

الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

Monitoring the Pperformance of Government units Under the Modernization of the Algerian public Aaccounting System

(¹) حيرش فايزة ، (²) د. طرشي محمد

(¹) طالبة دكتوراه بكلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير- جامعة حسبيّة بن بوعلي الشلف- hirech.faiza@gmail.com
(²) أستاذ محاضر القسم -أ- بكلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير- جامعة حسبيّة بن بوعلي الشلف.

ملخص

تهدف الدراسة إلى معرفة مدى ملاءمة مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لأغراض الرقابة على أداء الوحدات الحكومية، حيث تم دراسة مشروع عصرنة هذا النظام للفترة الذي جاء ليتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، التي تهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية لتسيير الأموال العامة بنوع من الشفافية لتحقيق الرشادة في الإنفاق العام من خلال تحسين الرقابة على أداء الوحدات الحكومية.

وخلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها، أن مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يعمل على التوجه التدريجي نحو استخدام أساس الإستحقاق أسلوب موازنة الأداء والبرامج وذلك من خلال الإستفادة من فروع المحاسبة مثل محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية تماشيا مع التطورات العالمية في هذا المجال، وهذا يتطلب العمل على توفير السبل الكفيلة لنجاح تطبيقه بغرض تفعيل الرقابة على الأداء .

الكلمات الدالة: المحاسبة العمومية، الوحدات الحكومية، موازنة البرامج والأداء، الأداء، الفعالية، الكفاءة.

Abstract

The study aims to identify the appropriateness of modernization project of the public accounting system in Algeria for the purpose of controlling the performance of government units. Where the study of the modernization project of this system was in the period that came to comply with international accounting standards in the public sector IPSAS, which aims to unify the accounting procedures for the management of public funds in a kind of transparency to achieve rationality in public spending through better control of the performance of government units.

This study concluded with a set of conclusions and recommendations, the most important is that the modernization project of the Algerian public accounting system is working towards a progressive approach to the use of the basis of maturity. The method of balancing the performance and programs through the utilization of accounting branches such as cost accounting and liability accounting in line with global developments in this area. This requires working to provide the means to successfully implement it in order to activate performance control.

Keywords: Public Accounting, Government Units, Program and Performance Balancing, Performance, Efficacy, Efficiency.

مقدمة

الحكومية، لذا تعمل على رقابة الإقتصاد والكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة.

- تبني الجزائر لمشروع عصرنّة نظام المحاسبة العمومية جاء ليتوافق والاتجاهات الحديثة للممارسات المحاسبية الدولية في القطاع العام، الرامية إلى تحقيق الشفافية وتوفير أدوات المساءلة عن أداء الوحدات الحكومية، وهذا بتوفير معلومات ملائمة لأغراض الرقابة على الأداء.

- تبرز أهمية هذه الدراسة من خلال العناصر الآتية:

- الإصلاحات التي قامت بها الدولة لتحديث وعصرنّة نظام المحاسبة العمومية بوضع قاعدة متينة تمكن من تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

- الوضع الحالي وأزمة انخفاض اسعار النفط انعكست بشكل سلبي على الإيرادات العامة لميزانية الدولة، ما أدت إلى استهلاك جزء كبير من احتياطي الصرف واحتياطي صندوق ضبط الإيرادات، يجعل موضوع عصرنّة نظام المحاسبة العمومية أكثر من ضرورة حتمية من أجل ترشيد الإنفاق العام من خلال التركيز على رقابة الأداء في استخدام الموارد.

- حاجة الجزائر لدراسات وأبحاث حول نظام المحاسبة العمومية وتفعيله كنظام يخدم أغراض رقابة الأداء.

- تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف:

- الوقوف على واقع عصرنّة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

- بيان أبعاد رقابة الأداء ومدى الحاجة إليها لضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

- إظهار مختلف الإجراءات وطرق العمل التي تعمل على عصرنّة نظام المحاسبة العمومية، وإمكانية تطبيقه لأغراض رقابة الأداء على الوحدات الحكومية.

- ولعلاج هذا الموضوع والإجابة على الأسئلة تم الإعتماد على منهج للدراسة وذلك باستخدام:

- المنهج الاستنباطي بأداتيه الوصف والتحليل لإبراز الوقائع والمعالج المرتبطة بعصرنّة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، ودوره في تفعيل الرقابة على أداء الوحدات الحكومية .

- ومن الدراسات والبحوث السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث:

- دراسة حسن فليح القطيش (2011): تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، دراسة منشورة بالمجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 07، العدد 01، والهدف من هذه الدراسة هو تقييم مدى ملائمة نظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الأردن لأغراض تدقيق الأداء في ضوء الأهداف الحديثة للنظام، وخلصت أنه ولتطوير النظام المحاسبي الحكومي في الأردن بغرض لدقيق الأداء

عرفت الجزائر منذ الإستقلال جملة من الإصلاحات مست مختلف الجوانب المتعلقة بنشاط الدولة وتسيير أموالها تماشياً والتطورات الحاصلة في العالم، ما جعلها تعمل على ترشيد الأموال العامة وذلك من خلال التوجه نحو تطوير وعصرنّة نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS، مواكبة بذلك المتطلبات الجديدة التي فرضتها الهيئات والمنظمات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي، والتي أدركت أهمية رفع كفاءة الوحدات الحكومية كشرط لتحسين معدلات التنمية في الدول النامية، وهذا من خلال الإعتماد على نظام محاسبي قادر على توفير بيانات وعلوم موثوقة وتوفير الشفافية المطلوبة من أجل ترشيد الإنفاق العام ورقابة أداء الوحدات الحكومية.

حيث تقتصر الرقابة في الوحدات الحكومية على الرقابة المالية والمحاسبية، التي يتم من خلالها التأكد من تطبيق القوانين واللوائح وأن الأموال العامة قد أنفقت في الأغراض المخصصة لها، دون أن تمتد لتبين الرقابة على الأداء، لدى سعت الجزائر إلى تبني مشروع عصرنّة نظام المحاسبة العمومية، الذي عرف عدة إصلاحات شملت الإطار المحاسبي والقانوني، جعلت منه نموذجاً يتم من خلاله معرفة إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومدى تحسينها للمعلومات التي يمكن الحصول عليها وجعله أكثر فعالية في توفير المعلومات الملائمة لأغراض الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في الجزائر.

- بناء على ماسبق تبرز إشكالية البحث من خلال السؤال الرئيسي الآتي:

ما دور عصرنّة نظام المحاسبة العمومية في تفعيل الرقابة على أداء الوحدات الحكومية بالجزائر؟

- من أجل الإجابة عن السؤال الرئيسي، تم تقسيمه إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

- فيما تتمثل أسباب ودواعي إصلاح وعصرنّة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر؟

- تعتبر الرقابة على الأداء من أهم الأساليب الحديثة لتطوير الإدارة العامة، فما هي العناصر التي تقوم عليها؟

- هل عصرنّة نظام المحاسبة العمومية يساهم في الرقابة على أداء الوحدات الحكومية للإستخدام الأمثل للموارد؟

- للإجابة عن الأسئلة المطروحة تم صياغة الفرضيات الآتية:

- من أهم أسباب ودواعي عصرنّة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر هو الإنتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق، واستخدام أسلوب موازنة الأداء والبرامج.

- إن الرقابة على الأداء أداة مهمة لتقييم أداء الوحدات

المحاسبة الدولية للقطاع العام، والتحول التدريجي إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق إضافة إلى عرض مشروع الإصلاح، لذا نحاول من خلال هذه الدراسة البحث في مدى مساهمة عصرنة نظام المحاسبة العمومية ودوره في تفعيل رقابة أداء الوحدات الحكومية لإستخدامها للموارد المتاحة.

المحور الأول: إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

تعد المحاسبة العمومية أحد الفروع التي تخدم متطلبات العمل في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، وتطور مفهومها مع تطور وتوسع النشاط الحكومي، فأصبحت بذلك أداة لتقييم ورقابة أداء الوحدات الحكومية، ومصدرا مهما للمعلومات اللازمة لأغراض إتخاذ القرارات.

أولا: أسباب ودواعي عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

يعود التفكير في إيجاد إطار محاسبي جديد للعمليات المالية للدولة إلى عدة أسباب أهمها:

1.1- ضرورة تطوير الإطار التنظيمي والعملي لنظام المحاسبة العمومية

يتميز الإطار العملي لنظام المحاسبة العمومية بمجموعة من الصعوبات تحد من المرونة في إستخدام التقنيات المحاسبية لإعداد وعرض القوائم المالية وتتمثل هذه الصعوبات فيما يلي:⁽¹⁾

1.1.1- الإهتمام بالمطابقة والشكلية: يلاحظ في الواقع العملي للمحاسبة العمومية مجرد أداة لإحترام الترخيص الموازي، أي أن المراقبة المطلقة على العمليات المالية تهدف إلى معاينة مدى إحترام الترخيص الموازي الخاص بالنفقات والإيرادات العمومية، حيث لا يجب أن تتجاوز أوامر الصرف المقبولة للدفع حجم الإعتمادات المرخص بها، ومن جهة أخرى يحضر تحصيل إيراد لم يتضمنه الترخيص الموازي أو لم ينص عليه القانون.

1.1.2- إهمال تكاليف الإجراءات والنتائج: من حيث الواقع التطبيقي للمحاسبة العمومية، نجد أن غايتها المحافظة على الشكل المطلوب قانونا في إطار إحترام الترخيص الموازي، والوصول إلى التطابق بين العمليات المالية للميزانية والتشريعات والتنظيمات المعمول بها، أما تكاليف الإجراءات فلا تدخل ضمن إهتماماتها، رغم أن لأي إجراء إداري ثمن قد يصعب تقدير تكلفته.

1.1.3- النقائص التي تميز مدونة حسابات الخزينة 1990: تحتوي المدونة في إطار العمل المحاسبي وتنظيم العمليات المالية للدولة على مجموعة من المميزات تجعل من هذا النظام المحاسبي إطار لتنفيذ السياسة المالية للدولة، كما يضم صعوبات تحد من مساهمة التطورات العالمية في حوكمة القطاع العام، ونجد أهم الأسباب تتمثل في:

- طريقة التقييم لحسابات المدونة؛ الإعتماد على التقييم الخطي أثر سلبي على تجانس ووحدة المدونة، نظرا لمحدوديته

يتطلب الإستفادة من فروع المحاسبة مثل محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية بالتوجه نحو استخدام أساس الإستحقاق وأسلوب موازنة البرامج والأداء.

- دراسة شلال زهير (2014): آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، هدفت الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، لغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص، إضافة إلى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية، وخلصت الدراسة يعتبر أساس الاستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال.

- دراسة براضية حكيم (2016): اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام، دراسة منشورة في مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 10، هدفت الدراسة إلى تحليل كيفية مساهمة معايير المحاسبة القطاع العام في ترشيد المال العام؛ وتحقيق الشفافية ودعم المساءلة والرقابة في وحدات القطاع العام، وخلصت إلى أهم النتائج أن الانتقال إلى نظام المحاسبة العمومية وفقا لمعايير محاسبة القطاع العام يعتبر من متطلبات تحسين الشفافية والرقابة من أجل المساءلة على الأداء استخدام في المال العام.

- دراسة يوسف السعيد أحمد (2016): نظام المحاسبة العمومية ومدى ملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة 02، الجزائر، خلصت الدراسة أن نجاح مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية، يتطلب تكييف كل الظروف المناسبة والتي تسمح بتنفيذ المشروع، وهذا بالإسراع بتطبيق الأطر القانونية التي تنص على تنفيذ المشروع كما يتطلب تهيئة المناخ الملائم وهذا بتنفيذ الإصلاحات التي تسبق تنفيذ المشروع، والمتتمثلة في عصرنة نظام الموازنة العامة باعتبارها مدخلات النظام، وتقوية عمل الأجهزة الرقابية التي تشرف على متابعة وتنفيذ المشروع.

- دراسة نادية مغني (2017): دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، الجزائر، خلصت الدراسة أن مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة الذي تم اطلاقه سنة 1995 لا يستجيب لمتطلبات المعايير الدولية، كما أن الإطار التصوري لمشروع عصرنة نظام الموازنة الذي تم اطلاقه سنة 2006 يبقى بعيد عن التطلعات التي ترقى إلى اعتماد الحد الأدنى الذي يتم تبنيه عادة خلال مرحلة التطبيق المبدئي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

- إن الدراسات السابقة تناولت في غالبيتها ضرورة إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل وجود معايير

المستعملت من طرف المحاسب العمومي لتقيد العمليات وفق المخطط، حيث تم استعمال مستندات المدونة عند تجربة التطبيق.

- عدم تحديد شكل القوائم المالية النهائية المتعلقة بعرض موازنة الدولة، وتحديد نتائج تنفيذ قانون المالية.

3.1 ظهور المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

يتضمن الإطار المحاسبي الحالي للمحاسبة العمومية نقائص عديدة لا تتماشى وشروط دخول الجزائر في اتفاقيات وعلاقات مع عدة دول ومنظمات دولية، فهي مجبرة على الاستجابة إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، هذه المعايير من شأنها توحيد لغة التخاطب وبالتالي تسمح بإجراء مقارنات بين مختلف الدول، وهو ما لا يسمح به الإطار المحاسبي الحالي نظراً لصعوبة إدماج محاسبة الدولة ضمن المحاسبة الوطنية التي تعد أحد أهم وسائل المقارنة الدولية.⁽⁴⁾

ثانياً: مراحل تطور إعداد مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية (مشروع 2006)

يتطلب عصرنه نظام المحاسبة العمومية بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة لتحديد الخطوط الرئيسية لتطويره، ونمط من التكيف مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

1.2.1 اتفاقيات إعداد مشروع العصرنه

تتمثل الاتفاقيات المبرمة بين الجزائر وفرنسا بدعم من البنك الدولي من أجل الشروع في عملية عصرنه النظام وفق أسس ومبادئ تستجيب لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، في الجوانب التعاقدية في مجمع مركز البحث وتطوير الإقتصاد والمالية بوزارة الإقتصاد والمالية بفرنسا لبداية مشروع العصرنه، وتم الإتفاق على فترة أربع سنوات وقد حدد تاريخ بداية الأشغال من 13 أفريل 2005 أما تاريخ نهاية الأشغال في 30 أفريل 2009.⁽⁵⁾

تمثل عمل فرقة المشروع في الإهتمام بالجوانب الإدارية، وهذا بتكوين لجان إداريين مكلفين بإعداد المشروع في الإشراف على عملية الإصلاح، بالإضافة إلى فريق المشروع المتمثل في الإدارة العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية وتتمثل المهام المكلفين بها في:⁽⁶⁾

- يشمل عمل أعضاء اللجنة التوجيهية فحص النسخة الأولى من مجموعة حسابات الدولة المحددة لنمط التكيف مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والتحقق من الأعمال المنجزة من أجل العمل على وضع معايير لحسابات الدولة الجزائرية.

- اللجنة التنفيذية لعصرنه نظام الموازنة من أجل التنسيق بين العناصر المكونة لمشروع عصرنه الموازنة لتتوافق مع المخطط المحاسبي للدولة، ومناقشة مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية من قبل البرلمان.

- يشمل عمل فريق المشروع المتمثل في الإدارة العامة للمحاسبة

في التكيف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة أو التغيير في النشاطات.

- صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية؛ لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات، التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تركيز مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي، بل إن عملية التركيز "في الغالب" لا تتم في الأجال المناسبة، مما يسبب تأخر في حصر المعلومات وإتخاذ القرارات.⁽²⁾

- اعتماد المدونة على الأساس النقدي في تسجيل العمليات؛ مهمة بذلك أهم عناصر ذمة الدولة من أملاك عقارية ومنقولة، وهذا لا يسمح بتطبيق المحاسبة على أساس الإستحقاق، مما يؤدي إلى عدم تحميل الإيرادات والنفقات حسب السنة المخصصة لها، الأمر الذي يترتب عنه عدم التحكم في ترشيد الإعتمادات المخصصة.

2.1 أسباب تتعلق بالمخطط المحاسبي للدولة 1995: تمثلت إسهامات تطوير المحاسبة العمومية بالإعتماد على المخطط المحاسبي للدولة؛ الذي كان له أثر بالغ في تطوير التنظيم المحاسبي وفي تقديم معلومات حول القوائم المالية للدولة، إلا أنه لم يستمر نظرا لعدم توفر المناخ الملائم للتطبيق، ويمكن عرض هذه العناصر في النقاط التالية:

1.2.1 أسباب مرتبطة بالإطار التصوري لنظام المحاسبة وفقا للمخطط المحاسبي للدولة: تتمثل هذه الصعوبات كون أنه لم يتم الإستعانة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عند إعداد هذا المخطط، ولم يتم الإشارة إليها في مشروع التعليمات العامة للمخطط، وبالتالي إختلافه عن الإطار التصوري للمعايير الدولية الذي يركز على توحيد العمل المحاسبي وشفافية القوائم المالية.

2.2.1 أسباب مرتبطة بالإجراءات المرافقة لإصلاح النظام: بالإضافة إلى الصعوبات المرتبطة بالإطار التصوري هناك صعوبات أخرى تتمثل فيما يلي:⁽³⁾

- عدم وجود تعليمات تفسر وتشرح كيفية المعالجة المحاسبية للإستثمارات والمخزونات أدى إلى صعوبة تطبيق العمل المحاسبي، لأنه لم يتعرض بالتفصيل لتحديد طرق ونسب الإهلاك الواجب تطبيقها على الإستثمارات العمومية المسجلة، كما لم يتناول المخطط تحديد آليات التقييم وإعادة التقييم لهذه الإستثمارات.

- لا أثر لمحاسبة الإعتمادات المالية في المخطط، وبالتالي لا يسمح بتحقيق الإفصاح المحاسبي عن حجم الإعتمادات المالية المستهلكة أو الباقية خلال السنة المالية.

- عدم وضع جدول زمني يحدد بداية ونهاية مختلف مراحل المشروع، إضافة إلى عدم تحديد إجراءات الإنتقال من النظام القديم إلى النظام الجديد.

- عدم إتمام وضبط شكل ونوع الوثائق والمستندات المحاسبية

على مستوى وزارة المالية، دراسة كل مرحلة من مراحل

مرت بها الجزائر خلال السنوات الأخيرة.

المشروع.

- يهدف إلى تكييف النظام مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

2.2 أهداف مشروع عصنة نظام المحاسبة العمومية

- يهدف إلى توفير معلومات للمستخدمين وعرضها فيالقوائم المالية بصفة من الشفافية وموثوقة وقابلة للمقارنة.

يهدف مشروع العصنة إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن عرضها في النقاط التالية:⁽⁷⁾

3-2 تقييم النظام محل الدراسة ووضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

بعد الإتفاقيات الموضوعة لتقييم بعصنة النظام وفق الأهداف المتفق عليها، جاءت مرحلة تحديد الإطار العملي والتنظيمي للنظام الجديد، وهذا ما يوضحه الجدول الآتي:

- يهدف إلى الإنتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق، من أجل تسجيل الحقوق المثبتة والتزامات الدولة، إضافة إلى التقييد المحاسبي للممتلكات من خلال تسجيلها في حساب التثبيتات.

- يهدف إلى مواكبة التغيرات والإصلاحات الإقتصادية التي

الجدول رقم 01: تقييم مشروع العصنة في الجزائر ووضع المعايير.

عناصر الدراسة	بداية الدراسة	نهاية الدراسة	محتوى الدراسة
التقييم الشامل للنظام المقترح	01 جانفي 2006	30 جوان 2006	دراسة وتقييم النظام المقترح من أجل تحقيق الشمولية والعمل على تحديد نقاط القوة والضعف.
الدليل المقترح لطرق العمل	جولية 2006	نوفمبر 2006	صياغة دليل نظام المعلومات المحاسبي والموازنة العامة من أجل تحديد طرق العمل.
ملخص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	07 ديسمبر 2006	01 سبتمبر 2007	عرض ملخص عن المعايير من أجل وضع المخطط البياني لحسابات المخطط المحاسبي للدولة ليتوافق مع هذه المعايير.
الإجتماعات	ديسمبر 2006	سبتمبر 2007	تقديم وتصحيح الإضافات الواجب القيام بها، وتقديم شروحات حول مشروع العصنة.
دليل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	سبتمبر 2007	أكتوبر 2007	العمل على إعداد دليل المشروع التقني لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
التوفيق بين المخطط المحاسبي للدولة والمعايير	جوان 2007	أفريل 2008	العمل على إيجاد وسائل تسمح بتكييف المخطط المحاسبي للدولة بما يتوافق مع المعايير الدولية

Source :Ministère de finance, **Plan comptable de l'état, Rapports mensuel, N°31**, direction général de comptabilité, algérie, décembre 2007, p : 37.

للوحدات الحكومية

نلاحظ من خلال الجدول رقم 01، أنه تم تقييم النظام من أجل محاولة إيجاد صيغة تسمح بالإنتقال من النظام القديم إلى نظام يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والعمل على وضع دليل للمعايير الدولية والمخطط المحاسبي يعتبر كإطار يحدد كيفية العمل والتنظيم المحاسبي

4.2 تحديد الجوانب النهائية عصنة نظام المحاسبة العمومية

تتمثل هذه المرحلة بالعمل على وضع الجوانب النهائية لمعالم النظام الجديد وهذا ما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم 02: تحديد الجوانب النهائية لمشروع العصنة في الجزائر.

عناصر الدراسة	بداية الدراسة	نهاية الدراسة	محتوى الدراسة
التقرير الشهري	جانفي 2008	جولية 2008	علوم إعادة صياغة دفتر الشروط المتعلقة بالنفقات العمومية
دليل المخطط المحاسبي للدولة	جانفي 2008	أكتوبر 2008	دراسة النموذج الذي يحدد كيفية تطبيق المخطط المحاسبي للدولة
مشروع النصوص	جانفي 2008	أكتوبر 2008	صياغة النصوص والوثائق الإدارية
المخطط المحاسبي للدولة	جانفي 2008	مارس 2008	التعريف بالمخطط المحاسبي للدولة والقوائم المالية لهذا النظام
مشروع النصوص	جولية 2008	سبتمبر 2008	صياغة النصوص الوظيفية لنظام المعلومات المحاسبي والموازنة
التقارير المطبقة على البرامج التكوينية	جوان 2008	سبتمبر 2008	إعداد التكوينات والبرامج الأساسية لمرافقة عملية تنفيذ المشروع
التقرير الوسيط	سبتمبر 2008	ديسمبر 2008	يوضح هذا التقرير كيفية تعميم تطبيق المشروع عبر كل الوزارات
التقرير الشهري	ديسمبر 2008	مارس 2009	تدعيم تنفيذ مختلف العروض السابقة المقدمة حول الإصلاح
التقرير النهائي	أفريل 2009		يحدد هذا التقرير التصور النهائي لمشروع العصنة

Source :Ministère de finance, **Plan comptable de l'état, Rapports mensuel**, op cit, p :38

-تحدد كل النفقات حسب الإعتمادات المخصصة بصرف النظر عن تاريخ إنشاء الدين.

- محاسبة المسؤولين عن الحفاظ على حسابات الدولة من حيث دقة السجلات المحاسبية وإجراءات الإمتثال وفقا لقواعد المحاسبة العمومية.

2.3 تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة

يشمل تطوير نظام المعلومات المحاسبي للدولة بغرض تطبيق مشروع العصرية على عدة عناصر نذكر منها:⁽¹¹⁾

- تحديد مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين؛ في إطار تحديث نظام المحاسبة العمومية من خلال تحديد تقسيم المهام المتعلقة بالمحاسبين العموميين والأمرين بالصرف وفقا لتقسيمات الوحدات الإدارية التابعة للهياكل الإدارية للدولة، والمتتمثلة في تحديد نوع الوحدات الحكومية، وكل مايتعلق بتقسيمات هذه الوحدة.

- تحديد أنواع محاسبة الدولة؛ تحديث النظام يتم من خلال تحديد مختلف أنواع الماسبة المستخدمة وكيفية التقييد المحاسبي في الدفاتر المحاسبية بالنسبة لكل وحدة إدارية.

- تحديد الوثائق والمستندات الإدارية؛ يتم إعادة تحديدها وتصنيفها ووضعها في شكل دليل معلوماتي يسترشد به المحاسبون العموميون، ويسمح لهم بمعرفة عمل محتواها حسب مشروع العصرية.

- تحديد العمليات المالية؛ تحديدها لتنفيذ النفقات من أجل تحديد نوع وطبيعة المهام المتعلقة بها، والتدفقات الناتجة عن هذه العمليات والرقابة على تنفيذها.

- المساءلة حول الحسابات؛ تحديد المساءلة حول الحسابات يوضح دقة الحسابات ودى احترام القوانين والتشريعات، ويقوم بها مجلس المحاسبة لجميع المحاسبين العموميين للدولة.

وما يمكن استخلاصه من خلال توير نظام المعلومات المحاسبي للدولة، أنه يركز على تهئية المناخ الملائم لتطبيق مشروع العصرية، وهذا بإعادة تنظيم العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية، بتغيير النظام إنطلاقا من الوثائق والسجلات المحاسبية، واستخدام الوسائل المحاسبة المالية التي تهدف إلى عرض الوضعية المالية للدولة، وتقييم الأداء باستخدام محاسبة التكاليف، وكذا تحديد مسؤوليات أعوان المحاسبة العمومية.

3.3 تطوير تسوية حسابات الميزانية

إن تطوير المعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية حول الموازنة العامة للدولة، يعمل على تقديم معلومات في شكل جداول توضح حركة الحسابات خلال الدورة ، وقد ركزت على العناصر التالية:⁽¹²⁾

- حجم الإيرادات النهائية لحسابات الموازنة.

من خلال الجدول أعلاه، نجد أنه تم تحديد الجوانب النهائية المتعلقة بالإطار العام لحسابات الدولة، ومختلف الإجراءات للشروع في الإنطلاق الفعلي لمشروع العصرية.

ثالثا: الترتيبات المرافقة لتطبيق مشروع عصرية نظام المحاسبة العمومية

يتطلب تطبيق مشروع عصرية النظام في الجزائر القيام ببعض الإجراءات التي تساهم في تسهيل عملية التطبيق، لذا قامت وزارة المالية في إطار خطتها الإستراتيجية على عصرية نظام الموازنة العامة للدولة، وإعداد مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية.

1.3 تبني مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية

يشمل المشروع تحديد إطار لإدارة الشؤون المالية للدولة وتنظيمها، وإعداد القوانين وطريقة عرضه من قبل الحكومة والبرلمان للتصويت عليه، كما يحدد المبادئ والقواعد بشأن الموازنة العامة للدولة، والنظام المحاسبي للدولة، وتنفيذ القوانين المالية.⁽⁸⁾

1.3.1 إجراءات إعداد الموازنة العامة للدولة: يركز هذا القانون على مجموعة من الإجراءات تتمثل في:⁽⁸⁾

- الإعتماد على مبدأ تعدد السنوات والإعتماد على الموازنة حسب النتائج للمساهمة في تحقيق الأهداف.

- تحديد طبيعة ومقدار القوانين المالية لمدة سنة، توزيع موارد ونفقات الدولة في حدود موازنة متوازنة النتائج المالية.

- تقييم موارد ونفقات الدولة لقانون المالية السنوي في نهاية كل سنة من أجل تنفيذ البرامج وفقا لأهداف والنتائج المتوقعة.

- تحديد خطط العمل في الجبل القصير والمتوسط من خلال البرامج الحكومية والسياسات المتعلقة بالموازنة السنوية، والقيام بها في حدود الإعتمادات المخصصة والمرخص بها.

2.1.3 إجراءات إعداد حسابات النظام المحاسبي للدولة: يعتمد هذا القانون على تحديد المبادئ الأساسية للنظام المحاسبي وحسابات الدولة وفقا للإجراءات التالية:⁽¹⁰⁾

- الإحتفاظ بالأساس النقدي في معالجة العمليات المالية لإيرادات ونفقات الدولة.

- الإعتماد على مبدأ تحديد الحقوق والإلتزامات، والمعاملات التي تأخذ بعين الإعتبار الفترة المتعلقة بها.

- يجب أن تكون حسابات الدولة دقيق وتعكس وضعها المالي.

- الإعتماد على محاسبة التكاليف وتحليلها في إطار البرامج المنفذة.

-إيرادات ونفقات الموازنة تأخذ بعين الإعتبار الميزانية للسنة التي يتم تحصيلها ودفعها من قبل المحاسب العمومي.

فحص مستقل لكفاءة وفعالية عمليات وهيئات، وسياسات الحكومة مع المراعاة اللازمة للإقتصاد.⁽¹⁵⁾

ثانياً: أهداف الرقابة على الأداء

تتصف رقابة الأداء بسعة المهام التي تغطيها خلافاً لأنواع الرقابة التقليدية، إذ أنها تشمل الرقابة على مستوى الأنشطة الكلية للوحدة زيادة على الأهداف والخطط الفرعية، ومن جانب آخر فإن الرقابة لا تنحصر بمشروعية تأثير نتائج الأداء على الوحدة ذاتها، وإنما تتعدى ذلك إلى رقابة تأثير نتائج الوحدة على الناتج القومي، ويمكن حصر أهدافها الأساسية فيما يلي:⁽¹⁶⁾

- التحقق من كفاءة وضع الخطط ومن إلتزام الوحدة الحكومية بالمسار الذي حددته الخطة لبلوغ الأهداف، وأنها اتخذت ما يلزم من إجراءات تصحيحية يتطلبها الموقف أثناء التنفيذ.

- التحقق من أن أنظمة العمل ووسائل التنفيذ في الوحدة الحكومية تؤدي إلى تحقيق أكبر عدد من الأهداف وبأقل التكاليف وبأقصر وقت ممكن وبأعلى مستوى ممكن من الجودة.

- التأكد من أن الإنفاق العام يجري وفقاً للمقررات والسياسات المرسومة، وأن الأهداف المقررة تتحقق بشكل اقتصادي وكفاءة عالية.

- مراجعة إدارة البرامج الحكومية وفحص مواطن الضعف الظاهرة في الأداء والإبلاغ عنها وتحديد أسباب الممارسات غير الإقتصادية وغير الكفوءة.

- تقديم المعلومات إلى السلطة التشريعية بما يمكنها من مساءلة السلطات التنفيذية في الدولة عن مدى عن استخدامها للموارد المتاحة تحت تصرفها وبيان مدى تحقيق الإنفاق العام لأهداف المحددة في الموازنة العامة للدولة.

ثالثاً: عناصر الرقابة على الأداء

1.3 رقابة الإقتصاد في استخدام الموارد: (المحافظة على انخفاض التكلفة)⁽¹⁷⁾

يركز هذا الجانب على علاقة التكلفة بالمنفعة الناجمة عنها وبمدى مردود الإقتصادي لتلك المنفعة، ويمكن قياس هذه العلاقة ومقارنتها بصورة إجمالية بحيث تتناول مجمل نشاط الجهة الخاضعة للرقابة، كما يمكن أن يتخذ القياس شكل التقييم الجزئي المفصل لكل قسم أو فرع أو نشاط أو برنامج في تلك الجهة، كذلك يمكن تصور اهتمام هذا الجانب من التقييم بدراسة مدى الترشيح بالتكلفة أو الإنفاق، وذلك عندما يصعب مقارنة التكلفة والمنفعة والمنفعة التي تقابلها، أو عندما يتعذر تحديد المردود الإقتصادي للتكاليف والنفقات.

وتوفر عملية الرقابة على الإقتصاد في استخدام الموارد إجابات عن أسئلة مثل:

- حجم النفقات النهائية لحسابات الموازنة المرتبطة بالتسيير والتجهيز.

- حجم النفقات النهائية لحسابات الموازنة حسب كل وزارة.

- حجم الخسائر والأرباح النهائية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة.

- حجم الخسائر والأرباح النهائية المتعلقة بتسيير ديون الدولة.

- صافي التغيرات في أرصدة الحسابات الخاصة للخزينة والقروض والمساهمات.

- النتيجة الإجمالية المقدمة إلى البرلمان للنظر فيها وإعتمادها.

- عرض هذه المعلومات المرتبطة بالتسوية في الجريدة الرسمية.

إن هذه الإجراءات تسمح بتحسين عملية وضع ومتابعة تقديرات الموازنة، وتقييم أداء مختلف الوحدات الحكومية، وكذا توفير معلومات تتعلق بتنفيذ إيرادات ونفقات الموازنة، كما تساعد على الإنتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق.

المحور الثاني: الرقابة على أداء الوحدات الإدارية الحكومية

تسعى الحكومات الحديثة إلى مواكبة التطورات السريعة والمتلاحقة بشتى الطرق من خلال إدارة الأداء الحكومي بنفس منهج إدارة أداء القطاع الخاص، وهذا ما يحتم الإعتماد على رقابة أداء وحداتها الحكومية والتي تعمل على تحسين الأداء بشكل عام، وتخفيض التكاليف من خلال قياس مدى إقتصادية وكفاءة وفعالية الخدمات المقدمة أو السلع المنتجة.

أولاً: مفهوم الرقابة على الأداء

وقد عرفت لجنة الأدلة والمصطلحات التابعة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية رقابة الأداء بأنها: «تقييم أنشطة هيئة ما للتحقق مما إذا كانت مواردها قد أديرت بالصورة التي روعيت فيها جوانب الإقتصاد والكفاءة والفعالية، ومن أن متطلبات المساءلة قد تمت الإستجابة لها بصورة معقولة.» كما وضع كثير من المختصين والأكاديميين تعريفات لرقابة الأداء نذكر منها:⁽¹³⁾

- يقصد بالرقابة على الأداء الرقابة على استخدام المال (الخاص والعام) على أساس معايير الإقتصاد والكفاءة والفعالية.

عرف ديوان الرقابة المالية في المملكة المتحدة رقابة الأداء على الوحدات بأنها: «تقويم إقتصادية وكفاءة وفعالية الوحدات الحكومية في إستغلال مواردها البشرية والمادية، ونظم المعلومات من خلال مقاييس الأداء والترتيبات والإجراءات المتبعة من قبل المدققين في معالجة نواحي القصور المكتشفة»⁽¹⁴⁾

وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 3000، فإن رقابة الأداء: «هي

هل أن الوسائل المختارة أو التجهيزات المقتناة- المدخلات- تمثل الاستعمال الأكثر اقتصادية للأموال العامة؟

هل تم استعمال الموارد البشرية أو المالية أو المادية بطريقة اقتصادية؟

هل تم تنفيذ النشاطات الإدارية طبقاً للمبادئ الإدارية السليمة والسياسات الإدارية الجيدة؟

2.3 رقابة الكفاءة في استخدام الموارد

تعرف الكفاءة على أنها الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بأقل تكلفة ممكنة دون حصول أي هدر يذكر،⁽¹⁸⁾ كما تعرف على أنها: « القدرة على القيام بالعمل المطلوب بقليل من الإمكانيات، والنشاط الكفاء هو النشاط الأقل تكلفة.⁽¹⁹⁾ » نستنتج من هذا التعريف أن الكفاءة ترتبط بتحقيق ما هو مطلوب بشرط تدنية التكاليف، وتقاس الكفاءة كما يلي :
الكفاءة = (المخرجات / المدخلات) × 100

ترتبط الكفاءة بالاقتصاد، وهنا تتعلق القضية الرئيسية بالموارد المستخدمة، ويتمثل السؤال الرئيسي فيما إذا تم استعمال هذه الموارد بالطريقة الأمثل أو المرضية، أو ما إذا كان بالإمكان تحقيق النتائج ذاتها أو نتائج مماثلة من حيث الجودة وزمن الإنجاز بتكلفة أقل، ويستهدف تحقيق الكفاءة الحصول على أفضل المخرجات - من حيث الكم والكيف - من مدخلاتنا وأعمالنا، ويشير هذا الهدف إلى العلاقة بين الجودة وكمية السلع والخدمات القائمة وبين النشاطات وتكلفة الموارد المستعملة لإنتاجها.

3.3 رقابة الفعالية في استخدام الموارد:⁽²⁰⁾

إن مصطلح الفعالية يتعلق بتحقيق الأهداف، إذ تهتم بتحديد العلاقة ما بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية للمشروعات والبرامج والنشاطات الأخرى، أي مستوى النجاح الذي حققته المخرجات من السلع والخدمات أو النتائج المستهدفة في تحقيق أهداف السياسة وغايات العمليات والنتائج المستهدفة الأخرى، وتهدف رقابة فعالية استخدام الموارد إلى التحقق من مدى نجاح الوحدة الحكومية في الوصول إلى أهدافها، والتحقق كذلك من أن البرامج والمشاريع قد حققت الأهداف المطلوبة منها، وأن تنفيذها تم في حدود التكاليف المقدرة لها.

رابعاً: المحتوى المعلوماتي لنظام المحاسبة في الوحدات الحكومية من منظور رقابة الأداء:⁽²¹⁾

من أجل أن تضيد المعلومات والمخرجات الناتجة عن النظام محاسبة الوحدات الحكومية في رقابة أدائها، يجب أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات اللازمة والملائمة لغايات الرقابة الإدارية، وعمليات التخطيط والبرمجة، لأغراض التقييم والتحليل الاقتصادي كما يجب أن يوفر معلومات مقارنة بين النتائج الفعلية والموازنة، ومعلومات لتقييم كفاءة وفعالية الوحدة الإدارية، ومن أهداف النظام توفير البيانات اللازمة

لأغراض تقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، ومعلومات لتحديد مدى الالتزام بالقوانين واللوائح، كما ظهرت اتجاهات متنامية تطالب بالتركيز على تحديث نظم الموازنات العامة الحكومية للتحويل من الاهتمام بصفة أساسية على المدخلات السنوية إلى الاعتماد بصفة أساسية على المخرجات والأداء، وذلك بالاعتماد على أسلوب موازنة الأداء بما يؤمن سهولة مقارنة النتائج بالأهداف المتوخاة من البرامج الحكومية.

واستناداً لما تقدم ولكي يحقق النظام المحاسبي دوره في رقابة الأداء فإنه لا بد أن يتوافر في معلوماته شرطان أساسيان هما: الملاءمة والشمول :

- الملاءمة: بمعنى الاتصاف بصدق التعبير والحياد والدقة بالإضافة إلى إمكانية التحقق منها ومراعاة التوقيت المناسب لتقديمها.

- الشمول: بمعنى أن تشمل المعلومات على كل ما تحتاجه رقابة الأداء من:

- معلومات عن الأهداف العامة والجزئية وأهميتها النسبية للمنظمة ولكل مركز من مراكز الأداء داخلها.

- معلومات عن الهيكل التنظيمي وحدود السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.

- معلومات عن الموارد، وعن المراكز التي تستغل فيها الموارد من حيث إعدادها ومهامها والقائمين على أمرها، ومؤشرات للكفاءة مبنية على معايير واقعية للأداء تراعى فيها ظروف تأدية الخدمة، ومعلومات عن العمالة المتاحة لتأدية الخدمة.

- معلومات مستخلصة من بيانات فترات سابقة، أو عن بيانات صادرة عن جهات تؤدي خدمات مماثلة، وذلك لغايات المقارنة والحكم على الأداء.

المحور الثالث: دور مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية في الرقابة على أداء الوحدات الحكومية

إن إهتمام الوحدات الحكومية وتبنيها لرقابة الأداء جاء كنتيجة مباشرة لتطور أساليب إعداد الموازنة العامة للدولة، وبالتالي تطوير مختلف مكونات النظام المحاسبي لأغراض توفير المعلومات الملائمة في مجال رقابة كل من الإقتصادية والكفاءة والفعالية.

أولاً: عصرنه النظام لأغراض رقابة إقتصاد وكفاءة أداء الوحدات الحكومية

يمكن بيان دور عصرنه نظام المحاسبة العمومية في رقابة إقتصاد وكفاءة أداء الوحدات الحكومية من خلال ما يلي:

1.1 استخدام أساس الإستحقاق في قياس وتقييم المعاملات:

إن تركيز مشروع عصرنه نظام المحاسبة العمومية على استخدام أساس الإستحقاق في تسجيل العمليات المالية للدولة

والذي يسمح بالتعرف على كل الممتلكات التي تملكها كل ولاية، والتعرف على التغيرات التي تطرأ على هذه الممتلكات ومراقبة حركة تسييرها، وتم الشروع في تطبيقه ابتداء من نهاية 2015، حيث يركز هذا البرنامج المعلوماتي على تقييم الممتلكات بتسجيل كل المعلومات، ويأخذ بالإعتبار رقم تسجيله على مستوى مديرية الأملاك الوطنية وحجم المدخيل التي يحققها هذا الأصل نتيجة استخدامه، وبالتالي الإسهام في توفير معلومات لمختلف القوائم المالية لحسابات الدولة، ومراقبة طبيعته صرفته النفقات الموجهة نحو التجهيز، وكذا التعرف على حجم الإيرادات المتأتية من هذه ممتلكات.⁽²³⁾

4.1 ضرورة توفير الدليل الرقابي وتطبيق محاسبة المسؤولية

من الأساسيات في تقييم كفاءة الأداء بشكل عام، وإمكان قياس تكلفة الوحدات الحكومية بشكل خاص، ضرورة توافر دليل رقابي في الوحدات الحكومية يشتمل على ما يلي:⁽²⁴⁾

1.4.1 دليل مراكز المسؤولية: إن الحاجة إلى تفويض السلطات والصلاحيات يتطلب إعداد دليل يوضح المسؤوليات الوظيفية والسلطات مع وضوح العلاقات وخطوط الاتصال من خلال خريطة التنظيم الإداري، وذلك يتطلب: تحديد مراكز المسؤولية، وتحديد معايير الرقابة والمساءلة عن التكاليف، وتحديد التكاليف والنفقات الخاضعة للتحكم وغير الخاضعة للتحكم وتحديد معايير الأداء أو الفاعلية، وإعداد نظام جيد لتقارير الأداء.

2.4.1 دليل مراكز التكلفة: يختص مركز التكلفة بوظيفة معينة أو مجموعة من الوظائف التي ترتبط ببعضها البعض وتدخل في نطاق رقابة شخص واحد له سلطات وعليه مسؤوليات تلك الوظيفة. وقد يكون مركز التكلفة عاملاً واحداً يمارس عملاً معيناً، أو قد يضم مركز التكلفة عدداً من العاملين وقد يكون مركز الأداء قسماً في إدارة، أو إدارة في وحدة حسب طبيعة الهيكل التنظيمي لتلك الوحدة، ويمكن تقسيم الوحدة الحكومية لأغراض رقابة الكفاءة إلى مراكز التكلفة.

3.4.1 دليل عناصر التكاليف: إن تبويب عناصر تكاليف الوحدات الحكومية على نحو يمكن من حصرها وتجميعها بحيث يمكن تخصيصها وتوزيعها على مراكز الأداء يفيد في تحديد حسابات التكاليف التي سوف توجه إليها هذه العناصر، كما أن تبويب هذه العناصر في مجموعات متجانسة يعمل على الربط بين التكلفة والغرض منها والتوصل إلى معدلات أداء خاصة بكل نوع من التكاليف. وبالتالي فإن عناصر تكاليف الوحدة الإدارية يمكن تبويبها على النحو التالي: الأجور، والمستلزمات السلعية، والمستلزمات الخدمية، والتحويلات الجارية.

5.1 تحديد وحدات الأداء: تتمثل وحدات الأداء في مخرجات مركز النشاط للجهة الحكومية، وتعد محور قياس التكلفة ولذلك يطلق عليها وحدات التكلفة، كما تعد الدعامة الأساسية

يسهم في معرفة مصادر واستخدامات الموارد المالية، وهذا من خلال تحصيل السنة المالية لكل النفقات الخاصة بها سواء دفعت أم لم تدفع وكذلك بالإيرادات الخاصة بها سواء حصلت أم لم تحصل، ويمكن تلخيص أهداف تطبيق أساس الإستحقاق في الوحدات الحكومية كمايلي:⁽²²⁾

- إيجاد منهج محاسبي يعطي صورة شاملة لتنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية والمساعدة في التوصل إلى تكلفة أداء هذه البرامج والأنشطة.

- تسهيل إيجاد علاقات كمية وقيمية بين التكلفة والانجازات المقابلة لها مما يساعد على رقابة التكلفة وخفضها من جهة وزيادة حجم الانجاز وتخصيص الموارد المحدودة وتحديد الأولويات في ضوء تشعب النشاط الحكومي وتشابك وتعدد مخرجاته ورفع مستواه من جهة أخرى .

- توفير معلومات عن أرصدة الأصول الثابتة واحتساب اهتلاكها بما يمكن من معرفة تكلفة الخدمة المؤداة وتسييرها خاصة في الوحدات ذات الطابع التجاري وبما يمكن من مراقبة وتتبّع استخدام هذه الأصول والتخطيط لاستبدالها .

- توفير معلومات عن تخصيص التكاليف المشتركة وتوزيعها حسب أسس توزيع معينة ومعلومات عن أرصدة المخزون السلعي بما يمكن من مراقبته وتتبّع استخدامه في الفترات المختلفة.

- المساعدة في إجراء المقارنات بين مختلف المعلومات المحاسبية في مختلف الفترات بما يرشد قرارات الوحدات الحكومية و يسهم في وضع تقديرات الموازنة للسنوات القادمة.

2.1 معالجة مشكلة الأصول الثابتة باحتساب الإهلاك

تبني الجزائر لمشروع عصريّة نظامها المحاسبي العمومي ليتلاءم ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، يمكنها من استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء، وتطبيق أساس الاستحقاق، واستخدام محاسبة تكاليف، ما يحتم عمل حسابات للإهلاك في المحاسبة العمومية، حيث توفر حسابات الإهلاك يعتبر فرصة للقياس السليم لتكلفة المنتج النهائي، وللتعرف على الحالة التي أصبحت عليها الأصول من خلال حجم الإهلاك المتراكم، ومن ثم تحديد خطة لصيانة واستبدال هذه الأصول، كما أن حساب الإهلاك مهم في الوحدات الحكومية التي تقوم بنشاط تجاري وذلك لأغراض التسعير والمحافظة على رأس المال، كما يفيد في أغراض الرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء .

3.1 تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة

جاءت هذه العملية من خلال المرسوم رقم 12-427 المؤرخ في 16 ديسمبر 2012 والمتعلق بكيفية إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة، وسمحت بوضع برنامج معلوماتي على مستوى الدولة وربطه بكل ولايات الوطن،

فيما يلي:⁽²⁷⁾

1.2.2 تبويب موازنة البرامج والأداء باستخدام الوظائف والبرامج والأنشطة: يتم تبويب النفقات في ظل موازنة البرامج والأداء على الأساس الوظيفي، أي تجميع البرامج في مجموعات رئيسية طبقاً للأهداف الحكومية العامة، ثم تقسم البرامج إلى أنشطة يعهد بمسؤولية تنفيذها والقيام بها إلى الوحدات الإدارية وتبين هذه الموازنة:

- الأهداف التي من أجل تحقيقها ترصد الاعتمادات .

- كلفة البرامج المقترحة . للوصول إلى تلك الأهداف.

- المعطيات الكمية للمنجزات والأشغال المنفذة في كل برنامج.

2.2.2 نظام قياس الأداء : يعد النشاط نقطة البداية في نظام قياس الأداء، فبعد اختيار وحدة الأداء التي تعبر عن إنجازات النشاط، تأتي عملية قياس كفاءة النشاط، بإيجاد العلاقة بين مخرجات النشاط ومدخلاته، حيث يوجد نوعان من معدلات الأداء، يهتم الأول بقياس تكلفة وحدة الأداء بينما يهتم الثاني بقياس معدل الأداء .

• **تكلفة وحدة الأداء** : يعد النشاط مركز تكلفة، حيث يمثل دائرة عمل متجانس، وطبقاً لمحاسبة المسؤولية، فإن كل نفقة تنفقها الوحدة الحكومية ينبغي ربطها بمستوى إداري معين في الهيكل التنظيمي بحيث تصبح خاضعة لسلطة مدير المركز.

• **معدل مقياس العمل** : يهتم بإيجاد العلاقة بين مخرجات النشاط وبين عنصر القوى العاملة المباشرة المستخدمة في إيجاد هذه المخرجات، وعادة يتم اختيار وحدة زمن ملائمة مثل : رجل /ساعة، أو رجل /يوم، أو رجل /سنة، ويستدعي ذلك الاحتفاظ بسجل منتظم لكل موظف يصرّف له راتب نظير الوقت الذي يقضيه في العمل.

2.2.3 **تطوير النظام المحاسبي** : ويتم ذلك من خلال التوجه نحو تطبيق أساس الاستحقاق كونه الأساس الذي يتوافق مع موازنة البرامج والأداء، وقد سبق مناقشة ذلك في معرض الحديث عصرنه النظام المحاسبي لأغراض رقابة الكفاءة والاقتصاد، والذي يعد مكملاً أساسياً لتطبيق موازنة البرامج والأداء لأغراض رقابة الفعلية.

3.2 **طبيعة نظام الموازنة العامة ضمن مشروع العصرنه لأغراض رقابة الفعلية**

يعتمد مشروع عصرنه إصلاح نظام المحاسبة العمومية لتطوير نظام الموازنة العامة للدولة في الجزائر على اعتماد أسلوب "ميزانية البرامج والأداء" لإعداد الميزانية العامة للدولة وميزانيات مختلف الوزارات والوحدات الإدارية الحكومية التابعة لها، وقد تم تصميم دورة الميزانية العامة حسب مراحل أساسية ممثلة بالشكل التالي:

لنظام محاسبة التكاليف وتلقى صعوبة في تحديدها في مجال الخدمات الحكومية بسبب ارتباط مخرجات مركز النشاط بالعوامل النوعية غير القابلة للقياس مثل مستوى إنجاز الخدمة، أو جودتها أكثر من ارتباطها بالنواحي الكمية التي تخضع للقياس الدقيق، كما أن تعدد وحدات الأداء في القطاع الحكومي، (إذ إن كل وظيفة تحتوي على برامج، وكل برنامج يحتوي على أنشطة، وكل نشاط يشتمل على مراكز تكلفة)، مما يؤدي إلى تعدد وحدات الأداء.⁽²⁵⁾

ثانياً: عصرنه النظام لأغراض رقابة فعالية أداء الوحدات الحكومية

إن نظام الموازنة يجب أن يعكس إلى جانب المسؤولية عن الإنفاق الفعالية والكفاءة في استخدام الموارد الحكومية، ومن هنا بدأ الإتجاه الحديث في إعداد الموازنة في التأكيد بدرجة أقل على المخلات والإعتماد بدرجة أكبر على إعداد تقديرات موجهة نحو المخرجات .

1.2 **موازنة البرامج والأداء كأسلوب لأغراض رقابة الفعالية**

تتطلب بيئة أسلوب موازنة البرامج والأداء من الوحدات الإدارية الحكومية ما يلي:⁽²⁶⁾

- فصل العمليات التي يتوجب على الوحدات الحكومية القيام بها عن تلك التي تخرج عن نطاق صلاحياتها، ويكون الفصل عن طريق تحديد أهداف الوحدة، وبالتالي يخرج عن نطاق عملياتها كل ما لا يتفق مع أهدافها:

- ترتيب أهداف الوحدة الحكومية ضمن سلم الأولويات:

- تقسيم نشاط الوحدة إلى برامج، بحيث يسعى كل برنامج منها إلى تحقيق أهداف جزئية تتفق مع الأهداف العليا لها:

- تقسيم كل برنامج إلى برامج فرعية (أو مشاريع) باعتبارها الألية أو الوسيلة التي تتحقق بها الأهداف المسطرة:

- تقسيم كل برنامج فرعي إلى عدد من الأنشطة أو وحدات الأداء الدنيا التي تعتبر أصغر وحدات تمثل الأداء أو التنفيذ في كل برنامج فرعي:

- تقسيم كل نشاط إلى عناصر تكلفته، وتتضمن هذه العناصر بيان مفصل بتكاليف الموارد المالية والمادية والبشرية اللازمة لكل نشاط؛ واختيار وحدة ملائمة لقياس وتقييم الأداء لكل خدمة أو نشاط:

- وجود نظام محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية:

- وجود نظام متابعة لمعرفة ما تم انجازه ومقارنته بما هو مخطط لتحقيقه خلال السنة المالية.

2.2 **أسس تطبيق موازنة البرامج والأداء**

تقوم موازنة البرامج والأداء على ثلاثة أسس رئيسية تتمثل

الشكل رقم 01: المسار الموازي في مشروع عصنة نظام المحاسبة العمومية



* بما فيهم المسيرين المسؤولين عن: البرامج، البرامج الفرعية، العمليات والعمليات الفرعية

Source : Ministère de finance, Algérie, **Projet de Modernisation des systèmes Budgétaires - phasel 1**, crc sogema, 2006.

تتضمن الميزانية العامة الجديدة حسب النموذج في مشروع العصنة ثلاث وثائق رئيسية وهي الميزانية الرئيسية لنفقات الدولة، تقرير عن الأولويات والتخطيط وميزانية التالي:

الجدول رقم 04: الميزانية الرئيسية لنفقات الدولة حسب النموذج المدرج في مشروع العصنة

العقائب	السنة						
	أجور المواطنين	التسيير	الاستثمار	التحويلات	الدين العام	مخصصات الحسابات الخاصة	نفقات أخرى
العقائب							
رئاسة الجمهورية							
مصالح رئيس الحكومة							
الدفاع الوطني							
الداخلية والجماعات المحلية							
الشؤون الداخلية							
العدل							
المالية							
التجارة							
الطاقة والناجم							
الشؤون الدينية والأوقاف							
الجهاديين							
التهيئة العمرانية والبيئة							
النقل							
التربية الوطنية							
الزراعة والتنمية الريفية							
السياحة							
الأشغال العمومية							
الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات							
الإتصال والثقافة							
الموارد المائية							
المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية							
التعليم العالي والبحث العلمي							
البريد وتكنولوجيات الإعلام والإتصال							
التكوين والتعليم المهنيين							
السكن والعمران							
الصناعة							
العمل والضمان الإجتماعي							
التشغيل والتضامن الإجتماعي							
العلاقات مع البرلمان							
الصيد البحري والموارد الصيدية							
الشباب والرياضة							

الهيئات										
المجلس الشعبي الوطني										
مجلس الأمة										
المجلس الدستوري										
المجلس الوطني الإقتصادي والإجتماعي										
مجلس المحاسبة										
المحكمة العليا										
مجلس الدولت										
المجلس الإسلامي الأعلى										
المجلس الأعلى للغت العربية										
أعضاء القيادة السياسية للحكومة										
الجموع										

Source : Ministère de finance, Algérie, **Projet de Modernisation des systèmes Budgétaires - phaseII**, crc sogema, 2006.

السنة، وميزانية المواطنين. كما أن المشروع لم يولي الأهمية اللازمة لربط الميزانية العامة للدولة وميزانيات مختلف الهيئات العمومية بمؤشرات تقييم الأداء المناسبة ضمن الوثائق والبيانات المالية المرفقة بالميزانية، وهذا تسهيلات لعملية رقابة وتقييم الأداء المالي للنقطة العامة ومستوى فعاليتها وكفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة. كما تشير أيضا إلى ضرورة بذل المزيد من الجهود لتصميم الجسور المناسبة التي تربط بين حسابات الميزانية وحسابات المخطط المحاسبي للدولة بما يحقق التجانس المناسب بينهما، لضمان إصدار بيانات مالية ومحاسبية تعبر بصدق عن وضعية الذمة المالية للدولة وللهيئات العمومية الأخرى، وهذا خدمة لأهداف الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار.

ثالثا: متطلبات نجاح تطبيق مشروع عصنة نظام المحاسبة العمومية لغرض رقابة الأداء

من الملاحظ أنه تم الإنتهاء من إعداد كل الوثائق المرتبطة بمشروع العصنة لأغراض الرقابة على الأداء، إلا أنه واجه العديد من الصعوبات ولا يزال لحد الآن لم يطبق في الوحدات الحكومية، وبالتالي فتطبيق هذا المشروع يمكن أن يعتمد على مجموعة من الشروط لنجاح تطبيقه والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

3.1 ضرورة حوكمة القطاع العام : يتطلب نجاح تطبيق المشروع وجود إطار تشريعي وقانوني فعال بالإضافة إلى الإطار الرقابي الذي يسهر على تنفيذ ومرافقة عمل المشروع، والحصول على هذه العناصر لابد من حوكمة القطاع العام، حيث أن الحوكمة في الوحدات الحكومية تعني تحديد مجموعة القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة في الأداء داخل الوحدة وهذا باختيار أفضل الأساليب الفعالة لتحقيق خطط وأهداف توجهات الدولة، وبالتالي التوجه نحو حوكمة القطاع العام مما يساهم في اختيار الطرق والأساليب المناسبة لأغراض رقابة الأداء، كما تركز حوكمة القطاع العام على تحقيق الشفافية وحق المساءلة وتعمل على حماية حقوق المصالح، وهذا من أجل حماية المال العام وتوجيهه نحو

يسمح تصنيف النفقات العامة وفق نموذج الميزانية المدرج في مشروع عصنة نظام الموازنة بتوزيع النفقات حسب الوحدات الإدارية، مما يسمح بمتابعة نشاط المسؤولين على مستوى مراكز المسؤولية المكلفين بإنجاز البرامج والبرامج الفرعية، حيث تُوزع الميزانية لاحقا بالنسبة لكل قطاع وزاري أو هيئة عمومية عموديا على مجموع البرامج والبرامج الفرعية المسطرة مع المحافظة على نفس أصناف الأعباء التي تظهر حسب التوزيع الأفقي في الجدول أعلاه؛ كما يسمح هذا النموذج بتصنيف النفقات حسب طبيعتها الاقتصادية مما يسهل معرفة حجم الأموال العامة المرصدة لكل صنف من أصناف الأعباء؛ ومن بين النقاط الإيجابية التي تُحسب للمشروع أيضا، دمجها لنفقات التسيير ونفقات الاستثمار بالنسبة لكل هيئة مما يقلل من أوجه الإسراف والتبذير.

أما بالنسبة لتقرير أولويات التخطيط فهو عبارة عن وثيقة ملخصة بمشروع قانون المالية، يتراوح حجمها بين 30 و50 صفحة وتتمثل في إجمالي التقارير الخاصة بكل حقيبة من الحقائب المتضمنة في مشروع الموازنة العامة للدولة. وتعرض على سبيل الإعلام والتوضيح، وتتضمن أساسيات الميزانية الحديثة، والمتمثلة في الميزانية المتعددة السنوات والميزانية وفق البرامج، وتثبت استعمال التسيير المتمحور على النتائج. في حين يتضمن الجزء الثالث من مشروع قانون المالية ميزانية النفقات للمصالح غير الممركزة، وهي تمثل مجموع الميزانيات التي تستفيد منها المصالح غير الممركزة على مستوى الولايات، ذلك أن القطاعات الوزارية للدولة ممثلة في مختلف ولايات الوطن عن طريق المصالح غير الممركزة، بحيث يتمثل دور كل مصلحة غير ممركة في تجسيد سياسة القطاع الوزاري الذي تمثله على المستوى المحلي (مستوى الولاية).

ومن جهة أخرى، تشير إلى أن المشروع قد غيب عدد من الوثائق التي تشكل جزء من الميزانية العامة للدولة والتي يُفترض أن يتم إعدادها خلال مختلف مراحل المسار الموازني حسب ما ينص عليه تقرير مسح الميزانية المفتوحة لسنة 2015 الصادر عن منظمة الشراكة الدولية للموازنات، ويتعلق الأمر بكل من: التقارير الدورية، والمراجعة نصف السنوية، وتقرير نهاية

7.3 ضرورة وجود هيئة مستقلة لتابعة تنفيذ المشروع: إعداد ومتابعة المشروع يتطلب وجود هيئة مستقلة تابعة لوزارة المالية لها صلاحيات واسعة، هدفها الإشراف على متابعة ومرافقة المشروع حتى يكون لديها القدرة على التحكم والتنسيق والفعالية مع مختلف الوزارات للمشاركة في عملية التطبيق.

8.3 دعم الشفافية في الإدارات والهيئات العامة المسيرة للمال العام: إن الشفافية في تسيير الجماعات المحلية والهيئات والمؤسسات العمومية مطلب أساسي لدعم شفافية الموازنة، وأحد الشروط والمقومات الأساسية للتنمية الشاملة والمستدامة في كافة المجالات التنموية، في حين تقوم أداء أعمالها في كنف الشفافية، حيث تعمل على نشر جميع المعلومات المتعلقة بنفقاتها وإيراداتها وتشرك المجتمع المدني في رصد وتنفيذ ميزانياتها، وهذا العمل يعزز من أطر الرقابة على أداء الوحدات الحكومية وبالتالي يساهم في نجاح تطبيق مشروع عصريته.

9.3 الإصلاح الإداري: يتطلب نجاح تطبيق مشروع العصريّة، إصلاح الإدارة العمومية وتكييفها مع العناصر الجديدة لعصريّة نظام المحاسبة العمومية، فلا يمكن نجاح هذا النظام الجديد في ظل إدارة غير متمكنة من عناصره، لذا يجب على الحكومة الجزائرية أن تعمل على إصلاح إدارتها العمومية، عن طريق تحسين المناخ الإداري والتنظيمي، وإدخال الأساليب العصرية في التسيير، والاستفادة من المزايا التي توفرها التكنولوجيات الجديدة للإعلام والاتصال ومحاربة الأمية الإلكترونية التي تعتبر من أهم معوقات استخدام التكنولوجيات الجديدة في الإدارة الجزائرية، والتي يعاني منها العديد من الموظفين، لأنه من السهل اقتناء الأجهزة ولكن المشكلة في كيفية تحويل المعطيات إلى شيء ذو قيمة والاستفادة منها والتي تتطلب قدرا كبيرا من الذكاء والتركيز للمورد البشري.

خاتمة

تناولت هذه الدراسة عصريّة نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، التي تعتمد على المحاسبة على أساس الاستحقاق، مما يعطي صورة واضحة حول كيفية التصرف بالمال العام كما ويساهم في دعم شفافية موازنة الدولة والمساءلة والرقابة على أداء الوحدات الحكومية.

- يمكن استخلاص أهم النتائج المتوصل إليها فيمايلي:

-يعد عصريّة نظام المحاسبة العمومية الأداة التي تقيس درجة كفاءة وفعالية تسيير الموارد المالية للدولة، وبالتالي الإهتمام الكبير من قبل الدول والمنظمات والهيئات الدولية على عصريّة نظام المحاسبة العمومية يساهم في توفير المعلومات المالية التي تسمح بإعطاء أكثر شفافية، ودرجة كبيرة من الفعالية والكفاءة في تسيير الموارد المالية بأكثر رشادة وعقلانية للمعاملات المالية للدولة.

-تعمل رقابة الأداء على تحقيق الكفاءة والفعالية والإقتصاد

2.3 المساءلة والمحاسبة: إن نجاح تطبيق المشروع يتطلب وجود رغبة قوية من الدولة وتوجهاتها في كيفية تسيير المال العام بكل إفصاح وشفافية من أجل المساءلة والمحاسبة، وبالتالي على الدولة متابعة ومرافقة المشروع من بدايته إلى غاية تنفيذه وتطبيقه وهذا ما يعطي قوة أكبر للمشروع، كما يتطلب وجود قوة قانونية ترافق التطبيق، حيث نجد أن الدول التي مؤشرات الشفافية فيها عالية بالنسبة للمعلومات التي ينتجها نظام المحاسبة العمومية تمتاز بوجود سلطة تشريعية وتنفيذية قوية ساهمت في تحقيق هذه الغاية.

3.3 تطبيق محاسبة المسؤولية: إن نجاح المشروع في الحصول على البيانات وعرضها في شكل معلومات في القوائم المالية يتطلب استخدام محاسبة المسؤولية، وهذا سيؤدي بلا شك إلى تدعيم الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الانفاق والدخل بالمستويات الادارية المختلفة في الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية في ظل البرامج المحددة لها سلفا، مما يمكن من إصدار النتائج الخاصة بكل مركز من مراكز المسؤولية من خلال التقارير الرقابية على الأداء الفعلي، ونظرا لكون محاسبة المسؤولية يعمل على توزيع المسؤوليات والصلاحيات على مختلف المراكز، بحيث يعمل كل مركز في حدود سلطاته، والأنشطة الخاضعة لرقابته، فإن تحديد هذه المراكز من أولى المهام عند تطبيق محاسبة المسؤولية، لكونه يمثل الخطوة الأساسية لتنفيذ هذا النظام.

4.3 التحديث المستمر للمنظومة القانونية الخاصة بالمحاسبة العمومية: إن نجاح تطبيق مشروع العصريّة الذي جاء ليتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، يتطلب التحديث المستمر للمنظومة القانونية للمحاسبة العمومية وذلك مواكبة للتغيرات والتطورات الحاصلة في الممارسات الدولية للمحاسبة العمومية، وتوضيح وتفسير تطبيقها على مستوى العمليات المالية للدولة.

5.3 ضرورة الإنتهاء من تقييم ممتلكات الدولة: إن الملاحظ في المشروع تركيزه على التقييد المحاسبي لممتلكات الدولة، والتي من خلالها نستطيع معرفة الوضعية المالية للدولة، وهذا ما يستدعي ضرورة تدخل الدولة بإنشاء هيئة وطنية مستقلة تعمل على متابعة ومرافقة عملية الجرد.

6.3 العمل على تفعيل رقابة وشفافية صندوق ضبط الإيرادات: إن حجم الأموال التي توضع في هذا الصندوق من فوائض الجباية البترولية، تتطلب مراقبة ومتابعة هذا الصندوق من خلال أخذه بعين الإعتبار في القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، حتى يمكن معرفة حركة هذا الحساب ورقابته على مستوى البرلمان سواء بالنسبة للأموال التي يستخدمها لتمويل عجز الموازنة أو الموجهة نحو تسديد الديون العامة، وبالتالي يسمح للجهات المعنية من اتخاذ قرارات وفق معلومات واضحة وشفافة.

ص: 235-237، بالتصرف.

4 - براضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المسائل والرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 10، 2016، ص: 135.

5- يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 248.

6 - Ministère de finance. Plan de projet direction général de comptabilité. algérie. 24 mai 2005. p : 05.

7 - Ministère de finance. Organisation, mission de services comptables et reformes et reformes initiées. conférence de presse. algérie. 04 février 2013. p : 28.

8- Ministère de finance. Plan de projet. op cit. p : 07.

9- Ministère de finance. projet de la loi organique relatif aux lois de finance. Algérie. avril 2008. p : 02.

10- Ministère de finance. projet de la loi organique relatif aux lois de finance. op cit. p p : 13-14.

11 -Ministère de finance. Elements fondamentaux de synthèse. direction général de comptabilité. algérie. 2006. p : 07.

12 -Ghanem Mohamed. Loi de règlement budjétaires méthodologie. contenu et perspectives. direction générale de comptabilité. algérie. décembre 2011. p : 40.

13- أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، الطبعة الأولى، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص: 141

14- على مال الله عبد الله، إسرائ يوسف دنون، خالد غازي التمي، أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها، مجلة الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 92، 2012، ص: 31

15- الأنتوساي، أدلة إرشادية لرقابة الأداء، معايير وأدلة إرشادية لرقابة الأداء بناء على المعايير الرقابية والخبرة العلمية للأنتوساي، ومعايير التدقيق الدولية للأجهزة العليا للرقابة، 2010، ص: 11.

16 - على مال الله عبد الله، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 31 .

17 - المرجع السابق، ص ص: 31-32.

18 - الداوي الشيخ، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07، جامعة ورقلة-2009، ص: 220.

19 - Vincent Plachet. Mesure et amélioration des performances industrielles. Tome02. UPMF. France. 2006. p : 07

20 - على مال الله عبد الله، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

21- حسن فليح القطيش، تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 07، العدد 01، 2011، ص: 24.

22 - المرجع السابق، ص ص: 27-28.

23 - يوسف السعيد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص: 264.

24 - حسن فليح القطيش، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

25 - المرجع السابق، ص: 29.

26 - نادية مغني، دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام IPSAS، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2016/2017، ص: 167.

27 - حسن فليح القطيش، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

في النفقة العامة، وذلك بهدف ترشيدها بغية الوصول إلى الإستخدام الأمثل للموارد المالية المتوفرة، والمحافظة على المال العام والعمل على زيادة فعاليته لبلوغ الأهداف المسطرة.

- إن تطبيق الأصول العلمية لمشروع العصرية يساهم في تحديد الإطار المحاسبي للدولة ومحاسبة الإعتمادات المتخصصة من أجل الإنتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الإستحقاق، في إطار الموازنة البرامج والأداء.

- اعتماد الجزائر لمشروع العصرية يساعدها من خلاله على اعتماد محاسبة المسؤولية ومحاسبة التكاليف كأدوات مهمة للرقابة على أداء الوحدات الحكومية.

- إن نجاح مشروع عصرية نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، يتطلب تكييف كل الظروف المناسبة والتي تسمح بتنفيذ المشروع، وهذا بالإسراع بتكثيف الأطر القانونية التي نصت على تنفيذ المشروع، كما يتطلب تهيئة المناخ الملائم وهذا بتنفيذ الإصلاحات التي تسبق تنفيذ المشروع، والمتضمنة في عصرية الموازنة العامة للدولة بإعتبارها مدخلات للنظام، وتقوية عمل الأجهزة الرقابية التي تشرف على متابعة وتنفيذ المشروع.

- من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن إقتراح ما يلي:

- العمل بجديّة على تطبيق الآليات الحديثة في العمل المحاسبي داخل الوحدات الحكومية، حتى يمكن من تقييم الوضع المالي للدولة من أجل المساءلة وتقييم الأداء.

- يجب أن يكون هناك دعم سياسي من طرف الأطراف السياسية الفاعلة، والمشاركة في متابعة وتنفيذ المشروع، حتى يتم نجاحه ليخدم أغراض رقابة الأداء في الوحدات الحكومية.

- يتطلب تطبيق هذا النظام الذي جاء ليتلاءم والمعايير الدولية القيام بتفعيل الجرد العام لممتلكات الدولة على وطنيا .

- وضع استراتيجية واضحة لحوكمة القطاع العام للحد من الفساد الإداري والمالي والشفافية في المالية العامة.

- ضرورة الاهتمام بمخرجات النظام المحاسبي العمومي لتحقيق درجة عالية من الإفصاح والجودة في التقارير المالية.

الهوامش

1- يوسف السعيد أحمد، نظام المحاسبة العمومية ومدى ملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2016/2015، ص: 185-186، بالتصرف.

2 - أمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر آليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي، ملتقى دولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-AFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات -إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي: 24-25/11/2014، ص : 772.

3- شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013/2014، ص