

تطوير وملائمة النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر

١. خماس حسين

جامعة عنابة

| | |
|---|---|
| <p>Résumé L'objectif de cet article vise a définir et clarifier les principes inhérents aux normes comptables publiques dans le champ étatique. Dans ce cadre l'action sera mise sur l'impératif de la qualité de l'information comptable nécessaire à la mise en œuvre du budget, de programme et de performance. Mots clés : Comptabilité public, normes comptables, budget de programme et de performance</p> | <p>ملخص يهدف هذا المقال إلى تحديد وعرض مبادئ ومعايير المحاسبة الحكومية، حتى تصبح بياناتها ملائمة لتطبيق موازنة البرامج والأداء على مستوى الوحدات الإدارية الحكومية. وخلصت الدراسة إلى أن المحاسبة العمومية في الجزائر لا توفر معلومات لإعداد موازنة البرامج والأداء حيث تم التوصل إلى تحديد المقترحات اللازمة لتطوير المحاسبة العمومية حتى توفر معلومات لتطبيق موازنة البرامج والأداء. الكلمات الدالة: النظام المحاسبي الحكومي - موازنة البرامج والأداء - المحاسبة العمومية في الجزائر المقترحات</p> |
|---|---|

مقدمة

انطلاقاً من العلاقة المباشرة والتبادلية بين الموازنة العامة للدولة و النظام المحاسبي الحكومي ومن خلال مقوماته الفنية والأسس والنظريات التي يركز عليها يجب أن يساير ويلائم النظام المحاسبي، أساليب إعداد نظام الموازنات المطبق و خصوصا موازنة البرامج والأداء. وإذا كانت الموازنة العامة في الجزائر مازالت تبوب وتصنف الإيرادات والنفقات وفق منهج وأساليب موازنة البنود الكلاسيكية، فانه عند تطوير موازنة البنود إلى موازنة البرامج و الأداء فان الأمر يستدعي بالضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يتلاءم مع متطلبات موازنة البرامج والأداء. ومن خلال ما سبق يمكن تحديد مشكلة البحث كما يلي :

مشكلة البحث: و في ضوء ما سبق، يمكن عرض مشكلة البحث في التساؤلات الجوهرية التالية:

- هل النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً في الجزائر يفي بمتطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء؟
- ما مدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية المفروضة عند القياس المحاسبي في نهاية العام لغرض إعداد الحساب الختامي في كل وحدة حكومية في ضوء النظام المحاسبي الحالي؟
- فرضية الدراسة:** النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الجزائر لا يفي بمتطلبات النظام المحاسبي الحكومي الذي يتلاءم مع تطبيق موازنة البرامج والأداء.
- أهمية البحث:** تكمن أهمية هذا البحث في كونه مساهمة في تطوير النظام المحاسبي الحكومي حتى يوفر معلومات صالحة لتطبيق موازنة البرامج والأداء.
- أهداف البحث :** يهدف هذا البحث إلى تحقيق ما يلي:
- تطوير أسلوب موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء باعتبارها الأسلوب الأفضل والحديث للمساعدة في قياس الأداء الحكومي

- تطوير النظام المحاسبي الحكومي المطبق حاليا والذي يتناسب مع متطلبات التطوير المنشود في الموازنة إلى موازنته إلى برامج وأداء.
- دراسة مدى تطبيق الأسس الواجب توفرها في النظام المحاسبي الحكومي ليتوافق مع تطبيق موازنة البرامج و الأداء
- محاولة تقديم اقتراحات لتطوير المجموعة المستندية والدفترية ودليل الحسابات والتقارير المالية الحكومية المتضمنة في النظام المحاسبي الحكومي.

الدراسات السابقة

تناولت دراسات سابقة هذا الموضوع من جوانب متعددة و في ظروف مختلفة عن ظروف مشكلة بحثنا و يمكن انجاز أهم الدراسات فيما يلي :

- **دراسة محمد البطمة سنة 1983:** بعنوان الإطار العام لتطوير النظام المحاسبي الحكومي التي درس فيها النظام المحاسبي الحكومي في الإطار العام الذي يشمل تطوير كل الموازنات العامة ومقومات النظام المحاسبي الحكومي ومراجعة الحسابات الحكومية، وذلك لأن النظر إلى التطوير هي نظرة شاملة وليست جزئية إلى أن تطوير مقومات النظام المحاسبي الحكومي يستوجب تطوير الموازنة العامة باعتبارها مرحلة تخطيطية، وتختلف دراسة البطمة عن دراسة الباحث، في كون الأولى جاءت بشكل عام بينما انصبت الدراسة الثانية حول تطوير النظام المحاسبي الحكومي الجزائري بما يتلاءم و تطبيق موازنة البرامج و الأداء⁽¹⁾.

- **دراسة IFACPSC2002 :** بعنوان " التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق كدليل مرشد للحكومات والوحدات الحكومية"⁽²⁾. وصدرت هذه عن لجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين. وتهدف هذه الدراسة إلى مساعدة الحكومات ووحدات الحكومية الراغبة في التحول إلى أساس الاستحقاق لما ورد بمعايير المحاسبة الولية للقطاع الحكومي والمرتكزة على معايير المحاسبة الدولية. وتسلط الدراسة الضوء حول المتطلبات العامة المرتبطة بالتحول إلى أساس الاستحقاق. وبذلك تختلف هذه الدراسة عن بحثنا الذي يتناول تطوير وملائمة النظام المحاسبي الحكومي ككل حتى يتلاءم مع تطبيق موازنة البرامج والأداء.

- **دراسة IMF-2002:-** بعنوان "هل يتطلب إعداد موازنة الأداء، استخدام أساس الاستحقاق"⁽³⁾. وصدرت هذه الدراسة عن الصندوق النقدي الدولي وأكدت على ما يلي:

- اختيار المحاسبة على أساس الاستحقاق باعتبارها أحد المتطلبات الأساسية لإصلاح نظام الموازنة الشامل، ويلاحظ أن هذه الدراسة تركز فقط على التحول إلى أساس الاستحقاق وبذلك هي تختلف على موضوع بحثنا الذي يركز ويتناول تطوير كل النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء.

- **دراسة د عثمان محمد ياسين فراج 1994:** هذه الدراسة بعنوان "تطوير النظام المحاسبي لتحقيق هدفي الكفاءة والفعالية"، وقد تضمنت الدراسة إطار محاسبيا مقترحا لتطوير الأداء في الوحدات الحكومية الإدارية الحكومية في مصر يقوم على بناء نظام معلومات محاسبي حكومي يحقق الأغراض والأهداف لهذا النظام وذلك باستخدام الأساليب التالية:

- أساس الاستحقاق المحاسبي في قياس و تقويم المعاملات في الوحدات الإدارية الحكومية.

* أسلوب محاسبة المسؤولية أسلوب تقييم الأداء الإداري⁽⁴⁾.

* أسلوب الموازنة الصفرية و اقتصرت هذه الدراسة على الجانب النظري فقط و بذلك فهي تختلف عن دراستنا التي تحاول تطوير النظام المحاسبي الحكومي الجزائري .

- دراسة قاسم إبراهيم الحسين (1999) : بعنوان "علاقة المحاسبة الحكومية بالموازنة العامة للدولة", وتركز هذه الدراسة على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي وعلاقته بمراحل الموازنة المختلفة من إعداد وتنفيذ ورقابة. وتقرر هذه الدراسة أن العلاقة بين النظام المحاسبي الحكومي وبين الموازنة العامة هي علاقة تكاملية, فالنظام المحاسبي الحكومي هو في خدمة الموازنة وهو أداة تنفيذها⁽⁵⁾. وتتسم هذه الدراسة بالعمومية، على عكس دراسة الباحث التي تتسم بالخصوصية وعلاقتها بالنظام المحاسبي المطبق بالجزائر وتطويره بما يتلاءم مع تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر.

ويتبين من كل الدراسات السابقة التأكيد على عملية تطوير نظام المحاسبة الحكومية على أساس الاستحقاق, واستخدام نظم محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية والاهتمام بتقاريرها المالية كل ذلك يدعم دراسة الباحث لتطوير النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء في الجزائر.

وتأسيسا على ما سبق يمكن وضع الفرضية الرئيسية التالية:

*النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الجزائر لا يفي بمتطلبات النظام المحاسبي الحكومي الذي يتلاءم مع تطبيق موازنة البرامج والأداء.

- أن توييب البرامج والأنشطة في موازنة البرامج والأداء لا ينعكس على هيكل حسابات الإيرادات والنفقات في الجزائر بما يتلاءم مع تطبيق موازنة البرامج والأداء.

- أن استخدام الأساس النقدي في تسجيل الإيرادات والنفقات الحكومية لا يتلاءم مع تطبيق موازنة البرامج والأداء.

- أن النظام المحاسبي الحكومي الجزائري لا يساعد على تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الضرورية لتطبيق موازنة البرامج والأداء.

- أن النظام المحاسبي الحكومي الجزائري يتبع نظاما مركزيا لا يسهل تطبيق موازنة البرامج والأداء.

- أن النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الجزائر لا يوفر معلومات حول الأصول الثابتة المملوكة للوحدات الإدارية ومخزونها وطرق تقييمها ومراقبتها ومتابعة استخدامها في الفترات المالية، وحساب إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة من طرف الوحدات الإدارية

- التقارير المالية التي تصدرها الوحدات الإدارية في الجزائر وفق النظام المحاسبي الحكومي تنقصها الدقة والشمول والمصداقية وذلك بسبب ارتكازها بصورة أكثر على القوانين والإجراءات والتعليمات التنظيمية، وإهمالها للمبادئ المحاسبية العلمية.

منهجية الدراسة

اعتمدنا في دراسة موضوع بحثنا على المنهج الوصفي والتحليلي بغرض عرض المفاهيم والمبادئ التي تشكل منطلقا للبحث ومنهج دراسة حالة بالإسقاط على حالة الجزائر.

وبغرض توضيح ذلك قسمنا هذا العمل وفقا للمحاور التالية:

- مفاهيم النظام المحاسبي الحكومي وعلاقته بالموازنة.
- مفاهيم موازنة البرامج والأداء وعلاقتها بتطوير النظام المحاسبي الحكومي.
- عرض وتقييم المحاسبة العمومية في الجزائر.
- خاتمة الاستنتاجات والتوصيات.

المحور الأول: مفهوم النظام المحاسبي الحكومي (6)

ويتمثل في المجال المحاسبي المتخصص بعملية تقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرارات، وتوصيلها إلى الجهات ذوات العلاقة وفق التشريعات الرسمية و المبادئ والقواعد الخاصة بذلك.

ويتبين مما سبق، توسع مضمون النظام المحاسبي الحكومي ليشمل مستجدات الوظيفة الحكومية وبذلك أصبح النظام المحاسبي الحكومي اشمل من النظم التقليدية التي انحصرت دورها في تسجيل تحصيل الأموال ومتابعة إنفاقها وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تشمل هذه الأنشطة وتظهر نتائجها.

ولقد تطور النظام المحاسبي الحكومي بتطور المحاسبة بشكل عام، حيث أن هذا الأخير لم يعد هدفه فقط إظهار نتائج تنفيذ الموازنة و الرقابة عليها بل تعداه إلى أن يكون النظام سلوكيا في توجهه، أي أن النظام أصبح يقدم خدمة من شأنها أن تؤثر على قرارات ذوي العلاقة بالأداء المالي والموقف المالي للوحدات الحكومية، تماما كما هو الحال في المحاسبة بشكل عام.

وبذلك أصبح النظام المحاسبي الحكومي الذي يتم من خلاله تقديم المعلومات المفيدة لتقدير الإيرادات والنفقات السنوية الحكومية في موازنة الدولة، وكذلك لقياس كفاءة أداء الأجهزة الحكومية في تنفيذ الموازنة.

وظائف النظام المحاسبي الحكومي (7): تتمثل أهم وظائف النظام المحاسبي الحكومي فيما يلي:

- 1- التسجيل التاريخي للنشاط الحكومي بصورة رقمية مثلا بقيد تفاصيل المعاملات المالية التي تقوم بها الدوائر الحكومية.
- 2- متابعة ما يستحق للدولة على الأفراد والمؤسسات من ضرائب ورسوم أو ديون أو أية التزامات أخرى والعمل على تحصيلها وحفظ قيودها وسجلاتها.
- 3- فرض الرقابة على الأموال العامة لمنع ضياعها أو اختلاسها وسوء استخدامها وكشف الأخطاء والتلاعب الذي يمكن أن يحدث لها.
- 4- توفير البيانات اللازمة والمتعلقة بتنفيذ الموازنة وبيان المركز المالي للدولة وإظهار الفائض أو العجز.

- 5- توفير البيانات اللازمة التي تسهل عملية التحليل الاقتصادي ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة عن تحصيل الإيرادات واستخدامها.
- 6- توفير التقارير اللازمة حول تنفيذ البرامج وتقديم الخدمات من طرف الأجهزة الحكومية بحيث تسهل عملية تقييمها من حيث التكلفة والفوائد التي تحققها لوضع معدلات نمطية (معايير) تسهل إعداد تقديرات الموازنة العامة بدقة وقياس مدى الكفاية في تنفيذها وترشيدها قرارات استخدامات الأموال العامة.
- 7- توفير البيانات والمعلومات لمختلف الجهات لاستخدامها كمؤشر في اتخاذ القرارات ورسم السياسات أو لفرض الرقابة على النشاط الحكومي.
- خصائص النظام المحاسبي الحكومي (8):**

- يرى خبراء الأمم المتحدة أن النظام المحاسبي الحكومي الجيد كنظام لقياس كفاءة الأداء وتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتحليل والتقييم وكأداة لخدمة أغراض الإدارة الأخرى، يجب أن يتصف بالخصائص التالية:
- 1- أن ينسجم مع السلطات الدستورية والقانونية وغيرها من المتطلبات المقررة وبالتالي أن يبين مدى التزام الأجهزة الحكومية بالقواعد التشريعية المطبقة.
- 2- أن يتم الربط بين الموازنة العامة وبين النظام المحاسبي الحكومي بصورة تحقق التكامل بينها لإظهار مدى التقيد بالموازنة العامة كخطة مالية تعكس نشاطات الحكومة وسياساتها.
- 3- يجب أن يتم تصميم الحسابات بطريقة يمكن من خلالها تشخيص الأهداف والأغراض التي خصصت من أجلها الأموال وتوضيحها وكذلك تحديد الجهات الإدارية المسؤولة عن تأمين هذه الموارد وعن استخدامها لتنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية.
- 4- أن يسهل الرقابة الإدارية الفعالة على الأموال والبرامج والإجراءات التنفيذ وأن يضمن سهولة التدقيق الداخلي.
- 5- أن يسهل عمليات التدقيق والرقابة التي تمارسها الجهات الخارجية المتخصصة.
- 6- أن يسهل إظهار وعرض النتائج الخاصة بالبرامج الحكومية، وأن يسهل قياس الموارد وتحديد تكلفة البرامج للوحدات التنظيمية.
- 7- أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات المالية اللازمة لتطوير التخطيط والبرمجة وتسهيل المراجعة والمتابعة وتقييم العمل بصورة مادية ومالية.
- 8- يجب أن يتوفر النظام المحاسبي، المعلومات المفيدة في عمليات التحليل الاقتصادي وربط العمليات المالية الحكومية بالحسابات القومية وحتى تتوفر هذه الخصائص في بنية وهيكل النظام المحاسبي الحكومي، يجب أن يتضمن العناصر التالية:
- *- وجود حسابات مراقبة تربط بين الموازنة وحسابات الوحدات الحكومية.
- *- إتباع درجة من اللامركزية لتوفير المرونة الكافية لتوفير المعلومات المحاسبية.
- *- أن يتضمن النظام المحاسبي، نظام ومراقبة ومراجعة داخلية و خارجية وإظهار التكاليف الفعلية للخدمات والنشاطات التي تؤديها الوحدات المحاسبية.
- النظريات و الأسس المحاسبية المطبقة في النظام المحاسبي الحكومي:**

النظريات المحاسبية⁽⁹⁾: تهدف النظريات المحاسبية لدراسة طبيعة الوحدات المحاسبية، وتحديد المبادئ التي تفسر طبيعة النظام المحاسبي، وتحديد الأساليب والمفاهيم الخاصة بقياس نتائج نشاط تلك الوحدات. وارتبط ظهور وتطور النظريات المحاسبية بالتكيف القانوني لطبيعة الوحدة المحاسبية، ونتيجة لذلك ظهرت النظريات المحاسبية التالية:

1- نظرية الملكية الشخصية: بناء على هذه النظرية يعتبر مسك الدفاتر المحاسبية وإعداد القوائم المالية مرتكزا على أساس نظرية الملكية التي تقوم على الأسس التالية:

(أ)- اعتبار الأصول (الموجودات) ملكا لمالك المشروع.

(ب)- اعتبار الخصوم (التزامات) على مالك المشروع.

وبناء عليه تركز هذه النظرية على مالك أو ملاك المشروع وليس على المشروع نفسه، لذلك فإن مهمة المحاسبية تتمثل في متابعة التغيرات التي تطرأ على القيمة الصافية للمشروع وكيفية تبويبها في قائمة المركز المالي. وتتمثل نتيجة أعمال المشروع عن فترة مالية معينة في الفرق بين حقوق مالك المشروع في نهاية الفترة والحقوق في بداية الفترة (الأصول، الالتزامات) حقوق أصحاب المشروع، وتعتبر هذه النظرية مناسبة للمشروعات الفردية أكثر منها للمشروعات التي لا تهدف لتحقيق الربح.

2- نظرية الشخصية المعنوية المستقلة: تعتبر هذه النظرية للمشروع محورا للعمليات المحاسبية وهي تركز على المشروع نفسه وليس على ملاكه وأصحابه المساهمين حيث تعتبر كلا من حقوق أصحاب المشروع المساهمين، والالتزامات (حقوق الغير) مطلوبات من المشروع والتزامات عليه. وتتمثل الموجودات (الأصول) ممتلكات المشروع بواسطتها يتم الحصول على منافع وخدمات تقدم للجمهور أو أية منافع أخرى وتهدف المحاسبة وفق هذه النظرية إلى تسجيل النشاط الذي تقوم به الشركة ثم إعداد القوائم والتقارير المالية التي وضعت تحت تصرف الشركة من الأطراف خارج المشروع (المساهمين والدائنين).

ويعتبر صافي الدخل بموجب هذه النظرية زيادة الإيرادات على النفقات التي أنفقت على نشاط المشروع بدلا من اعتباره زيادة مباشرة في حقوق الملكية حسب مفهوم نظرية الملكية الشخصية كما يعتبر صافي الدخل حسب هذه النظرية دخلا للمشروع نفسه وتطبق هذه النظرية على الشركات المساهمة والتي لها استمرارية منفصلة عن حياة الأفراد الذين يملكونها، وفق هذه النظرية تكون الوحدة الاقتصادية هي المحور الأساسي للنشاط المحاسبي وليس الوحدة القانونية.

3- نظرية الأموال المخصصة: تقوم هذه النظرية على أساس اعتبار الوحدة الإدارية أو الإنتاجية أو أي وحدة مركز نشاط كأساس للمحاسبية، وترتكز نظرية الأموال المخصصة على الأموال بدلا من التركيز على صاحب المشروع أو المشروع نفسه، ويقصد بمفهوم الأموال حسب هذه النظرية يمثل مجموعة من الأصول والموارد النقدية تخصص لأداء غرض معين على شكل أنشطة ووظائف اقتصادية تعتبر

التزامات وأصول على هذه الموارد، وتقوم نظرية الأموال المخصصة على المعادلة المحاسبية التالية:

الأصول والموارد المخصصة = القيود على استخدام الأصول والموارد، فالأصول تمثل الخدمات والمنافع بالنسبة للأموال، وتعتبر الخصوم قيودا على بعض أو كل الأموال أو الموارد ويمثل رأس مال المستثمر إما قيودا قانونيا أو ماليا على استعمال الأصول.

ونتيجة لذلك يجب المحافظة على الأموال ولا يصرف منها إلا بموجب صلاحيات محددة تسمح بإنفاقه كليا أو جزئيا، وكذلك يتم تخصيص وتوزيع الأرباح وفق أساس متطلبات قانونية تحدد كيفية توزيع الأرباح على المساهمين والإدارة والدائنين، وتمثل هذه الأرباح المتبقية بدون توزيع قيودا على الأصول حيث لا يجوز التصرف بالأصول إلا حسب الأغراض التي خصصت من أجلها وبهذا المفهوم تكون جميع الحقوق عبارة عن قيود مفروضة إما قانونيا أو تعاقديا (التزام) أو إداريا أو ماليا أو حسب اعتبارات خاصة، ويتبين مما سبق أن مفهوم نظرية الأموال المخصصة وجدت قبولا واسعا للتطبيق في القطاع الحكومي والمؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح .

الأساس المحاسبي عند القياس في المحاسبة الحكومية(10): تركز الأنظمة المحاسبية على أسس وقواعد محددة لتسجيل العمليات المالية وقياس النتائج الخاصة بالفترة المالية، وتتمثل أهم الأسس المحاسبية فيما يلي:

الأساس النقدي: وفق هذا الأساس يتم تسجيل المصروفات عند دفعها وليس عند استحقاقها، ويعترف بالإيرادات عند تحصيلها وليس عند اكتسابها أو الاعتراف بها قانونيا، ويطلق على هذا الأساس أحيانا "أساس الخزينة"، لأنه في الواقع يعكس حركة الخزينة من متحصلات ومدفوعات نقدية فقط ويتميز هذا الأساس بالبساطة والوضوح بالموضوعية بالإضافة عن السرعة في إعداد القوائم المالية في نهاية العام، ومن عيوب هذا الأساس أنه لا يعكس الجهود والمنجزات المرتبطة بالفترة المحاسبية المعينة، الأمر الذي يجعل المعلومات المحاسبية غير قابلة للمقارنة من فترة لأخرى.

وأحيانا يطبق هذا الأساس النقدي على بعض التنظيمات التي تمول من أموال قابلة للإنفاق، حيث لا توجد علاقة بين إيرادات التنظيم ونفقاته، ومن أهم مظاهر استخدام هذا الأساس في الحكومة، الاعتماد عليه عند تقدير الإيرادات الموازنة ضمانا لتوفير الموارد اللازمة لتمويل النفقات العامة، وكذلك التوقف عن صرف أرصدة بعض الاعتمادات التي لم تصرف حتى نهاية السنة المالية.

أساس الاستحقاق: فهو على العكس من الأساس النقدي، يعترف بالإيرادات في الفترة المالية التي اكتسبت فيها بصرف النظر عن تحصيلها، وتسجيل المصروفات على ضوء مساهمتها في تحقيق إيرادات الفترة بصرف النظر عن سدادها ومن أهم مزايا هذا الأساس المقابلة بين مجهودات الفترة المحاسبية ومنجزاتها .

ومن عيوبه الاعتماد على التقدير والأحكام الشخصية عند تحديد بعض عناصر المصروفات، ويطبق أساس الاستحقاق في تنظيمات قطاع الأعمال بصفة أساسية

وهناك اتجاهها لتطبيقه في التنظيمات الحكومية في محاولة لتحقيق المساواة المحاسبية في عمليات هذه التنظيمات.

أساس المعدل: وهو أساس يجمع بين خصائص الأساسين السابقين يطلق عليه أحيانا "الأساس النقدي المعدل" أو "أساس الاستحقاق المعدل"، ويهدف هذا الأساس المعدل إلى تطبيق أساس الاستحقاق بالنسبة لبعض العناصر، وتطبيق الأساس النقدي بالنسبة للعناصر الأخرى، ويطبق هذا الأساس بصفة أساسية في التنظيمات التي تمول من أموال قابلة للإنفاق وبصفة خاصة في التنظيمات الحكومية.

ووفقا للأساس النقدي المعدل يطبق الأساس النقدي المعدل على معظم عناصر الإيرادات والمصروفات باستثناء بعض عناصر الإيرادات التي يمكن التنبؤ بمقدارها والتأكد من إمكانية تحصيلها مثل الضرائب العقارية، وكذلك بعض عناصر المصروفات التي يترتب عنها التزام فعلي مثل الرواتب والأجور وفي الحالتين يطبق عليهما أساس الاستحقاق.

تطور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام(11):

من العرض السابق للمحاسبة العمومية (الحكومية) تبين أنها محاسبة نفقات وإيرادات تركز على مبدأ الموازنة التي تعترف وتسجل عمليات القبض والدفع النقدي فقط التي تتم من خلال السنة وهذا انطلاقا من مبدأ سنوية الموازنة وقد سارت العديد من الدول منذ سنين طويلة على عرض حساباتها للوحدات العمومية أمام المجالس النيابية والبرلمانات والجهات المسؤولة في شكل جداول بسيطة تتضمن عمودين أحدهما للنفقات والآخر للإيرادات، و تبين في السنوات الأخيرة أن وحدات القطاع العمومي (الحكومي) أصبحت هي أخرى في حاجة ماسة إلى معلومات وبيانات مالية تستخدم كأساس لاتخاذ القرارات المالية على مستوى الوحدات العمومية ونتج عن ذلك القيام بتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المالية (التجارية) أي محاولة استعارة واستخدام مبادئ المحاسبة المالية عند تسجيل عمليات الوحدات الإدارية وإعداد قوائمها المالية حيث تصبح المحاسبة العمومية تركز على مبادئ المحاسبة المالية.

و تأسيسا على ما سبق قامت (IFAC) الفيدرالية الدولية للمحاسبين والمكتب الدولي لمعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSASB) بإصدار معايير خاصة بالمحاسبة على مستوى وحدات القطاع العام، حيث تم اشتقاق هذه المعايير من معايير (IFRS) معايير نشر القوائم المالية الخاصة بالوحدات الإنتاجية.

وبناء على ذلك أصبح على وحدات القطاع العمومي التقيد والالتزام بنشر القوائم المالية التي تتضمن ميزانية وحساب نتيجة وجدول تدفقات نقدية وجدول تغير الوضعية الصافية وجدول مفسرة أخرى وكذلك تلتزم وحدات القطاع العام وبمبادئ التقييم بالقيمة العادلة (السوقية) والأخذ بمبادئ الصورة الصادقة واستمرارية النشاط.

مضمون معايير المحاسبة القطاع العام(12): وتتمثل المعايير المحاسبية الدولية للوحدات القطاع العام IPSAS في معايير المعلومات المالية والمحاسبية المطبقة على مستوى الوحدات الحكومية والمحلية والهيئات العمومية الأخرى والمنظمات الدولية، وقد أخذت بهذه المعايير العديد من الدول والمنظمات الدولية بتطبيقها على

مستوى الوحدات الإدارية ويتمثل الهدف من تطبيق هذه المعايير تحقيق الأهداف التالية:

- العرض الموحد والمنسق للقوائم المالية لوحدات القطاع العمومي.
- لتحقيق الالتزام بنشر المعلومات المالية على مستوى وحدات القطاع العمومي.
- توحيد المعالجة المحاسبية لتسجيل العمليات المالية على مستوى وحدات القطاع العمومي.
- وينتج عن ذلك توفير معلومات مالية مفيدة لمتخذي القرارات والمراجعين والمراقبين والمخططين على مستوى وحدات القطاع العمومي (الوحدات الحكومية الإدارية)، وقد أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الحكومية الدولية 25 معيارا محاسبيا حكوميا دوليا لتنظيم تسجيل العمليات المالية وإعداد القوائم المالية على مستوى الوحدات الإدارية الحكومية وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 1: خصص لبحث عرض القوائم المالية.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 2: خصص لبحث قوائم التدفقات النقدية.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 3: خصص لبحث النتيجة الصافية للفترة المالية والأخطاء الأساسية والتغير في السياسات المحاسبية.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 4: خصص لبحث أثر التغير في أسعار صرف العملات.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 5: خصص لبحث تكاليف الاقتراض.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 6: خصص لبحث القوائم المالية الموحدة ومحاسبة الشركات التابعة.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 7: خصص لبحث المعالجة المحاسبية للمساهمات في الشركات الزميلة.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 8: خصص لبحث التقارير المالية الخاصة بالمساهمات فيما يبين الوحدات الإدارية.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 9: خصص لبحث الإيرادات المحصل دون مقابل مباشر.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 10: خصص لبحث التقارير المالية في ظل اقتصاديات التضخم المرتفع.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 11: خصص لبحث عقود الإنشاءات.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 12: خصص لبحث محاسبة المخزونات.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 13: خصص لبحث عقود الإيجار.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 14: خصص لبحث الأحداث اللاحقة لإعداد القوائم المالية.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 15: خصص لبحث الأدوات المالية الإفصاح والعرض.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 16: خصص لبحث توظيف العقارات والاستثمارات في المباني.

- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 17: خصص لبحث الأصول الثابتة المادية.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 18: خصص لبحث التقارير المالية القطاعية.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 19: خصص لبحث المؤونات، الالتزامات و الخصوم المحتملة و الأصول المحتملة.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 20: الإفصاح والتقارير المالية عن الأطراف ذات الصلة بالقطاع العمومي.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 21: انخفاض الأصول غير المولدة للنقدية.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 22: الإفصاح والتقارير المالية حول القطاع الحكومي.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 23: الإيرادات بدون مقابل مباشر.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 24: خصص لبحث عرض المعلومات عن الموازنة ضمن القوائم المالية.
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 25: خصص لبحث المنافع والمزايا للمستخدمين
- المعيار المحاسبي الحكومي الدولي 26: خصص لبحث انخفاض الأصول المولدة للنقدية.

ونتيجة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أصبحت المحاسبة العمومية (الحكومية) تتصف بالخصائص التالية⁽¹⁴⁾:

1/ تبرير النتائج (منطقية النتيجة): عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لقطاع العام، يصبح لزاما على الوحدات الإدارية (الحكومية) والهيئات العمومية أن تسجل ممتلكاتها كأصول لديها وليس كنفقات رأسمالية، ونتيجة لذلك تسجل الوحدة الإدارية الأراضي والمباني والمعدات التابعة لها، وبذلك تقوم الوحدات الإدارية بتسجيل وحساب الاهتلاكات الخاصة بتلك الأصول وتسجيلها كأعباء سنوية تتحملها الوحدة الإدارية، وكذلك يجب على الوحدة الإدارية القيام بعمليات الجرد في نهاية كل فترة مالية لعناصر الأصول وإعادة تقييمها بالقيم العادلة (السوقية)، وتسجيل القروض التي تحصل عليها كديون على الوحدات وليس على الإيرادات. فقد تستخدم في تقليص العجز الموازنتي بدون الأخذ بعين الاعتبار مشكلة الالتزام بسداد تلك القروض.

2/ التزام بالفترة المالية والحقوق المعايينة: انطلاقا من تطبيق مبدأ المحاسبية على أساس الاستحقاق للحقوق المعايينة، ينتج عن ذلك إلزام الوحدات الإدارية بأن تسجل ديونها المستحقة في جانب الخصوم وتسجيل أيضا المشتريات ومصاريف المستخدمين من تاريخ الالتزام بها، ويقصد بذلك الاعتراف بمفهوم العقد القانوني لصفقات الاقتصادية التي تحققها الوحدات الإدارية، وتسجيل الوحدات الإدارية أيضا حقوقها لدى الأطراف الأخرى سواء وحدات إدارية أخرى، أفراد أو مؤسسات، ولا يتم تسجيل عمليات القبض الدفع النقدي فقط.

3/ تعميم مبدأ القيد المزدوج: كنتيجة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، تصبح للوحدات الإدارية شخصية معنوية مستقلة ومسئولة عن تعاملاتها مع الغير، ونتيجة لذلك يصبح لزاما على الوحدات الإدارية تسجيل الديون والالتزامات

المستحقة عليها، وكذلك تسجل الحقوق التي لها لدى الغير أي أطراف أخرى، ويتم ذلك وفق مبدأ القيد المزدوج.

4/ تنامي محاسبة الحقوق المعايينة والممتلكات: يلاحظ أن المحاسبة العمومية الكلاسيكية تركز أساسا على تسجيل العمليات على أساس القيد البسيط وتعترف بعمليات القبض والدفع النقدي فقط، وتسجل القروض كالإيرادات ولا تأخذ بعين الاعتبار وضعية الممتلكات وأصول الوحدات الإدارية وبعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أصبحت المحاسبة العمومية (الحكومية) تسجل العمليات وفق مبدأ القيد المزدوج، وتسجل الممتلكات وأصول الوحدة الإدارية كأصول مملوكة لها، تسجل اهتلاكها كل نهاية فترة مالية وتقوم بجرد مخزون وأصول الوحدات الإدارية كل نهاية فترة مالية وذلك يتم بهدف إعداد القوائم المالية للوحدات الحكومية التي تعرض من خلالها النتائج السنوية التي تعتمد كوسيلة لقياس أداء الوحدات الإدارية.

وتأسيسا على ما سبق يتطلب وضع معايير خاصة بالمحاسبة الحكومية الابتعاد عن توجيه أنظمة المحاسبة العاملة المطبقة في معظم الدول وبداية من مسك سجلات المحاسبة الخاصة بالتخصيص وحتى شرح اللوائح والاتفاقيات القديمة فإنه ينبغي للمعايير أن تمهد الطريق للأنظمة المتطلعة للمستقبل لتسهيل احتياجات الإدارة الداخلية. وتمثل هذه المعايير إحدى ركائز الإدارة المالية الشاملة. ويتطلب التقديم للخدمات الحكومية بفعالية بتطوير شامل للإدارة المالية للقطاع العام.

وتختلف العناصر الأساسية للإدارة المالية التي تحتاج إلى تقوية من بلد لآخر وعلى الموظفين في كل وحدة منها أن يحدد وبوضوح سياسة حكومية شاملة للاتجاه المستقبلي للإدارة المالية، ويلاحظ عند استعراض سريع لعينة من الدول النامية يتبين أنه ليس لديها سياسة حكومية حكيمة ومستديمة فيما يخص المالية بصورة عامة أو المحاسبة بصفة خاصة، على الرغم من بروز قوى للتغيير جديدة تؤثر على طريقة عمل الحكومات، ويمكن أن يكون لعدم استيعاب هذه التغييرات وعدم المشاركة في الجهد البناء لتقوية الحكومة من خلال تقوية إدارتها المالية أثر سلبي قد تحتاج إلى وقت أطول لتصحيحه.

ويبدو أنه من المؤكد أن الحكومات تتصور هذه التغييرات كجزء من الإطار الشامل لتقوية الإدارة المالية الحكومية وعلى سبيل المثال بدأت حكومة الولايات المتحدة في تنفيذ خطة خماسية لإعادة تنشيط الإدارة المالية على المستوى الفيدرالي تشمل خططها لتطوير المجالات التالية:

- المعايير المحاسبية
 - تنظيم الإدارة المالية (العلاقة الداخلية بين البرامج والمديرين الماليين)
 - موظفو الإدارة المالية (تقوية برامج التدريب)
 - الأنظمة المالية (تحديث البرامج والتقنية الإلكترونية لمعالجة المعلومات)
 - الضوابط الإدارية
 - إدارة الأصول (إدارة الممتلكات و السندات)
 - تدقيق التقارير المالية (تطوير محتوى وسرعة البيانات المحاسبية المدققة)
- المحور الثاني: موازنة البرامج والأداء**

لوحظ في السنوات الأخيرة زيادة الإنفاق الحكومي على نواحي التعليم والصحة والأمن، وعلى جوانب اجتماعية أخرى، مما دفع الحكومات إلى تنفيذ وإتباع سياسات لتلبية الحاجات المتزايدة للمجتمع، وتطلب ذلك إقرار سياسات مالية جديدة من أجل تنفيذ البرامج بأقل التكاليف وذلك لمحدودية الموارد.

ونتيجة للنقائص التي تعاني منها موازنة البنود، لهذا الذي دفع بالبحث على أساليب ووسائل جديدة لاستخدامها في عملية إعداد البرامج على مستوى الوحدات الحكومية. ونتيجة لتطور أساليب الإدارة والإحصاء واستخداماتها، ظهر أسلوب موازنة البرامج والأداء، كنموذج بديل عن موازنة البنود، يمكن تطبيقه بهدف ترشيد القرارات المالية وزيادة الفعالية في عملية تسيير وإدارة الأموال العمومية، ورفع أدائها.

- مفهوم موازنة البرامج والأداء⁽¹⁵⁾: وتتمثل في الترجمة المالية لبرامج الدولة في السنة المالية، معبرا عنها في شكل استخدامات يتم إنفاقها وموارد يتم تحصيلها مع الالتزام بتقديرات الاستخدامات والموارد التي تنفق لأداء الخدمات العامة، وأداة للرقابة على التحصيل والإنفاق.

وعرفت لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية، موازنة البرامج والأداء بأنها: مجموعة الأساليب التي بواسطتها يتمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ هذه الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت، المبالغ، ساعات العمل، والمواد، حيث يزود هذا النظام من يستخدمه بمعلومات تساعده في إعداد القوائم المالية المنتظمة للمخرجات والأهداف المحققة، من تنفيذ البرامج على مستوى الوحدات الإدارية.

وتم تعريفها أيضا، بأنها تقدير مفصل للإنفاق الحكومي في ضوء الموارد المتاحة عن سنة مالية مقبلة، مبني على أساس حجم النشاط الذي ستنجزه كل وحدة كجزء من برنامج لكل منها، وعرضها في شكل برامج وما يتفرع عنها من أنشطة ومشروعات ومهام وأعمال مكونة لهما، ومجاز من طرف السلطة التشريعية، وذلك لتحقيق أهداف محددة في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقا للسياسة العامة للدولة.

وتأسيسا على ما سبق، تعتمد موازنة البرامج والأداء على الأسس التالية⁽¹⁶⁾

- تحديد برامج الخدمات التي تلتزم كل وحدة إدارية بتنفيذها.
- تقدير تكلفة كل هذه البرامج، واتخاذ بيانات التكلفة أساسا لتحديد الاعتمادات المخصصة للوحدة الإدارية.

وبناء على هذه الأسس تتم متابعة تنفيذ الموازنة، بحيث تبين التقارير متابعة كمية الخدمات التي تم تقديمها، أو تأديتها والتكلفة الفعلية لتأدية كل منها، ومقارنة بالكميات والتكاليف التي وضعت على أساس تقديرات الموازنة.

- تبويبات موازنة البرامج والأداء: كلما تعددت الأهداف المرغوب تحقيقها ضمن الموازنة، تعدت التبويبات الواجب استخدامها .

ويعتبر التبويب المتعدد للنفقات الحكومية من الأمور الهامة والحيوية، فكلما تعددت أساليب التبويب، كلما تهيأت الفرص لتجميع وتحليل البيانات بطرق مختلفة ولأغراض متباينة.

أ- التبويب الوظيفي: وعلى أساسه يتم تحديد النفقات الخاصة بكل نوع من الخدمات العامة المقدمة مثل التعليم و الصحة و العدالة و الأمة... الخ دون النظر إلى الهيئات أو الجهات التي تتولى الإنفاق.

ويرتبط هذا التبويب بالأغراض المباشرة، قصيرة الأجل أكثر من ارتباطه بأهداف السياسة العامة الطويلة الأجل، التي تنفذها الحكومة.

ب- التبويب في شكل برامج: حسب لجنة الشؤون الاقتصادية التابعة للأمم المتحدة، يعتبر البرنامج الجزء الجوهرى من الوظيفة، و يرتبط بمنتج نهائي أو خدمة نهائية، لذلك يعتبر صياغة الوظيفة إلى عدة برامج احد المقومات الأساسية سواء لأغراض التخطيط أم لإعداد الموازنة. و يمكن تقسيم البرنامج الرئيسي إلى عدة برامج فرعية، حيث يقدم كل برنامج فرعي خدمة مميزة في نطاق البرنامج الرئيسي.

ج- التبويب على أساس النشاط: يعرف النشاط بأنه تجميع للأعمال المتجانسة التي تقوم بها التنظيمات التنفيذية المساهمة في انجاز برنامج رئيسي أو فرعي، و الغرض من النشاط هو انجاز المنتج النهائي للبرنامج، و يمثل نقطة التركيز بالنسبة للإدارة. وتقوم الوحدات الحكومية بانجاز الأنشطة التي تحقق أهداف برنامج أو أكثر، ولذلك يتكامل على مستوى كل وحدة حكومية الأنشطة الخاصة بكل برنامج، حتى يتحقق أداء الخدمة.

وعلى سبيل المثال تقوم البلديات بانجاز وتقديم برامج عديدة، منها برامج النظافة وحماية البيئة، برامج الحالة المدنية و العقود، وبرنامج المساعدات الاجتماعية. ويتم تحقيق أهداف هذه البرامج في كل بلدية عن طريق تنفيذ مجموعة من الأنشطة النمطية المتشابهة.

ويعتبر تبويب أي برنامج إلى مجموعة من الأنشطة، من القضايا الفنية التي تحتاج إلى وقت وجهد وخبرة في العديد من المجالات المتخصصة، وكمثال عن تبويب برنامج التعليم إلى أنشطة كما يلي: برنامج التعليم الثانوي؛ ويتضمن نشاط تعليمي بيداغوجي- نشاط إداري- نشاط التغذية- نشاط رياضي- نشاط الإسكان.

أساليب تقدير موازنة البرامج والأداء: (17)

يعتبر الأسلوب المتبع في تقدير الموازنة من العوامل المحددة للمنفعة المتوقعة منها، فهو يعكس مدى فعاليتها كأداة للتخطيط والإدارة والرقابة.

- تقدير الإيرادات: يعتبر تقدير الإيرادات نقطة البداية لتحقيق الأهداف، و يقتصر دور الموازنة في هذا الصدد على فرض الرقابة على تحصيل الأموال وفقا للقانون، وتوريدها إلى الخزائن العمومية، وتظهر أهمية الرقابة على تحصيل الإيرادات لكونها مصدر لتمويل النفقات. ويتم تقدير الإيرادات محاسبيا، أما بطريقة آلية على ضوء الإيرادات الفعلية للسنة المالية قبل الأخيرة، أو قد يتم عن طريق المتوسطات، حيث يؤخذ متوسط ثلاث سنوات سابقة، ويتم هذا الحساب بالنسبة لكل مجموعة من مجموعات الإيرادات على حدة، ثم يتم تعديل البيانات، زيادة أو نقص على ضوء

الظروف المتوقعة في السنة المالية. ويلاحظ أن هذه الأساليب تفتقر إلى الدقة والموضوعية في تقدير الإيرادات.

1- ويمكن تقدير الإيراد بطريقة مباشرة حيث يقدر الإيراد وفق كل نوع على حدا وفي الظروف الاقتصادية والمالية والاجتماعية والقانونية المتوقعة في السنة المالية التالية.

2- ويفضل إتمام التقديرات على أساس شهري، حتى تكون قابلة للمقارنة مع البيانات الفعلية الشهرية عند التنفيذ.

3- أساليب تقدير النفقات: عند تقدير النفقات وفقا لموازنة البرامج والأداء، فإنه يستلزم الربط بين تقدير النفقات والمنافع المتوقعة، حيث تمر التقديرات بالخطوات التالية:

- تحديد الأهداف القومية وترتيب أولوياتها.
- برمجة الأهداف في برامج.
- المفاضلة بين البرامج البديلة، باستخدام أسلوب تحليل التكلفة و المنفعة لاختيار أحس البدائل.
- تصميم خطة لكل برنامج على مدى عدة سنوات، في شكل موازنة.
- صياغة(ترجمة) الاحتياجات السنوية لكل برنامج في شكل موازنة، وقد أتاح هذا الأسلوب في التقدير إلى ربط المدخلات (التكاليف) بالمخرجات (الانجازات والمنافع لكل برنامج) (لجنة الشؤون الاقتصادية التابعة للأمم المتحدة) التحول من نظام الموازنات التقليدي (البنود) إلى نظام موازنة البرامج والأداء، كإستراتيجية للإصلاح الإداري⁽¹⁸⁾:
- يتبين مما سبق أن موازنة البرامج والأداء يمكن أن تلعب دورا هاما في عملية ترشيد الإنفاق، وذلك عن طريق قياس تكلفة البرامج والعمل على تنفيذها بأقل تكلفة ممكنة، بالإضافة إلى تحقيق الجودة الشاملة، وهذا يساعد على إتمام عملية الإصلاح الاقتصادي والإداري الشامل، ويتطلب نجاح نظام موازنة البرامج والأداء زيادة المرونة اللازمة لتجميع الموارد المتاحة مع تركيز الرقابة والمتابعة على نتائج البرامج المنفذة وعلى مؤشرات الكفاءة والفاعلية، بهدف تحقيق الأداء الأمثل، خصوصا أن المنافسة أصبحت تتم على مستوى دلو في ظل العولمة، وأصبحت المنافسة عملية سياق حول تحقيق الكفاية والكفاءة والفاعلية في عملية تقديم الخدمات. ويحقق تطبيق أسلوب موازنة البرامج و الأداء المزايا التالية⁽¹⁹⁾:
- تقديم صورة دقيقة عن حجم الإنفاق الحكومي من خلال تحديد علمي مسبق لتكلفة ما سيتم تنفيذه من أعمال.
- توسيع الصلاحيات لمدرء الدوائر في مجال التخطيط والرقابة الذاتية، وبالمقابل تؤدي إلى تحميلهم مسؤولية عدم الكفاءة التي قد تحصل في الأداء.
- رفع كفاءة أداء أجهزة الرقابة المالية والإدارية من خلال إضافة مؤشرات جديدة للتقويم والرقابة.
- تنسيق البرامج والأنشطة الحكومية ومنع الازدواج فيها.

- مرونة توزيع المخصصات على المهام والأنشطة وفقا لأهميتها النسبية، بما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد.
- رفع كفاءة النظام المحاسبي وزيادة الاعتماد على بيانات تكاليف الأداء الحكومي، وزيادة موثوقية التقارير المالية.
- إيجاد ترابط أفضل بين خطط قصيرة الأجل والمتوسطة والطويلة الأجل.
- إنشاء قاعدة بيانات موثقة وعلمية عن مجالات الأداء الحكومي الحالي والماضي، وزيادة الاعتماد على معدلات أداء ومقاييس انجاز نموذجية للأعمال المتشابهة.
- رفع كفاءة الوحدات الحكومية في إدارة وتنفيذ البرامج والمشروعات الحكومية.
- إيجاد مبررات منطقية للإئناق بمستواه وشكله الحالي والمستقبلي.
- ترجمة سياسة الدولة العامة وأهدافها إلى برامج تعالج المشاكل الأساسية في صورة واضحة وبسيطة.
- وما دامت المنافسة تتم على مستوى دولي لتحقيق الكفاءة والفعالية في تقديم الخدمات والأنشطة، كل ذلك يتطلب اللجوء للاستعانة بمعايير دولية تستعمل لتحديد مكونات البرامج والأنشطة وقياسها.
- تطوير النظام المحاسبي الحكومي لتطبيق موازنة البرامج والأداء(20):
- يعتبر أسلوب موازنة البرامج والأداء تقنية متطورة في مجال إعداد الموازنة العامة للدولة، فهذا الأسلوب يحول الاهتمام من فرض الرقابة على الأموال فقط إلى توفير معلومات تساعد الإدارة على استغلال الموارد بكفاءة وفعالية وتحديد العلاقة بصورة واضحة ودقيقة بين الخطة السنوية وخطط التنمية، وتحقيق الربط بين الخطط العينية (الكمية) وبين الاحتياجات والموارد، وإدارة البرامج العينية والمالية المخططة لتحقيق الأهداف المحددة أو المسطرة بأساليب أكثر كفاءة وفعالية.
- وبناء عليه لم تعد الموازنة وفق هذا المنهج مجرد أرقام حسابية يتم تجميعها في جداول عن الاستخدامات والموارد المحققة وإنما أصبحت أداة من أدوات التخطيط والرقابة المالية.
- وتتضمن موازنة البرامج والأداء عنصرين رئيسيين هما:
- موازنة البرامج: وترتبط بالوظائف الأساسية للحكومة، والبرامج الخاصة بكل وظيفة وكذلك الأنشطة المكونة لكل برنامج دون أن يمتد ذلك إلى إظهار الوحدات الإدارية التي تقوم بالتنفيذ.
- موازنة الأداء: وتختص بالوحدة الحكومية التنفيذية مهما كان حجمها، وتركز على وسائل الإنجاز أكثر من الإنجاز ذاته ويستند إعدادها إلى بناء معدلات أداء، وتحديد لوحدة الأداء، وبالتالي فإنها تقدم بيانات ومعلومات تفصيلية عن الأداء.
- وتكتمل موازنة البرامج موازنة الأداء، وتسبق موازنة الأداء إعداد موازنة البرامج. ويؤدي موازنة البرامج والأداء إلى التخطيط السليم للبرامج والأنشطة ووحدات الأداء ومعدلات الأداء في الوحدات الحكومية، ومن ثم إمكانية تحقيق الرقابة على الأداء الفعلي وتحديد الفروقات(الانحرافات) ومعرفة أسبابها واتخاذ القرارات

التصحيحية في الوقت المناسب بالإضافة إلى الوقوف على فعالية الإدارة الحكومية في تحقيق الأهداف وتنفيذ السياسة العامة للدولة. ونتيجة لذلك يساعد منهج البرامج والأداء على تطبيق المحاسبة عن المسؤوليات. وأيضاً على تحديد أساليب توفير البيانات والمعلومات المالية لإعداد موازنة البرامج والأداء.

لا يوفر النظام المحاسبي الحكومي الكلاسيكي القائم على الأساس النقدي والخالي من بيانات التكاليف، ويهمل عملية تقييم الأصول وحساب إهلاكها ومتابعتها خلال استخدامها، كل ذلك يؤدي بالضرورة إلى تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يتلاءم وتطبيق موازنة البرامج والأداء. وبذلك يجب أن يكون النظام المحاسبي الحكومي قادراً على تحقيق الأهداف التالية⁽²¹⁾:

- 1- الإفصاح عن الوضع المالي للوحدة الحكومية.
- 2- القدرة على قياس تكلفة البرامج والأنشطة والخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية.
- 3- تحديد مدا التوافق بين التنفيذ الفعلي واللوائح والتشريعات الداخلية المنظمة لذلك.
- 4- توفير المؤشرات الكافية لتقييم الأداء وقياس الكفاءة الإدارية والتنظيمية للوحدة الحكومية.
- 5- المساعدة في إعداد الخطط والموازنات بما يحقق التخصيص الأمثل للموارد المتاحة من البرامج المختلفة.
- 6- وتعتمد تطوير نظم المحاسبة الحكومية تحقيقاً للأهداف السابقة على محاولة تطوير الأساليب والأسس المحاسبية المستخدمة في عملية قياس النتائج وكذلك أساليب تصنيف وتبويب وعرض القوائم المالية، بحيث يتم الربط دائماً بين الإنفاق والأداء، وبذلك يتحول الاهتمام والتركيز من مدى قانونية الإنفاق إلى مدى تحقيق الإنفاق لأهدافه بالكفاءة والفعالية المناسبة.
- 7- بالإضافة إلى ما سبق يجب تطوير النظام المحاسبي الحكومي عن طريق احتوائه وشموله على بيانات تخص التكاليف حيث تعتبر محاسبة التكاليف مطلباً أساسياً لما توفره من معلومات تعتمد عليها الإدارة في مجال التحليل واتخاذ القرارات الإدارية.

التفرقة بين النفقات الحكومية والتكاليف

من المعروف أن النظام المحاسبي الحكومي وفق المنهج النوعي يقف عند حد قياس النفقات والتأكد من أنها في حدود الاعتمادات المخصصة. وبما أن هيكل الموازنة المطبق حالياً يقف عند تحديد الاعتمادات بالنسبة لكل وحدة حكومية وفقاً للمنهج النوعي، فإن هيكل المحاسبة عن النفقات لا بد وأن يتبع هذا الأساس.

والنظام على هذا الشكل ، لا يمكن أن يوفر معلومات مفيدة عن تكلفة البرامج الحكومية إلا في الحالات التي تنفذ الوحدة الحكومية برنامجا واحدا وبذلك تتطابق النفقات مع التكاليف.

لذلك ومن أجل إمكانية تحديد تكلفة البرامج والأنشطة التي تنفذها الحكومة، إلا أنه من الضرورة إعادة صياغة النفقات في صورة تكاليف ويتم ذلك كما يلي:

- ترجمة النفقات على مستوى البنود إلى نفقات على مستوى البرامج والنفقات، وبما أن الموازنة يتم إعدادها منذ البداية وفقا لمنهج البرامج والأداء، فإن الموازنة سوف تعكس بشكل مباشر النفقات الخاصة بكل برنامج تنفذه الوحدة الحكومية.

- ترجمة النفقات على مستوى البرامج والأنشطة إلى تكاليف على مستوى البرامج والأنشطة ويتعلق ذلك بضرورة القياس الدقيق لبعض عناصر النفقات أهمها:

- المستلزمات السلعية والتي لا تتضمن فقط ثمن الشراء وإنما كافة النفقات المرتبطة بها حتى وصولها إلى مخازن الوحدة الحكومية.

- يجب حساب إهلاك الأصول الثابتة وأخذ بعين الاعتبار عند حساب تكلفة البرنامج ومقارنة ذلك بالعائد، وأيضا محاولة تحديد تكلفة الأداء.

المحور الثالث: المحاسبة العمومية في الجزائر

تتضمن المحاسبة العمومية في الجزائر على قواعد قانونية وقواعد تقنية:

أ_القواعد القانونية: يعتبر القانون رقم 90-21 المؤرخ 15 أوت 1990 والخاص بالمحاسبة العمومية والمراسيم التنفيذية الخاصة بتنفيذ المصدر الأساسي للقواعد المحاسبية العمومية في الجزائر ويطلق عليه بقانون المحاسبة العمومية.

وقد نصت المادة 1 من قانون 90-21 من المحاسبة العمومية على أنه يطبق على الهيئات العمومية التابعة للدولة، والمجلس الدستوري والمجلس الوطني ومجلس المحاسبة والجماعات الإقليمية أي الجماعات المحلية أي البلديات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري (الجامعات المستشفيات...الخ) وحدد القانون الأحكام التنفيذية والمتعلقة بميزانيات الهيئات العمومية التابعة للدولة.

كذلك بصدد هذا القانون التزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والحاسبين العموميين وتحديد مسؤولياتهم، ومبدأ الفصل بين مهامهم حيث يقوم الأمرين بالصرف والحاسبين العموميين بتنفيذ عمليات الإيرادات وتحقيق أي سداد للنفقات وعمليات الخزينة وكذلك نظام محاسبتها.

وقد اشتمل قانون المحاسبة العمومية على الأبواب التالية:

الباب الأول: الميزانية والعمليات المالية وتنفيذها:

وحدد هذا الباب مفهوم الميزانية أنها مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي لمدة سنة مدنية وتضمن الفصل الثاني مفهوم العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات.

وخصص الفصل الثالث لعمليات تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية من الأمرين بالصرف والحاسبين العموميين والخطوات اللازمة لإتمام عمليات الإيرادات والنفقات.

وتضمن الفصل الأول من الباب الثاني، الأشخاص الذين يقومون بتنفيذ العمليات المالية، وهم الأمرون بالصرف وإجراءات تعيينهم وأضاف الأمرون بالصرف المسؤولين يتطلعون بها عند قيامهم بالعمليات المالية.

وتناول الفصل الثاني من الباب الثاني: المحاسبون العموميون الذين يقومون بتنفيذ الخطوة الثانية من عملية تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية، حيث يتم تعريف المحاسب العمومي ومسؤولياته ودرجات المحاسب والإعمال التي يقومون بها أثناء تنفيذ العمليات المالية، ومنها المحاسبة الخاصة بعملية التنفيذ على مستوى وظيفتهم عند تنفيذ العمليات المالية.

وكذلك تم تحديد العلاقة بين الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.

ب- الجانب التقني للمحاسبة العمومية: ويتمثل في الأطر الفنية للمحاسبة في الهيئات العمومية حيث تتحدد هذه الأطر بمدونات الحسابات المالية والإجراءات التي تحكم تلك المدونات وإعداد القوائم أو الجداول التي تعرض فيها النتائج النهائية بصورة إجمالية لعمليات تنفيذ ميزانيات تلك الهيئات.

إلا في الجزائر يلاحظ عدم وجود إطار محاسبي عمومي موحد خاص بالهيئات العمومية وتم الاكتفاء باستخدام أطر ومدونات محاسبية مختلفة للعديد من الهيئات العمومية والوحدات الإدارية المختلفة.

1- على مستوى هيئات الدولة المركزية وأهمها خزانة الدولة⁽²²⁾:

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 الأمرون بالصرف بملك محاسبة إدارية تسمح بمتابعة تنفيذ عمليات الميزانية حيث يتم تسجيل العمليات أساس القيد البسيط وتعرض المحاسبة إدارية ما يلي:

بالنسبة لعمليات الإيرادات: تظهر الديون التي تم معابنتها 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 الإدارية 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 النظام التسيير السنوي والإجراءات المركزية المحاسبية أي تركيز وتسجيل كل العمليات في مركز واحد أي على مستوى الخزانة الرئيسية.

- نظام التسيير السنوي⁽²³⁾: انطلاقاً من أن ميزانيات الهيئات العمومية يتم الموافقة والتصويت عليها لسنة واحدة المادة 3- من قانون 84-17 المؤرخ 1984/7/17 قانون المالية. وبناءً عليه يركز نظام التسيير السنوي على تسجيل كل العمليات المالية في حساب السنة التي يتم خلالها تنفيذ هذه العمليات (ويطلق عليها الأساس النقدي).

نغض النظر عن الميزانية التي أقرتها ورخصت بها أي أن الإيرادات المقبوضة فعلا والنفقات المقبول دفعها بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي بين أول جانفي 31 ديسمبر هي التي ترتبط بالسنة المعنية.

وبناء على ذلك فإن العمليات المقررة في الميزانية وغير المنتهية في 12/31 يتم تحويلها وتدويرها إلى حساب السنة اللاحقة أي القادمة حيث أنه عند هذا التاريخ تعتبر السنة المالية منتهية وبالتالي لا يمكن مبدئيا إلحاق أو ربط أي عملية بها منفذة بعد ذلك التاريخ. ويعترف نظام التسيير السنوي فقط بالتنفيذ المادي للعمليات أي أن المحاسب يكتفي بحساب العمليات المادية (القبض والدفع الفعليان للإيرادات والنفقات) المنجزة خلال السنة مهما كانت الميزانية التي رخصت بها.

النظام المطبق في الجزائر: طبقا للمادة 17 من قانون 84-17 أو المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 فإن العمليات المالية للإيرادات التابعة للدولة. وتلك المتعلقة بالحسابات الخاصة بالخرينة والميزانيات الملحقة، التسجيل وفق نظام التسيير، حيث تدرج في ميزانية السنة المالية، الإيرادات المحصلة وكذا النفقات المقبول دفعها بصفة نهائيا من طرف المحاسب العمومي خلال السنة المالية المدنية وهو نظام سنوي صرف.

وبلاحظ أن المرسوم التنفيذي رقم 414 المؤرخ في 14/11/1992 المتعلق بالرقابة القلبية، حدد يوم 12/10 من السنة المعنية تاريخ لإفقال الالتزام بنفقات التسيير، وتمديد هذا التاريخ إلى 12/20 من نفس السنة لنفقات التجهيز. والنفقات المسددة عن طريق وكالات التسيير. وأما بالنسبة لعمليات تحصيل الإيرادات فإنها تسيير بقاعدة عامة إلى آخر يوم من السنة المالية. وبناء عليه فإن الحساب العم للدولة لا يشمل سوى العمليات المنجزة خلال السنة.

- نظام الحسابات السنوية: عند إفقال 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.

و يعتبر 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 *cours des comptes*) لمراجعتها والتصديق عليها.

ومن خلال التطابق الذي يجب أن يكون بين القيود المحاسبية التي تظهر في السجلات اليومية ودفتر والموازنة العامة من جهة ومستندات الإثبات من جهة أخرى، وبذلك يمكن حساب التسيير المحاسب من إثبات الصحة القانونية والمادية للعمليات المنجزة.

دليل حسابات الخزينة: 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 الإدارة المركزية للخرينة، حيث يسمح هذا الدليل بالقيام بعمليات تجميع للبيانات

بصورة إحصائية على مستوى مركزية. ويساعد هذا الدليل في توفير المعلومات الضرورية لتسيير خزينة الدولة عند تنفيذ قانون المالية. **الخطوط العريضة لدليل حسابات الخزينة⁽²⁴⁾:**

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. و نتيجة لخصوصية العمليات المسجلة على مستوى الهيئات العمومية التابعة للدولة، تم إصدار مدونة أو دليل حسابات خاصة بالمحاسبة العمومية الخاصة بالخزينة متضمنة في الأمر رقم 65-320 الصادر في 1965/12/31 في قانون المالية لسنة 1965.

- دليل حسابات الخزينة:

يرجع صدور أول دليل حسابات لمحاسبة الخزينة إلى الأمر 65-320 الصادر في 1965/12/31 والمتضمن في قانون المالية لسنة 1965. إضافة إلى ذلك الإجراءات الواردة في المرسوم التنفيذي رقم 91-313 الصادر في 1991/9/7 التي يبين تطبيق قانون 21-90 الصادر في 1990/8/15 المتعلق بالمحاسبة العمومية - الذي ينص على أن تسجيل عمليات الدولة وفق مبدأ القيد المزدوج بناء على القواعد والتوجيهات أو التعليمات الصادرة من وزير المالية ويلاحظ أن ترتيب وتصنيف وتنظيم دليل حسابات الخزينة تم على أساس عشوائي ومبوبا على أساس طبيعة العملية.

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 و وكلاء الخزينة - الإصدار- تسيير عمليات تسديد القروض الدولية.
 - 3- متابعة حركة الأموال والتسويات بين المحاسبين العموميين عند تنفيذ عمليات الخزينة وتجميعها ودمجها في الخزينة المركزية.
 - 4- نتائج تنفيذ الميزانية ونتائج عمليات الخزينة.
 - 5- عرض وضعية القروض (ديون) الدولة.
- 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.
- بنية دليل حسابات الخزينة: تم تصنيف دليل حسابات الخزينة إلى المجموعات التالية:
- المجموعة 1: الصندوق والمحفظة (بها أوراق مالية)
 - المجموعة 2: عمليات الميزانية
 - المجموعة 3: عمليات الخزينة
 - المجموعة 4: عمليات الترتيب والتصنيف
 - المجموعة 5: عمليات الترتيب والتصنيف
 - المجموعة 6: القروض المضمونة من الدولة

-المجموعة4: الوكلاء والمراسلون
-المجموعة7: حقوق وديون الدولة المختلفة

وبالإضافة إلى مجموعات دليل حسابات الخزينة، هناك أيضا:
الحسابات العامة: وهي تشمل عمليات ذات طبيعة خاصة ومختلفة، وتصنف بالصفة العامة حيث يمكن ربطها بأكثر من مجموعة.

الحسابات الخاصة: ويتفرع من الحساب العام، وأحد فروعها ويصنف هذا الحساب بالخصوصية النوعية والاستثناء "أي يحدث نادرا".

- طبيعة الحسابات دليل الخزينة: يمكن تمييز الحسابات التالية⁽²⁵⁾:

1- الحسابات المالية: وتتمثل في الحسابات المخصصة لتسجيل عمليات القبض ودفع الأموال – والقيم المنقولة المرتبطة بتنفيذ عمليات الإيرادات والنفقات وتشمل حسابات الصندوق وحسابات البريدية الجارية والحسابات الجارية لمعهد الإصدار وحسابات السندات والقيم المنقولة.

2- حسابات التسوية: وتشمل في حسابات التسوية بين المحاسبين التي تغطي عمليات حركة النقدية وحركة الأموال.

3- حسابات التحويل والتنظيم: وهي حسابات تستخدم فيها بين نوعين من المحاسبة أو عمليات تحويل ضمن المحاسبة الواحدة.

4- حسابات النفقات النهائية أو القيد المؤقت:

- تعرض حسابات القيد النهائية أو التخصيص النهائي للإيرادات والنفقات عندما يتم تحديد قيمها ووجهتها.

- بينما يعرض حساب القيد المؤقت: الإيرادات والنفقات التي يتم تحديدها أو تخصيصها وإمكانية توزيعها على عدة جهات.

حسابات النقدية ومحفظة الأوراق المالية: وتسجل في حسابات هذه المجموعة حركة النقدية المقبوضة والمدفوعة وكذلك الأموال الداخلة للخزينة والخارجة منها.

- حسابات عمليات الميزانية: وتسجل فيها وتعرض التغييرات المحاسبية الناتجة عن عمليات قامت بها الخزينة لتنفيذ الجزء الخاص بميزانية الدولة والمكلف بتنفيذها

الخزينة. وتسجل في هذه الحسابات الإيرادات والنفقات النهائية التي تسمح بعملية إعداد حساب النتيجة والتسيير، وإعداد قانون تنظيم الموازنة.

- حسابات عمليات الخزينة: وتسجل في هذه الحسابات العمليات المتعلقة بالحسابات الخاصة من جهة وعمليات القروض العمومية من جهة أخرى. ويتم فتح الحسابات الخاصة بالخزينة فقط عند مديرية الخزينة العامة للجزائر العاصمة. وكل محاسبو

الدولة العموميون.

- حسابات الوكلاء والمراسلين: وتسجل فيه العمليات التي ينفذها الوكلاء المراسلين الملحقين بالمحاسبين العموميين

المحاسبة العمومية على مستوى الجماعات المحلية:

يطبق مخطط محاسبي للبلدية وآخر يطبق على مستوى الولاية وقد صدر بالتعليمية العامة سنة 1967 من طرف وزير المالية وينظم هذين المخططين المحاسبين للبلدية

وللولاية، التعليمات الصادرة فيما بين الوزارات - تعليمة الولاية w1 - وتعليمة الولاية w2 - وتعليمة البلدية c1 .

وتضمنت هذه التعليمات مخطط المحاسبي للبلدية الذي اشتمل على- 7 أصناف- كل صنف يتضمن مجموعة حسابات صنف حسب طبيعتها، وتمثل هذه الأصناف فيما يلي:

- الصنف 1 الأموال الخاصة: ويتضمن حسابات خاصة بتسجيل وسائل تمويل البلدية لتجهيزات، إضافة إلى حركة الأموال المرتبطة بالاستثمارات الاقتصادية.

- الصنف 2 الاستثمارات: ويتضمن حسابات تسجل فيها عمليات اقتناء إنشاء وصيانة هذه الممتلكات.

- الصنفان 6-7: وتسجل في الصنف 6 الأعباء والمصاريف التي تدفعها البلدية، بينما حسابات الصنف 7 الإيرادات التي تحصل عليها البلدية.

- الصنف 8- النتائج: ويتضمن 3 حسابات: الحساب 82 نتائج السنوات المالية السابقة - والحساب 83 الاقتطاع من إيرادات التسيير (التمويل الذاتي للتجهيز والاستثمار -) والحساب 85 نتيجة السنة المالية التي تبين الفائض أو العجز في الأموال المتداولة للبلدية. أي الفائض أو العجز في رأس المال العامل للبلدية أو الولاية.

- الصنف 0: خصص لحسابات إحصائية.

- الصنف 9 - خصص هذا الصنف للمحاسبة التحليلية: ويتضمن حسابات المصالح والبرامج والتعليمات خارج البرامج التي تتم على مستوى البلديات وبواسطة هذا الصنف يصبح هناك إمكانية لتحديد و لحساب تكلفة التعليمات والبرامج على مستوى البلدية. وأما على مستوى الولاية فقد صدر المخطط المحاسبي للولاية سنة 1970 المرسوم رقم 70-154 المؤرخ في 1970/10/22 والمحدد لمدونة أو دليل نفقات وإيرادات الولاية وكذلك القرار الوزاري المشترك رقم 12036 المؤرخ في 1970/12/12 والمتعلق بتطبيق هذا المرسوم، وهذا المخطط المحاسبي ي يختلف عن المخطط المحاسبي البلدي.

وأما الإطار المحاسبي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري فهو مستمد من التعليمات الصادرة عن وزاري المالية مع إجراء التعديلات الضرورية والمتعلقة والخاصة بطبيعة كل نشاط من أنشطة هذه المؤسسات واختلاف عملياتها المالية.

وتأسيسا على ما سبق يلاحظ أن العلاقة بين المخططات المحاسبية لمختلف الهيئات العمومية والمخطط المحاسبي الوطني (PCN) الملغي (مخطط 1976) هي محدودة جدا. بينما العلاقة الغير موجودة مع النظام المالي الجديد الذي شرع في تطبيقه ابتداء من 2010/1/1 على مستوى المؤسسات الاقتصادية وحيث أن النظام المحاسبي المالي الجديد مستمد من معايير المحاسبة الدولية.

- النقائص وعدم فعالية المحاسبة العمومية في الجزائر:

يلاحظ من خلال دراسة وتحليل المحاسبة على مستوى الخزينة وعلى مستوى الهيئات العمومية للدولة المركزية وعند تحليل ودراسة مخططات المحاسبية على مستوى الجماعات المحلية (البلدية والولاية) وكذلك دراسة قانون المحاسبة العمومية

رقم 21-90... يلاحظ أن ما سبق يتسم بالعديد من النقائص وعدم الفعالية يمكن إيجازها فيما يلي:

- يلاحظ أن مدونة أو دليل حسابات الخزينة قد خلت من حسابات تحدد وتظهر وصف ومعاينة لثروة وأموال الهيئات العمومية.

- غياب المصطلحات المشتركة في المحاسبة المطبقة في الوحدات الإنتاجية وهذا ما يزيد صعوبة تفسير حسابات الهيئات العمومية بحيث يصبح تفسير عمليات الدولة لا يتم إلا من طرف الأعوان العموميون المسؤولون عن تنفيذ العمليات المالية.

- إن الالتزام بالترقيم الخطي العشري للحسابات نتج عنه صعوبة وعدم إمكانية إنشاء حسابات أخرى عند الضرورة وهذا ينقص من فعالية هذا التبويب والتصنيف للحسابات.

- ركزت المحاسبة العمومية المطبقة حاليا على عمليات الدفع النقدي والقبض النقدي فقط. عند تنفيذ الموازنات للهيئات العمومية.

- غياب إطار مناسب لحساب الاستغلال والميزانية - متشابه لما هو موجود في المحاسبة المالية المطبقة في الوحدات الإنتاجية.

- يلاحظ أن هناك صعوبة عند القيام بعمليات تجميع الحسابات للوحدات الإدارية التابعة للهيئات العمومية بحيث تم عملية التوحيد والتجميع للبيانات بمعالجات خارج الإطار المحاسبي.

- يبين من خلال دراسة وتحليل الإجراءات القانونية المنظمة للوحدات الإدارية أن هناك تناقض وتوحيد لتلك المنظمة للوحدات الإدارية، لكن بالمقابل بالنسبة للقواعد الفنية لمحاسبة الوحدات الإدارية وخصوصا دليل الحسابات وأساليب معالجة على مستوى الوحدات الإدارية، يتبين أن الوحدات تطبق قواعد ومخططات محاسبية متباينة وينتج عن هذا صعوبة تجميع وتوحيد على مستوى مركزي للبيانات سواء بالنسبة للمحاسبة الوطنية أو لتوحيد وتجميع الحسابات على مستوى الإدارة المركزية بوزارة المالية

- ونتيجة لاختلاف أساليب المعالجة المحاسبية لحسابات الوحدات الإدارية، اختلاف المخططات المحاسبية، ينتج عن ذلك غياب إطار محاسبي موحد مما ينتج عنه صعوبة توحيد وتجميع البيانات المحاسبية على مستوى المحاسبة الوطنية.

- يلاحظ أن الإطار المحاسب الذي يحكم المحاسبة العمومية المطبقة على الوحدات الإدارية. موجه أساسا ومركز على أساس مبدأ محاسبة الصندوق أي على أساس مبدأ النقدي.

- الإطار المحاسبي المطبق على الوحدات الإدارية لا يأخذ بعين الاعتبار عناصر الذمة المالية للوحدات الإدارية... ونتيجة ذلك لا يتم تسجيل المباني والأراضي والممتلكات الأخرى والحقوق والديون المعايينة والمرتبطة بالوحدات الإدارية...

وبذلك يلاحظ أن رقابة ومتابعة عناصر الذمة المالية وممتلكات الوحدات الإدارية بصعوبة وبدون شفافية، وبأساليب خارج الأطر المحاسبية. ونتيجة ذلك يصبح من الصعب تحديد وتقييم عناصر الذمة المالية للوحدات الإدارية في لحظة معينة.

- ويلاحظ أن المشكلة الكبيرة المترتبة على عدم تسجيل ومتابعة حقوق المؤسسات الغير مدفوعة من طرف الدولة، تضخمت في السنوات الأخيرة وأصبح هناك صعوبة في التحكم فيها وعدم تحديدها بصورة دقيقة. ويرجع ذلك إلى غياب الإطار المحاسبي الذي بواسطته يمكن تسجيل تلك الحقوق والديون.
- وبناء على ما سبق تطلب في العديد من المرات قيام مجموعات عمل لتحديد مبالغ حقوق الغير المدفوعة من طرف الدولة للوحدات الإدارية عن طريق القيان بعمل مستقل خارج الأطر المحاسبية المطبقة حاليا في الوحدات الإدارية.
- لا يسمح الإطار المحاسبي المطبق حاليا في الوحدات الإدارية والهيئات العمومية، إلا بمعرفة ومتابعة جزئية لنشاط وعمليات الدولة وتقسيماتها ويظهر ذلك بمعالجة نفقات التسيير مثل الأجور والتعويضات... الخ بينما لا يظهر بشكل مفصل لحسابات صناديق التقاعد والمعاشات وسندات محاسبية وسندات الخزينة والأصول المالية الأخرى و تطورها بصورة شفافة.
- يلاحظ أن مدونة أو دليل حسابات الخزينة المطبق حاليا بمرور الزمن أصبح يفتقر لعملية التناسق والتوافق والترابط بين أنواع الحسابات ومسمياتها وعناوينها وأصبحت أقل دقة وضوح... الخ ويرجع ذلك لأن عملية الترقيم العشري الخطي أي الترقيم على أساس عشري يفتقد للمرونة بحيث يصبح من الصعوبة بمكان إضافة حسابات جديدة عند الضرورة.
- تمتاز القوائم المالية الإجمالية والتجميعية لنتائج الوحدات الإدارية بالغموض وعدم الوضوح وللعلم أن هذه القوائم تمثل فيما يلي:
- الميزان العام الشهري أو السنوي لعمليات الخزينة.
- قائمة للوضع الشهرية أو السنوية لتنفيذ موازنة التسيير، نفقات التسيير، وموازنة نفقات التجهيز.
- قائمة للوضع الشهرية أو السنوية لحسابات الخزينة وخصوصا الحساب الجاري للخزينة وحساب البنك المركزي.
- ويلاحظ أن هذه القوائم المنشورة والتي يتم إصدارها والتي بواسطتها يمكن الإطلاع على عمليات الموازنة لا يمكن فهمها بسهولة واستغلال البيانات المعروفة فيها في شكلها الحالي.
- القائمة أو الجدول الملخص لعمليات الخزينة:
- وهي عبارة عن جدول موجه شهري لتنفيذ الموازنة حيث يبين وسائل التمويل.... ولا يمكن إعداد هذا الجدول الموجه والملخص إلا بعد معالجات محاسبية للعديد من البيانات المحاسبية.
- يلاحظ أن الأطر المحاسبية المطبقة حاليا في الهيئات العمومية والوحدات الإدارية لا تتماشى مع الأساليب الفنية لمعالجة وتوصيل البيانات وعرضها. وهذا يرجع إلى التأخر في الإعداد والتسجيلات عند قوائم النتائج الإجمالية عند تجميع البيانات على مستوى المركز وإعداد القوائم الإجمالية الختامية حيث يتم إعدادها خلال فترة زمنية غير متوافقة مع التسيير الحديث للمالية العامة أو الأموال العامة على مستوى الهيئات العمومية.

ويمكن إيجاز وتلخيص ما سبق، فإن النظام المحاسبي المطبق على مستوى الهيئات العمومية، اختص فقط بعمليات الدفع والقبض النقدي وأهمل كليا المفاهيم المتعلقة والمرتبطة بالعناصر الممتلكات والثروة على مستوى الهيئات العمومية ومبدأ معاينة وتحديد الحقوق والديون والتي تتطلب تسجيلا محاسبيا للحقوق والديون المرتبطة بالهيئات العمومية.

الخاتمة

بعد هذا العرض التحليلي للمحاسبة العمومية في الجزائر تبين لنا أنها تعاني من نقائص وعدم فعالية لتطبيق موازنة البرامج والأداء ولتحقيق ذلك يتطلب تطوير المحاسبة العمومية المطبقة في الجزائر بالأخذ بالتوصيات التالية:

- 1- استخدام أساس الاستحقاق:
أثبتت التجارب في العديد من الدول أن الأساس الاستحقاق هو الأساس الأفضل لإتباعه في المحاسبة الحكومية و قد أوصت به العديد من البيانات الدولية للمعايير المحاسبية التي تطبق في القطاعات الحكومية و يتطلب هذا الأمر تطبيق أسس الاعتراف بعناصر القوائم المالية و هي الأصول و الخصوم و الإيرادات و المصاريف .
- 2- استخدام أسس محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي و ذلك للمساعدة في حساب تكلفة المشروعات و البرامج المنفذة على مستوى الوحدات الإدارية و المساعدة أيضا في اتخاذ القرارات في القطاع الحكومي و تساعد محاسبة التكاليف أيضا في تحديد سعر السلع و الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية .
- 3- تساعد محاسبة التكاليف في قياس الأداء على مستوى الوحدات الإدارية
- 4- القوائم المالية الحكومية و الإفصاح عنها :
- انطلاق من استخدام أساس الاستحقاق يمكن إصدار قوائم مالية للوحدات الحكومية تضمن ميزانية قياسية و قائمة الأداء المالي وقائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى الإفصاح عن السياسات المحاسبية و المعلومات الأخرى
- 5- إعداد دليل حسابات حكومية موحد:
وذلك بهدف إظهار جميع الحسابات التي تعكس العمليات المالية النقدية و غير النقدية كافة حيث يتم تصنيف و تبويب العمليات المالية الحكومية بصورة تخدم أغراض الرقابة و متخذي القرارات.
- 6- لمسايرة التطورات العالمية، يجب الأخذ بمعايير المحاسبة الحكومية الدولية و يتم ذلك من خلال مقارنة ما هو مطبق من أسس و مبادئ في المحاسبة الحكومية بالمعايير المحاسبية الدولية و تصحيح المعايير المحاسبية المطبقة على مستوى الوحدات الإدارية

التهميش

- 01- محمد البطمة – الإطار العام لتطوير النظام المحاسبي الحكومي – الإدارة العامة – العدد 38 1983/ ص 225 – 230.
- 02- Ifac . psc 2002 study . 14 . transition to the accrual basis of accounting guidance for government entities, April, www.ifac .org.p.p.1.45.
- 03- Imf. 2002 study 14. Performance budgeting is accrual accounting required? December. www.imf.org .pp.1.31.
- 04- عثمان محمد ياسين فراج: تطوير النظام المحاسبي الحكومي لتحقيق هدفي الكفاءة والفعالية – مجلة آفاق جديدة كلية التجارة 1994 العدد الثاني ص 54- 55 .
- 05- قاسم إبراهيم الحسين علاقة المحاسبة الحكومية بالموازنة العامة للدولة . المحاسب القانوني العربي العدد 109 الربع الأول . 1999 ص.36 – 37 .
- 06- اسماعيل حسين احمر- المحاسبة الحكومية- دار المسيرة 2003 عمان ص.35-36
- 07- إسماعيل حسين احمر- المحاسبة الحكومية – دار المسيرة – 2003 عمان . ص 133
- 08- عقلة محمد يوسف المبيضين – النظام المحاسبي الحكومي وإدارته – دار وائل 1999 ص 34 – 35.
- 09- المنظمة العربية للعلوم الإدارية، النظام المحاسبي الحكومي. 1982 عمان ص. 13 – 23 .
- 10- سيد محي الدين طرابزونى – نظرية المحاسبة الحكومية مجلة الاقتصاد والإدارة العدد 10 نوفمبر 1980.
- 11- نعيم دهمش: النظريات والأسس المحاسبية. المنظمة العربية للعلوم الإدارية 1980- ص 49-50- 51.
- 12- سلطان محمد سلطان . وصفي حسن أبو المكارم . المحاسبة في الوحدات الإدارية دار المريخ 1999 ص 59- 60.
- 13- 14- Jean Francois des Robert, Jaques Colibert.-ed.dunod, Paris p.19 – 20.
- 15- بريميكاند – ترجمة الأستاذ حسن بن عبد الرحمان باحص – المحاسبة الحكومية الفعالة 1999 مركز البحوث والدراسات الإدارية بمعهد الإدارة العامة بالسعودية ص.156-157.
- 16- جمال البدور – منهجية ومراحل تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات – ملتقى موازنة البرامج والأداء وآليات تطبيقها في الجامعات العربية ص. 24- 25. دمشق سورية يوليو 2004.
- 17- ليلى عبد الحميد لطفي – النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات. ملتقى موازنة البرامج والأداء المرجع السابق ص. 43 – 44 .
- 18- ليلى عبد الحميد لطفي . المرجع السابق ص. 47 – 48 .
- 19- إسماعيل حسين أحمد مرجع سابق ص
- 20- ليلى عبد الحميد لطفي النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات – ملتقى موازنة البرامج ص.43-44. دمشق سورية 2004.
- 21- ليلى عبد الحميد لطفي مرجع سابق ص.47- 48.
- 22- إسماعيل حسين أحمد موازنة البرامج والأداء .ملتقى موازنة البرامج والأداء ديمشق سورية ص.7- 8.
- 23- فوزيل شبلي حمزة عبد الكريم المحاسبة والمالية العامة. النصوص التشريعية والتنظيمية – قصر الكتاب الجزء الأول 2004 ص. 08- 25.
- 24- المحاسبة العمومية محمد مسعي – دار الهدى عين مليلة الجزائر 2003 ص – 122 – 123 .
- 25- DROIT DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE ALI BISSAD. ED HOUMA Algérie 2004. P.190-193
- 26- INSTRUCTIONS GENERALE SUR LA COMPTABILITE DU TRESOR, MINISTERE DES FINANCES ET DU PLAN Alger ,2004. P 11 - 20.

IMF: International Monetary Fund.

IFAC: International Federation of Accountants.

GASB: Governmental Accounting Standards Board.

IPSASB : international public sector accounting standards board

IPSAS : International public sector accounting standards