



تبني معايير المحاسبة لدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر - عرض التجربة الفرنسية-

The Adoption Of The International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) as a mechanism to modernize Algeria's public budget system - View the French experimen

أكرم شتيح¹، د. حكيم بوجطو²

¹ جامعة يحي فارس المدية

² جامعة يحي فارس المدية

تاريخ الاستلام : 2019/03/20 ؛ تاريخ المراجعة : 2019/09/09 ؛ تاريخ القبول : 2019/10/11

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير وعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر من خلال تحليل ودراسة البيانات الإحصائية لنظام الموازنة العامة في الجزائر للفترة (2000-2017)، وعرض التجربة الفرنسية. وتوصلت هذه الدراسة إلى ضرورة عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر لمواجهة التحديات الاقتصادية الراهنة وللتحكم في النفقات العامة، من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. كلمات مفتاحية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام- نظام الموازنة العامة- النفقات العامة.

تصنيف JEL: H61, H68, H72, I28, P43

Abstract:

This study aims at highlighting the role of international public sector accounting standards in the development and modernization of the general budget system in Algeria through analyzing and studying the statistical data of the general budget system in Algeria between 2017-2000 and presenting the French experiment .

The study concluded that the general budget system in Algeria is in need to be modernized to face the current economic challenges and to control public expenditure through the adoption of international public sector accounting standards.

Keywords : International Public Sector Accounting Standards - General Budget System - General Expenses.

Jel Classification Codes: H61, H68, H72, I28, P43

1. مقدمة:

في ظل التغيرات الكبيرة على مستوى مختلف آليات تسيير المالية العامة وفي ظل التطور السريع في شتى المجالات تسعى الحكومات إلى الأخذ بأسباب التقدم للاستفادة من إمكانياتها ومواردها المالية المتاحة لتحقيق أهدافها الإستراتيجية والتنمية.

وتعتبر الموازنة العامة ركيزة أساسية وأداة إستراتيجية لبعث الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، وهذا ما دفع بعلماء الاقتصاد والمالية للبحث عن أساليب ووسائل جديدة لتطوير الأدوات المستخدمة من قبل الحكومات لتحقيق أهداف التنمية، إذ برزت مبادئ ومفاهيم حديثة لإعداد الموازنة العامة للدولة، ففي حين كانت الموازنة العامة للدولة تمثل جانبيين للإنفاق العام والإيرادات العامة، فإن تفاضلها يمثل العجز أو الفائض السنوي، وتُمسك حساباتها على الأساس النقدي فقد تحولت إلى موازنة تضم في جانبها الأصول والخصوم وحسابات للنتيجة وبذلك اقتربت في تبويبها والرقابة عليها ومسك حساباتها من الأساليب المطبقة في محاسبة موازنات المشروعات الاقتصادية.

نظرا لأهمية الموازنة العامة للدولة فقد تركز اهتمام المنظمات المهنية المحاسبية في إصدار معايير دولية للقطاع العام بعد أن كان هذا الاهتمام ينحصر في المحاسبة المالية المطبقة في المشاريع الاقتصادية، وبذلك ظهرت النظرية الحديثة لمحاسبة الاعتمادات المتخصصة التي حلت محل النظرية التقليدية للمحاسبة في القطاع العام.

وتسعى الجزائر كغيرها من الدول إلى مواكبة أنظمة الموازنة العصرية في ظل التبعية إلى مختلف الهيئات الدولية والبحث عن الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة التي تشترط الشفافية والانفتاح الاقتصادي وعصرنة النظم الإدارية والمالية وغيرها، حيث شرعت الجزائر في الإصلاحات الهيكلية منذ سنوات التسعينات، مروراً بإستراتيجية عصرنة نظام الموازنة العامة سنة 2001، وإلى يومنا هذا بحثنا عن تفعيل الأداء الحكومي المالي والاقتصادي.

1.1 إشكالية الدراسة: تعاني الموازنة العامة في الجزائر من عدة أوجه قصور كونها تعتمد على أسلوب الموازنة التقليدي (موازنة البنود) فضلا عن اعتمادها الأساس النقدي، وفي ظل تبني الدول المتقدمة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المعدة وفقا لأساس الاستحقاق، واهتمام مختلف الدول الأخرى بذلك، تثار عدة تساؤلات ولعل أهمها وأبرزها يتمثل فيما يلي:

■ ما هو انعكاس تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الموازنة العامة في الجزائر؟

2.1 فرضية الدراسة: انطلاقاً من التساؤل الرئيسي السابق يمكننا صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

■ يُساهم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام الموازنة العامة في الجزائر

3.1 أهداف الدراسة: نحذف من خلال هذه الدراسة إلى:

- توضيح أهمية عناصر الموازنة العامة في تحقيق الأهداف التنموية للدولة ومدى مساهمتها في الناتج الداخلي الخام؛
- تحليل مدى ضرورة عصرنة وتطوير نظام الموازنة العامة في الجزائر من خلال دراسة وتحليل تطور عناصره للفترة (2000-2017)؛
- إبراز دور تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في عصرنة نظام الموازنة العامة من خلال التجربة الفرنسية.

4.1 منهج الدراسة والأدوات المستخدمة: للإجابة على إشكالية الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي كونهما الأنسب لوصف الحقائق وفهم مكونات الموضوع، حيث تم الاعتماد على وصف وتحليل الظواهر في الجانب النظري والاعتماد على تحليل البيانات الرقمية المتوفرة من خلال مختلف إحصائيات وزارة المالية الجزائرية في الجانب التطبيقي، بالإضافة إلى أسلوب دراسة الحالة باعتباره أحد أساليب المنهج الوصفي فيما يخص تحليل البيانات الرقمية المتعلقة بعناصر الموازنة العامة في تجربة فرنسا قبل وبعد العصرنة، ومن حيث الأدوات المستخدمة فتمثلت في مجموعة من المراجع، الكتب، المجالات، المذكرات الجامعية، المنتديات والندوات، مواقع الإنترنت، ومختلف المناهج والمذكرات التوجيهية والتقارير الصادرة عن المنظمات الدولية والموجهة إلى مختلف الدول وبالخصوص النامية منها.

5.1 الدراسات السابقة:

⇐ دراسة (سعد، 2014) "ترشيد سياسة الإنفاق العام: دراسة لظاهرة عجز الموازنة العامة للدولة - حالة الجزائر-"، حيث تضمنت الدراسة كيفية مساهمة سياسة النفقات العامة في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية المتبعة في الجزائر خلال الفترة 1970-2012. حيث تم من خلالها محاولة تحديد معالم تشكل متغيرات سياسة النفقات العامة بالجزائر، وأهم العوامل المؤثرة فيها. وركزت هذه الدراسة على عجز الموازنة العامة وعلاقته بالحساب الجاري لميزان المدفوعات للاقتصاد الجزائري. حيث تلتقي مع دراستنا في تحليل متغيرات النفقات العامة في الجزائر خلال فترة الدراسة، وخاصة من جانب تحليل ظاهرة عجز الموازنة الذي يعتبر أحد مقاييس أداء الموازنة العامة.

⇐ دراسة (السعيد، 2017) "نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية" ناقشت هذه الدراسة أهمية تطوير نظام المحاسبة العمومية باستخدام الآليات الحديثة التي تساعد على توفير البيئة الملائمة لتبني المعايير الدولية، وتوصلت الدراسة إلى أن مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر (1-13)

يحمل في طياته المساهمة في تحقيق أهداف القوائم المالية المبنية على أساس المعايير، وهذا ما يتطلب العمل على توفير السبل الكفيلة لإنجاح تطبيقه من أجل تحقيق هذه الغايات.

دراسة (أحمد و كامل، 2017) "تأثير استعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية على الموازنة العامة في العراق" هدفت الدراسة إلى بيان التأثير في الموازنة العامة للعراق نتيجة اعتماد معايير المحاسبة الحكومية الدولية من خلال الاستبانة، وخلص البحث إلى استنتاجات منها أن النظام المحاسبي الحكومي يتداخل بشكل وثيق مع الموازنة العامة وفي جميع مراحلها، فالتحرك نحو أساس الاستحقاق يعد العنصر الأول من مجموع الإصلاحات للوصول إلى اصلاح الموازنة العامة للدولة.

دراسة (عزري و حوني، 2018) "قياس أثر النفقات العامة على البطالة في الجزائر" حيث هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على النفقات العامة وتحديد أثرها على البطالة في الجزائر خلال الفترة (2015-1990)، اختبرت الدراسة فرضية العلاقة السببية بين المتغيرين، واتجاهها هو من النفقات العامة إلى البطالة، واستخدمت الدراسة لإختبار ذلك اختبار الاستقرار باستخدام اختبار ديكي فولر الموسع ADF، وتوصلت إلى ان تغير النفقات العامة للدولة لا يؤدي إلى تغير البطالة.

2. مدخل لمعايير المحاسبة للقطاع العام

1.2 مفهوم المحاسبة في القطاع العام

1.1.2 التعريف: تُعرف المحاسبة في القطاع العام بأنها فرع من فروع المحاسبة يشمل المبادئ والقواعد التي تبحث في مجال تحليل وتسجيل وتبويب عمليات تحصيل الموارد الحكومية وصرفها وإعداد التقارير والقوائم المالية التي تمثل هذه الأنشطة وتُظهر نتائجها (عليان و أحمد، 2017، صفحة 19)، والمحاسبة العمومية أيضاً هي كافة عمليات إثبات تحصيل وصرف الموارد الحكومية ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المختلفة (حسام، 2016، صفحة 21). كما تُعرف على أنها مجموعة المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية الملزمة قانوناً والتي تحكم تسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات المالية للوحدات الحكومية، وتحقيق الرقابة المالية والضبط الداخلي، وتحليل وتفسير النتائج التي تُعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لتلك الوحدات والتي تُفيد في تقييم أدائها، وتوفير البيانات لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات؛ (سيد و وآخرون، 2017، صفحة 10)

2.1.2 الأهداف: تسعى المحاسبة في القطاع العام إلى تحقيق وتجسيد العديد من الأهداف المختلفة من أهمها توفير المعلومات اللازمة للمساعدة في اتخاذ مختلف القرارات، وتوفير معلومات أيضاً عن إيرادات ومصروفات الحكومة والمساعدة على ترشيدها والتحكم فيها، حيث تهدف المحاسبة في القطاع العام أساساً إلى توفير معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات، وإبراء ذمة الحكومة والإدارات الحكومية عند المساءلة عن الموارد الموكلة لها، ويمكن إنجاز الأهداف التفصيلية للمحاسبة في القطاع العام في النقاط التالية: (مفضل ، 2013، الصفحات 28-29)

المساءلة: يقصد بالمساءلة، الالتزام بتقديم تفسيرات وتبريرات عن أعمال الإدارات الحكومية إلى السلطة التشريعية أو أي جهاز تنفيذي أو قضائي ولكل من له الحق أو مبرر في إجراء المساءلة. ويتحقق هدف المساءلة من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات تكون مفيدة حول:

- تحديد ما إذا كانت إيرادات السنة الحالية كافية لتغطية نفقاتها؛
- تحديد ما إذا كان الحصول على الموارد المالية واستخدامها قد تم وفقاً للموازنة المعتمدة وللمتطلبات التعاقدية؛
- تحديد مدى الالتزام بالقوانين والقواعد والنظم ذات العلاقة؛
- تقييم جهود وإنجازات الإدارات الحكومية، بما يُمكن من المساعدة في تقييم كفاءتها وأدائها وفعاليتها.

مصادر واستخدامات الموارد: يتمثل هذا الهدف في مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقييم نتائج التشغيل السنوية على مستوى الحكومة ككل وعلى مستوى كل وحدة إدارية حكومية. ويمكن تحقيقه من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات مفيدة حول:

- مصادر وتوزيع واستخدام الموارد المالية؛
- كيفية قيام الحكومة بتمويل أنشطتها ومواجهتها متطلباتها النقدية؛
- تقييم قدرة الحكومة على تمويل أنشطتها وتلبية متطلباتها والتزاماتها.

الوضع المالي: يتمثل في مساعدة مستخدمي التقارير المالية الحكومية في تقييم مستوى الخدمات التي يمكن ان تقدمها الحكومة، ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها. ويتجسد هذا الهدف عن طريق توفير تقارير مالية تتضمن:

- معلومات حول الوضع أو المركز المالي للحكومة وتغيراته؛
- معلومات حول القيود القانونية والشروط التعاقدية المفروضة على الموارد، بما فيها القيود المالية التي تضعها سلطات التشريع المختصة.

الأنظمة والرقابة: يساعد هذا الهدف مستخدمي التقارير المالية الحكومية في فهم وتقييم مدى كفاية أنظمة الإدارة المالية والمحاسبة والرقابة المالية والإدارية. ويتحقق من خلال توفير تقارير مالية تتضمن معلومات حول:

تبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر (1-13)

- التأكد من أن تنفيذ المعاملات المالية قد تم استناداً لقانون الموازنة، والقوانين المالية، والقواعد واللوائح والصلاحيات والنظم الأخرى ذات الصلة؛
- التأكد من أن الأصول المملوكة للدولة قد تم حمايتها والحفاظ عليها بشكل صحيح لردع الاحتيال.

← **الحسابات القومية:** يجب أن يوفر نظام المحاسبة في القطاع العام المعلومات المعدة والمجهزة طبقاً للمفاهيم والتعاريف والتبويبات المستخدمة في الحسابات القومية. يزداد أهمية هذا الهدف مع قيام العديد من بلدان بمسك حساباتها الحكومية وفق نظام إحصاءات مالية حكومية (GFS).

2.2 الأسس المحاسبية وتطبيقها في القطاع العام

تكتسي الأسس المحاسبية أهمية كبيرة باعتبارها المحدد الرئيسي لطبيعة وعناصر القوائم المالية عن كل فترة مالية، ولا ارتباطها الوثيق بالأهداف المتوقع إنجازها في القطاع العام، ويمكن توضيح أهم أنواع الأسس المحاسبية الممكن إتباعها في القطاع العام فيما يلي:

1.2.2 الأساس النقدي: الأساس النقدي هو الأساس الذي يركز على متابعة حركة التدفقات النقدية من وإلى الوحدة المحاسبية بغض النظر عن تاريخ استحقاقها أو فترة ربط النفقة أو الإيراد، حيث يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية عند التحصيل أو التسديد النقدي (شلال، 2014، صفحة 26).

2.2.2 أساس الاستحقاق: يقوم أساس الاستحقاق على مبدأ استقلال السنوات المالية والذي يعتبر كل سنة مالية وحدة زمنية مستقلة تُحمل بالمصروفات التي تخصها وتدرج في الحساب الختامي الإيرادات التي تخص السنة أي تُستحق فيها بغض النظر عما تم دفعه فعلاً من مصروفات أو قيمة ما تم تحصيله فعلاً من إيرادات (البناء، 2012، صفحة 11)

3.2.2 الأساس المشترك: يضم الأساس المشترك العديد من الأشكال والنماذج، ومنها الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل، وهما الأكثر استخداماً في الحسابات الحكومية لدى العديد من بلدان العالم، وفيما يلي نبذة مختصرة عن كل شكل من أشكال الأساس المحاسبي المشترك (مفضل، 2013، الصفحات 47-46)

← **الأساس النقدي المعدل:** يُعرف الأساس النقدي المعدل من خلال العناصر الأخرى خلاف النقدية التي سيتم التقرير عنها في القوائم المالية السنوية. ويرى البعض أن التعديل الشائع على الأساس النقدي يتمثل في احتواء القوائم المالية للمؤسسة الحكومية على معلومات حول العمليات والأحداث التي تستسفر عن مقبوضات نقدية أو مدفوعات نقدية خلال فترة قصيرة لا تتجاوز نهاية السنة المالية التالية مباشرة، إضافة إلى المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية والأرصدة النقدية.

← **أساس الاستحقاق المعدل:** يُعرف أساس الاستحقاق المحاسبي المعدل بأنه أساس محاسبي يُعترف بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة لتعكس قياس تدفق الموارد المالية الكلية، وفي واقع الأمر من الصعب وضع تعريف محدد لأساس الاستحقاق المعدل نتيجة تنوع التعديلات على أساس الاستحقاق في الممارسة العملية.

3.2 مفهوم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

1.3.2 النشأة: تعود نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من نشأة مجلس معايير المحاسبة العمومية (GASB) حيث أنشئ في 1984 تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (FAF) لتناول قضايا 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 المعايير الدولية للقطاع العام (IPSASB) ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية وهو لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (حبيطي و يونس، 2016، صفحة 98). هذا الأخير تأسس سنة 1977 بهدف خدمة المصلحة العامة من خلال الاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة عالمياً والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق إقرار الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة والترويج لها وتعزيز المقاربة الدولية لهذه المعايير والحديث عن قضايا الصالح العام التي تُعتبر فيها الخبرات المهنية على قدر كبير من الأهمية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، صفحة 08) ويضم الاتحاد الدولي للمحاسبين أزيد من 175 عضواً ومشاركاً في أكثر من 130 دولة حول العالم يمثلون حوالي 03 مليون محاسب في القطاع العام وميادين التعليم والخدمة الحكومية والصناعة والتجارة (<http://www.ifac.org>, 12/08/2018)

2.3.2 التعريف: تُعرف معايير المحاسبة الدولية في قطاع العام على أنها "مجموعة القواعد التي تحكم الاعتراف والقياس والعرض ومتطلبات الإفصاح فيما يتعلق بمعاملات وأحداث القطاع العام، وتُعتبر وسيلة لتحسين شفافية ومساءلة الحكومات ووكالاتها من خلال تحسين وتوحيد تقاريرها المالية (Opány, 2016, p. 162). ويتم الاستناد عند اعداد هذه المعايير (IPSAS) إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) للقطاع الخاص، حيث يتم تعديلها وتكييفها لتناسب سياق

القطاع العام وقت ما كان ذلك مناسباً (International federation of accounting, 2015, p. 15)

كما تُعرف بأنها "مجموعة القواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارستها، وتوحيد معالجتها للأموال المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، والتي يتبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير

تبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر (1-13)

المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB)، وتعني هذه المعايير بإصدار التقارير المالية وفقاً لكل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وجاءت شاملة لمعالجة كافة القضايا المحاسبية، المتعلقة بالإفصاح والعرض واللذان يشكلان قاعدة الإبلاغ المالي من خلال التقارير المالية التي تصدر عن الأنظمة المحاسبية الحكومية التي تطبق هذه المعايير (المعارف، 2014، صفحة 03)

3. السياق النظري للموازنة العامة

1.3. النشأة: لقد وردت فكرة الموازنة في القرآن الكريم في الآيتين (43) و(47) من سورة يوسف عليه السلام، والتي توضح تفسير سيدنا يوسف عليه السلام لرؤيا ملك مصر.

قال تعالى: (قَالَ الْمَلِكُ إِنِّي أَرَى سَعْبَ بَقَرَاتٍ سَمَانٍ يَأْكُلُهُنَّ سَعْبٌ عَجَافٌ وَسَعْبَ سُنْبُلَاتٍ خُضْرٍ وَأُخَرَ يَابِسَاتٍ يَا أَيُّهَا الْمَلَأُ أَفْتُونِي فِي رُؤْيَايَ إِن كُنْتُمْ لِلرُّؤْيَا تَعْبُرُونَ). سورة يوسف، الآية 43.

وقوله جل شأنه: (قَالَ تَزْرَعُونَ سَعْبَ سِنِينَ دَأَبًا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذُرُوهُ فِي سُبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِّمَّا تَأْكُلُونَ). سورة يوسف، الآية 47.

من عرض الآيات السابقة يتضح لنا أن سيدنا يوسف عليه السلام قد قام بإعداد موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في الدولة خلال السنوات القادمة، حيث يشير الكثير من الباحثين إلى أن سيدنا يوسف عليه السلام كان ينظم بين الإيرادات والنفقات الاستهلاكية والنفقات الموجهة إلى خدمة الأرض، للاستفادة من موازنة سنوات الرخاء والوفرة.

ومن خلال الرجوع إلى النشأة التاريخية للضريبة، باعتبارها أهم الإيرادات العامة وأقدمها في الموازنة العامة، فنجد أن لهذه النشأة الأثر الكبير في الحياة السياسية والاقتصادية والقانونية للدول، كذلك فإنها ألقت بظلالها على الاستقرار الأمني لشعبها. ففي إنجلترا، بلد أقدم الأنظمة البرلمانية، وفي سنة 1628م اضطر الملك (شارل الأول) إلى إصدار ما يسمى بوثيقة إعلان الحقوق (Petition of Rights)، وهي التي نصت صراحة على عدم شرعية أي ضريبة مباشرة تفرض دون موافقة البرلمان، جاء ذلك إثر ظهور خلاف بين الملك والمجلس الكبير، بسبب فرض الملك للمزيد من الضرائب بصفة شخصية ودون الرجوع إلى المجلس. كما أدت ثورة عام 1688 م في إنكلترا إلى صدور ما يعرف بوثيقة الحقوق (Bill of Rights). والتي حرمت على الملك (وليام الثالث) فرض أي ضريبة دون موافقة البرلمان، ومع هذا ظلت سلطة الملك شبه مطلقة في النفقات حتى تم وضع النفقات مع الإيرادات تحت رقابة البرلمان مع شرط الموافقة سنة 1837م (البابلي، 2009، صفحة 159)، وأظهرت قاعدة سنوية الموازنة من خلال نصها على ضرورة موافقة البرلمان على نفقات الدولة وإيراداتها لسنة واحدة، وهو الأمر الذي بات يعرف في التشريعات الضريبية والمالية المعاصرة بقاعدة: "لا ضريبة ولا رسم إلا بنص" (خصاونة، 2006، صفحة 122)

2.3. التعريف: تعرف الموازنة العامة على أنها بيان تقديري لنفقات الحكومة وإيراداتها خلال فترة قادمة محددة من الزمن، وإجازة هذا البيان من السلطة التشريعية (العناني، 1992، صفحة 117)

وعرفها المشرع الجزائري بأنها "تشكل الميزانية العامة للدولة من الإيرادات والنفقات النهائية للدولة المحددة سنوياً بموجب قانون المالية، والموزعة وفق الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها" (الجريدة الرسمية الجزائرية، 1984، المادة 06)

وعرفها أيضاً "الميزانية هي الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار منها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأس المال وترخص بها" (الجريدة الرسمية الجزائرية، 1990، المادة 03)

3.3. أساليب الموازنة العامة: تنقسم أساليب الموازنة إلى تقليدية وحديثة وعصرية، وفيما يلي التطرق لأهم هذه الأساليب:

1.3.3. الأسلوب التقليدي (موازنة البنود): لقد بدأ تطبيق موازنة البنود في عام 1921م في الوم أ لتكون موازنة تنفيذية شاملة وتصنيف وظيفي على شكل برامج ووظائف وتصنيف اقتصادي للتمييز بين النفقات الجارية والرأسمالية، ولكن يتم تصنيف النفقة تبعاً لنوعيتها وليس وفقاً للغرض منها. ويمكن حصر تبويات موازنة البنود في التبويات الخمسة التالية: (التبويب الإداري، التبويب الموضوعي، التبويب الوظيفي، التبويب الاقتصادي، التبويب المزدوج) هو تبويب يجمع بين خصائص ومميزات التبويب الوظيفي والاقتصادي).

وتعكس هذه الموازنة تحقيق الرقابة الحسابية المستندية على العمليات المالية الحكومية، من خلال تحديد مسؤوليات كل هيئة عامة في تنفيذ الموازنة وفقاً لما أقرته السلطة التشريعية من لوائح وقوانين المالية. ويتم ذلك من خلال التقسيم الإداري لتحديد مراكز المسؤولية، والتقسيم النوعي بهدف تخصيص النفقات (أبو دوح، 2006، صفحة 109)

2.3.3. الأساليب الحديثة: انطلقت الدعوة إلى إصلاح نظام الموازنة في أمريكا كوسيلة من وسائل تنسيق النشاطات الحكومية، نتيجة الحاجة الملحة للاقتصاد في الإنفاق، الفعالية والكفاءة. وبيد "الدو" في هذا المجال إلى أن حاز إصلاح الموازنة يبدأ تاريخياً في نقطة التقط فيها الأفكار الداعية إلى الاقتصاد في الإنفاق، والفعالية الإنتاجية (اللوزي و آخرون، 1997، الصفحات 35-36) حيث ظهرت عدة نماذج مثل:

1.2.3.3. موازنة الأداء والبرامج: عرفتها لجنة التنمية الاقتصادية في (الوم أ) على أنها "مجموعة الأساليب التي بواسطتها تمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت وساعات العمل والمواد، وهذا النظام يزود من يستخدمه

تبنى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر (1-13) —
بمعلومات لا يمكن له الحصول عليها من خلال طرق الموازنة التقليدية، إذ يساعد في الحصول على نتائج أساسية ويهيئ قاعدة أفضل لاتخاذ القرار" (الشمراي، 2010، صفحة 06)

2.2.3.3 موازنة التخطيط والبرمجة: هي "أداة للتخطيط ووسيلة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمفاضلة بين البرامج البديلة اللازمة لتحقيق أهداف معينة، وتهدف إلى محاولة تبرير قرارات المخطط، وتنظر إلى البرامج والأنشطة الحكومية على أنها وسائل تهدف إلى تحويل الموارد أو عوامل الإنتاج إلى منتجات نهائية وهي الأهداف المطلوب تحقيقها" (الخطيب، 2003، صفحة 355)

3.2.3.3 الموازنة ذات الأساس الصفري: هي عملية تخطيط تتطلب من كل مدير إداري أن يبرر جميع محتويات موازنته بالتفصيل مبتدئا من نقطة الصفر. بمعنى أنها تتطلب أن تقوم كل جهة بمراجعة وتقييم برامجها ومشاريعها الحالية والجديدة بطريقة منتظمة وأن تتم مراجعة البرامج والمشاريع على أساس التكلفة والعائد والفعالية. وقد طبقت في خريف 1973م، في ولاية جورجيا بالرو م أ) (الخطيب، 2003، صفحة 361)

3.3.3 الأساليب العصرية: ظل العولمة وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات السريعة أصبح العالم قرية صغيرة، تسيرها مختلف المنظمات الدولية. ولتفادي عيوب الموازنات السابقة والتركيز على الفعالية والكفاءة تم تحديث أسلوب تسيير الموازنة العامة من خلال الربط بين مختلف المزايا التي تحققها مختلف الأساليب السابقة، وبالاعتماد على المعلومات التي يمكن أن توفرها تكنولوجيا المعلومات هذا العصر

1.3.3.3 الموازنة التعاقدية: لقد كانت أول محاولة لتطبيق الموازنة التعاقدية في وزارة المالية النيوزلندية في عام 1996م. وهي محاولة لإعادة تشكيل الموازنة العامة على أنها نظام عقد صفقات بين جهة منفذة والحكومة المركزية، حيث تقوم الحكومة بطرح مشاريعها وبرامجها المستقبلية أمام الجميع (قطاع خاص وعام) بغرض الفوز بمتعاقدين، ينفذون تلك المشاريع والبرامج، بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب شريطة أن تحقق تلك البرامج والمشاريع الأهداف المخطط لها. وقد ساعدت في تقديم حلول جذرية للعديد من المشاكل التي كانت تواجه الإدارات العامة. كما عملت على إعادة صياغة طرق إعداد الموازنة العامة بشكل ساعد على ربط الموازنة بالمخطط التنموية الخماسية للدولة، بالإضافة إلى تنفيذ البرامج والمشاريع العامة بكفاءة واقتصادية وفعالية. وتعتبر هذه الموازنة أداة تستعمل ضمن الموازنة المرتكزة على النتائج.

2.3.3.3 الموازنة المرتكزة على النتائج (الموازنة بالأهداف): ظهرت فكرة إدارة الموازنة بالأهداف لأول مرة سنة 1971 في وزارة الصحة والتعليم بال و م أ، وهذا نتيجة البحث عن الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية النادرة المتاحة للحكومة. بدأت فكرة موازنة الأداء الحديث عندما قدمت الحكومة الفيدرالية الأمريكية عام 1999م طلب لإعداد موازنة تعتمد على مدخل جديد يطلق عليه مدخل موازنة الأداء الجديدة وفقا للقانون الصادر في عام 1993، وذلك اعتباراً من السنة المالية لعام 2000م على أن تتولى المؤسسات العامة إنجاز هذا المشروع خلال 05 سنوات قادمة. ويقوم هذا المدخل على خليط من المداخل الأربعة السابقة، للاستفادة من المزايا التي تحققها ومحاولة الجمع بينهما في مدخل واحد (دراز و إبراهيم، 2002، الصفحات 158-160).

4. تحليل الموازنة العامة في الجزائر

من أجل تحليل وتقييم الموازنة العامة في الجزائر، واستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف اعتمدنا في تحليلنا على تطور النفقات العامة والإيرادات العامة بالجزائر خلال الفترة (2000-2017)، والجدول الموالي يوضح تطور عناصر الميزانية العامة بالجزائر خلال هذه الفترة:

جدول رقم (01): تطور النفقات والإيرادات العامة الفعلية والمقدرة في الجزائر خلال الفترة (2000-2017) الوحدة: مليار دينار

معدل نمو الإيرادات %	الإيرادات العامة			معدل نمو النفقات %	النفقات العامة			السنوات
	الإلتحاف	الفعلي	المقدر		الإلتحاف	الفعلي	المقدر	
-	-96,1	1124.9	1028,8	-	317,9	1178.1	1496	2000
23.54	13,7	1389.7	1403,4	13.13	790,7	1321	2111,7	2001
13.46	-76,5	1576.7	1500,2	17.38	263,9	1550.6	1814,5	2002
-3.25	-50,1	1525.5	1475,4	9.003	908,7	1690.2	2598,9	2003
05.30	-78,4	1606.4	1528	11.93	600,9	1891.8	2492,7	2004
06.70	-84,37	1714	1629,8	8.47	1746	2052	3798	2005
07.46	-158,6	1841.9	1683,3	19.54	5414,3	2453	7867,3	2006
05.82	-117,8	1949.1	1831,3	26.73	3618,9	3108.6	6727,5	2007
48.91	-139,4	2902.4	2763	34.82	3082,4	4191.1	7273,5	2008
12.85	-96,7	3275.4	3178,7	01.32	4459,3	4246.3	8705,6	2009
-06.13	-151,2	3074.6	2923,4	05.19	5333,9	4466.9	9800,8	2010
13.50	2,2	3489.8	3492	31.04	4414,1	5853.6	10267,7	2011
09.00	-335,2	3804	3469,1	20.58	3537,1	7058.2	10595,3	2012
02.40	-75,3	3895.3	3820	-14.65	3095,9	6024.1	9120	2013
00.83	290,5	3927.7	4218,2	15.47	3444,6	6955.8	10400,4	2014
15.91	400,2	4552.5	4952,7	10.07	4544,6	7656.3	12200,9	2015
10.08	-264,2	5011.6	4747,4	04.69	2580,8	7297.5	9878.3	2016
20.67	-412,5	6047.9	5635,4	00.20	987,3	7282.6	8269.9	2017
10.39	-79,43	2928,33	2848,89	11,95	2730,07	4237,65	6967,72	المتوسط الحسابي

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على قوانين المالية التكميلية الجزائرية من سنة 2000 إلى سنة 2017
-Aussi <http://www.dgpp-mf.gov.dz> , consulter le: 05/12/2018.

يمثل تطور إجمالي النفقات العامة دليلاً على نوع سياسة الإنفاق التوسعية أو الانكماشية للدولة، ونلاحظ من خلال الجدول رقم (01) المنحى التصاعدي للنفقات العامة الإجمالية، حيث ارتفع حجمها باستمرار خلال هذه الفترة، فقد بلغ متوسط معدل الزيادة خلال الفترة "2001-2005" وهي الفترة التي شهدت برنامج دعم الإنعاش الاقتصادي حوالي 11,78 %، أما الفترة 2005-2009 وهي فترة البرنامج التكميلي فقد بلغ متوسط معدل الزيادة فيها حوالي 18,26 % وهو دليل على استمرار الدولة في سياستها التوسعية في الإنفاق، حيث تدعمت هذه الفترة ببرامج خاصة رصدت لصالح ولايات الهضاب العليا وولايات الجنوب، واستمرت زيادة النفقات في باقي السنوات نتيجة لاستمرار السياسات التنموية حيث بلغت سنة 2017 قيمة 7282.6 مليار دينار، ومن جهة أخرى نلاحظ من خلال نفس الجدول المنحى التصاعدي للإيرادات العامة خلال الفترة 2000-2017 باستثناء سنة 2003، والتي عرفت انخفاضاً عن السنة السابقة بنسبة 03.25 % . وسنة 2010 التي عرفت انخفاضاً عن السنة السابقة بنسبة 06.13 % . كما نلاحظ تسجيل فقرة كبيرة في الإيرادات سنة 2008 بنسبة زيادة عن سنة 2007 بـ 48.91 % . عموماً تم تسجيل متوسط معدل نمو خلال الفترة يقدر بحوالي 10.39 % .

ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ أيضاً أن متوسط النفقات التقديرية للفترة فقد بلغ 6967,72 مليار دينار مقارنة مع متوسط النفقات الفعلية والذي بلغ قيمة 4237,65 مليار دينار، أي بمتوسط انحراف قدره 2730,07 مليار دينار، وبلغ متوسط الإيرادات التقديرية 2848.89 مليار دينار مقارنة مع

تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر (1-13)

متوسط الإيرادات الفعلية والمقدر بـ 2928,33 مليار دينار، أي بمتوسط انحراف قدره 79,43 مليار دينار. حيث يمكن القول من خلال مقارنة المتوسطات ان الموازنة التقديرية في الجزائر تعاني من ضعف في القدرة التنبؤية للنفقات والإيرادات على حد سواء، بالإضافة لعدم قدرة الدولة على التحكم في نفقاتها المتزايدة من سنة لأخرى.

5. عرض التجربة الفرنسية:

تُعتبر فرنسا من الدول التي قامت بعصرنة نظام المحاسبة العمومية منذ سنة 2006، وقد تم التحضير لمشروع العصرنة والمتضمن تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام خلال الخمس سنوات السابقة (Françoise , 2006, p. 15)

1.5 القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية 01 أوت 2001:

لقد قام المقرر العام لدى الجمعية الوطنية السيد "Didier Migaud" في 11 جويلية 2000 بوضع اقتراح القانون العضوي، الذي كان قد سبق بتقرير حول فعالية النفقة العامة والرقابة البرلمانية "رقابة حقيقية لأجل إنفاق أحسن واقتطاع أقل" في جانفي 1999. وبعد ذلك اشتق الاقتراح النهائي الذي يركز على "السماح بتحسين التسيير العام" وذلك بهدف عصرنة التسيير العام عبر وضع قوانين مالية وأدوات فعالة لاتخاذ القرارات، وتوجيه موازنة الدولة، كما تم إنشاء اللجنة الوزارية المشتركة لتحضير تطبيق الإصلاح في 12 أكتوبر 2000، وبتاريخ 01 أوت 2001 اعتمد هذا القانون العضوي، وتضمن ال (ق ع ق م) عدة أسس جديدة تتعلق بتسيير الموازنة العامة للدولة، وتوجيهها نحو رقابة أداء النشاط العام، وشمل محتوى العصرنة في فرنسا مشروع تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كاتجاه جديد وحديث يضمن صدق التنبؤات الدقيقة على أساس المعلومات المتوفرة، والحسابات التي تعطي صورة صادقة للوضع المالي الحقيقية، بالإضافة إلى ترسيخ الشفافية على أساس التوثيق الإستراتيجي والمستمر، وتوفير المعلومة من خلال الملاحق التي تتضمن التفاسير الأساسية لكل الأعمال المنفذة، ومن خلال الاتصال والرقابة وإعداد التقارير الدورية، ولقد قام الوزير المنتدب بالموازنة، بتأسيس دائرة الإصلاح الموازي للقيام بمهمة ضمان تنفيذ بود (ق ع ق م) وقد كلفت بتحضير القواعد والأساليب وأنظمة المعلومات الموازنة والمحاسبية الضرورية لتنفيذه بغرض تقديمه واعتماده ضمن مشروع قانون المالية لسنة 2006 (Raymond , 2006, pp. 47-48)

تحليل الموازنة العامة في فرنسا قبل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

1.2.5 تحليل فجوة الموازنة العامة قبل العصرنة خلال الفترة (2005-2000):

توضح هذه الفجوة مقدار التحكم في النفقات العامة وتحصيل الإيرادات العامة بين الفعلي والمقدر، والذي يمثل دلالة على الكفاءة في تنفيذ الموازنة العامة، وبالتالي دلالة على ترشيد النفقات العامة، تنقسم النفقات العامة في فرنسا إلى أربع أنواع "النفقات العامة للدولة، نفقات الإدارات العامة، نفقات الخدمات الاجتماعية، النفقات المحلية"، اقتصر تحليلنا على النفقات العامة للدولة. كما يوضحه الجدول الموالي:

جدول رقم (02): تبين النفقات العامة والإيرادات العامة في فرنسا خلال الفترة (2005-2000) الوحدة: مليار أورو

السنة	النفقات العامة			الإيرادات العامة		
	المقدر	الفعلي	الانحراف	المقدر	الفعلي	الانحراف
2000	253.8	257.6	3.8	220.5	233.02	12.62
2001	260.9	266.1	5.2	231.06	229.9	1.16-
2002	268.9	273.5	4.6	233.9	223,4	10.5-
2003	273.8	277.9	4.1	228.2	217,1	11.1-
2004	283.7	288,4	4.7	228.3	243.0	14.7
2005	271.3	294.3	23	242.9	249.1	6.2
المتوسط الحسابي	268.7	276.3	7.6	230.8	232.6	1.8
الانحراف المعياري	9.49	12.32	-	6.27	7.3	-

Source: Elaborer par Les deux chercheurs selon: projet de loi de finance 2005, France, Annexe Statistique: Tableau 21: Évolution des lois de finances initiales. -Aussi : Passage des autorisations de dépense à la dépense effective, France, 2005.

نلاحظ من الجدول رقم (02) أن تقديرات النفقات العامة كانت أكثر تفاوتية خلال الفترة 2005-2000، حيث كانت جميع النفقات المقدرة أقل من النفقات الفعلية وبنسب مختلفة، وتراوحت الانحرافات خلال الفترة ما بين 3.8 و 5.2 مليار أورو وهي قيم غير ملائمة، ويعزى ذلك لضعف القدرة على توقع

تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر (13-1)

التغيرات في الأسعار العالمية وخاصة أسعار البترول، الذي يشكل السبب الرئيسي في زيادة أعباء المديونية الفرنسية. كما يلاحظ بأن متوسط النفقات المقدرة الذي بلغ 268.7 مليار أورو، كان أقل من متوسط النفقات الفعلية الذي بلغ 273.3 مليار أورو، بفرق 4.6 مليار أورو، وأن الانحراف المعياري للنفقات الفعلية بلغ 12.32 مليار أورو حيث كان أكبر من الانحراف المعياري للنفقات المقدرة الذي بلغ 9.49 مليار أورو.

2.2.5 تحليل تطور عناصر الموازنة العامة خلال الفترة (2005-2000):

يوضح الجدول رقم الموالي تطور عناصر الموازنة العامة كنسبة من ن الداخلي الخام:

جدول رقم (03): تطور عناصر الموازنة العامة إلى الناتج الداخلي الخام خلال الفترة (2005-2000)

السنوات	النفقات العامة	% نمو ن ع	ن ع/ن دخ	الإيرادات العامة	معدل نمو إ ع	إع/ن دخ
2000	257.6	-	17.6	233.02	-	15.5
2001	266.1	3.3	17.5	229.9	-1.3	15.4
2002	273.5	2.8	17.7	223,4	-2.8	14.5
2003	277.9	1.6	17.2	217,1	-2.8	13.7
2004	288,4	3.8	17.1	243.0	11.93	14.4
2005	294.3	2.05	16.8	249.1	2.5	14.2

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول رقم (02). إضافة إلى:

-Rapport économique, social, et financier, projet de loi de finances pour 2012, France, T2. Annexe statistique, p:68.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (03) أنه يوجد نمو مستمر في النفقات العامة الفعلية خلال الفترة 2005-2000، حيث ارتفعت من 257.6 مليار أورو سنة 2000 إلى 266.1 مليار أورو سنة 2001 بمعدل نمو 3.3%، واستمر هذا النمو حيث بلغ 288.4 مليار أورو بمعدل نمو 3.8% سنة 2004، وهو أكبر معدل نمو خلال الفترة، كما بلغ سنة 2005 قيمة 294.3 مليار أورو، وقد بلغ المتوسط الحسابي لمعدل النمو خلال الفترة 2.7%. إلا أن نسبة النفقات العامة/الناتج الداخلي الخام مستقرة نوعاً ما خلال الفترة.

أما فيما يتعلق بالإيرادات العامة فنلاحظ انخفاضاً مستمراً خلال الفترة 2003-2000 من 233.02 مليار أورو إلى 217.1 مليار أورو بمتوسط معدل سنوي 2.3-، لترتفع سنة 2004 و 2005 على التوالي بمعدل نمو حوالي 12%، 2.5%، حيث بلغت قيمة الإيرادات 249.1 مليار أورو. وهذا ما يوضحه تذبذب نسبة الإيرادات العامة إلى الناتج خلال الفترة 2005-2000، حيث انخفضت من 15.4% سنة 2001 إلى 14.5% سنة 2002، لتصل إلى 13.7% سنة 2003، لترتفع سنة 2004 إلى 14.4% ثم انخفضت سنة 2005 إلى 14.2%..

3.5 تحليل الموازنة العامة في فرنسا بعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

1.3.5 مميزات نهاية أول دورة حسب ق ع ق م الجديد

لقد تمّت المصادقة على الحسابات لأول مرة حسب المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سنة 2006، هذه الحسابات قد تم تقديمها لأول مرة من طرف مجلس المحاسبة الذي صادق عليها ببعض التحفظات (13 تحفظ)، كما حمل قانون المالية لسنة 2007 إصلاحات موازنة معقدة. وبمقارنة بسيطة لمحتوى قانون المالية 2007 بالقانون السابق، نجد أنه قد تضمن 48 مهمة بمقابل 49 مهمة في سنة 2006، و 168 برنامجاً مقابل 160 برنامج في سنة 2006. بالإضافة إلى تحسين جوانب الأداء، حيث بينت نتائج العمل مع مختلف الوزارات أن عدد الأهداف قد تقلصت بـ 8% بالمقارنة مع سنة 2006، أي بلغت 634 هدف، وتقلص عدد المؤشرات بنفس النسبة لتصل إلى 1173 مؤشر. كما استمرت الزيادة في توثيق المؤشرات، حيث بلغت نسبة 92% بعدما كانت في سنة 2005 نسبة 66%، وتعتبر الأهداف والمؤشرات من بين ركائز الأداء. وقد تم لأول مرة، بناء على طلب البرلمان، تقديم مستند المعلومات الموازنة، كملحق لمشروع قانون المالية لسنة 2007. (Ministère du Budget France, 2018, pp. 6-11)

2.3.5 تحليل فجوة الموازنة العامة خلال الفترة 2012-2006

يتضمن هذا العنصر توضيح قيمة انحراف النفقات الفعلية عن النفقات التقديرية، إضافة إلى قيمة انحراف الإيرادات الفعلية عن الإيرادات التقديرية خلال الفترة 2012-2006، والتي تمثل فترة تطبيق الموازنة المرتكزة على النتائج في فرنسا وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي تحقيقاً لشروط معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ومقارنتها مع الانحراف الذي تم حسابه من خلال الجدول رقم (02)، أي قبل العصرنة. يمكن تحليل هذه الفجوة من خلال الجدول رقم (04) أدناه الذي يتضمن الفرق بين النفقات الفعلية والنفقات التقديرية والفرق بين الإيرادات العامة الفعلية والإيرادات التقديرية خلال الفترة 2012-2006.

الجدول رقم (04): تطور النفقات والإيرادات العامة الفعلية والمقدرة في فرنسا خلال الفترة 2012-2006 الوحدة: مليار أورو

السنة	النفقات العامة			الإيرادات العامة		
	المقدر	الفعلي	الانحراف	المقدر	الفعلي	الانحراف
2006	273.5	272.8	-0.7	217.2	230.4	13.2
2007	270.8	270.6	0.2-	232.7	232.4	-0.3
2008	279.2	278.2	-1.0	221.2	221.2	00
2009	291.5	290.9	-0.6	158.45	161.02	2.6
2010	323.4	322.7	-0.7	169.5	171.9	2.4
2011	289.6	291,3	1.7	201.4	201,2	-0.2
2012	299.6	299,5	-0.1	212.8	211,4	-1.4
المتوسط	289.6	289.4	-0.2	201.88	204.2	2.3
الانحراف المعياري	16.76	19.17	-	25.67	30.58	-

Source: Elaborer par Les deux chercheurs selon: -France, Projet de Loi de finances 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014.

-France, Projet de loi de règlement 2006, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012.

-France, Le Budget De L'État Voté Pour 2012 en quelques chiffres.

-France, Loi de finances initiale pour 2009, 2010, 2011, 2012.

-France, Projet de loi de règlement du budget et d'approbation des comptes de l'année 2012, Assemblée nationale N° 1083, la Présidence de l'Assemblée nationale le 29 mai 2013, p :15.

فيما يتعلق بفجوة النفقات العامة، نلاحظ من خلال الجدول رقم (04) أن الانحراف بين النفقات التقديرية والنفقات الفعلية خلال الفترة 2006-2012 كان ملائماً وقريباً من الحالة المثلى، والتي تفرض أن تكون النفقات التقديرية مساوية النفقات الفعلية، وهذا ما يوضحه المتوسط الحسابي في تحقيق اقتصاد في قيمة النفقات العامة الفعلية بقيمة 0.2- مليار أورو، وبالمقارنة مع الفترة السابقة للعصرنة كان الانحراف غير ملائم وهام بقيمة 7.6 مليار أورو نتيجة استخدام الموازنة المتزايدة في النفقات، وعدم ربط الإعتمادات بالنتائج المحققة، أما فيما يخص فجوة الإيرادات العامة، فنلاحظ من خلال نفس الجدول أن متوسط انحراف الإيرادات الفعلية عن الإيرادات التقديرية كان موجبا، وهذا ما يدل على ملائمتها حيث بلغ قيمة 2.3 مليار أورو. كما نلاحظ أن أول سنة من تطبيق الموازنة المرتكزة على النتائج بعد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تم تحقيق فائض في قيمة الإيرادات الفعلية بمقدار 13.2 مليار أورو، وهذا ناتج عن التحصيل الجيد للإيرادات. كما أن السنوات التي كان فيها الانحراف سالبا كانت قيمته صغيرة، حيث بلغ الانحراف قيمة 0.3- مليار أورو سنة 2007، وقيمة 0.2- مليار أورو سنة 2011، وقيمة 1.4- مليار أورو سنة 2012، كما أنه رغم الأزمة المالية العالمية إلا أن الانحراف في الإيرادات الفعلية كان ملائماً، حيث بلغ 00 مليار أورو سنة 2008 وهي حالة مثلى نادراً الحدوث، بينما بلغ سنة 2009، 2010 على التوالي قيمة 2.6 مليار أورو، 2.4 مليار أورو، وهذا نتيجة التقدير الجيد لمصادر الإيرادات وللظروف الداخلية والخارجية المستقبلية نتيجة اعتماد التخطيط الاستراتيجي في عملية بناء الموازنة العامة.

ثالثاً- تحليل تطور عناصر الموازنة العامة خلال الفترة 2006-2012

لتحديد الأسباب التي أدت إلى عجز الموازنة العامة لابد من تحليل معدل نمو النفقات الفعلية، ومعدل نمو الإيرادات العامة الفعلية خلال الفترة. حيث يبين

الجدول رقم (05) تطور نسبة النفقات العامة والإيرادات العامة، عجز الموازنة إلى الناتج الداخلي الخام خلال الفترة 2006-2012.

جدول رقم (05): نسبة عناصر الموازنة إلى الناتج الداخلي الخام في فرنسا خلال الفترة 2006-2012 الوحدة: مليار أورو

السنوات	النفقات العامة	معدل نمو	ن ع/ن دخ	الإيرادات العامة	معدل النمو	إع/ن دخ	رم/ن م!
2006	272.8	-7.3	14.8	230.4	-9.0	12.6	-2.2
2007	270.6	-0.8	14.1	232.4	0.8	12.1	-2.0
2008	278.2	2.8	14.2	221.2	-3.2	11.3	-2.9
2009	290.9	4.6	15.4	161.0	-27.2	8.5	-6.9
2010	322.7	10.9	16.7	171,9	6.8	8.9	-7.8
2011	291,3	-9.7	14.6	201,2	17.04	10.1	-4.5
2012	299,5	2.8	14.7	211,4	5.07	10.4	-4.3

Source: Elaborer par Les deux chercheurs selon:-Rapport économique, social, et financier, projet

تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر (13-1)
de loi de finances pour 2014, TomeII, France, Annexe Statistique: TableauVI.11, p:68.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (05) أن النفقات العامة انخفضت خلال الفترة 2006-2012 من 294.3 مليار أورو سنة 2005 إلى 272.8 مليار أورو سنة 2006، ثم 270.6 مليار أورو سنة 2007 بمعدل نمو 7.3%، -0.8% على التوالي. لتعود بعد ذلك إلى الارتفاع حيث بلغت سنة 2010 مبلغ 322.7 مليار أورو بمعدل نمو 10.9% عن سنة 2010. أما خلال سنة 2011 انخفضت بمعدل 9.7% عن سنة 2010 بمبلغ 291.3 مليار أورو، لترتفع بعد ذلك سنة 2012 بمعدل نمو 2.8% بمبلغ 299.5 مليار أورو..

أما الإيرادات العامة فقد شهدت انخفاضاً كبيراً خلال الفترة 2006-2012، حيث بلغ حده الأدنى سنة 2007 بـ 228.6 مليار أورو، وحده الأدنى 161 مليار أورو سنة 2009، وهذا ما تشير إليه معدلات النمو لسنوات 2006، 2008، 2009 على التوالي -9.0%، -3.2%، -27.2%. حيث يمكن توضيحه من خلال مقارنة متوسط مبلغ الإيرادات خلال الفترة 2000-2005 الذي بلغ 232.3 مليار في حين متوسط مبلغ الإيرادات خلال الفترة 2006-2012 بلغ 204 مليار فقط.

من خلال الجدول رقم (05) نلاحظ أيضاً الانخفاض المستمر لنسبة النفقات العامة من الناتج خلال الفترة 2000-2012، حيث النسب الدنيا تحققت في سنوات 2006، 2007 و2008، وهذا نتيجة التحكم في النفقات العامة من خلال عصرنة نظام الموازنة العامة سنة 2006. وبالرغم من الأزمة المالية العالمية نهاية سنة 2008 التي كانت آثارها وخيمة إلا أن النسبة عادت إلى الانخفاض سنة 2011 بعدما ارتفعت سنة 2009 و2010 وقد بلغت على التوالي 15.4%، 16.7% من الناتج.

كما يمكن ربط آثار الأزمة المالية بالتكشف في قيمة الإيرادات العامة خلال سنة 2009 و2010، والتي بلغت نسبتها من الناتج على التوالي 8.5%، 8.9%، وهو ما كان سبباً في ارتفاع عجز الموازنة خلال هذه الفترة. وقد سجل عجز الموازنة خلال الفترة 2001-2005 متوسط حسابي بنسبة 2.9% من الناتج، بينما تم تحقيق نسب دنيا بعد تطبيق موازنة عامة مرتكزة على النتائج سنة 2006 و2007 على التوالي 2.2% و2.0%، وهذا نتيجة التطبيق الكلي للموازنة المرتكزة على النتائج وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ابتداء من موازنة 2006. ثم ارتفعت نسبة العجز إلى الناتج لتبلغ قيصاً خلال سنة 2009 و2010 بنسبة 6.9%، 7.8% على التوالي نتيجة الأزمة المالية وانخفاض قيمة الإيرادات العامة، إلا أن نسبة العجز إلى الناتج انخفضت إلى 4.5%، 4.3% خلال سنة 2011 وسنة 2012. حيث يمكن القول، أن تطبيق موازنة النتائج بعد تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كان له أثر على الرصيد الموازي بالرغم من الأزمة المالية العالمية، وأن أداء الموازنة قد تحسن بإتباع هذه المقاربة مقارنة بسابقتها.

ومما سبق يمكن القول أن اعتماد موازنة مرتكزة على النتائج وفقاً لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أدت إلى التحكم في النفقات العامة وتقليص عجز الموازنة، إلا أن آثار الأزمة المالية العالمية على الموازنة العامة أدى إلى عدم الحكم النهائي على أداء الموازنة العامة في ظل العصرية في فرنسا. ولكن عموماً لقد أدى تطبيق المعايير إلى تحسين قدرات التنبؤ والتحكم في النفقات العامة، والتي تعتبر من الوسائل الكفيلة بتحقيق التخصيص الفعال للنفقات العامة، والكفاءة في تسييرها وبالتالي تحقيق ترشيد النفقات العامة،

06. الخاتمة

- من خلال دراستنا لموضوع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر مع عرض واقع الموازنة في الجزائر خلال الفترة (2000-2017) وعرض التجربة الفرنسية لتبني للفترة (2000-2012)، توصلنا إلى النتائج التالية:
- تُعتبر عصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر ضرورة حتمية لمواجهة التحديات الاقتصادية الراهنة وللتحكم في نفقاتها العامة من خلال الانتقال لأساس الاستحقاق المحاسبي؛
 - عرفت النفقات العامة في الجزائر خلال الفترة (2000-2017) ارتفاعاً رهيباً حيث بلغ متوسط معدل النمو حوالي 12%، وهو ما جعل الموازنة تسجل عجزاً زمنياً خلال هذه الفترة،
 - يساعد تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحسين القدرة التنبؤية للنفقات والإيرادات من خلال توفير تقارير ومعلومات دقيقة وتفصيلية لمتخذي القرار؛
 - يُعتبر تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام آلية فعالة لتطوير وتحسين نظام الموازنة العمومية في الجزائر.

المراجع

- سعد أولاد العيد، "ترشيد سياسة الإنفاق العام: دراسة لظاهرة عجز الموازنة العامة للدولة-حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه، اقتصاد الكمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2014.

تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر (1-13)

- السعيد أحمد يوسف، "نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة الدولية"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2017.
- أحمد صفاء محمد ومصطفى كامل، تأثير استعمال معايير المحاسبة الحكومية الدولية على الموازنة العامة في العراق، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد، 103، 2017، جامعة بغداد، العراق.
- عزري حميد وخوني رايح، قياس أثر النفقات العامة على البطالة في الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 02، 2018، جامعة المسيلة، الجزائر.
- يونس عليان الشويكي وأحمد محمد أبو شمالة، المحاسبة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2017.
- حسام أبو علي، المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، دار أمجد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2016.
- سيد أحمد عبد العاطي وآخرون، المدخل في المحاسبة الحكومية والقومية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2017.
- إبراهيم عبد القدوس مفضل، المحاسبة الحكومية، جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، صنعاء، اليمن، 2013.
- زهير شلال، "آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014.
- بشير عبد العظيم البنا، الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- خضير خبيطي ومونة يونس، المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمحاسبية، العدد 02، 2016، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، نيويورك، الولايات المتحدة الأمريكية، 2010.
- <http://www.ifac.org>, page consultée le 12/08/2018
- Robert Opanyi, "the effect of adoption of international public sector accounting standards on quality of financial reports in public sector in Kenya", European scientific journal, vol 12, edition 2016.
- International federation of accounting, handbook of international public sector accounting pronouncements, volume 1, New York, USA, edition 2015.
- خالد جمال الجعرات، تطبيق معايير المحاسبة في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 25/24 نوفمبر 2014.
- عدلي البابلي، المالية العامة والنظم الضريبية - تقدير وتحليل الموازنة العامة في الشريعة والقانون -، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2009.
- جهاد سعيد خصاونة، "الضوابط الدستورية للرقابة على جباية الضرائب"، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2006.
- حميد أحمد العناني، اقتصاديات المالية العامة واقتصاد السوق، الدار المصرية اللبنانية، مصر، 1992، ص 117.
- المادة (6) من القانون 17/84 المؤرخ في 08 شوال 1404 الموافق لـ 07 جويلية 1984 يتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 28.
- المادة (3) من القانون 21/90 الصادر في 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد رقم (35).
- محمد عمر أبو دوح، ترشيد الإنفاق العام وعجز ميزانية الدولة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- سليمان اللوزي وآخرون، إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة والتوزيع والطبع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 1997.
- سوسن الشمرائي، موازنة البرامج والأداء: المفاهيم والتطبيق، مقياس مادة الميزانية، برنامج الماجستير في الإدارة العامة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2010.
- خالد شحادة الخطيب، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- حامد عبد المجيد دراز وسميرة إبراهيم أيوب، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- Françoise Klein, «La Lolf: nouveau budget, nouvelle gestion publique», Regard sur L'actualité, Lolf: ce qui change, Paris, 2005.
- Raymond Muzellec, Finances publiques, 14eme edition, Edition Dalloz, paris 2006.
- Ministère du Budget, France, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'Etat, Qu'est ce que la LOLF?, [en line] disponible sur: www.performance-publique.gouv.fr/la-performance-de-l'actionpublique/l'essentiel/

