

أساس المحاسبة العمومية الملائم في ظل توجه الجزائر نحو عصرنة نظام الموازنة العامة الرامي إلى الحوكمة

أ. مسعودي علي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر

Alimessaoudi86@gmail.com

The basis of adequate public accounting as Algeria moves towards modernizing the general budget system aimed at governance

*Messaoudi Ali & Dr. Dadene Abdelghani
Ouargla university / Algéria*

Received: 02/02 2018

Accepted: /05/15 2018

Published: /06/30 2018

ملخص:

يتزايد الاهتمام الدولي بشكل ملحوظ في الآونة الأخيرة بمتطلبات تحقيق الحوكمة في شتى المجالات، وخاصة في مجال الميزانية العامة للدولة، باعتبارها خطة عمل الحكومة التي تجسد من خلالها أهدافها، وسياساتها، ولهذا ظهر اتجاه دولي جديد يعمل على تطوير أنظمة الميزانية من أجل استخدام أفضل للموارد من خلال تحقيق الشفافية، والتي تستدعي المشاركة والمساءلة، وتمتلك الجزائر كمعظم الدول نظام ميزانياتي تقليدي يعاني من جملة من الاختلالات يحول دون تحقيق الأهداف المرسومة للتحقيق، وتسعى الجزائر إلى سلوك هذا المنحى من خلال السعي لتبني قانون عصرنة النظام الموازناطي، والذي يعتبر خطوة مهمة من أجل تبني مبادئ حوكمة الميزانية، لكن هذا الاتجاه يستدعي التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق الذي يساعد على إعطاء شفافية ومصداقية أكثر للقوائم المالية، ويساعد على حسن اتخاذ القرارات.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، الأساس النقدي، أساس الاستحقاق، الحوكمة.

رموز JEL: E01 , H61 , H72

Abstract :

International attention has been growing in recent times, with the requirements of achieving governance in various fields, especially in the field of public budget of the state, as the government action plan, which embodies its objectives and policies, and therefore emerged a new international trend working on the development of budget systems for better use of resources from In the course of achieving transparency, which requires participation and the issue. Algeria, like most countries, has a traditional budget system that suffers from a number of obstacles that prevent the achievement of the objectives set for the investigation. Algeria seeks to follow this trend by seeking to adopt the law of modernizing the budgetary system, the one who is considered an important step for the adoption of the principles of budget governance, but this trend calls for a shift from cash basis to accrual basis, which helps to give more transparency and credibility of the financial statements and helps to good decision-making.

Keywords: General Accounting, Cash Basis, Maturity Basis, Governance,

(JEL) Classification: E01 , H61 , H72

تمهيد:

إن النظام المحاسبي العمومي الجيد هو النظام القادر على تزويد الإدارة بالبيانات المالية، والمحاسبية اللازمة لاتخاذ مختلف القرارات باعتباره نظاما " للمعلومات ". لذلك فإنه لتطبيق موازنة البرامج والأداء لابد من تطوير النظام المحاسبي الحكومي المطبق، بما يتفق مع تبويب الموازنة، وذلك بهدف تلبية الاحتياجات المتزايدة، للبيانات المحاسبية، من خلال استخدام أساليب المحاسبة الحديثة، على أسس المحاسبة المتقدمة.

ومنه يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو أساس المحاسبة العمومية الذي يجب أن يعتمد من أجل حوكمة الميزانية العامة في ظل توجه الجزائر نحو موازنة البرامج والأداء؟.

1- تعريف المحاسبة العمومية:

هناك عدة تعاريف للمحاسبة العمومية، وذلك تبعاً لآراء الباحثين والمؤلفين، وحسب الزاوية المنظور منها، ولكن يمكن تعريفها كالآتي:

المحاسبة العمومية: هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية، وبيان عملياتها المالية، وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة للالتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين¹.

ويتضح مما سبق أن المحاسبة العمومية تعتبر أداة هامة للإدارة الحكومية للسيطرة على عمليات الجباية والإنفاق. وهذا تقريبا تتفق عليه جميع أدبيات المحاسبة.

والمحاسبة بصفة عامة كنظام للمعلومات لها أهداف عامة لا تختلف باختلاف أنواع التنظيمات أو الأشكال القانونية لها أو طبيعة أنشطتها، حيث لا تعدو هذه الأهداف في توفير معلومات لعدة أغراض وهذا حسب جمعية المحاسبة الأمريكية:

- المحافظة على الموارد التي هي تحت تصرف الإدارة.
- الإدارة والمراقبة الفعالة للموارد المادية والبشرية المخصصة للتنظيم .
- المساهمة في فعالية التنظيمات كافة سواء كانت هذه التنظيمات ربحية أو غير ربحية.
- اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالموارد النادرة .

2- أسس التسجيل في المحاسبة الحكومية:

يعد من القضايا الشائكة اختيار وتطبيق أي من الأسس المحاسبية في المحاسبة الحكومية، حيث الإشكال يطرح دائما عن أفضل أساس محاسبي بإمكانه توفير أفضل قياس للمعاملات المالية المختلفة.

ويكمن تعريف الأساس المحاسبي حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنه " مجموع المبادئ المحاسبية التي تحدد متى يجب إثبات آثار

المعاملات المالية أو الوقائع في السجلات لغرض الإبلاغ المالي وهي تتعلق بتوقيت القياسات التي تجري بغض النظر عن القياس

ذاته².

وهناك أشكال مختلفة للأسس المحاسبية المستخدمة. ويحدد الاتحاد الدولي أساسين مرجعيين رئيسيين. وهما الأساس النقدي وأساس الاستحقاق وشكلين متفرعين منهما الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل.

2-1- الأساس النقدي (المحاسبة على أساس نقدي): حيث يكون القيد وفق هذا الأساس بقيد المعاملات والوقائع عند الدفع أو الاستلام نقداً، حيث يتم تحميل الحساب الختامي لأية سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلاً خلال تلك السنة والإيرادات التي قبضت فعلاً خلالها، بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات أو الإيرادات تعود لنفس السنة المالية أو إلى سنة سابقة أو لاحقة³.

عند الاستقصاء التاريخي نجد استناد الموازنات والتخصيصات الحكومية على الأساس النقدي، ويعتبر هذا من أسباب تفوق الأساس النقدي في المحاسبة الحكومية، من أسباب الانتشار الواسع لهذا الأساس في المحاسبة العمومية هو حاجة البرلمان لمراقبة تخصيص الضرائب المقبوضة والإنفاق الحكومي اللاحق لتلك المقبوضات كل عام، وهو بذلك يوفر أساساً للمقارنة مع التخصيصات المعتمدة.

ويتمتع الأساس النقدي بمجموعة من الإيجابيات والمزايا من بينها:

- المبادئ التي يركز عليها تتسم بالوضوح وسهولة الفهم، حيث أن المعلومات المقدمة وفقه في مستوى عالي من البساطة.
 - المعلومات التي تقدم وفق هذا الأساس تحوز على مستوى عالي من الثقة والقابلية للمقارنة، بالأخص عندما يتعلق الأمر بالاستفادة منها في تقييم الإذعان أو الإلتزام بالموازنات النقدية.
 - وفقاً لهذا الأساس يمكن تقديم التقارير المحاسبية في وقت مناسب أفضل من الأسس المحاسبية الأخرى، نظراً للسهولة النسبية لجمع المعلومات.
 - لا يحتاج معدو القوائم المالية لكثرة الإجتهد من أجل تحديد مبالغ التدفقات النقدية للفترة.
 - لا يحتاج لموظفين ذوي كفاءة عالية، حيث بالإمكان تشغيل النظام المحاسبي وإعداد قوائم مالية بموظفين ذوي تدريب أقل، أي تكلفة الحصول على معلومات تعتبر أقل منها في حالة تطبيق أي من الأسس المحاسبية الأخرى.
 - يمكن لشرح واسعة من المستخدمين إستيعاب وفهم بالمعلومات المعدة وفق هذا الأساس بسهولة، لكونه لا يتطلب معرفة محاسبية تفصيلية.
- بالرغم من كل ما تقدم هناك الكثير من أدبيات المحاسبة توجه كثير من الانتقادات وتوصي دائماً بضرورة التخلي عن الأساس النقدي وتبني المحاسبة على أساس الاستحقاق أو الاستحقاق المعدل.

من مجمل هذه الانتقادات الموجهة للمحاسبة على الأساس النقدي نورد مايلي⁴:

- لا توفر معلومات حول الموجودات الرأسمالية، فهي تسجل الإنفاق الذي تم خلال عدة سنوات عند إنفاق النقود فقط، وبالتالي لا يأخذ بالاعتبار مستقبلاً إذا ما كان الأصل يزال قيد الاستخدام أو وصل إلى نهاية عمره الإنتاجي، أو تم بيعه.

- تكلفة البساطة التي غالبا ما يعول عنها في هذا الأساس كثيرا ما تكون باهظة جدا، فالمحاسبة وفق هذا الأساس أكثر قبولا عند من ليست لديه فكرة عن المسائل الحسابية، فالبساطة وفق هذا الأساس تكون على حساب تكامل النظام المحاسبي وكماله حيث أنه لا يتضمن كل مرحلة من مراحل العملية ومتى تمت، ولكنه يقتصر على مرحلة دفع أو تحصيل النقود فقط.
 - المعلومات المبنية على الأساس النقدي تحقق في توضيح الرؤية الاستراتيجية المستقبلية لتقييم مدى استطاعة الحكومات في استمرارية تحمل الخدمات التي تقدم حاليا، أو مدى قدرتها على تقديم خدمات جديدة استنادا إلى معلومات التكلفة الكلية كما تفشل هذه المعلومات المبنية على الأساس النقدي في إظهار صورة سليمة للوضع والأداء المالي.
 - تحد من قدرة الناخبين على مساءلة الحكومة حول استخدامها للموارد من خلال توفيرها لمعلومات حول التدفقات النقدية فقط والتي يمكن مساءلتها عليها، لكن لا توفر معلومات لمساءلة الحكومة عن إدارة الموجودات والمطلوبات.
- 2-2- أساس الاستحقاق (المحاسبة على أساس الاستحقاق):** حيث يكون القيد وفق هذا الأساس بقيد المعاملات والوقائع عند نشوء القيمة الاقتصادية أو تحويلها أو استبدالها أو نقلها أو إطفائها، أي تسجل جميع التدفقات الاقتصادية وليس فقط التدفقات النقدية ويعترف بهذه المعاملات والأحداث في القوائم المالية للفترة الزمنية الخاصة بها.⁵
- والقوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق تبلغ المستخدمين ليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على استلام ودفع النقدية بل تبلغهم كذلك عن التزامات دفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل النقدية التي سيتم استلامها في المستقبل والتي تعتبر أكثر فائدة للمعنيين باتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ويتميز أساس الاستحقاق بعدد الإيجابيات والمزايا التي تشجع على اعتماده في المحاسبة العمومية لعل من أهمها ما يلي:⁶
- تسجيل جميع الخطوات الخاصة بكل عملية.
 - قياس التكلفة الحقيقية لكل نشاط من أنشطة الوحدة الحكومية.
 - قياس صافي الفائض / العجز الحقيقي لكل نشاط على حدة وللوحدة الحكومية ككل.
 - بيان المركز المالي الحقيقي للوحدة الحكومية في تاريخ معين.
 - تسجيل وتقييم كافة موجودات الوحدة الحكومية .
 - توفير بيانات يتم إعدادها طبقا لأسس ومبادئ ثابتة لغرض إجراء مقارنات وإعداد الإحصائيات، مما يسهل المساءلة على كافة الموارد، وتقييم الأداء والوضع المالي والتدفقات النقدية للوحدة.
 - يسمح بتقييم قدرة الحكومة على الاستمرارية في تمويل أنشطتها ومواجهة تعهداتها، كما يعطي للحكومة الفرصة للبرهنة على حسن تسيير مواردها.

- كذا الإبلاغ على أساس الاستحقاق يعزز من حوكمة الميزانية العامة من خلال تحسين الشفافية المالية وتحسين نزاهة وموثوقية المعلومات المبلغ عنها ، مما يحد من الإنفاق الحكومي غير المرغوب فيه، ويمنع الحكومات من تقديم صورة غير حقيقية للتمويل الحكومي، مما يعزز من مصداقية الحكومة ويكسبها ثقة المجتمع.
 - كسابقه لأساس الاستحقاق عدة محاذير وانتقادات موجهة للمحاسبة على أساسه لعل من أهمها ما يلي:
 - هناك قبول واسع لمحاسبة الاستحقاق من أجل الإبلاغ المالي لكنه أقل كثيرا عندما يتعلق الأمر بإعداد الموازنة على أساس الاستحقاق، بحيث يعتقد في هذا الصدد أن موازنة الاستحقاق تعرض نظام انضباط الموازنة للخطر، كما السلطات التشريعية غالبا ما تبدي مقاومة لذلك بسبب تعقيد لأساس الاستحقاق.
 - الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق ترافقه صعوبات، من بينها صعوبة التأكد من نقطة تحقق بعض الإيرادات وصعوبة قياسها بدقة، وصعوبات تتعلق بعمليات جرد وتقييم المخزون وطول المدة اللازمة لذلك.
 - أساس الاستحقاق يتطلب تطبيقه موارد بشرية تتمتع بالخبر والكفاءة العالية على كل المستويات وفي مختلف الهيئات العمومية بالإضافة إلى استخدام نظام محاسبي آلي متطور، مما يجعل تكلفة تطبيقه عالية.
- الاتجاه الغالب لدى معظم الدول المتقدمة والهيئات المهنية الكبرى والكتاب والباحثين المتخصصين يأخذ منحى تفضيل أساس الاستحقاق أو على الأقل أساس الاستحقاق المعدل، خاصة في ظل التقدم الكبير في نظم المعلومات والتي تمكن من تجاوز العديد من المعوقات، لأن معظم تلك الانتقادات ليست ضد تقنية أساس الاستحقاق وإنما تمحورت حول مقياس التكلفة / المنفعة، كذلك فإن المحاسبة على أساس الاستحقاق تعتبر وسيلة وليست غاية، حيث تعتبر وسيلة في يد صانعي القرار تساعدهم على اتخاذ قرارات أفضل وتحسين تخصيص الموارد الحكومية النادرة.

بالإضافة إلى الأساس النقدي الصرف وأساس الاستحقاق الصرف هنا الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل والتي تعتبر كحل وسط ومراحل انتقال للتوجه نحو أساس الاستحقاق ويمكن التطرق إلى ذلك كالاتي:

2-3- الأساس النقدي المعدل: يعرف من خلال المعلومات الإضافية التي توجد في القوائم المالية المعدة وفقا له خلاف حركة النقدية، حيث تتعلق هذه المعلومات بالعمليات التي سوف تسفر عن مقبوضات أو نفقات نقدية خلال فترة لا تتجاوز نهاية السنة المالية التالية مباشرة.⁷

ومن أشكال الأساس النقدي المعدل الأساس المحاسبي المسمى "أساس الالتزام" ومضمون هذا الأساس أنه يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي تم الارتباط بها خلال السنة المالية سواء تم دفع تلك النفقات أم لا، ويحقق تطبيق أساس الالتزام الأهداف الآتية⁸:

- ✓ إثبات المبالغ المتزام بها وخصمها من التخصيصات المعتمدة يبين بصفة مستمرة مبلغ هذه الالتزامات وقيمة الأرصدة الباقية، وبهذا تتجنب الوحدة إمكانية تجاوز الاعتمادات المخصصة في الميزانية.
- ✓ إن تسجيل الالتزام يعطي صورة أوضح من الناحية المالية إذا قورنت بالأساس النقدي.

وقد أشار البنك الدولي في أحد تقاريره بأن الأخذ بأساس الالتزام يعتبر خطوة تدريجية للتحويل إلى أساس الاستحقاق الصرف الذي أصبح التوجه الدولي الجديد للمحاسبة العمومية، كما يعتبر كحل مرحلي لتلافي عديد المشاكل مثل لجوء الأمرين بالصرف إلى الصرف بكثرة من أجل ضمان عدم إلغاء الاعتمادات.

2-4- أساس الاستحقاق المعدل: يعرف أساس الاستحقاق المعدل بأنه أساس محاسبي يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة بشكل معين لتعكس محور قياس تدفق الموارد المالية الحالية⁹.

من هذه التعديلات تتضمن حقيقة أن الإنفاق يعترف به في الفترة المتوقع أن يتطلب فيها استخدام الموارد المالية الحالية، أما الإيرادات فلا يعترف به حين يصبح متاحا لدفع الالتزامات الحالية، كما لا يعترف ببعض الإيرادات طويلة الأجل إلى أن يتم طلبها وتصبح مستحقة الدفع، وبالتالي لا يمكن وضع شكل واحد لهذا التعديل فكل حكومة تأخذ بالتعديل التي تراه مناسبا لوضعيتها.

لكن عموما فالتعديل الأكثر شيوعا على أساس الاستحقاق يتمثل في استثناء الموجودات المادية، من القوائم المالية مثل المخزونات، والموجودات الثابتة، حيث سوف تظهر القوائم المالية متطلبات التمويل المستقبلية من خلال الإبلاغ عن المطلوبات والموجودات المالية، وتتخذ الولايات المتحدة الأمريكية هذا الأساس في التبليغ عن بعض المال العام .

يعتبر هذا الأساس كمرحلة متقدمة لاعتماد أساس الاستحقاق الصرف، حيث يؤجل الإشكالات العديدة المرتبطة بالموجودات الثابتة (الاهتلاك) حين الوصول إلى حلول مناسبة لها .

مما سبق يتبين بأنه لا يوجد أساس محاسبي واحد يمكن الإعتماد عليه في تلبية إحتياجات المستخدمين ويمكن في ظروف معينة المزج بينها يكون ملائما أكثر.

3- الدراسات السابقة:

3-1- دراسة خالد الهمايي بعنوان: الأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة، تناولت الدراسة مثلما يظهره العنوان الإدارة الحديثة للموازنة العامة، بيروت، 2008، حيث سردت تطور الموازنات، انطلاقا من موازنة البنود إلى موازنة البرامج الأداء، باعتبارها الأكثر تطبيقا في الدول المتقدمة، ومسعى جل الدول النامية، وموازنة البرامج والأداء تستدعي اعتماد محاسبة مبنية على أساس الاستحقاق، ولكن في مرحلة إنتقالية سلسلة وأقل تعقيدا يمكن اعتماد أساس الاستحقاق المعدل، حيث توصل الباحث إلى ضروته العمل بأساس الاستحقاق باعتباره يضيف على المالية العامة الشفافية، التي تعتبر مطلب كل الفاعلين.

3-2- دراسة آسية قمو، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية بعنوان: اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، جامعة ورقلة، 2012، حيث تطرقت إلى الموضوع باعتباره خطوة نحو الاستعداد للدخول في التحرير التجاري، والذي يستدعي التقارب في المعايير المحاسبية المعتمدة بين الدول قصد تسهيل المعاملات التجارية، حيث خلص البحث إلى ضرورة التحول إلى أساس الاستحقاق أو الاستحقاق المعدل، بإعتباره مطلب أساسي في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي .

4- الأساس المحاسبي المعتمد في الجزائر (الأساس النقدي):

الأساس المحاسبي المعتمد في الجزائر هو الأساس النقدي الذي تم التعريف به سابقا ويظهر ذلك من خلال النصوص القانونية التي يمكن عرضها كالتالي:

1- القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية الصادر في 15/08/1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم، وخاصة المادة

58 منه والتي تنص تستهدف مراقبة النفقات المستعملة ما يلي:

- التأكد من توفر الاعتمادات المالية قبل الالتزام بالنفقة.

- إعلام وزير المالية شهريا بوضعية بصحة توظيف النفقات وبالوضعية العامة للاعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة.

2- الأمر رقم: 20/95 المتعلق بمجلس المحاسبة الصادر في 17/07/1995 المعدل والمتمم، خاصة المادة 88 منه والتي تنطرق إلى

الانضباط الميزانياتي وخاصة في حالة الالتزام بالنفقات في عند عدم توفر الاعتمادات أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالميزانية.

3- المرسوم التنفيذي رقم: 414/92 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها الصادر بتاريخ 14/11/1992 المعدل والمتمم، خاصة

المادة 09 منه والتي تشترط توفر الاعتمادات والمناصب المالية والتخصيص القانوني للنفقة.

كل ما جاء من إجراءات قانونية سابقة يهدف إلى ضبط نفقات الدولة بصفة عامة وتقيدها بما هو مرخص به في الميزانية.

4-1 - الإجراءات المتخذة للحد من الضغط على الميزانية:

ولكن بمجرد تدهور موارد الدولة نتيجة لانحيار الأسعار العالمية للنقط تواصل الضغط الشديد على ميزانية الدولة بالرغم من اتخاذ

الدولة مجموعة من الإجراءات العملية للحد من ذلك وللتخفيف من الضغط على الميزانية العامة للدولة لسنة 2016 ومن أهم

هذه الخطوات ما يلي:

• **تجميد المشاريع التي لم تنطلق بعد:** حيث أصدرت الدولة تعليمة تتعلق بتجميد جميع العمليات في ميزانية التجهيز التي لم

تنطلق حيث مس ذلك كل أنواع برامج التجهيز العمومي بأنواعها الثلاث، البرامج القطاعية الممركزة PSC والبرامج القطاعية

غير الممركزة PSC، وبرامج المخطط البلدي للتنمية PCD، ثم رفع التجميد عن هذه الأخيرة باعتبارها برامج تكلفتها صغيرة

مقارنة بالبرامج الأخرى من الناحية المالية، ومن الناحية الاجتماعية تعتبر هي من تعالج المشاكل اليومية والقريبة من المواطن

حيث أسند تسييرها إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي.

لكن تجميد المشاريع أدى إلى ركود في الحركة الاقتصادية التي كانت في الذروة خلال زمن الطفرة البترولية مما خلف تدمير المتعاملين

الاقتصاديين ودخول عديد اليد العاملة إلى البطالة، والمأخذ الثاني هو أنه وقع اختلاف حول ماهية المشاريع التي لم تنطلق، هل

هي المشاريع التي لم يعطى فيها الأمر بانطلاق الأشغال؟ أم هي المشاريع التي لم تجرى فيها الدراسة المعمقة؟ حيث استغل ذلك

بعض الأمرين بالصرف من أجل الالتزام بنفقات مما حد من صلاحية هذا الإجراء في تحقيق الهدف المنشود منه حيث استمر

الضغط على الميزانية العامة للدولة.

- تسقيف نفقات الدولة للتجهيز: كخطوة ثانية لجأت الدولة إلى تسقيف النفقات من أجل إعادة الحركة الاقتصادية والتحكم أكثر في النفقات، باعتبار أن التجميد كان له آثار جانبية سلبية كبيرة وبه ثغرات مكنت من التهرب منه. لكن التسقيف خلف عديد من الإشكاليات من أبرزها توقف عديد المشاريع في منتصف الانجاز باعتبار أن التجميد كان إجماليا ولم يكن على أساس اختيار مجموعة من العمليات في حدود نسبة التسقيف، وربما قد استغل من طرف بعض الأمرين بالصرف من أجل فرض سياسة الأمر الواقع من أجل التكفل بكل المشاريع المبرمجة والمنطقية.
 - تجميد التوظيف: كذلك من أجل الحد من نفقات ميزانية التسيير لجأت الدولة إلى تجميد التوظيف في كل القطاعات باستثناء القليل منها والتي تعتبر مهمة جدا، وأي توظيف يتطلب رخصة من طرف الوزير الأول شخصيا.
 - عدم التوازن بين الالتزامات ومتاحات الخزينة العمومية: والذي يعتبر خطر ميزانياتي معتبر في نظر المسير الجزائري، حيث أن الالتزام القانوني والمحاسبي الذي يتم بموجبه نشوء الدين على عاتق الدولة يعتبر أكبر بكثير من الأموال المتاحة في الخزينة التي يتم الدفع منها قصد إبراء الدين العمومي، مما جعل كثير من المتعاملين الاقتصاديين يغرقون في ديونهم لدى الدولة نتيجة عجز هذه الأخيرة على الدفع لهم وتحملها لكثير من الديون.
- إن هذه الوضعية لم تحرك الدولة للبحث عن بدائل حقيقية لتمويل الميزانية خارج المحروقات، بل لجأت إلى التمويل غير التقليدي المتمثل في طبع النقود من غير توفر غطاء من أصل قوي، الذي له عديد المخاطر لعل أبرزها ارتفاع معدلات التضخم وانعكاسه على تدهور القدرة الشرائية للمواطن.

إن ما اتخذ من إجراءات سابقة كان بناء على ما تتيحه القوانين الموجودة للتحكم وحسن تسيير النفقات العامة للدولة. ولكن الملاحظ لسلسلة الإجراءات المتخذة في مرحلة التنفيذ أن هناك خلط بين الضبط والتخفيض والترشيد، وهذا يعتبر من الانتقادات الموجهة لتنفيذ موازنة البنود، ولكن وقع تفسير ذلك بأكثر من طريقة بين مختلف قطاعات الدولة، حيث وقع اختلاف في تعريف المشاريع الغير منطلقة هل هي المشاريع التي لم يعطى فيها الأمر بانطلاق الأشغال، أم المشاريع التي لم يتم فيها الإعلان عن طلب العروض...، واستغل ذلك من طرف الأمرين بالصرف من أجل كسب أكبر عدد ممكن من المشاريع، وقد أدى هذا التجميد إلى نوع من التملل الاجتماعي ولدى المتعاملين المتعاقدين، فتم اللجوء إلى التسقيف الإجمالي الذي أفضى إلى جملة من المشاريع متوقفة في منتصف الانجاز مما يجعل إمكانية الاستفادة منها غير ممكنة نتيجة عدم اكتمالها.

4-2- الأثر على الميزانية:

إن ما تمخض عن الإجراءات السابقة هو تخفيض قيمة ميزانية التجهيز للدولة وتجميد بعض البرامج الجارية رغم ذلك بقيت مستحقات المتعاملين الاقتصاديين مرتفعة إلى حد ما، ويتضح ذلك من خلال التالي:

1- بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2015 تم تخفيض رخص البرامج إلى 632.4 مليار دينار، وتخفيض اعتمادات الدفع إلى 104.3 مليار دينار.

2- أيضا تم تجميد عمليات التجهيز العمومي إلى غاية 2015/12/31، حيث بلغ عدد العمليات المجمدة 3004 عملية لبرنامج جاري بقيمة 371.1 مليار دينار.

3- المستحقات المتكفل بها من قبل الميزانية العامة للدولة الخاصة بشطر 2016 و2017 بلغت بالنسبة للبرامج القطاعية الممركزة 3.269 مليار دينار، وبالنسبة للبرامج القطاعية غير الممركزة 7.149 مليار دينار، بمجموع 419 مليار دينار.

4-3 الخطوات المتخذة للحل على المستوى الميزانياتي:

من أجل التحكم أكثر في وضع الميزانية العامة للتجهيز وضبط التوازنات العامة تم اتخاذ جملة من الاجراءات القانونية لذلك منها:
- من خلال قانون المالية لسنة 2016 تم إدراج المادة 67 تسمح عند تدهور التوازنات العامة باتخاذ تدابير قصد تسوية الميزانية عبر تجميد أو إلغاء اعتمادات مخصصة لتغطية النفقات، ثم بعد ذلك تم اتخاذ إجراء آخر وهو تسقيف النفقات والمدفوعات لسنة 2017.
- من خلال قانون المالية لسنة 2017 تم إتخاذ جملة من التدابير متعلقة بالحسابات الخاصة بالخزينة، حيث تم 2016/12/31 قفل الحسابات الخاصة التالية:

- الحساب رقم 115-302 الذي عنوانه " حساب تسيير عمليات البرنامج الخاص بالإعمار "

- الحساب رقم 120-302 الذي عنوانه " حساب تسيير عمليات الاستثمارات العمومية المسجلة بعنوان البرنامج التكميلي لدعم الإنعاش 2010-2014 "

- الحساب رقم 134-302 الذي عنوانه " حساب تسيير عمليات الاستثمارات العمومية المسجلة بعنوان برنامج دعم النمو الاقتصادي 2010-2014 "

- الحساب رقم 143-302 الذي عنوانه " حساب تسيير عمليات الاستثمارات العمومية المسجلة بعنوان برنامج توطيد النمو الاقتصادي 2015-2019 "

- تم فتح حساب رقم 145-302 الذي عنوانه " حساب تسيير عمليات الاستثمارات العمومية المسجلة بعنوان ميزانية الدولة للتجهيز"، وتم تحويل مبلغ قدره 300.000.000.000 دج من رصيد الحسابات المقفلة له، بالإضافة إلى مخصصات الميزانية الممنوحة سنويا في إطار قوانين المالية لتمويل برامج الاستثمار وهذا ما نصت عليه المادة 119 من قانون المالية .

- أما المادة 120 من قانون المالية فقد نصت على أنه يم التكفل بتمويل عمليات الاستثمار العمومي في حدود اعتمادات الدفع المتوفرة، وأنه على الأمرين بالصرف في ميزانية الدولة للتجهيز القيام بالتزامات على رخص البرامج إلا في حدود اعتمادات الدفع المبلغه لفائدتهم من طرف وزير المالية حسب كل قطاع وقطاع فرعي في إطار قوانين المالية.

من خلال التعليم رقم 002 المؤرخة في 2017/02/10 المتعلقة بتنفيذ أحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 17-11

المؤرخ في 2017/01/15 المتعلق بتسيير الحساب رقم 145-302، حيث جاء فيها مجموعة من الإجراءات من أهمها الآتي:

- من أجل تشديد الرقابة على تسيير اعتمادات الدفع كلف المراقب المالي بمتابعتها حسب تنظيم يحدد من طرف المديرية العامة للميزانية.

- تقسيم الالتزام بالنفقة العامة للتجهيز إلى التزام محاسبي والالتزام قانوني:

حيث كان قبل صدور التنظيم الجديد الأمر بالصرف يقوم بالالتزام واحد قانوني ومحاسبي للنفقة ثم يقوم بالدفع على حسب الكميات المنجزة، التي يقدمها له المتعامل المتعاقد ويتحقق منها عن طريق المصالح التقنية للمصلحة المتعاقدة.

- **الالتزام القانوني:** حيث يتم من خلاله التحقق من مدى مطابقة النفقة للتشريع والتنظيم المعمول به وتوفر الاعتمادات المالية المنصوص عليها في رخصة البرنامج رخص، وهذا الالتزام لا يعطي للأمر بالصرف الحق في إجراء الأمر بالدفع، ولا ينشأ الدين العمومي.

- **الالتزام المحاسبي:** يكون بعد الالتزام القانوني ويكون في حدود اعتمادات الدفع، ومن خلاله ينشأ الدين العمومي.

وفي نهاية السنة المالية يلتزم الأمر بالصرف ببطاقة **التزام بالاقتصاد** بالمبلغ الناتج عن الفارق بين الالتزام المحاسبي والدفع المنفذ حيث يتم بموجبه إرجاع المبلغ الملتزم به محاسبيا وغير المسدد إلى رصيد اعتمادات الدفع.

5- الأساس المحاسبي المقترح في ظل التوجه نحو موازنة البرامج والأداء في الجزائر

في إطار سعي الجزائر نحو تحديث وعصريّة نظام الموازنة، فهي اليوم بصدد تبني مشروع قانون عضوي يقر الاعتماد على موازنة البرامج والأداء بدلا من موازنة البنود، التي تعتمد بدورها على أساس الاستحقاق الذي يلعب دورا مهما في إعدادها وفي كل مراحل دورتها.

إن تطبيق موازنة البرامج والأداء يتطلب تحديد طبيعة مختلف العمليات وأسلوب ربط كل عملية بالأخرى والنظام المحاسبي الواجب اعتماده وتحديد البيانات المالية التي يمكن استخلاصها من هذا النظام، لأن نظام العمليات المالية والمحاسبية يعتبر حلقة متواصلة من العمليات المترابطة وذلك بما يساعد على اتخاذ القرارات في جميع المستويات الإدارية.

في المحاسبة التقليدية المحاسبة عبارة عن وسيلة لتحديد مدى تنفيذ العاملين للواجبات الملقاة على عاتقهم، في إطار القوانين المعمول بها وفي حدود الاعتمادات المرصودة، أما في موازنة البرامج والأداء فهذه الاعتبارات تبقى قائمة ويضاف لها وجود الحصول على معلومات دقيقة تتماشى مع الواقع وتندرج ضمن تبويب وظيفي في إطار الوظائف والبرامج والأنشطة، بذلك تشكل إطارا للمخطط التفصيلي الذي تضعه الإدارة العامة، المخطط المالي هو الذي يعطي المحتوى المالي لهذه الهيكلة .

وبذلك يحدد المخطط المالي للهيئات التي تقع عليها مسؤولية تنفيذ البرامج المقترحة ويحدد الأغلفة المالية لكل منها، وبناء على هذه المعطيات بالإمكان المصادقة على صحة الاقتراحات المتعلقة بكل برنامج وحجم الاعتمادات المطلوبة لكل منها وبذلك يصبح المخطط المالي يعكس الموازنة التي تحدد كيفية تنفيذ البرامج المقررة.

وتصبح الموازنة بهذا الشكل تبين الاعتمادات المقررة والجهات المكلفة بالتنفيذ والبرامج الواجب تحقيقها، أيضا تبين للجهات التنفيذية الأهداف التي يجب أن تتخذ الأهداف في إطارها، وبالتالي تصبح مرجعا لإعداد التقارير المالية الخاصة بالتنفيذ، خاصة فيما يتعلق بالمقارنة بين الأداء الفعلي المنفذ وبين المخطط المرسوم، وذلك يبرز مدى قيام المسؤولين التنفيذيين بمهامهم بصورة صحيحة وفعالة، وتقييم إنجازات مختلف الوحدات الحكومية.

أما المبادئ والأسس التي يجب أن يشملها النظام المحاسبي نوردّها في الآتي¹⁰:

- **النظام النقدي:** وهو الذي تعتبر بموجبه الموارد محققة فور تحصيلها ودخولها للصندوق ومنتبهة عند خروجها منه.
 - **نظام الالتزام:** وهو الذي تعتبر فيه الاعتمادات بمثابة مدفوعات نهائية، ووجوب التقيد بحدود الاعتمادات المقررة، ولكن يستدعي ذلك إضافة مدة متممة تصرف خلالها الاعتمادات على حساب موازنة السنة المالية المنقضية، وبعد انتهاء المدة يتم صرف الاعتماد المرتبط بها خلال السنة السابقة على حساب السنة الجارية.
 - **نظام محاسبة التكاليف:** وهو النظام الذي يبين التكلفة في جميع مراحل تقديم الخدمات أو الموجودات، كما يوضح الكفية التي تستعمل بها الموارد بالنسبة للنتائج المحققة خلال مدة زمنية محددة.
- وتبعاً لاختلاف البرامج يتوقف اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة، ففي البرامج التي فيها إنجاز وتجهيز والتي يكون الوقت الفاصل بين الارتباط بالنفقة وبين تاريخ التسليم طويلاً، فإنه من الضروري معرفة عناصر البرنامج المنجز والتي قيد الإنجاز وبالتالي فإن تحديد التكلفة يعتبر على قدر كبير من الأهمية، أما بالنسبة للرواتب والأجور فإن محاسبة التكاليف تفقد أهميتها نسبياً، رغم فائدتها الأكيدة. فمحاسبة التكلفة تسمح بالإطلاع على الوضع المالي للوحدة الحكومية في أي وقت من السنة، في حين أن نظام الالتزام يجعل النفقات العمومية مقيدة باعتبار أنه قد تم الارتباط بها بأكملها في أول السنة.

إن هذه المبادئ هي المتبناة في مشروع القانون العضوي المتعلق بتطوير النظام الموازاني في الجزائر، بالإضافة إلى تبني نظام معلومات شمل يسمح بتوفير المعلومات الكاملة في أي وقت مما يساعد على حسن اتخاذ القرار الصحيح، ولكن الملاحظ هو التأجيل المتكرر لتبني هذا التحول منذ تقريباً 2010، ولكن هذه السنة تم تبني المشروع على مستوى البرلمان على أن يبدأ التطبيق الفعلي سنة 2021، لكن على مستوى الشروع في تكوين وتأهيل الأعوان المكلفين بتطبيق هذا التوجه بكل مقتضياته التقنية والمعلوماتية والتي من المفروض تكون سابقة للتطبيق لم يشرع فيها لحد هذه السنة، مما يجعل إمكانية الالتزام بالموعد المحدد للتنفيذ محل شك.

الخلاصة:

إن التحول من الموازنة التقليدية أي موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء يتطلب تحول مرافق في الأساس المحاسبي من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق مروراً بأساس الاستحقاق المعدل كمرحلة انتقالية حتى يمكن تجنب صعوبة التطبيق، هذا التحول ضروري ومهم لأنه ينتج لنا قوائم مالية أكثر شفافية ومصداقية والتي بدورها تؤدي إلى المساعدة على حسن القرارات المتخذة، كما يؤدي هذا التحول إلى تحديد المسؤوليات مما يسهل عملية المساءلة والتي تؤدي إلى إرساء حوكمة المالية العامة التي تعتبر أحد مطالب الهيئات الدولية ومطلب شعبي مهم، ويكمن سرد النتائج التالية بناء على ما تم عرضه:

- إن ما تم اتخاذه من إجراءات في ظل شح موارد الدولة لا يقدم حلولاً للوضعية الصعبة لأن المشكل الأصلي هو عدم دقة التقديرات للميزانية، خاصة في ظل إتباع الأساس النقدي، الذي لا يساعد على تقديم قوائم مالية واضحة بما فيه الكفاية.

- إن تقسيم الالتزام إلى ثلاث أنواع قانوني ومحاسبي والتمزام بالاقتصاد، يؤدي إلى عدم إظهار الديون المترتبة على الدولة، في القوائم المالية التي تبنى عليها التقديرات، مما يزيد من احتمالات سوء التقدير، كذلك يعتبر هذا الإجراء خطوة إلى الخلف معاكسة للهدف المرسوم والمراد الوصول إليه وهو تبنى نظام الالتزام الذي يعترف بالنفقة في مرحلة التصفية مما يضع مستحقات المتعاملين الاقتصاديين أمام معدي الميزانية.
- العمل على الانتقال الميزانياتي والمحاسبي المرحلي والجزئي، من أجل انتقال سلس وأقل تكلفة.
- الاستفادة من التجارب الدولية التي تم فيها التحول بنجاح كتجربة ماليزيا، ونيوزيلندا، وكندا، والإمارات العربية المتحدة وغيرها.
- الشروع في تكوين المستخدمين والأعوان المكلفين بتطبيق برنامج الإصلاح.

– الهوامش والاحالات:

- 1 - محمد مسعي، المحاسبة العمومية، دار الهدى للطباعة والنشر، 2003، عين مليلة، الجزائر، ص 08.
 - 2 - صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة، 2007، ص 165.
 - 3 - المرجع نفسه، ص 167.
 - 4 - خالد المهاني، الأساليب الحديثة في الإدارة المالية العامة، الملتقى العربي الرابع، كيفية توازن الهياكل المالية في القطاع الحكومي، بيروت، لبنان، ص 19.
 - 5 - خلف عبد الله الوردات، وآخرون، المحاسبة الحكومية وإعداد موازنة البرامج والأداء، الوراق للنشر والتوزيع، 2009، عمان الأردن، ص 32.
 - 6 - خالد المهاني، مرجع سابق، ص 26.
 - 7 - نفس المرجع السابق، ص 27.
 - 8 - سرمد كوكب الجميل، الموازنة العامة للدولة مدخل معاصر، شركة دار الأكاديميون للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 47.
- 9- Projet de Modernisation des Systèmes Budgétaires Phase 2,"B01_1_1- Aperçu d'ensemble de la modernisation des systèmes budgétaires en Algérie,p45 "