة الفرنسية

1. BISSAAD Ali, Comptabilité publique: **Budgets, Agents et Comptes**, Ecole Nationale des Impôts, 1<sup>ère</sup> édition. Février 2001.
2. Direction Générale de la Comptabilité, Disponible sur : [http://www.mf-dgc.gov.dz/?page=recherche\\_res&id\\_rech=55559](http://www.mf-dgc.gov.dz/?page=recherche_res&id_rech=55559) consulter le :25\_04\_2018.
3. Direction Générale de la Comptabilité, **Quelle est la nouvelle base comptable du pce?** ,Disponible sur: <http://www.mf-dgc.gov.dz/?page=faq> consulter le : 21\_04\_2018.
4. Djoudi Karim, **Un nouveau système de gestion budgétaire opérationnel dès 2014**, Disponible sur : <http://www.mf.gov.dz/article/2/A-la-Une/448/Un-nouveau-syst%C3%A8me-de-gestion-budg%C3%A9taire-op%C3%A9rationnel-d%C3%A8s-2014-.html> consulter le :01\_12\_2018.
5. FADIA KISSI, (2017) :**La réforme de la gestion des dépenses publiques au niveau des collectivités locales en Algérie**, Revue Jurisprudence N°(15).
6. KISSI FADIA, (2012): **Projet de modernisation du système Budgétaire en Algérie**, Revue AL-IJTIHED N° (2) Ins.Droit.

## قائمة المراجع

7. Messaï Mohamed, **Le système budgétaire en Algérie et sa problématique modernisation**, Disponible sur : <https://www.elwatan.com/edition/contributions/le-systeme-budgetaire-en-algerie-et-sa-problematique-modernisation-31-03-2018> , consulter le : 05-11-2018.
8. Ministère de finance, organisation, **mission des services comptables et reformes initiées**, conférence de presse, Algérie, 04 février 2013.
9. OUADAI Moussa, DADDI-DDOUN Nacer, (2011): **Reform budgétaire en algerie: vers une gouvernance axee sur la performance, partie1**, Revue des reformes Economiques et Intégration en Economie Mondiale, ESC n°11/2011.

# قائمة الملاحق

## وضعية تطبيق دول العالم لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي

عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حسب الأساس النقدي قيد التنفيذ وبعد ذلك على أساس الاستحقاق.	أفغنستان، أرمينيا، غامبيا، غانا، مقدونيا، نجيريا
تخطط الحكومة منذ تاريخ 2006 لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية (IPSASs) بالتعاون مع الحكومة الإيطالية، وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي، وبدعم البنك الدولي.	ألبانيا
يوجد مشروع تعاون مع البنك الدولي لإصلاحات المحاسبة العمومية بما يتناسب مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.	الجزائر
عملية تطوير معايير المحاسبة للقطاع العام بما ينسجم مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق.	الأرجنتين، أذربيجان، النرويج
عملية تكيف التشريعات قائمة لغرض اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .	بنغلادش
عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق بالتعاون مع البنك الدولي وصندوق النقد الدولي .	بربادوس
عملية اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام قيد التنفيذ.	كمبوديا، جامايكا، لبنان، البيرو، سلوفاكيا، جزر المالديف، جنوب إفريقيا
تم اعتماد الحكومة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حسب أساس الاستحقاق.	جزر الكايمان، الفلبين، رومانيا، روسيا،
مشروع قائم لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ولا يوجد قرار تشريعي معلن رسميا.	الصين
تم اعتماد معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام حسب الأساس النقدي.	قبرص، تيمور الشرقية، فيجي، نيبال، زامبيا
وتشمل أهداف الدول الأعضاء العامة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. والمكونة من الدول التالية هي: بوتسوانا، كينيا، ليسوتو، مالاوي، موريشيوس ، الموزمبيق، ناميبيا، رواندا، جنوب أفريقيا، سوازيلاند، تنزانيا وأوغندا وزامبيا وزيمبابوي. كما انه تم توفير الدعم المالي من الوكالة السويدية للتنمية الدولية.	جمعية شرق وجنوب إفريقيا للمحاسبين
يوجد مشروع اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأحد الأهداف بالتعاون مع البنك الدولي منذ تاريخ يناير 2005.	السلفادور
قواعد المحاسبة الفرنسية المعمول بها من طرف الحكومة تعتمد على أساس الاستحقاق، و تعتبر متطورة وتستند على التقارير المالية الدولية المعايير (IFRSs) والمعايير المحاسبية الدولية (IPSASs).	فرنسا

المجر، لاتفيا، ليتوانيا	مشروع تعاون مع الاتحاد الأوروبي للمحاسبة والإصلاحات الأخرى يتضمن تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
الهند	تعمل الحكومة بالتعاون مع البنك الدولي وصندوق النقد الدولي على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
اندونيسيا، اسبانيا	طورت معايير المحاسبة الحكومية الخاصة بها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام منذ عام 2009.
كازاخستان	طلبت وزارة المالية في جمهورية كازاخستان المساعدة الفنية لاستكشاف إمكانية إدخال المعايير الدولية للمحاسبة للقطاع العام.
لاوس، الفيتنام	تعمل الحكومة بالتعاون مع البنك الدولي على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
ماليزيا	أفادت تقارير بأن الحكومة الفيدرالية الماليزية قد اعتمدت IPSAS حسب الأساس النقدي، وأن بياناتها المالية للسنة المنتهية بتاريخ 31 ديسمبر 2005 تم إعدادها وفقا لأسلوب النقدي الصفحة 3 من 4 IPSAS، وقد تمت مراجعتها من قبل المؤسسة العليا لمراجعة الحسابات في ماليزيا.
منغوليا	الحكومة في طور اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حسب أساس الاستحقاق منذ عام 2003 بالتعاون مع البنك الدولي وبنك التنمية الآسيوي.
المغرب	يشمل إصلاح مؤسسي بما يتطابق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
هولندا	تقوم الحكومة بتجربة اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وفق أساس الاستحقاق مع إجراء التعديلات الضرورية
باكستان	تم اعتماد معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام حسب الأساس النقدي، بالتعاون مع البنك الدولي.
سري لانكا	اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام حسب الأساس النقدي وتخطط تدريجياً لاعتماد معايير IPSAS أخرى بدعم بنك التنمية الآسيوي.
أستراليا، كندا، نيوزيلندا، بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية	هذه الحكومات تطبق معايير المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل وهي المعايير التي تتسق على نطاق واسع مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS.

Source: International Federation of Accountants, IPSAS adoption by governments, New York, September 2007 , p:(1-4).

جامعة أدرار

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

يشرف الباحث تخصص مالية ومحاسبة، بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة أدرار أن يضع بين أيديكم هذا الاستبيان، بهدف الحصول على آرائكم فيما يتضمنه من محاور لاستيفاء المعلومات المتعلقة بالجانب الميداني لبحث التخرج لنيل درجة الدكتوراه (ل- م- د)، والذي يحمل عنوان:

متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لإصلاح نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: "دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين".

ومما لا شك فيه أن توشي الدقة في اختيار الإجابة المناسبة سيكون له أثر كبير في إنجاز ونجاح هذه الدراسة والوصول إلى نتائج واقعية ومفيدة، وهذا ما يصبو له الباحث.

ضع العلامة (x) في المكان المناسب:

**1. المحور الأول: بيانات عامة**

- المستوى العلمي:  مستوى ثانوي  التكوين المهني  مستوى جامعي  دراسات عليا
- الوظيفة:  أستاذ جامعي  مراقب مالي  محاسب عمومي  أمر بالصرف
- الخبرة:  أقل من 3 سنوات  من 3 إلى 5 سنوات  من 6 إلى 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات

**2. المحور الثاني: متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام**

رقم العبارة	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
01	تلزم السلطة التشريعية الحكومة بتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام					
02	ترسم اللجنة المالية التابعة للسلطة التشريعية الخطة اللازمة لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام					
03	تنشئ السلطة التشريعية هيئة رقابية ترفع تقرير لها، تتولى الرقابة على عمل الحكومة فيما يخص الإجراءات التي يجب اتخاذها بخصوص المرحلة الانتقالية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام					
04	تحديث المنظومة القانونية لنظام المحاسبة العمومية و نظام الموازنة العامة للدولة بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام					
05	يتطلب اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تطوير الموازنة التقليدية					
06	تطبيق مبدأ المحاسبة على أساس الاستحقاق في تسجيل المعاملات المالية من حيث الإيرادات والنفقات					
07	تصميم نظام معلوماتي محاسبي إلكتروني يضم جميع الحسابات العامة للمنشآت الحكومية وتصميم مدخلاته ومخرجاته بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام					
09	يتطلب حصر جميع كافة الأصول والموجودات بالمنشآت					



					الحكومية، وديونها من خلال الجرد الفعلي لها
					يعمل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على تطبيق محاسبة التكاليف
					يتطلب اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام استخدام نظام محاسبة المسؤولية
					تأهيل وتدريب الموظفين المكلفين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
					تطبيق جزئي مرحلي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قبل تعميمها، ثم تقييمه من طرف خبراء والأخذ بنصائحهم وانتقاداتهم

### 3. المحور الثالث: إصلاح نظام المحاسبة العمومية بالجزائر

رقم العبارة	العبرة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
<b>الإصلاح الميزاني بالجزائر</b>						
01	تسعى وزارة المالية نحو عملية إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية عن طريق الإصلاح الميزاني كخطوة أولية.					
02	يسمح تعديل القانون العضوي لقوانين المالية بالجزائر بتكثيف الإطار التشريعي مع متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية					
03	تبني نظام موازني متعدد السنوات ووفق البرامج المتمحورة على النتائج					
04	تعتبر إعادة هيكلة بنية النفقات العمومية وإجراءات تنفيذها ضمن متطلبات الإصلاح الميزاني الجزائري.					
05	يضمن إجراء وضع نظام للإعلام الآلي التنسيق بين الإطار المحاسبي والموازي.					
06	تعمل وزارة المالية على وضع نظام للإعلام الآلي نظاما معلوماتيا فعالا وملائما					
07	يسعى إصلاح الميزانية العامة لإدخال النواحي العلمية والعملية في كل أساليب وأنماط مراحل الميزانية العامة وصياغة وثائق الميزانية بكل شفافية ووضوح.					
<b>الإطار المحاسبي الحديث في الجزائر</b>						
08	تطوير مقومات النظام المحاسبي العمومي الجزائري بما يتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام					
09	يتم تصور وضع الأسس التنظيمية والتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة على أساس الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة.					
10	تكثيف التشريعات والقوانين المعمول بها في البيئة الجزائرية مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.					
11	تجميع كل الحسابات التابعة للدولة في إطار مخطط محاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.					
12	إعداد دليل التقنيات المحاسبية للدولة مع تحديد القوائم المالية لمخرجات النظام المحاسبي العمومية.					
13	تسمح صيغ تطبيق للإعلام الآلي بالانتقال من مدونة حسابات					

					الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد وتساهم في استخراج وإعداد القوائم المالية.
					تدرج جميع المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق المثبتة التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للضرائب.
					تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية.
					تكوين مختلف أعوان المحاسبة العمومية حول المخطط المحاسبي الجديد للدولة.

**المحور الرابع: ترشيد النفقات العمومية**

رقم العبارة	العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
<b>الإبلاغ المالي الحكومي</b>						
01	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تميز المعلومات التي تعرضها القوائم والتقارير المالية بالخصائص النوعية.					
02	يعمل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من جعل المعلومات التي تعرضها القوائم والتقارير المالية تسمح بالتفريق بين النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية					
03	يسمح تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بإفصاح القوائم والتقارير المالية بشكل كامل عن جميع أنواع الموارد المالية الحكومية المتاحة "الإيرادات الكلية وإجمالي الأصول".					
04	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في التمكن من معرفة القدرة النقدية للدولة أي مدى قدرة الحكومة من الإيفاء بالتزاماتها المالية					
05	إعادة كسب الثقة في الحصول على المعلومات المالية و المحاسبية الحكومية من طرف المستفيدين منها مما يساهم في عدم التطور المحاسبي					
06	توفر لجميع مستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية الحكومية كافة البيانات والمعلومات التي تفي باحتياجاتهم وفي الوقت المناسب.					
07	توفر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قوائم وتقارير مالية تمكن من معرفة الوضع المالي والاقتصادي للدولة					
<b>تدقيق الأداء الحكومي</b>						
08	يوفر استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مؤشرات مالية تظهر نتائجها في القوائم المالية لأغراض تدقيق الأداء					
09	يساهم اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إمكانية تطبيق نظام المحاسبة المسؤولة القائم على أسس وأساليب علمية تساعد في تقويم أداء الوحدات الحكومية					
10	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطبيق نظام محاسبة التكاليف مما يسمح بتحديد الانحرافات بقياس التكاليف الخاصة بالخدمات والبرامج والأنشطة الحكومية ومقارنتها مع ما كان مخصص لها.					
11	يؤدي استعمال معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في					

					توفير معلومات ملائمة لإيجاد مؤشرات معيارية تبين مدى كفاءة الأداء الحكومي	
					توفير معلومات تفيد في معرفة مدى فعالية الأداء الحكومي	12
					توفير معلومات تسمح بالمقارنات السليمة بين موازنات السنوات السابقة للوحدة الحكومية وبينها وبين الوحدات الحكومية الأخرى	13
					تقديم معلومات تفيد في عملية التقدير والتنبأ لتكاليف البرامج والأنشطة التي يكون لوحدات القطاع الحكومي سلطة تنفيذها.	14
					رصد المظاهر الإيجابية في الأداء والسعي إلى تعميمها وترسيخ السبل التي ساهمت في إيجادها	15
					توفر قوائم وتقارير مالية تساعد في استخدام أدوات وأساليب التحليل المالي الحكومي	16
<b>شفافية المالية العامة</b>						
					يمكن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام جميع مستخدمي البيانات المالية الحكومية من الإطلاع على القوائم والتقارير المالية وتوفير معلومات عن مركز الحكومة المالي والأداء المالي الحكومي	17
					توضح معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كل التنبؤات والسياسات والأهداف والتوقعات والتطورات الخاصة بالمالية العامة بكل وضوح	18
					تفصح عن المخاطر المتعلقة بالمالية العامة وتحليلها وإدارتها، وضمان فعالية التنسيق في صنع القرارات بشأن المالية العامة على مستوى القطاع العام	19
					سينجم عن عصرنه النظام المحاسبي وضوح الأدوار والمسؤوليات وعلائية عمليات الموازنة وإتاحة المعلومات للإطلاع العام	20
					تزيد عصرنه الأنظمة المحاسبية والموازناتية من درجة وضوح النصوص التشريعية المنظمة لها ويزيح عنها كل الضبابية والالتباس	21
<b>المساءلة المالية</b>						
					يسعى إصلاح نظام المحاسبة العمومية إلى تقديم معلومات مالية دقيقة للمساءلة المالية	22
					يؤدي تطوير نظام المحاسبة العمومية إلى محاسبة المسؤولين عن كفاءات استخدام وتخصيص الموارد المالية المتاحة وكذلك المقصرين في تحقيق النتائج المستهدفة أو أية انحرافات موجودة.	23
					خضوع الموظفين باختلاف مستوياتهم الإدارية للمساءلة في حالة حدوث خلل في الأداء الحكومي وتحميلهم كل المسؤولية في القيام بواجباتهم المنوطة	24
					يعمل إعتناء معايير المحاسبة العمومية الدولية على الحفاظ على جميع المستندات والوثائق المحاسبية من العبث أو الضياع	25
					توفير معلومات للسلطة التشريعية وللمجتمع المدني والرأي العام لمساءلة الحكومة حول السياسات والقرارات	26

					المالية والاقتصادية .
<b>فعالية الرقابة المالية</b>					
					<b>27</b> تطوير النظام المحاسبي العمومي لا يكون إلا بوجود نظام رقابي فعال وذو جودة عالية له من الإمكانيات والصلاحيات ما يمكنه من ممارسة جميع مهامه وبأعلى فعالية وكفاءة.
					<b>28</b> يعمل الإصلاح المحاسبي توفير معلومات عن مدى سلامة العمليات المالية الحكومية ومدى شرعيتها ومطابقتها للقوانين والأنظمة والتعليمات المنصوص عليها.
					<b>29</b> تقديم معلومات مفيدة للتقويم و تصحيح الأخطاء وتقديم الإرشادات وتفايدها في المستقبل من طرف المسيرين وأعوان المحاسبة العمومية.
					<b>30</b> يقف تطوير المحاسبة العمومية على التجاوزات التي تمت على المخصصات .
					<b>31</b> توفير معلومات دقيقة لأغراض الرقابة المالية بكل أنواعها
<b>كفاءة تخصيص واستخدام المال العام</b>					
					<b>32</b> تساعد عصرنه الأنظمة الميزانية والمحاسبية على تحقيق الكفاءة في تخصيص واستخدام المال العام
					<b>33</b> تمكن عصرنه الأنظمة الميزانية والمحاسبية من استخدام الأساليب العلمية في تقدير حجم الإنفاق العام
					<b>34</b> تحديد الأسلوب المنهجي والفني لتوزيع واستخدام الموارد المالية والبشرية المتاحة أو المتوقعة استخداما اقتصاديا
					<b>35</b> التمكين من ربط الموازنة العامة بالتخطيط الاقتصادي واتخاذ القرارات المناسبة وتحديد الأهداف الواجب تحقيقها من طرف الحكومة
					<b>36</b> يهدف تحديث المحاسبة العمومي على تحديد وتحليل البدائل الرئيسية على أساس علمي واختيار أفضل هذه البدائل المتاحة.
<b>عدالة توزيع الإنفاق العام وتكاليف الخدمات العامة</b>					
					<b>37</b> يعمل تحديث الأنظمة الميزانية والمحاسبية على تحقيق العدالة الاجتماعية في توزيع الدخل القومي .
					<b>38</b> يوفر اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام معلومات ملائمة لاحتساب وقياس التكاليف اللازمة لتقديم الخدمة العمومية الفعلية المقدمة
					<b>39</b> يسمح الإصلاح المحاسبي بمعرفة مدى عدالة توزيع المنافع والخدمات والحقوق والمكتسبات بين أفراد المجتمع الناتجة عن الإنفاق العام
					<b>40</b> تعمل عصرنه المحاسبة العمومية على تحديد نصيب كل فرد من المجتمع من التكاليف الحقيقية للخدمات العامة المقدمة
					<b>41</b> تساعد في إعداد تقديرات الموازنة الخاصة بالخدمات العامة بشكل دقيق

محاربة الفساد المالي والإداري						
					42	للفساد المالي والإداري آثار سلبية على الأداء المالي بالجزائر وتعد محاربتة كخطوة نحو الحفاظ على المال العام و ترشيد الإنفاق العام
					43	يرفع إصلاح الأنظمة الميزانية والمحاسبية من مستوى الشفافية والمساءلة المالية في صنع القرارات وتوفير المعلومات للجميع بشكل عادل يساهم في محاربة الفساد المالي والإداري
					44	يوفر إصلاح الأنظمة الميزانية والمحاسبية للسلطة القضائية كل المعلومات الملائمة التي يمكن من خلالها تحديد أوجه الإسراف والضياع وهدر المال العام .
					45	إن عصرنة النظام المحاسبي سينجم عنه وضع قواعد وتعليمات علمية و واضحة ودقيقة و تقليص مجال التقدير في اتخاذ القرارات لتسيير الموارد العمومية وإزالة كل الثغرات التشريعية التي ينفذ منها أصحاب الفساد .
					46	يعطي معلومات مفيدة للصحافة والإعلام والرأي العام والسلطات بأنواعها مما يشجعها في الكشف عن الفساد وتعقبة والكشف عن مرتكبيه
<b>محاسبة الذمة المالية</b>						
					47	يسمح الإصلاح المحاسبي بتسجيل الاستحقاقات والالتزامات الخاصة بالدولة
					48	يمكن من معرفة القيمة الفعلية للأصول
					49	يسمح اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بتطبيق الإهلاك على الأصول الخاصة بالدولة
					50	يساعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام القيام بعملية الجرد لمخزون وأصول الوحدات الإدارية الحكومية
					51	تقوم عصرنة نظام المحاسبة العمومية على تسجيل الأصول الثابتة للدولة عند الحيازة والاستخدام

```
> ABB <- read.csv("D:/ABB.csv", sep=";")
> View(ABB)
> attach(ABB)
> library(plspm)
> requirements_adoption_IPSAS=c(0,0,0)
> Reform_public_accounting_system=c(1,0,0)
> Rationalization_public_expenditure=c(1,1,0)
> requirements_adoption_IPSAS=c(0,0,0)
> Reform_public_accounting_system=c(1,0,0)
> Rationalization_public_expenditure=c(1,1,0)
> ABB_path = rbind(requirements_adoption_IPSAS,
Reform_public_accounting_system, Rationalization_public_expenditure)
> ABB_path = rbind(requirements_adoption_IPSAS,
Reform_public_accounting_system, Rationalization_public_expenditure)
> colnames(ABB_path) = rownames(ABB_path)
> innerplot(ABB_path)
> ABB_blocks= list(1:12, 13:28, 29:79)
> ABB_modes = c("A", "A", "A")
> ABB_pls = plspm(ABB, ABB_path, ABB_blocks, modes = ABB_modes)
> ABB_pls
Partial Least Squares Path Modeling (PLS-PM)
```

	NAME	DESCRIPTION
1	\$outer_model	outer model
2	\$inner_model	inner model
3	\$path_coefs	path coefficients matrix
4	\$scores	latent variable scores
5	\$crossloadings	cross-loadings
6	\$inner_summary	summary inner model
7	\$effects	total effects
8	\$unidim	unidimensionality
9	\$gof	goodness-of-fit
10	\$boot	bootstrap results
11	\$data	data matrix

You can also use the function 'summary'

```
> summary(ABB_pls)
PARTIAL LEAST SQUARES PATH MODELING (PLS-PM)
```

```
-----
MODEL SPECIFICATION
1  Number of Cases      64
2  Latent Variables     3
3  Manifest Variables   79
4  Scale of Data        Standardized Data
5  Non-Metric PLS       FALSE
6  Weighting Scheme     centroid
7  Tolerance Crit      1e-06
8  Max Num Iters       100
9  Convergence Iters    7
10 Bootstrapping        FALSE
11 Bootstrap samples    NULL
```

```
-----
BLOCKS DEFINITION
```

	Block	Type	Size	Mode
1	requirements_adoption_IPSAS	Exogenous	12	A
2	Reform_public_accounting_system	Endogenous	16	A
3	Rationalization_public_expenditure	Endogenous	51	A

```
-----
BLOCKS UNIDIMENSIONALITY
```

	Mode	MVS	C.alpha	DG.rho	eig.1st	eig.2nd
requirements_adoption_IPSAS	A	12	0.674	0.767	2.74	2.03
Reform_public_accounting_system	A	16	0.794	0.838	4.35	1.75
Rationalization_public_expenditure	A	51	0.960	0.963	17.53	3.66

## OUTER MODEL

	weight	loading	communality	redundancy
requirements_adoption_IPSAS				
1 x01	0.0452	0.3355	0.11255	0.000000
1 x02	0.1760	0.4775	0.22804	0.000000
1 x03	0.2340	0.5253	0.27598	0.000000
1 x04	0.1186	0.2828	0.07997	0.000000
1 x05	0.0869	0.2598	0.06747	0.000000
1 x06	0.2841	0.6143	0.37736	0.000000
1 x07	0.0104	0.3213	0.10321	0.000000
1 x08	0.2527	0.5525	0.30528	0.000000
1 x09	0.1524	0.3560	0.12675	0.000000
1 x10	0.1877	0.4558	0.20771	0.000000
1 x11	0.1505	0.5768	0.33267	0.000000
1 x12	0.2809	0.6325	0.40001	0.000000
Reform_public_accounting_system				
2 y01	0.1243	0.6588	0.43403	0.183520
2 y02	0.1294	0.5735	0.32893	0.139083
2 y03	0.0313	0.0467	0.00218	0.000924
2 y04	0.0681	0.3509	0.12316	0.052078
2 y05	0.0551	0.4596	0.21120	0.089301
2 y06	0.1799	0.6305	0.39747	0.168064
2 y07	0.1845	0.6237	0.38902	0.164490
2 y08	0.1130	0.3382	0.11435	0.048352
2 y09	0.1528	0.5173	0.26761	0.113153
2 y10	0.1367	0.4915	0.24152	0.102124
2 y11	0.1379	0.6357	0.40413	0.170878
2 y12	0.1061	0.6407	0.41050	0.173574
2 y13	0.1332	0.6417	0.41176	0.174105
2 y14	0.1463	0.4813	0.23163	0.097942
2 y15	0.0983	0.4316	0.18632	0.078783
2 y16	0.0904	0.2906	0.08446	0.035713
Rationalization_public_expenditure				
3 z01	0.0291	0.5098	0.25991	0.104237
3 z02	0.0362	0.5547	0.30765	0.123386
3 z03	0.0229	0.4077	0.16620	0.066654
3 z04	0.0327	0.5497	0.30215	0.121178
3 z05	0.0203	0.5166	0.26691	0.107044
3 z06	0.0339	0.7028	0.49394	0.198097
3 z07	0.0256	0.4861	0.23633	0.094780
3 z08	0.0303	0.5953	0.35443	0.142146
3 z09	0.0385	0.5877	0.34536	0.138510
3 z10	0.0371	0.6601	0.43573	0.174750
3 z11	0.0443	0.6460	0.41737	0.167390
3 z12	0.0446	0.7113	0.50598	0.202928
3 z13	0.0352	0.7119	0.50681	0.203260
3 z14	0.0300	0.6392	0.40863	0.163885
3 z15	0.0332	0.6796	0.46183	0.185221
3 z16	0.0395	0.7465	0.55725	0.223491
3 z17	0.0255	0.5817	0.33842	0.135727
3 z18	0.0278	0.5858	0.34319	0.137639
3 z19	0.0293	0.5338	0.28496	0.114286
3 z20	0.0361	0.5105	0.26065	0.104537
3 z21	0.0353	0.4818	0.23209	0.093081
3 z22	0.0316	0.6446	0.41545	0.166617
3 z23	0.0509	0.6269	0.39297	0.157602
3 z24	0.0507	0.6303	0.39725	0.159320
3 z25	0.0330	0.5785	0.33464	0.134208
3 z26	0.0302	0.5781	0.33416	0.134017
3 z27	0.0282	0.4481	0.20080	0.080534
3 z28	0.0221	0.3547	0.12583	0.050465
3 z29	0.0244	0.5117	0.26183	0.105007
3 z30	0.0269	0.5844	0.34149	0.136957
3 z31	0.0190	0.5367	0.28809	0.115540
3 z32	0.0388	0.6170	0.38063	0.152654
3 z33	0.0293	0.5231	0.27364	0.109746
3 z34	0.0285	0.5964	0.35573	0.142669
3 z35	0.0412	0.5562	0.30941	0.124089
3 z36	0.0484	0.6571	0.43179	0.173173
3 z37	0.0440	0.7669	0.58814	0.235877
3 z38	0.0531	0.6607	0.43654	0.175079
3 z39	0.0417	0.7622	0.58088	0.232966
3 z40	0.0409	0.8020	0.64320	0.257961
3 z41	0.0296	0.6061	0.36741	0.147352
3 z42	0.0257	0.3416	0.11671	0.046808

3 z43	0.0199	0.4407	0.19426	0.077907
3 z44	0.0341	0.6513	0.42419	0.170123
3 z45	0.0285	0.5689	0.32365	0.129803
3 z46	0.0215	0.4724	0.22320	0.089516
3 z47	0.0272	0.3883	0.15074	0.060456
3 z48	0.0254	0.4759	0.22650	0.090840
3 z49	0.0371	0.6394	0.40884	0.163970
3 z50	0.0307	0.4132	0.17071	0.068466
3 z51	0.0360	0.5522	0.30489	0.122279

-----  
CROSSLOADINGS

requirements\_adoption\_IPSAS

1 x01	0.3355
1 x02	0.4775
1 x03	0.5253
1 x04	0.2828
1 x05	0.2598
1 x06	0.6143
1 x07	0.3213
1 x08	0.5525
1 x09	0.3560
1 x10	0.4558
1 x11	0.5768
1 x12	0.6325

Reform\_public\_accounting\_system

2 y01	0.3783
2 y02	0.3039
2 y03	0.0553
2 y04	0.0534
2 y05	0.0641
2 y06	0.4985
2 y07	0.4725
2 y08	0.3309
2 y09	0.4005
2 y10	0.3926
2 y11	0.3645
2 y12	0.2872
2 y13	0.3653
2 y14	0.3866
2 y15	0.2146
2 y16	0.2077

Rationalization\_public\_expenditure

3 z01	0.2933
3 z02	0.3276
3 z03	0.2406
3 z04	0.2694
3 z05	0.2601
3 z06	0.2967
3 z07	0.1728
3 z08	0.2666
3 z09	0.3584
3 z10	0.3506
3 z11	0.3733
3 z12	0.3648
3 z13	0.3333
3 z14	0.3062
3 z15	0.2911
3 z16	0.3426
3 z17	0.2455
3 z18	0.2587
3 z19	0.3447
3 z20	0.3154
3 z21	0.3643
3 z22	0.3203
3 z23	0.4674
3 z24	0.4692
3 z25	0.2553
3 z26	0.2594
3 z27	0.1955
3 z28	0.1153
3 z29	0.2265
3 z30	0.2940
3 z31	0.1682



3 z32	0.3020
3 z33	0.1853
3 z34	0.1764
3 z35	0.3563
3 z36	0.4275
3 z37	0.4775
3 z38	0.5258
3 z39	0.4499
3 z40	0.4352
3 z41	0.2736
3 z42	0.1748
3 z43	0.1208
3 z44	0.2290
3 z45	0.2248
3 z46	0.1636
3 z47	0.2808
3 z48	0.1785
3 z49	0.3972
3 z50	0.3167
3 z51	0.3857
	Reform_public_accounting_system
requirements_adoption_IPSAS	
1 x01	0.10624
1 x02	0.36166
1 x03	0.32443
1 x04	0.16537
1 x05	0.10070
1 x06	0.52302
1 x07	0.00707
1 x08	0.33740
1 x09	0.17790
1 x10	0.28850
1 x11	0.24016
1 x12	0.44926
Reform_public_accounting_system	
2 y01	0.65881
2 y02	0.57353
2 y03	0.04674
2 y04	0.35095
2 y05	0.45956
2 y06	0.63045
2 y07	0.62371
2 y08	0.33816
2 y09	0.51731
2 y10	0.49145
2 y11	0.63571
2 y12	0.64071
2 y13	0.64169
2 y14	0.48128
2 y15	0.43165
2 y16	0.29062
Rationalization_public_expenditure	
3 z01	0.26729
3 z02	0.36993
3 z03	0.20042
3 z04	0.36181
3 z05	0.13156
3 z06	0.35782
3 z07	0.32050
3 z08	0.31829
3 z09	0.38360
3 z10	0.36431
3 z11	0.48213
3 z12	0.49556
3 z13	0.34656
3 z14	0.27310
3 z15	0.35022
3 z16	0.41976
3 z17	0.24562
3 z18	0.27779
3 z19	0.21985
3 z20	0.38135
3 z21	0.31629
3 z22	0.29025
3 z23	0.51366

3 z24	0.50889
3 z25	0.38118
3 z26	0.32367
3 z27	0.34853
3 z28	0.31184
3 z29	0.24334
3 z30	0.22422
3 z31	0.19878
3 z32	0.44711
3 z33	0.38002
3 z34	0.37376
3 z35	0.43918
3 z36	0.50561
3 z37	0.37213
3 z38	0.49793
3 z39	0.35515
3 z40	0.35344
3 z41	0.29746
3 z42	0.32022
3 z43	0.26356
3 z44	0.42786
3 z45	0.32440
3 z46	0.25146
3 z47	0.24381
3 z48	0.31140
3 z49	0.31873
3 z50	0.27550
3 z51	0.30832
Rationalization_public_expenditure	
requirements_adoption_IPSAS	
1 x01	0.0237
1 x02	0.1438
1 x03	0.3477
1 x04	0.1752
1 x05	0.1488
1 x06	0.2928
1 x07	0.0228
1 x08	0.3884
1 x09	0.2597
1 x10	0.2506
1 x11	0.1921
1 x12	0.3575
Reform_public_accounting_system	
2 y01	0.2467
2 y02	0.3464
2 y03	0.1019
2 y04	0.2889
2 y05	0.2129
2 y06	0.4057
2 y07	0.4551
2 y08	0.2371
2 y09	0.3674
2 y10	0.2946
2 y11	0.3288
2 y12	0.2461
2 y13	0.3045
2 y14	0.3487
2 y15	0.2796
2 y16	0.2469
Rationalization_public_expenditure	
3 z01	0.5098
3 z02	0.5547
3 z03	0.4077
3 z04	0.5497
3 z05	0.5166
3 z06	0.7028
3 z07	0.4861
3 z08	0.5953
3 z09	0.5877
3 z10	0.6601
3 z11	0.6460
3 z12	0.7113
3 z13	0.7119
3 z14	0.6392
3 z15	0.6796

3 z16	0.7465
3 z17	0.5817
3 z18	0.5858
3 z19	0.5338
3 z20	0.5105
3 z21	0.4818
3 z22	0.6446
3 z23	0.6269
3 z24	0.6303
3 z25	0.5785
3 z26	0.5781
3 z27	0.4481
3 z28	0.3547
3 z29	0.5117
3 z30	0.5844
3 z31	0.5367
3 z32	0.6170
3 z33	0.5231
3 z34	0.5964
3 z35	0.5562
3 z36	0.6571
3 z37	0.7669
3 z38	0.6607
3 z39	0.7622
3 z40	0.8020
3 z41	0.6061
3 z42	0.3416
3 z43	0.4407
3 z44	0.6513
3 z45	0.5689
3 z46	0.4724
3 z47	0.3883
3 z48	0.4759
3 z49	0.6394
3 z50	0.4132
3 z51	0.5522

-----  
INNER MODEL

	Estimate	Std. Error	t value	Pr(> t )
\$Reform_public_accounting_system				
Intercept	-3.96e-17	0.0965	-4.10e-16	1.00e+00
requirements_adoption_IPSAS	6.50e-01	0.0965	6.74e+00	6.06e-09

\$Rationalization\_public\_expenditure

	Estimate	Std. Error	t value	Pr(> t )
Intercept	-6.81e-17	0.0991	-6.87e-16	1.00000
requirements_adoption_IPSAS	2.54e-01	0.1304	1.95e+00	0.05573
Reform_public_accounting_system	4.38e-01	0.1304	3.36e+00	0.00137

-----  
CORRELATIONS BETWEEN LVs

	requirements_adoption_IPSAS	
requirements_adoption_IPSAS		1.000
Reform_public_accounting_system		0.650
Rationalization_public_expenditure		0.539
	Reform_public_accounting_system	
requirements_adoption_IPSAS		0.650
Reform_public_accounting_system		1.000
Rationalization_public_expenditure		0.603
	Rationalization_public_expenditure	
requirements_adoption_IPSAS		0.539
Reform_public_accounting_system		0.603
Rationalization_public_expenditure		1.000

-----  
SUMMARY INNER MODEL

	Type	R2	Block_Community
requirements_adoption_IPSAS	Exogenous	0.000	0.218
Reform_public_accounting_system	Endogenous	0.423	0.265
Rationalization_public_expenditure	Endogenous	0.401	0.343
	Mean_Redundancy		AVE
requirements_adoption_IPSAS		0.000	0.218
Reform_public_accounting_system		0.112	0.265
Rationalization_public_expenditure		0.138	0.343

-----  
 GOODNESS-OF-FIT  
 [1] 0.3563  
 -----

## TOTAL EFFECTS

		relationships	direct
1	requirements_adoption_IPSAS ->	Reform_public_accounting_system	0.650
2	requirements_adoption_IPSAS ->	Rationalization_public_expenditure	0.254
3	Reform_public_accounting_system ->	Rationalization_public_expenditure	0.438
	indirect	total	
1	0.000	0.650	
2	0.285	0.539	
3	0.000	0.438	

```

ABB <- read.csv("D:/ABB.csv", sep=";")
> View(ABB)
> attach(ABB)
> library(plspm)
> requirements_adoption_IPSAS=c(0,0,0)
> Reform_public_accounting_system=c(1,0,0)
> Rationalization_public_expenditure=c(1,1,0)
> ABB_path = rbind(requirements_adoption_IPSAS,
Reform_public_accounting_system, Rationalization_public_expenditure)
> colnames(ABB_path) = rownames(ABB_path)
> innerplot(ABB_path)
> ABB_blocks= list(1:3, 4:7, 8:15)
> ABB_modes = c("A", "A", "A")
> ABB_pls = plspm(ABB, ABB_path, ABB_blocks, modes = ABB_modes)
> summary(ABB_pls)
PARTIAL LEAST SQUARES PATH MODELING (PLS-PM)

```

## MODEL SPECIFICATION

1	Number of Cases	64
2	Latent Variables	3
3	Manifest Variables	15
4	Scale of Data	Standardized Data
5	Non-Metric PLS	FALSE
6	Weighting Scheme	centroid
7	Tolerance Crit	1e-06
8	Max Num Iters	100
9	Convergence Iters	5
10	Bootstrapping	FALSE
11	Bootstrap samples	NULL

## BLOCKS DEFINITION

	Block	Type	Size	Mode
1	requirements_adoption_IPSAS	Exogenous	3	A
2	Reform_public_accounting_system	Endogenous	4	A
3	Rationalization_public_expenditure	Endogenous	8	A

## BLOCKS UNIDIMENSIONALITY

	Mode	MVs	C.alpha	DG.rho	eig.1st
eig.2nd					
requirements_adoption_IPSAS	A	3	0.501	0.750	1.51
0.885					
Reform_public_accounting_system	A	4	0.751	0.844	2.31
0.813					
Rationalization_public_expenditure	A	8	0.925	0.939	5.25
0.992					

## OUTER MODEL

	weight	loading	communality
redundancy			
requirements_adoption_IPSAS			
1 x06	0.4591	0.644	0.415
0.000			
1 x08	0.4768	0.706	0.498
0.000			
1 x12	0.4763	0.772	0.596
0.000			
Reform_public_accounting_system			
2 y02	0.3199	0.641	0.411
0.092			
2 y11	0.3204	0.773	0.598
0.134			
2 y12	0.3068	0.800	0.640
0.143			
2 y13	0.3726	0.809	0.655
0.146			
Rationalization_public_expenditure			
3 z06	0.1713	0.811	0.658
0.135			
3 z13	0.1408	0.780	0.608
0.125			
3 z14	0.0978	0.769	0.592
0.122			
3 z15	0.1362	0.745	0.555
0.114			
3 z16	0.1422	0.815	0.664
0.137			
3 z37	0.1744	0.868	0.753
0.155			
3 z39	0.1736	0.792	0.628
0.129			
3 z40	0.1927	0.882	0.778
0.160			

-----  
CROSSLOADINGS

	requirements_adoption_IPSAS	Reform_public_accounting_system
requirements_adoption_IPSAS		
1 x06	0.644	
1 x08	0.706	
1 x12	0.772	
Reform_public_accounting_system		
2 y02	0.286	
2 y11	0.310	
2 y12	0.401	
2 y13	0.427	
Rationalization_public_expenditure		
3 z06	0.357	
3 z13	0.274	
3 z14	0.218	
3 z15	0.298	
3 z16	0.288	
3 z37	0.428	
3 z39	0.422	
3 z40	0.459	
requirements_adoption_IPSAS		
1 x06		0.359
1 x08		0.341
1 x12		0.306
Reform_public_accounting_system		
2 y02		0.641
2 y11		0.773
2 y12		0.800
2 y13		0.809
Rationalization_public_expenditure		

3 z06	0.300
3 z13	0.266
3 z14	0.157
3 z15	0.224
3 z16	0.257
3 z37	0.241
3 z39	0.244
3 z40	0.280
Rationalization_public_expenditure	
requirements_adoption_IPSAS	
1 x06	0.271
1 x08	0.313
1 x12	0.347
Reform_public_accounting_system	
2 y02	0.286
2 y11	0.262
2 y12	0.147
2 y13	0.239
Rationalization_public_expenditure	
3 z06	0.811
3 z13	0.780
3 z14	0.769
3 z15	0.745
3 z16	0.815
3 z37	0.868
3 z39	0.792
3 z40	0.882

-----  
INNER MODEL

\$Reform_public_accounting_system				
	Estimate	Std. Error	t value	Pr(> t )
Intercept	8.18e-17	0.112	7.31e-16	1.00e+00
requirements_adoption_IPSAS	4.73e-01	0.112	4.23e+00	7.95e-05

\$Rationalization_public_expenditure				
	Estimate	Std. Error	t value	Pr(> t )
Intercept	1.36e-17	0.114	1.19e-16	1.00000
requirements_adoption_IPSAS	3.77e-01	0.129	2.91e+00	0.00505
Reform_public_accounting_system	1.32e-01	0.129	1.02e+00	0.31346

-----  
CORRELATIONS BETWEEN LVS

	requirements_adoption_IPSAS	
requirements_adoption_IPSAS	1.000	
Reform_public_accounting_system	0.473	
Rationalization_public_expenditure	0.439	
	Reform_public_accounting_system	
requirements_adoption_IPSAS	0.473	
Reform_public_accounting_system	1.000	
Rationalization_public_expenditure	0.310	
	Rationalization_public_expenditure	
requirements_adoption_IPSAS	0.439	
Reform_public_accounting_system	0.310	
Rationalization_public_expenditure	1.000	

-----  
SUMMARY INNER MODEL

	Type	R2	Block_Community
requirements_adoption_IPSAS	Exogenous	0.000	0.503
Reform_public_accounting_system	Endogenous	0.224	0.576
Rationalization_public_expenditure	Endogenous	0.206	0.654
	Mean_Redundancy	AVE	
requirements_adoption_IPSAS	0.000	0.503	

Reform_public_accounting_system	0.129	0.576
Rationalization_public_expenditure	0.135	0.654

-----  
GOODNESS-OF-FIT  
[1] 0.36

-----  
TOTAL EFFECTS

		relationships	direct
1	requirements_adoption_IPSAS ->	Reform_public_accounting_system	0.473
2	requirements_adoption_IPSAS ->	Rationalization_public_expenditure	0.377
3	Reform_public_accounting_system ->	Rationalization_public_expenditure	0.132
	indirect	total	
1	0.0000	0.473	
2	0.0622	0.439	
3	0.0000	0.132	