



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة مصطفى اسطنبولي-معسكر

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم
التسيير

محاضرات في مقياس عصنة الميزانية في الجزائر
موجهة لطلبة السنة الثانية الماستر- تخصص تسيير عمومي

إعداد الدكتور معتصم دحو

السنة الجامعية : 2021-2022

قائمة المحتويات

مقدمة

المحور الأول: أنواع الأنظمة الميزانية

المحور الثاني: الحوكمة الميزانية

المحور الثالث: عصرنة الميزانية في الجزائر - الانطلاقة-

المحور الرابع: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المحور الخامس: مضمون ومحتوى الإصلاحات الميزانية

المحور السادس: شفافية المالية العامة

المحور السابع: مشروع إصلاح مبادئ المحاسبة العمومية

الخاتمة

المراجع

مكتبة

مقدمة

يعتبر تسيير الأموال العامة والرقابة عليها من بين انشغالات المجتمعات الحديثة بمكوناتها الأساسية الثلاثة: الدولة، القطاع الخاص والمجتمع المدني. ففي المجتمعات الديمقراطية تعتبر الرقابة البرلمانية على وجه الخصوص ضرورة لتدعيم وتعزيز الرقابة المالية للحد من تبذير المال العام ومحاربة الفساد.

وقد تزايد الاهتمام على المستوى النظري والعملي في مختلف بلدان العالم بعملية إعداد الميزانيات العامة ومدى شفافيتها من جهة، وبكفاءة الإدارة في الإنفاق العام والدين العام من جهة أخرى.

وتصنف الجزائر في مراتب متدنية في مجال تسيير الأموال العامة والرقابة عليها حسب تصنيفات الهيئات الدولية للشفافية. فرغم تزايد الاحتياطات النقدية منذ سنة 2001 - مرحلة الانطلاق في برامج عمومية مختلفة- إلا أن البرامج المنفذة والتي استهلكت مبالغ خيالية لم يكن لها أي انعكاسات ايجابية على نمو الناتج الداخلي الخام خارج قطاع المحروقات. وهو ما يبين أن هناك خلل في تسيير المال العام. وبالرغم من انخفاض أسعار المحروقات منذ سنة 2014 ومحاولة ترشيد الإنفاق العام وتحسين الإيرادات العامة إلا أن ذلك لم يتجسد فعلا في الواقع.

وتجدر الإشارة إلى أن الإصلاحات الميزانية في الجزائر شرع فيها منذ بداية سنوات 2000 - ما سمي آنذاك بمشروع عصرنة الميزانية- وبقيت تراوح مكانها إلى غاية سنة 2018 أين تم إصدار قانون عضوي جديد يتعلق بقوانين المالية، والذي لم يدخل حيز التنفيذ بعد بشكل كامل (حيث يرتقب تطبيقه سنة 2023). لذا يجب العمل على تحسين طرق التسيير في القطاع العمومي في إطار مبادئ الحوكمة والشفافية.

لذا تكمن أهمية الإصلاح المالي أو ما يسمى بعصرنة الميزانية في الدور الذي تلعبه السياسة المالية في الإقتصاد القومي ككل، لا سيما في القدرة على تخصيص الموارد بين القطاعات الاقتصادية المختلفة، وعلى استخدام هذه الموارد استخداما أمثلا. بالإضافة إلى تأثيرها على سياسة إعادة توزيع

الدخول عن طريق الإنفاق العام الإجتماعي. حيث يتوقف نجاح السياسة المالية على الموارد المتاحة للمجتمع والكيفية التي يتم بها استخدامها.

وبالرغم من صدور القانون العضوي 15-18 الذي يؤسس للإصلاح الميزاني إلا أن مسار الإصلاح يبقى ناقصا. حيث لم يتضمن الجانب المحاسبي في الإصلاحات. وهو ما تسعى السلطات العمومية لمحاولة استدراكه كتكملة هذا المسار بإطلاق مشروع إصلاح مبادئ المحاسبة العمومية الذي يهدف بالأساس لتعديل قانون المحاسبة العمومية 90-21.

سيتم من خلال هذا المقياس معالجة الإشكالية الآتية:

كيف يمكن بناء موازنة عامة تتوافق مع السياسات الاقتصادية والاجتماعية وتراعي مبادئ الشفافية والعدالة والكفاءة في ظل تفاعل ايجابي بين الثالث: حكومة، مجتمع مدني، قطاع خاص؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية تساؤلات فرعية أخرى. فعند إعداد الموازنة العامة وكذلك عند تنفيذها تطرح عدة تساؤلات:

- ما مدى استجابتها لاحتياجات المجتمع؟
- مدى العدالة في تحصيل الإيرادات وصرف النفقات؟
- ما مدى المساواة في الأعباء؟
- وما مقدار الشفافية التي تتمتع بها هذه الميزانية؟

أهداف ومتطلبات المقياس

يهدف هذا المقياس لتحديد المفاهيم المتعلقة بالجوانب الميزانية والمحاسبية المتعلقة بالهيئات العمومية، كما يهدف كذلك للتعريف بمبادئ الشفافية والحوكمة الميزانية في القطاع العام. وذلك من خلال دراسة آليات اعتماد مبادئ الشفافية والحوكمة الميزانية التي تتضمن التزام بالنتائج بدلا من الالتزام بالوسائل.

ويتضمن المقياس جانبيين في مجال عصرنة الميزانية يتوجب التركيز عليهما:

- الجانب الميزاني: الذي يتضمن اعتماد مبادئ الشفافية والمساءلة والمراقبة والمشاركة في بناء النظام الميزاني وصولاً إلى الحوكمة الميزانية.
- الجانب المحاسبي: الذي يتضمن اعتماد النظم المحاسبية المعتمدة في القطاع الخاص وتطبيقها على منظمات القطاع العام، لاسيما باعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المحور الأول:

أنواع الأنظمة
الميزانية

تمهيد

لقد عرفت الأنظمة الميزانية تطورا متسارعا مع مرور الزمن، حيث تم ذلك بتنامي تكنولوجيا المعلومات والإعلام الآلي. فكل نظام من أنظمة الموازنة العامة يمثل مرحلة من مراحل التطور التي مر بها النظام المتبع في إعداد الموازنة وتبويبها، وتخدم هذه الأنظمة الوظائف والأهداف التي ترغب الدولة في التركيز عليها.

وتختلف الأنظمة المستخدمة من بلد لآخر حسب خصوصيات كل بلد والمبادئ التي يعتمد عليها في إعداد الموازنة. فلكل نظام خصوصياته ومميزاته.

أولا : نظام موازنة البنود والإ اعتمادات

تعرف الموازنة العامة للدولة بأنها الوثيقة المالية التي تهتم بالأموال العامة، وهي موجهة لجمهور المواطنين. فهي أحد أهم أدوات السياسة المالية كونها تستخدم كأداة فعالة لتحقيق أهداف السياسة الاقتصادية والاجتماعية. فهي تشمل برامج الحكومة وتخصيص موارد الدولة وتوجيهها بما يحقق أفضل استخدام لها وأكبر نفع لمختلف فئات المجتمع. وتتمثل أدواتها في الإيرادات العامة والنفقات العامة (الجباية والإنفاق)¹. وهي كذلك الصورة التي تعكس استراتيجياتها في استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلا.

وقد تطورت الممارسات الميزانية في بعض الدول على غرار نيوزيلندا، والمملكة المتحدة وأستراليا بالإضافة الى دول آسيوية كماليزيا وسنغافورة وتايلاند وغيرها². لكن معظم البلدان العربية لازالت تستخدم النظام التقليدي للمحاسبة الحكومية (نظام قائم على النقد) ونظام الميزانية التقليدية (ميزانية البنود). هذه النظم لم تعد قادرة على توفير المعلومات المطلوبة لتقرير الشفافية.

¹ سعد بن حمدان اللحياي: الموازنة العامة في الاقتصاد الإسلامي، جدة: البنك الإسلامي للتنمية-المملكة العربية السعودية، بحث رقم 43، 1997. متوفر على الرابط: <https://iefpedia.com/arab/> / تم الاطلاع عليه بتاريخ 20-09-2018

² صندوق النقد الدولي، دليل الشفافية المالية لسنة 2007. متوفر على الرابط :

<https://www.imf.org/external/np/fad/trans/ara/manuala.pdf> تم الاطلاع عليه بتاريخ 21-09-2018

01 ماهية موازنة البنود والإ اعتمادات

هي أسلوب تقليدي في إعداد الموازنة العامة للدولة، حيث يتم فيه تبويب بنود الموازنة بشكل تفصيلي يشتمل على أبواب وبنود ونوع النفقة، وكذا الجهات القائمة بالتنفيذ، مع الاهتمام بالبعد الرقابي على ما يتم صرفه منعا للاختلاسات (الصرف بدون وجه حق). وتعتبر موازنة البنود والإ اعتمادات (**line-item budget**) أو الموارنة التقليدية أول أنواع الموازنات استعمالا وأكثرها انتشارا. حيث تتميز بتركيز الرقابة على جباية الأموال العامة وإنفاقها.¹ بتقييد صلاحيات الإنفاق والتركيز على مشتريات الوحدات الحكومية من سلع وخدمات. إضافة إلى تجسيد الرقابة المالية القانونية على عناصر المصروفات والإيرادات. لا سيما بعدم تجاوز الاعتمادات المخصصة للإنفاق دون اهتمام بالسلع أو الخدمات المقدمة ونوعيتها. فالاهتمام يكون بالمدخلات دون المخرجات أي الاهتمام بالوسائل دون النتائج.

وتصنف النفقات العامة ضمن هذا النظام تصنيفا إداريا (حسب الوزارات والهيئات الحكومية) في شكل اعتمادات سنوية. ثم تصنف نوعيا حسب الغرض من النفقة التي تسمى بنود الإنفاق (هذه البنود تتضمن حدا أعلى مفصل عن كمية الوحدات المنفقة من: الرواتب، و الأجور، والنفقات المكتبية، واقتناء اللوازم، والتجهيزات، تحويلات.... وغيرها).² فهذه الموازنة لا تهتم بتحديد أهداف النشاط الحكومي أو الأنشطة التي ستساعد في تحقيق هذه الأهداف. كما أنها لا تقدم أسباب الإنفاق أو كفاءة وفعالية البرامج.³ ويتم التركيز على ضمان أن الوحدات العمومية لا تتجاوز السقف المحدد. فالسلطة المركزية أو وزارة المالية تمارس رقابة على النفقات المختلفة لضمان عدم تجاوز السقف الأعلى للا اعتمادات المخصصة. وهي بذلك لا تهتم بموضوع البرامج أو الخدمات المترتبة على الإنفاق ولا بجودة إنتاجها.

¹ عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، المفاهيم والأسس والنظريات والتطبيق العملي، دار وائل، عمان - الأردن، 1999، ص 171.

² سليمان اللوزي، فيصل مرار، إدارة الموازنة العامة بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة للطباعة والنشر، عمان - الأردن، 1997. ص 39

³ فريد منصور حمدان سليم، أثر تطبيق الاساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة - فلسطين، 2007، ص 79

02) مزايا وعيوب الموازنة التقليدية

تعتبر هذه الموازنات سهلة التطبيق وتسمح بالمقارنة بين المعطيات المالية بالنسبة للفترات المحاسبية أو الميزانية السابقة والتقديرات بالنسبة للفترة الجارية أو المستقبلية.¹ فمن مزاياها أنها تسمح بالإلمام بحجم المصروف واتجاهاته وتحديد المسؤولية عندما يقع أي انحراف، وبالمقابل ما يؤخذ عليها هو التركيز على الهدف الرقابي على ما يتم صرفه من أموال أكثر من الاهتمام بالخدمات نفسها -أي أنها لا تهتم بنوع الخدمة ولا جودتها-، كما تعاني من ضعف مخرجاتها من المعلومات المحاسبية. ومن هنا تعتبر مقارنة موازنة البنود سهلة الفهم والتطبيق. وهي تسهل أيضا الطلبات المركزية وتحديد السلطة والمسؤولية لوحدة الإنفاق. لكن من عيوبها الأساسية أنها لا تقدم معلومات كافية للمستويات العليا عن موضوع نشاطات وانجازات مختلف الوحدات.²

ويواجه النظام المحاسبي الحكومي المرتكز على ميزانية البنود عدة نقائص. حيث يجد مستخدمو المعلومات المالية الحكومية صعوبة في تلبية احتياجاتهم من المعلومات المحاسبية الملائمة والموثوقة، وهذا بسبب ضعف مخرجات هذا النظام نظرا لما يلي:

- صعوبة تقييم أداء الوحدات الحكومية، أو بعبارة أخرى قياس المخرجات والآثار الناتجة عن نشاطها. أي ليس هناك اهتمام بالمنافع والأداء بل بالرقابة على صرف المبالغ.
- صعوبة قياس تكلفة الخدمات للوحدات الحكومية، ومن ثم ضبط الإنفاق العام وترشيده، نظرا لكون التركيز الأساسي لموازنة البنود هو مجرد عرض المصروفات تحت أبواب وبنود وأنواع مختلفة. والرقابة على الإنفاق لمنع الاختلاسات، دون الاهتمام بالربط بين الاعتمادات وبين تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة.
- نقص الشفافية المطلوبة لتحقيق المسائلة والرقابة حول الكفاءة في التنفيذ .
- نقص الموظفين المؤهلين لتنفيذ مثل هذه الأسس. مع ارتفاع تكلفة التطبيق، لما يتطلبه من جهود وأعباء.

¹ محمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ، ط4 ، المكتبة الوطنية، عمان- الأردن، 1998. ص 103.

² حسام الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية ، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2004، ص 34.

- اهتمامها بالمشروعات قصيرة الأجل نسبياً. وعدم شمولها بعض الأنشطة مثل الأمن الداخلي والدفاع الخارجي.

- صعوبة تقبل الجهاز الإداري والمالي للتغيير ومقاومته له. مع صعوبة تغيير الأنظمة المحاسبية وتوافقها مع هذه الموازنة.

ثانياً: موازنة الأداء

هو نظام برز مع بداية القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية. يقوم على التركيز على الجوانب الإدارية في الموازنة العامة بدلاً من التركيز على الجانب الرقابي الذي تحققه موازنة الاعتمادات والبنود، فظهرت اتجاهات مختلفة نحو إصلاح النظام المالي، وتبني نظم موازنة جديدة تعتمد بنيتها وتصنيف النفقات فيها بشكل متميز على التصنيف التقليدي، وكان من بين الأسباب التي أدت إلى هذا الاتجاه في أمريكا:

- إدخال الأساليب الإدارية الحديثة.
- استخدام الأجهزة المتطورة في مجال الإدارة، بالإضافة لتبني نظم وأجهزة الرقابة المالية المركزية.
- الأخذ بالنظم المحاسبية التي تحقق فعالية الرقابة الداخلية، والتكامل بين النظام المحاسبي ونظام الموازنة.

- التركيز على التكلفة الكلية لإنجاز الأعمال بدلاً من التركيز على وسائل الإنجاز ذاتها. أي الانتقال من منطق الوسائل إلى منطق النتائج.

وعلى عكس موازنة البنود، تعكس هذه الموازنة أهداف المنظمة وتحديد الأداء المستهدف. هذه الأهداف يتم العمل على تحقيقها عن طريق إستراتيجية سعر التكلفة الودي، الذي يشترك مع الإستراتيجية والتخصيص لأجل تحقيق الأهداف. فهذه الموازنة تهتم بمفاهيم الأداء والآثار والنتائج المترتبة عن الأنشطة أكثر من اهتمامها بالمدخلات. أي عدم الاهتمام بالكم بل بنوعية وجودة إنجاز البرامج وتأدية الخدمات وتناسبها مع احتياجات المجتمع.

01 مفهوم موازنة الأداء

تعرف موازنة الأداء بأنها: "تجميع الموارد لتنفيذ برنامج معين، مع وجود نوع من المتابعة الدائمة لتحقيق أهداف السياسة من خلال تنفيذ البرامج بكفاءة وفعالية". والمكون الرئيسي في هذه الموازنات هو البرنامج وليس الهيئات الحكومية. حيث يتم التركيز على كفاءة استخدام الموارد، بالنظر للتكلفة الكلية بدلا من التركيز على وسائل الانجاز ذاتها.¹ والرقابة في هذا النوع من الموازنات لا تقتصر فقط على رقابة الأموال بل كذلك تشمل رقابة الأداء والنتائج. وهو ما يتطلب ثلاث أنواع من التصنيفات ترتكز على التصنيف الهرمي المتدرج من الوظائف الى البرامج ثم إلى الأنشطة ووحدات الأداء.

فميزانية الأداء تمنح دلالة بالصورة التي تنتظر منها أن الأموال المنفقة تمنح مخرجات وفي النهاية نتائج. فضلا عن ذلك إعداد ميزانية الأداء له حدود، حيث لا يمكن بسهولة الوصول الى سعر التكلفة الوحدوي المعياري خصوصا في البرامج الاجتماعية التي تتطلب مقارنة متعددة الأبعاد.

وتقوم هذه الميزانية على تقدير النفقات في ضوء وحدات الأداء المتوقع تنفيذها، ومن ثم يتم حذف النفقات التي لا ترتبط بأداء الوحدات الحكومية. كما يتم صياغة أهداف الوحدة في شكل برنامج يحتوي على برامج فرعية ثم أنشطة تحتوي على وحدات للأداء. كما يتم تحديد مراكز النشاط ومراكز المسؤولية لتقييم أداء مختلف المسؤولين عن إعداد وتنفيذ الميزانية.

وتعتمد موازنة الأداء التبويب أو التصنيف الذي يركز على الأنشطة التي تقوم بها الحكومة من خلال الإنفاق العام وليس على الأشياء التي يتم شراؤها. فحسب مكتب الموازنة الأمريكية، توضح موازنة الأداء الأهداف التي تخصص لها الاعتمادات المالية، وتكاليف البرامج المقترحة للوصول الى تحقيق الأهداف ومن ثم معرفة البيانات والمعلومات التي تقيس الانجاز.

02 مزاياها وعيوب هذه الموازنة

من مزايا هذا النظام الموازني أنه يساعد في توزيع الاعتمادات بطريقة أفضل لاهتمامه بجدوى وأهمية المشاريع الحكومية التي تعود بالمنفعة الاقتصادية الكبيرة. فتنفيذ المشاريع والبرامج يتم بطريقة

¹ صالح محمد محمود كامل، موازنة البرامج والأداء كأداة لتقييم الأداء الحكومي، جامعة بنها - مصر، 2006، ص 250

جيدة بفعل الاهتمام بوحدة الأداء لتحقيق الأهداف وتطبيقها لأساليب رقابية تعتمد معايير الأداء. فهذه الموازنة تقوم بوصف مشاريع الحكومة المرغوب تنفيذها ومعرفة تكاليفها وتحديد وحدات الأداء والمقاييس المستخدمة لتأكيد أهمية وجدوى البرامج.

لكن هناك صعوبة في تحديد المخرجات التي تقيس الأنشطة، ما يجعل من الصعب تحديد معايير قياس الأداء إذ لا تتوفر نتائج عادية محسوبة تمكن من التقييم. كما أن توفير البيانات يتطلب تكاليف باهظة. إضافة إلى أن هناك اهتمام بالمشاريع القصيرة الأجل، مما يحول دون إمكانية تطبيقها على المشاريع الإنمائية طويلة الأجل.

03 ركائز ومكونات الموازنات القائمة على الأداء

تصمم الموازنة القائمة على الأداء لتحسين عملية صنع القرار وذلك بتوفير المعلومات حول مدى تلبية الخدمات الحكومية لاحتياجات المجتمع وهناك تركيز على ثلاث عناصر في إعدادها هي:

- **الاقتصاد:** ويرتبط بتكلفة المدخلات، بإدماج الموارد المختلفة ذات الجودة والكمية الملائمة وفي الوقت المناسب وبأقل تكلفة؛

- **الكفاءة:** وهي العلاقة بين المخرجات والموارد المستخدمة لإنتاجها؛

- **الفعالية:** وهي مدى تحقيق البرنامج للأهداف والمردودية المتوقعة منها.

كما تتضمن هذه الموازنة مكونات وعناصر المتابعة والتقييم الآتية:

- **المدخلات:** تتمثل في الموارد المستخدمة في البرنامج (موارد مالية، بشرية... الخ)؛

- **الأنشطة:** ما يتم عمله في إطار البرنامج (أنشطة تدريبية، تعليمية، استشارات... الخ)؛

- **المخرجات:** الخدمات والمنتجات (تقدير كمي للمنتجات والخدمات المحققة)؛

- **الآثار:** النتيجة على المدى الطويل من مجموعة المخرجات والعوائد (مثلا انخفاض معدلات

الفقر).

(04) مراحل إعداد موازنة الأداء

تتطلب هذه الموازنات مجموعة من الإجراءات التنظيمية منها:

- تقسيم الأعمال الحكومية الى مجموعة من البرامج، وتقسيم البرامج الى مجموعة من الأنشطة؛
- تحديد الأهداف الرئيسية لكل برنامج، وتحديد الأهداف الفرعية لكل هدف؛
- إعادة النظر في الهيكل التنظيمي للإدارة الحكومية بما يتناسب مع حسن الأداء؛
- إعداد معايير الأداء اللازمة بناء على طرق علمية؛
- تعديل النظام المحاسبي الحكومي بما يتوافق مع أغراض موازنات البرامج والأداء.

(05) أهداف موازنة البرامج والأداء

ترجع أسباب الاهتمام بموازنات الأداء لكونها تسمح بتعظيم حجم وجودة الخدمات العامة. ويمكن من ترشيد الموارد، وتسمح بالإدارة الفعالة لشؤون الدولة والمجتمع بتقرير الشفافية، الرقابة والمساءلة. إضافة إلى العمل على قياس الأثر من الإنفاق.

(06) الفرق بين الموازنة التقليدية والموازنة القائمة على الأداء

يمكن تلخيص ذلك من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم 01: مقارنة بين موازنة البنود وموازنة الأداء

الموازنة القائمة على الأداء	الموازنة التقليدية
تهتم بالاقتصاد الكلي في إطار الإنفاق متوسط الأجل.	موازنة تعني بالاقتصاد الكلي قصيرة الأجل.
يتم صرف الأموال انعكاساً للأولويات الموضوعية ووفقاً لانجازات البرامج المختلفة.	تكون الاختيارات السياسية بمعزل على واقع الأداء الفعلي للوحدات وانجازاتها.
يتم تخصيص الموازنة لفترة أكثر من سنة وعلى أساس نشاطات البرامج الرئيسية والفرعية التي تنتج المخرجات والتي بدورها تخضع للقياس من خلال مؤشرات الكفاءة.	تخصيص الموازنة يكون سنوياً على أساس بنود الموازنة
تحدد بوضوح غايات ومردود البرامج. ويتم تحديد المخرجات أثناء إعداد الموازنة.	غياب الإستراتيجية فلا يوجد ربط بين اعتماد الموازنة والمخرجات الناتجة عنها.
هناك صلاحيات أكبر في تحديد كيفية تحقيق المردودات والمخرجات التي تم الاتفاق عليها.	مراقبة لتفاصيل المدخلات.

ثالثاً: موازنة الأساس الصفري

مصطلح موازنة الأساس الصفري ظهر في سنوات 1970. فكما يشير الى ذلك اسمها، كل دورة تبدأ من الصفر، على عكس الأنظمة السابقة أين يتم فقط القيام ببعض التغييرات والتعديلات. فإعداد هذه الموازنة يتطلب القيام بتقييم النشاط بالميزانية كل مرة، ويتم انجازه فقط إذا كان ضرورياً، حتى وإن خصصت له اعتمادات. فالهدف من هذه الميزانية هو الإلغاء التدريجي لنشاطات البرامج غير المناسبة. ويعتبر إعداد هذه الموازنة صعب التنفيذ، وهي تلقى معارضة من طرف الأشخاص المنفذين لم تستطع أي حكومة تطبيق موازنة الأداء بصورة شاملة، لكن بالأشكال المعدلة مبادئ موازنة الأداء الصفري تستخدم بكثرة.

ويعتمد أسلوب إعداد الموازنة على الأساس الصفري في إعادة النظر في نفقات الأنشطة سنوياً حسب المستوى الملائم حيث يتم إلغاء الأنشطة غير الضرورية وتستخدم الموارد التي كانت تخصص لها لأداء أنشطة جديدة وذلك بهدف تحقيق التخصيص الأمثل للموارد.¹

(01) مزايا موازنة الأساس الصفري

إن إعداد الموازنة الصفرية يتطلب مشاركة جميع المديرين في جميع المستويات الإدارية بالمنشأة، فضلاً عن أنه أسلوب يؤدي إلى ترشيد الإنفاق فهو كذلك نظام للإدارة، وبتطبيق هذا الأسلوب يمكن للمنشأة أن تحصل على العديد من المزايا تتلخص فيما يلي:²

- تحسين إعداد الخطط والموازنات.
- استمرار الحصول على فوائد خلال سنة التشغيل أو تنفيذ هذه الميزانية.
- تحسين كفاءة الإدارة والمديرين.

¹ Yamamoto K (2000), **Accounting system reform and management in the Japanese local government**. In: Caperchione E, Mussari R (eds) **Comparative Local Government Accounting**. Boston: Kluwer

² منار خولاني، الموازنة الصفرية وإمكانية تطبيقها في الوحدات الإدارية المحلية في سورية حالة تطبيقية - محافظة ريف دمشق، رسالة ماجستير، جامعة دمشق - سورية، 2001

02) عيوب موازنة الأساس الصفري

تتلخص عيوب هذا النظام في إمكانية الفشل في تطبيقه، لا سيما في سوء الترويج وعدم الإعداد المناسب للتطبيق. بالإضافة إلى عدم الحصول على الدعم والتأييد من قبل الإدارة العليا.

رابعاً: نظام موازنة التخطيط والبرمجة

يقوم هذا الأسلوب في إعداد الموازنة على أهمية تحديد الأهداف في الوحدات الحكومية فضلاً عن أهمية حصر البدائل المحققة للأهداف والمفاضلة بينها في ظل أسلوب تحليل التكلفة والعائد (cost-benefit analysis) أو أسلوب تحليل التكلفة والفاعلية (cost-effectiveness analysis) على أن يتم قياس العائد أو التكلفة من وجهة نظر المجتمع لكن الإشكالية تكمن في صعوبة تطبيق هذا الأسلوب وارتفاع تكلفته خصوصاً في مجال موازنة الأساس الصفري.¹

ونظام موازنة التخطيط والبرمجة هو خطة للقيام بالأعمال الحكومية تتضمن برامج ومشاريع للتنفيذ مستقبلاً، كما يعتبر نظام إداري لاتخاذ القرارات، حيث يربط التخطيط الاستراتيجي البعيد المدى بالموازنة. ويتميز هذا النظام بما يلي:

- تحديد الأهداف حسب أولوياتها (أهميتها النسبية).
- رفع مستوى الكفاءة الإدارية. والعمل على تحقيق أكبر قدر من النتائج باستخدام الموارد المتاحة.

ويعتبر نظام موازنة التخطيط والبرمجة (PPBS) كشكل من أشكال التخطيط، البرمجة والنظام الميزاني تم اعتمادها من الحكومة الفيدرالية في الولايات المتحدة منتصف سنوات 1960. تتمحور أفكار هذا النظام على العديد من النقاط المشتركة مع موازنة الأداء. فهي تهدف لبناء نظام تخطط من خلاله النفقة وتتخذ على أساس هدف. والبنية الوظيفية الأساسية لهذا النظام هي تصنيف النفقات على أساس برامج: يعني تصنيف هدف-موجه بالطريقة التي تأخذ بعين الاعتبار للأهداف المشتركة في البرامج.

¹ Yamamoto K (2000), Op. Cit

فنظام موازنة التخطيط والبرمجة تجاوز كثيرا محاور ميزانية الأداء. وهدفه تحقيق نظام تسيير متكامل من خلال السياسات النظامية وتخطيط النفقات التي يجب تطويرها وإدماجها بإحكام ضمن الميزانية.

فالعديد من الحكومات تستخدم حاليا "موازنة البرامج" لأجل تحسين أداء نظامها الميزاني. كما أشار اليه مارك روبرستون (Marc ROBERSTON)، والتأثير المعاصر لقواعد أفكار موازنة البرامج كبيرة جدا مقارنة بالاستخدام المستمر لهذا التصنيف (أو لمميزاته). وهي تعرف من حيث عناصرها من بين الأنظمة الميزانية المعاصرة كونها تهدف لربط الاعتمادات المالية والنتائج. فمدى التأثير المستمر لموازنة البرامج جزء منها يعتبر غامضا من خلال مصطلحات متنوعة مستخدمة حاليا للتغيير عن البرنامج مثل "النتائج" أو مجموعة المخرجات (output groups) المستخدمة في استراليا. وطلبات الحصول على الموارد (Requests For Resource) في المملكة المتحدة.

ففي سنة 1993 أصدر الكونغرس الأمريكي قانون حول نتائج الأداء العام لأجل تحسين فعالية وكفاءة البرامج الفيدرالية. فأمناء الوكالات عليهم التركيز على نتائج البرامج. حيث يفرض قانون نتائج الأداء العام (GPRA : The Government Performance and Results Act) على الوكالات أو الفروع لكي تقوم بتخطيط وقياس الأداء استخدام برامج النشاطات (program activities) المسجلة ضمن تعهداتها الميزانية. وبالتالي الأداء يتحقق كذلك من خلال برامج النشاطات. هذا القانون تضمن أجنحة 07 سنوات لتنفيذه، من خلال الدليل الابتدائي لمشروع دعم تقديم تقارير الأداء للحكومة بإدماج ميكانيزمات المراجعة. فمقاربة تطبيق أو تنفيذ القانون تتم من خلال دليل يتم إعداده على مدى سنتين من خلال مقاربات بديلة لموازنة الأداء تنفذ على الأقل في 05 وكالات، فيما يتعلق بقراراتهم في الإنفاق. والقانون يرتبط ارتباطا وثيقا أولا بالموارد والنتائج، حيث له علاقة بتقرير المحاسبة العامة في حالات ميزانية الأداء. ويعتبر هذا القانون الحدث المميز منذ حوالي 50 سنة من مجهودات الحكومة الفيدرالية لتحسين أداء القطاع العام وتخصيص الموارد وفقا للأداء المتوقع.

حيث يؤكد تقرير مكتب المحاسبة الحكومية (GAO : Government Accountability Office) على أن قانون نتائج الأداء العام يختلف عن المبادرات السابقة لاعتبارين هامين: بداية المبادرات السابقة لميزانية الأداء تم تطبيقها بصورة نموذجية على الحكومة ككل في إطار دورة ميزانية سنوية بسيطة.

فقانون نتائج الأداء العام يعرف بالمقابل في إطار متعدد السنوات وعملية تنفيذ متكرر يتضمن مهام إرشادية وتطورات رسمية (أو شكلية) للمفاهيم الأساسية. بهدف الزيادة من احتمال إدماج التخطيط، إعداد الميزانية، قياس الأداء. لكن يواجه هذا القانون بيئة مجهولة وغير مؤكدة، وهو يتضمن إصلاح للعمليات، أي أنه يتضمن مجهودات دائمة يجب القيام بها لتقييد التكاليف.

خلاصة

لقد تم من خلال هذا المحور تناول أهم الأنظمة الموازنة وخصائصها. وذلك بهدف الإحاطة بمميزات كل منها ومعرفة مسار تطورها ومدى مساهمة التقنيات الحديثة والأساليب الإدارية المتطورة في تحسين فعالية كل نظام. بالإضافة إلى دورها في تعزيز مكانة الدول - التي تعتمد عليها - في مجال الشفافية والحوكمة الميزانية.

لذا معرفة خصائص هذه الأنظمة الميزانية سيسمح للطالب الإحاطة بكل نموذج ومعرفة حدوده. كما يسمح له باستيعاب المحاور الموائية للمقياس.

المحور الثاني:

الحوكمة

الميزانية

تمهيد

يكن الهدف الأساسي لنظام الحوكمة في تحقيق الشفافية في تسيير أعمال الدولة، لا سيما بالتخصيص الأمثل والتسيير العقلاني للموارد العمومية. فالحوكمة الرشيدة تحيل لمجموعة من القيم، التوجهات والمؤسسات التي تسمح بتحقيق الأهداف السياسية، الاقتصادية والاجتماعية بفضل التفاعل بين الثالث: حكومة، قطاع خاص، مجتمع مدني.

وتتطلب الحوكمة إدارة فعالة وشفافة تتوفر على قدرة مؤسساتية تسمح بتحديد التوجهات الإستراتيجية لإعداد وتنفيذ السياسات العمومية المناسبة ومراقبة نتائج التدخلات العمومية وجعلها أكثر كفاءة وفعالية. حيث تشكل شفافية المالية العامة عنصر أساسي لسلامة الحوكمة، كما تلعب دورا هاما في تحقيق الاستقرار الإقتصادي الكلي والمساهمة في النمو الإقتصادي. لذا لا بد من وجود إطار قانوني وإداري يسمح بالتحديد الواضح للأدوار والمسؤوليات للحكومة في تحصيل واستخدام الموارد العامة.

أولا: الحوكمة الميزانية وأدواتها

تعرف الحوكمة من قبل البنك الدولي بأنها: "الحالة التي يتم من خلالها إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع بهدف تحقيق التنمية.¹ أما برنامج الأمم المتحدة الإنمائي فقد عرفها على أنها: "ممارسات السلطات الاقتصادية والسياسية والإدارية لإدارة شؤون المجتمع على كافة مستوياته". ومن هنا فالحوكمة تتضمن الآليات، العمليات، المؤسسات التي يستطيع من خلالها الأفراد التعبير عن مصالحهم ويمارسون حقوقهم القانونية ويؤدون واجباتهم ويناقشون خلافاتهم.²

كما تعتبر الحوكمة شيء يتقرر كنظام حكم دون تخطيط مسبق دون رسم أو تحديد لنظام معين، فهو ينبع من الضرورة وليس نظاما يتقرر وفق تصور مسبق. فلقد حاول رود (R. A. Rohdes) تصنيف التعريفات التي تتناول مفهوم الحوكمة في الأدبيات المختلفة الى عدة محاور كالآتي:³

¹ The world bank, « **Governance and development** », the world bank publication, Washington D. C., 1992, p1

² United Nations Development Program (UNDP), « **Governance for Sustainable Human development** », UNDP Document, N. Y., 1997, P3

³ سلوى شعراوي وآخرون، إدارة شؤون الدولة والمجتمع، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة، جامعة القاهرة، مصر، 2001،

1. دراسة العلاقة بين آلية السوق من جانب التدخل الحكومي ومن جانب آخر يتعلق بتقديم الخدمات العامة. حيث ينعكس ذلك في الحد من تدخل الحكومة وفسح المجال للخصوصية كمؤشر للحد من تدخل الدولة.
 2. التركيز على المنظمات الخاصة وعلى الأطراف الفاعلة بها (Stakeholders) وكيفية إرضاء العملاء.
 3. اتجاه جديد للإدارة الحكومية (New Public Management) قائم على إدماج أساليب إدارة الأعمال وإدخال قيم جديدة: مثل المنافسة، قياس الأداء، التمكين، ومعاملة المستفيدين من الخدمة كزبائن للحكومة الجيدة وذلك بإدخال أساليب إدارة الأعمال، زيادة على الربط بين الجوانب السياسية والإدارية.
 4. تعبر على أن السياسات العامة ما هي إلا حصيلة للتفاعلات الرسمية وغير الرسمية بين عدد من الفاعلين في عملية الحوكمة.
 5. الحوكمة تتمثل في إدارة مجموعة من الشبكات المنظمة في عدد من الأجهزة الحكومية. وقد خلص رود (Rohdes) الى أن تعريف الحوكمة يشتمل على العناصر الآتية:
 - التنسيق بين المنظمات الحكومية وتنظيمات قطاع الأعمال الخاص والمنظمات غير الحكومية.
 - عدم ثبات ووضوح الحدود بين أنشطة مختلف التنظيمات.
 - استناد قواعد التعامل بين مختلف التنظيمات الى التفاوض.
 - تمتع مختلف الأعضاء في هذه الشبكة بدرجة عالية من الاستقلال.
 - قدرة الدولة على توجيه باقي أعضاء الشبكة بمالها من موارد.
- لذا يكمن الهدف الأساسي لنظام الحوكمة في تحقيق الشفافية في تسيير أعمال الدولة، لا سيما بالتخصيص الأمثل والتسيير العقلاني للموارد العمومية. وهو يتم في إطار منطلق يقوم على الإلتزام بتحقيق النتائج (نهج ايجابي واقعي) بدلا من الإلتزام بتوفير الوسائل (وهو نهج معياري وغير واقعي).

في هذا الإطار تعتبر الميزانية الوسيلة التي تعكس السياسة المالية العامة. وتمثل حوكمة المالية العامة جوهر حوكمة القطاع العام. فالحوكمة الضعيفة تضمن تشويه للتنافس، غياب الثقة المالية في المؤسسات العامة، قلة الشفافية، ... إلخ.¹

من أهم الأدوات التي تسمح بتحقيق حوكمة الموازنة العامة، نذكر ما يلي:²

1. **ترقية سياسة اقتصادية سليمة:** فبناء على المؤشرات الإقتصادية الكلية (معدل نمو الناتج الداخلي الخام، معدل البطالة، معدل التضخم، نسبة العجز الميزاني... وغيرها) تعمل الحكومة على تحديد الأولويات الإقتصادية، ومن ثم إعداد سياسة اقتصادية تسعى من خلالها لتحقيق الأهداف المرجوة.

2. **التسيير الأمثل للأموال العمومية:** ويكون ذلك بإعتماد البرامج التي لها انعكاسات ايجابية على الأداء الإقتصادي العام دون الإسراف في تقييمها.

3. **مكافحة الفساد:** لا سيما الرشوة والمحسوبية والإسراف في صرف المال العام.

ثانيا: مبادئ الحوكمة في عملية إعداد الميزانية

هناك ثلاث أبعاد تقليدية للحوكمة وهي: الشفافية، المشاركة، والمساءلة. تعمل هذه الأبعاد على تجسيد الحوكمة السليمة.

01) شفافية الموازنة

تعني توفير المعلومات الموثوقة والآنية المتعلقة بالنشاطات والإجراءات والقرارات والسياسات التي تتخذها الدولة ومؤسساتها المختلفة وضمان الوصول إليها. كما يقصد بها إطلاع الجمهور على نشاط

¹ العمري على، خبيرة أنفال حدة، العلاقة الترابطية بين الحوكمة والموازنة العامة للدولة، مداخلة ضمن الملتقى الوطني الثاني حول

متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، فيفري 2013، جامعة البويرة، الجزائر، ص03

² بوسبعين تسعديت، حوشين كمال، « تحليل العلاقة الترابطية بين مفهوم الحوكمة والموازنة العامة للدولة »، مداخلة ضمن الملتقى

الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصادات، د. ت. جامعة الشلف، الجزائر.

القطاع الحكومي. ويشترط في الشفافية توفر المعلومات الدقيقة في مواقيتها. حيث يجب أن تتصف بالشمول والوضوح والحدثة. أي يتطلب الأمر نشرها بعلنية ودورية لأجل توسيع دائرة المشاركة والرقابة.

02) المشاركة في عملية الموازنة

تتخذ هذه المشاركة عدة أشكال:

- **مشاركة البرلمان:** باعتباره يتكون من ممثلي الشعب له سلطة إقرار الميزانية واعتمادها لتصبح واجبة التنفيذ. لكن في بعض الأحيان تنفرد الحكومة بالتحكم في الميزانية إذا كانت تتمتع بأغلبية تسمح لها بتمرير القانون دون مراعاة لمصالح أفراد المجتمع (وهو ما حصل في قانون المالية 2016 بالجزائر، وقد تم حل هذا البرلمان قبل نهاية عهده التشريعية بعد تغيير سياسي حصل سنة 2019).

- **اللامركزية:** وينعكس ذلك من خلال المشاريع العمومية أو الحكومية المنفذة على المستوى المحلي، إضافة إلى التحويلات الإجتماعية وغيرها. فهي تعكس تعزيز المشاركة في إعداد وتنفيذ الميزانية والرقابة عليها.

- **الدور الفعال للمجتمع المدني:** ينعكس ذلك على الديمقراطية في المجتمع، وكذا حرية التعبير وإنشاء منظمات المجتمع المدني وغيرها. إضافة إلى طبيعة الانتخابات... إلخ.

03) المساءلة في الموازنة

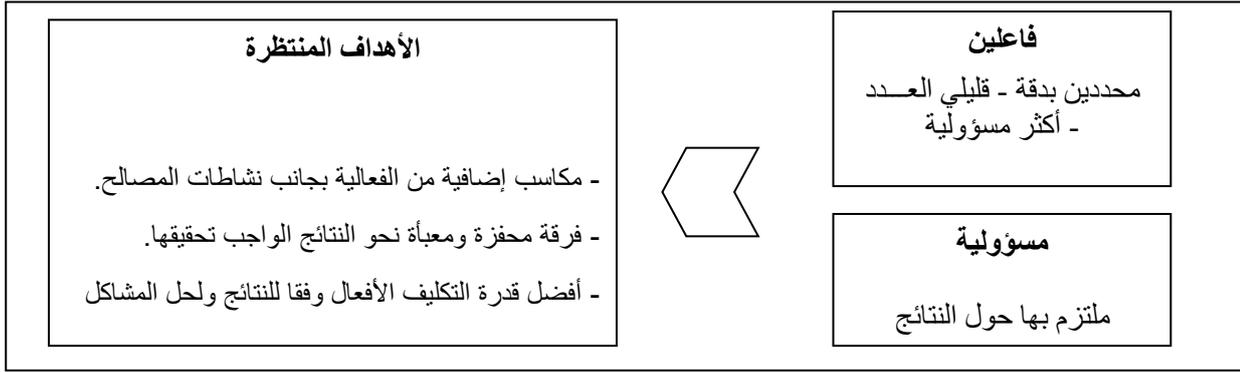
ويقصد بها معرفة استخدام الموارد ومدى تحقيق الأهداف المحددة. وكذا تحمل المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة.

ثالثا: أهمية الحوكمة الميزانية الجديدة

تتعرض حكومات مختلف البلدان لضغوطات من المجتمع ناتجة عن رغبات جديدة ومختلفة. فمن جهة محرضات التغيير الناتجة عن التطور التكنولوجي، الاقتصادي، والاجتماعي المتراكم؛ ومن جهة أخرى، اعتماد إصلاحات هامة في طريقة تسيير الأعمال العمومية. فتسيير الميزانية يمر من منطلق الوسائل الى منطلق النتائج، في العديد من البلدان. هذا النهج الميزاني الجديد (الموجه نحو الأداء) يعتمد

عموما على مفهوم البرامج (التي تشكل إطار الميزانية والتسيير للسياسة العمومية)، وهو يوفر للمسيرين أكثر حرية وأكثر مسؤولية في آن واحد.¹ في إطار فاعلين غير محددين بدقة وقليلي العدد. المخطط الموالي يلخص أهم هذه المزايا.

الشكل رقم 01: مزايا التسيير الحديث للميزانية



المصدر: وزارة المالية الفرنسية - <http://www.minfi.gouv.fr>

01) شمولية الميزانية ومسؤولية المسيرين

تفرض الحوكمة الميزانية الجديدة ابتكارين جديدين: شمولية الاعتمادات ضمن البرنامج ومسؤولية المسيرين. **شمولية الاعتمادات** هي نتيجة طبيعية لوضع ميزانيات البرامج. في بعض البلدان استهلاكية الاعتمادات (**la tangibilité**)² تعتبر كاملة. والبرنامج هو وحدة تخصيص الاعتمادات ضمن ميزانية محددة على المستوى الوزاري. وفي بلدان أخرى، كفرنسا، مسؤول البرنامج « يتوفر على غلاف مالي لوسائل شاملة تمنح له بعض المرونة في التسيير، ترتبط بأهداف يتم قياسها عن طريق مؤشرات للنتائج ». في ظل احترام الاستهلاكية غير المتناظرة (أي ببساطة يتضمن البرنامج اعتمادات يتم صرفها في التسيير أو التجهيز حسب طبيعة البرنامج).³

¹¹ Franck MORACQ, **le pilotage et la cohérence de la modernisation de l'état**, actes de la 3^o université de printemps finances publiques du GERFIP

² خصوصيات اعتماد البرنامج التي توزيعها غير محدد مسبقا بصورة صارمة، لكن فقط متوقعة. فقابلية الإستهلاك أو الإستهلاكية تترك إذن الإمكانية لتحديد موضوع (أو هدف) وطبيعة النفقات في إطار البرنامج لأجل ترشيدها. نقول بشكل آخر الغلاف الميزاني شامل.

³ قابلية الإستهلاك في الميزانية الفرنسية نقول عنه أنه غير متناظر إذا كان بالإمكان استخدام الإعتمادات المخصصة للمستخدمين لنفقات ذات طبيعة أخرى (تسيير، استثمار..)، العكس ليس صحيح. لذا مبلغ الإعتمادات للمستخدمين المصادق عليها بالنسبة لكل برنامج محدودة.

والشمولية تتضمن تخصيص للاعتمادات حسب البرامج (أي أن البرنامج هو وحدة تخصيص للاعتمادات)؛ ويتم التصويت على الاعتمادات وفقا للبرامج وهي تحل محل الفصول أو الأبواب والقطاعات. ومن هنا يصبح البرنامج كذلك الوحدة العملياتية أو التشغيلية لتنفيذ الميزانية. كما أن هناك قواعد جديدة لقابلية إستهلاك الاعتمادات (**Fongibilité**) تسمح بمزيد من المرونة في تسيير النفقات بمراجعة القواعد الحالية لإعادة التخصيص الميزاني من تحويل ونقل للاعتمادات (**virements et transferts**). لكن تطبيق استهلاكية الاعتمادات تصبح إشكالية في العديد من البلدان المتقدمة بسبب المستوى العال للخطر النقابي، لكن أيضا التبعية القوية للدعم العمومي للتنمية التي تعتبر لغاية اليوم خاضعة إجمالا لدعم المشاريع أو الدعم الميزاني المرتبط بنفقات مستهدفة جيدا ومسبقا. وفي هذه الأخيرة من الممكن اقتراح التصويت على الميزانية في خمسة أغلفة شاملة:

- مستخدمين مع حد أقصى للعمل المشارك؛
- التسيير من خلال التمويل الداخلي؛
- التسيير من خلال التمويل الخارجي؛
- الاستثمار من خلال التمويل الداخلي؛
- والاستثمار من خلال التمويل الخارجي.

وقابلية الاستهلاك يمكن أن تطبق بالطريقة الآتية أخذا بعين الاعتبار لمصدر الأموال: الاعتمادات المخصصة للمستخدمين نحو التسيير والاستثمار (مهما كان مصدر تمويل هذه الأخيرة)؛ اعتمادات التسيير من الموارد الداخلية نحو الاعتمادات المخصصة للتسيير من الموارد الخارجية والاستثمار (مهما كانت طبيعة التحويل لهذه الأخيرة)، اعتمادات الاستثمار من الموارد الداخلية نحو اعتمادات الاستثمار من الموارد الخارجية.

02) متابعة الأداء

يتوجب على المسيرين بحكم مسؤوليتهم تحديد الأهداف، والنتائج المنتظرة (أو القياسات المستهدفة)، مؤشرات الأداء وتكلفة الموارد الضرورية لتحقيق النتائج. حيث يقوم كل مسؤول تبعا لذلك بمتابعة مؤشرات الأداء، ويعود بالتقارير للمسؤولين المعنيين. تتضمن هذه التقارير تيرير الانحرافات

والقيام بوضع الإجراءات التصحيحية إذا تلب الأمر ذلك. لهذا الغرض هناك تقريرين أساسيين يتم تحضيرهما:

- **تقرير عن مشاريع الأداء** التي تمنح لكل برنامج الأهداف والنتائج المنتظرة. فهي تشكل عادة جزء من الوثائق الميزانية الخاصة الموضوعة للبرلمان مع مشروع قانون المالية. فهي تتضمن المعلومات حول مهنة الوزارة، الاستراتيجيات، الأهداف لكل برنامج لمؤشرات الأداء، مختلف المعطيات الأخرى الرقمية. فهي تستوجب مؤشرات أداء بالنسبة للسنة الميزانية وسنة مستهدفة لاحقة. فحجم وطبيعة هذه الوثائق يختلف حسب البلد مثلاً. فتقارير الأداء تبين مستوى انجاز النتائج.

والجدول الموالي يلخص نموذجاً عن وثائق الأداء لبلد ما.

الجدول رقم 02: وثيقة الأداء

وزارة						الصحة (مثلاً)
النشاط						...
البرنامج 01						...
الهدف 0.1.1						...
السنة						2010
						2011
						2012
						2013
						2014
مؤشر 0.1.1.1						%10
						%15
						%20
						%25
						%27

النشاطات الرئيسية						
الهدف 0.1.2						نص
السنة						2010
						2011
						2012
						2013
						2014
مؤشر 0.1.2.1						

- **تقرير عن نتائج الأداء**: فالإدارة العمومية عليها إصلاح ثقافتها، وطرق تسييرها وأساليب عملها. لذا يتوجب على المسيرين العموميين تحمل مسؤوليتهم في إطار منطلق جديد قائم على تحسين النتائج والأداء. هذا المنطلق يتطلب أدوات جديدة وطرق جديدة للعمل والحوار بين المصالح المركزية وغير المركزية. فكل مسير عمومي، عليه على مستواه من المسؤولية تقديم تقارير عن نتائجه.

(03) اختيار مؤشرات الأداء

أداء البرنامج يقاس من خلال مؤشرات الوسائل، النواتج (أو الخدمات)، النتائج¹ والتي يمكن أن تكون نوعية أو كمية.

الجدول رقم 03: مثال عن أنواع المؤشرات (بالنسبة لتحسين التقييم الابتدائي)

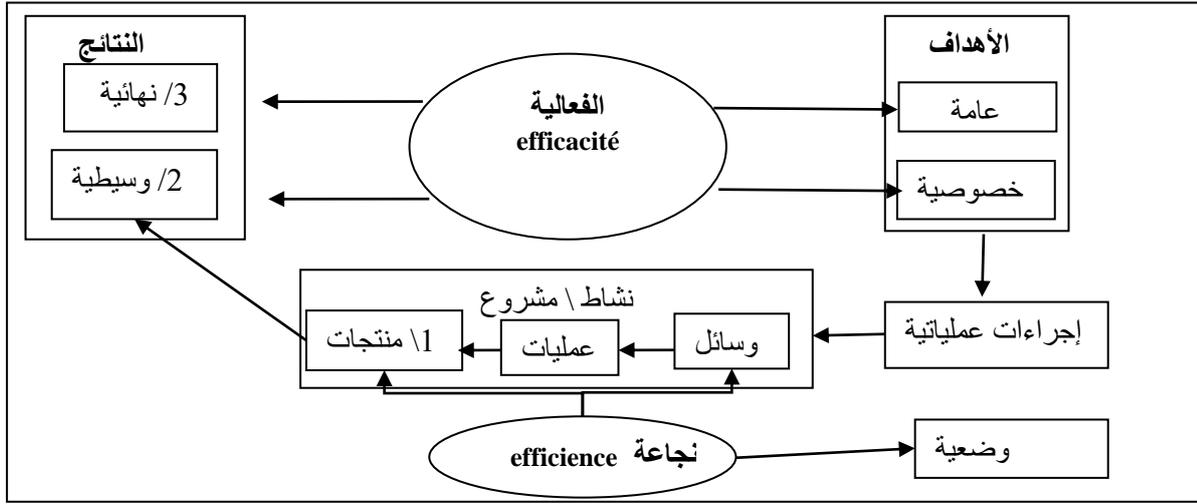
النوعية	الكمية	
تلاءم المنهاج المدرسي	الإتفاق بالنسبة للتعليم الابتدائي	العناصر الداخلة في الإنتاج intrants
نوعية المتعلم، جو العمل في الأقسام	عدد المدرسين	النواتج produits
الإشباع مع نوعية التعليم	نسبة التمدرس والحجز في النظام التعليمي	المفعول أو المردود
تغيير في الشعور بالفقر وفي إمكانيات التحسين	عدد الأميين	الأثر

وبالطبع تختلف المؤشرات حسب انشغالات المسيرين والأهداف المسطرة.

ويمكن تلخيص العلاقة بين البرنامج والأهداف وغيرها من خلال الشكل الآتي:

¹ مؤشرات الوسائل هي المدخلات Input والنواتج هي المخرجات Output تتعلق بالإجراءات العملية. مؤشرات النتائج أو الحصيلة Outcome تعرف نسبة لأهداف البرنامج. هناك نوعين من النتائج يمكن تمييزهما: النتائج الوسيطة التي تتعلق بالتغيرات المحملة مباشرة على البرنامج، والتي تتعلق بالتغيرات المحملة مباشرة على البرنامج والتي تتعلق بأهدافه الخاصة (مثلا: عدد أيام التكوين المتبعة من طرف المستخدمين، عدد المفتشين المكونين، عدد فرق التفتيش...) والنتائج النهائية. التي تتعلق بالتغيرات التي لا يمكن أن تمنح بصفة كاملة لبرنامج واحد. مثلا: نسبة الضغط الجبائي التي يخضع تطورها أيضا للبرامج الأخرى (تحسين بيئة الأعمال).

الشكل رقم 02: العلاقة بين البرنامج، الأهداف، النواتج، والنتائج



المصدر: Richard Allen & Daniel Tommasi, « **Managing public expenditure : a reference book for transition countries** », OECD, 2001

رابعاً: مقاييس الحوكمة الرشيدة

الحوكمة الرشيدة من وجهة النظر التنموية هي الحكم الذي يعزز ويدعم ويصون رفاهية الإنسان. ويتسم بمبادئ: المشاركة، الشفافية، المساءلة، حكم القانون، الفعالية، والإنصاف. وذلك من خلال الآليات والعمليات والمؤسسات التي يعبر من خلالها المواطنون والمجموعات عن مصالحهم ويمارسون فيها حقوقهم الأساسية (أو الدستورية).

فالحوكمة الرشيدة هي إذن الحكم الذي يؤمن أعلى قدر من المشاركة والكفاءة في عملية اتخاذ القرارات وتنفيذها في مختلف المستويات. أي أن الحوكمة الرشيدة لا تركز على ممارسة الحكم من خلال الشعب فقط. وإنما تركز على كفاءة الحكم التي تعزز القيم البناءة والمنتجة للمجتمع، وتقلص القيم الهدامة والمحبطة.¹

¹ Philippe Moreau Defarges, « **la gouvernance** », PUF, collection : que sois-je ?, 2003 (réédition 2006), Jean-Pierre Gaudin, « **pourquoi la gouvernance ?** », Paris-Presses de sciences Po, la bibliothèque de citoyen, 2002, p137

فمن الصعب وضع معايير عامة وموضوعية لقياس الحوكمة في جميع بلدان العالم، نظرا لإختلاف مستوى التنمية. لكن مع ذلك يمكن وضع ثلاث مؤشرات لقياس الحوكمة وهي:¹

(01) مؤشر نوعية الإدارة في القطاع العام

يقيس هذا المؤشر فعالية البيروقراطية وكفاءتها، ومدى التزامها بحكم القانون، وضمانها لحقوق المحكومين، ودرجة الفساد التي تعانیه، وآليات المساءلة الداخلية.

(02) مؤشر المساءلة العامة

يقيس مدى انفتاح المؤسسات الحكومية، ومستوى المشاركة واحترام الحريات العامة، وشفافية الحكم، وحرية الصحافة والإعلام. أي يقيس قدرة المواطنين على الحصول على معلومات حكومية والمشاركة في مساءلة الحكام ومناقشة السياسات العامة.

(03) مؤشر رضا المواطن

يقيس فعالية الحكم وكفاءته. فالتنمية في إطار الحوكمة الرشيدة لا تقاس فقط وفقا لمعدل النمو الإقتصادي (الوطني أو الفردي). وإنما تقاس على مستوى التنمية العائدة على المواطن من خلال نوعية المعيشة (مستوى الدخل، نوعية التعليم والصحة، البطالة الأمية، حرية التعبير، .. وغيرها).²

وتتألف الحوكمة من قواعد مكتوبة وقواعد غير مكتوبة تقوم بموجبها الحكومة بممارسة سلطتها وصياغة سياسات سليمة وتطبيقها بالإضافة إلى الالتزام بسيادة القانون. وتشير العديد من البحوث التجريبية إلى أن البلدان ذات نظم الحوكمة الجيدة تحقق نجاحا أكبر في توليد الإستثمار وتحقيق النمو وتوفير فرص العمل.

¹ سالم دلة، من دولة القانون إلى الحكم الرشيد: تكامل في الأسس والآليات والهدف، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 30، عدد 02، 2014، ص93

² J. du bois gaudusson, P'usager du service public administratif, L.G.D.J, 1974, P189

خلاصة

لقد تم من خلال هذا المحور التطرق لمفهوم دقيق ألا وهو الحوكمة الميزانية. فالحوكمة بصفة عامة تهدف لإصلاح نظم الحكم سواء بالنسبة للجانب السياسي أو الإداري. وفي مجال عصنة الميزانية فإن أي إصلاح يهدف لتحقيق الحوكمة الميزانية.

لكن نظرا لأن المفهوم معقد ويتطلب تضافر الجهود لتحقيقه. إلا أن السير في هذا الاتجاه يتضمن على الأقل الإلتزام بإصلاح مكوناته الرئيسية المتمثلة في: الشفافية، والمشاركة، والمساءلة.

لذا فهم الطالب لهذه المفاهيم يمكنه من معرفة دواعي أو مبررات عصنة الأنظمة الميزانية بصفة عامة وفي الجزائر بصفة خاصة.

المحور الثالث:

عصرنة الميزانية
في الجزائر

تمهيد:

عملية عصرنة الأنظمة الميزانية هي عبارة عن إصلاح موجه نحو تحقيق النتائج (فقد تتضمن عصرنة الميزانية إقناع الوزراء بقبول تخفيض اعتماداتهم أو مخصصاتهم الميزانية وهذا لتجنب العجز الميزاني ولتفعيل الإنفاق الحكومي. ففي فرنسا مثلا مستوى الإنفاق بالنسبة إلى الناتج المحلي الإجمالي أعلى من المتوسط الأوروبي بست نقاط (6%).). هذا الإصلاح يتماشى مع معايير المساءلة، ويقوم على بناء ميزانية متعددة السنوات، الائتمانية، التعاقد، والشراكة، وإصلاح الرقابة. ومن شأن هذا التحديث في أداء القطاع العام أن يكون مقترنا بالإصلاح الإداري المستمر وعدم التركيز، وأن يحسن كفاءة وفعالية الإجراءات الحكومية والإدارية. ويدعو هذا العمل في تحديث الميزانية إلى إعادة صياغة عملية التخطيط من أجل إدماج البعد النوعي.

إضافة إلى ذلك، فإن حجر الزاوية في إطار المفاهيم الميزانية الجديدة، هو نوعية المعلومات المتصلة بها. ولهذا السبب، ينبغي بذل الجهود لضمان توفير معلومات كافية للسياسيين وكبار المسؤولين أثناء تنفيذ الميزانية، وتحديث نظم المحاسبة، وإعداد تقارير دورية عن النفقات والناتج والأداء.

أولاً: مفهوم عصرنة أو تحديث إدارة الميزانية

لا تزال الجزائر متخلفة عن الركب في التصنيفات الدولية لإدارة الميزانية. لذا قد شرعت السلطات في عملية تحديث الميزانية، والنتائج المتوقعة من العملية هي: إعادة تصنيف الميزانية، وقانون جديد للميزانية العضوية، وإطار للإنفاق متوسط الأجل، وميزانية قائمة على الأداء، ونظام ميزانية محوسب (un système budgétaire informatisé).

لقد تم العمل في الجزائر على تحديث إدارة الميزانية وتعزيز شفافيته. كما عدلت القواعد التي تنظم استخدام موارد صندوق ضبط الإيرادات (Fonds de Régulation des Recettes) بتوصيات من صندوق النقد الدولي للسماح بالتمويل المباشر للعجز خارج المحروقات (لكن لم يتم احترام التوجيهات المقدمة وتم إهدار كل موارد هذا الصندوق). وتعترم السلطات مواصلة تنفيذ التوصيات الأخرى الواردة في تقرير عام 2004 بشأن التقيد بالمعايير والمدونات، بما في ذلك اعتماد إطار ميزانية متوسط الأجل.

ثانيا: لمحة حول نظام الميزانية العامة قبل مشروع العصرنة

يقوم نظام الميزانية العامة السائد في الجزائر على فكرة "موازنة البنود"، الذي يتم بمقتضاه توييب بنود الميزانية بشكل تفصيلي بحيث تشمل أبواب وبنود ونوع النفقة، وكذا الجهات القائمة بالتنفيذ، وهذا في ظل استقلالية تامة بين ميزانية التسيير والتجهيز (أي هناك فصل بينهما ولا يمكن بأي حال من الأحوال استخدام مخصصات التسيير للتجهيز ولا العكس إلا في حالات يتم الترخيص بها من طرف السلطات الوصية).

01) خصائص نظام موازنة البنود

يقع تنفيذ العمليات المالية العمومية في نطاق نظام يرتكز على "الدفع"، أو ما يطلق عليه "محاسبة الصندوق" وبعبارة أخرى فإن الإطار المحاسبي للدولة الساري المفعول حاليا في الجزائر، قد تم إعداده ليستخدم في المحاسبة والتسجيل والرقابة على العمليات المالية الخاصة بالدولة وهيئاتها العمومية، والمتمثلة في عمليات التحصيل (Encaissement) والتسديد (Décaissement) لكل من الإيرادات والنفقات العامة على التوالي، وذلك طبعا في إطار قوانين المالية المصادق عليها من قبل البرلمان. وتتمثل أهم خصائص نظام "محاسبة الصندوق" فيما يلي:

- تسجيل حركات الأموال العمومية تحصيلا وصرفا فقط، دون تسجيل الممتلكات العينية للدولة الى جانب عدم تطبيق مبدأ الحقوق المثبتة للدولة.
- القيد المحاسبي مبنى على الأساس النقدي، حيث لا يقوم المحاسب بتسجيل العمليات المالية العمومية إلا إذا حدث نتيجتها أثر نقدي (أو واقعة التحصيل أو التسديد).

02) نقائص نظام الميزانية الحالي

إن الاستمرار في نظام ميزانية البنود ينطوي على عدة مساوئ. فالإطار المحاسبي يعكس وصفا جزئيا للنشاط المالي للدولة، لأن كل المعلومات والبيانات المتعلقة بالذمم (أو الحقوق) والديون ومختلف عناصر الذمة للدولة لا يمكن معرفتها من خلاله (ضعف أداء نظام المعلومات يرجع للاستخدام المحدود للإعلام الآلي). كما أن نظام الميزانية السنوية غير مناسب للمشاريع ذات المدى الأطول، مما يعني غياب إطار للتخطيط الموازي متعدد السنوات (أو ما يسمى بالتخطيط متوسط المدى).

كما أن تسيير النفقات العمومية يكون وفقا للوسائل وليس للنتائج المستهدفة، مما يعكس عدم الاهتمام بنجاعة الإنفاق العام. مع وجود صعوبة لدى المستخدمين في الحصول على بعض وثائق الميزانية العامة لا سيما قانون ضبط الميزانية، وهو ما يعني ضعف شفافية إدارة المال العام. فالرقابة القبلية للإنفاق تركز على قانونيتها وليس فاعليتها، في حين أن الرقابة البعدية تكون متأخرة نوعا ما.

ومن هنا يمكن تصنيف النقائص المرتبطة بالنظام الميزاني في الجزائر فيما يلي:

02-01) نقائص مرتبطة بتقنيات الميزانية:

- تتعلق بالمبادئ التي يتم على أساسها تحضير الميزانية، والتي تشوبها اختلالات، وهي تتضمن:
 - مبدأ السنوية: مبدأ يعتبر جامدا وغير مناسب، نظرا لكون بعض الأنشطة والبرامج تتطلب وقت أكبر. والميزانية في الواقع هي انعكاس للأهداف التي قد تكون طويلة أو متوسطة الأجل.
 - التقدير التاريخي: حيث يتم في العادة إقرار الاعتمادات بالرجوع إلى الفترات السابقة. لكن لا يمكن تطبيق ذلك بالنسبة لكل الاعتمادات. لذا يمكن إلغاء البعض منها أو إحداث أخرى جديدة حسب طبيعة نشاط الهيئات العمومية.
 - حسابات التخصيص الخاص: تجسد مفهوم البرامج والتسيير بالأهداف. فالمادة 89 من ق.م. سنة 2000 تنص على أن: «حسابات التخصيص تمثل برنامج عمل يتم إعداده من طرف الأمرين بالصرف المعنيين، حيث يحدد لكل حساب الأهداف المسطرة والمنتظرة وكذا آجال الإنجاز». ومن هنا نستنتج أن هذه الحسابات تتميز بأنها تعبر عن: برنامج محدد، لها أهداف معينة وآجال إنجاز، تتطلب المتابعة ومراقبة التنفيذ. فرغم أنها تقارب هدف الإصلاحات، إلا أنه يمكن أن تستخدم بصورة سيئة نظرا لكونها خارجة عن أطر الرقابة الميزانية للبرلمان.

02-02) نقائص مرتبطة بالنظام المحاسبي الحكومي (المرتکز على ميزانية البنود):

يواجه مستخدمو المعلومات المالية الحكومية صعوبة في تلبية احتياجاتهم من المعلومات المحاسبية الملائمة والموثوقة، وهذا بسبب ضعف مخرجات النظام المحاسبي الحكومي نظرا للاعتبارات التالية:

- **صعوبة تقييم أداء الوحدات الحكومية:** نظرا لنقص المعلومات عن التكلفة الإجمالية للخدمة المقدمة، أو بعبارة أخرى قياس المخرجات والآثار الناتجة عن نشاطها. فموازنة البنود لا تربط تكاليف كل خدمة بالمنافع المحققة وإنما تمنح لوظيفة الرقابة على صرف النفقات أهمية بالغة على حساب تحقيق الأداء. كما أن المدفوعات النقدية لا تعكس تكاليف التشغيل خلال السنة.
- **صعوبة قياس تكلفة خدمات الوحدات الحكومية،** ومن ثم ضبط الإنفاق العام ورشادته، نظرا لكون التركيز الأساسي لموازنة البنود هو مجرد عرض المصروفات تحت أبواب وبنود وأنواع مختلفة، والرقابة على عملية الصرف لمنع الاختلاسات، دون الاهتمام بالربط بين الاعتمادات وبين تحقيق الأهداف المخططة للدولة بأقل المصروفات الممكنة؛
- **نقص الشفافية المطلوبة لتحقيق المسائلة والرقابة حول الكفاءة في التنفيذ.**
- **نقص المعلومات المتاحة عن الإيرادات المحصلة:** حيث لا يتم الاعتراف بالإيرادات في البيانات المالية المحصلة في سنة معينة غير معروفة لذا من الصعب تقييم مدى كفاءة واكتشاف الخسائر خلال عملية جمع المعلومات، إضافة الى ذلك لا يوجد فرق بين الوقت عندما يتم الاعتراف بها وعندما يتم جمعها. لكن على أساس الاستحقاق، الاعتراف بالعائدات مطلوب في ذلك الوقت عندما حصل، وتحدث الإيصالات عندما يتم جمع العائدات.
- **لا توفر معلومات عن إجمالي الموجودات:** فالعناصر التي ترد في البيانات المالية في إطار النظام النقدي، هي المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية. وتبعاً لذلك، ليس هناك معلومات عن إجمالي الموجودات (المالية والمادية). فهناك غياب لنظام معلوماتي يسمح بتركيز وترصيد مختلف المعلومات المحاسبية على المستوى المركزي لدى وزارة المالية. وهو ما ساهم في تأخر حصر المعلومات واتخاذ القرارات هو ما يقف حاجزا أمام تجسيد سياسة عقلنة النفقات العمومية وكذا التسيير العصري للمالية العمومية.¹
- **الإفراط في اعتمادات الإنفاق:** حيث قد لا تكون الاعتمادات المتاحة للإنفاق دقيقة. كما يمكن أن يتم تجاوز حجم الاعتمادات المخصصة للإنفاق. فهناك مبالغة في مخصصات الإنفاق من قبل الوزارات والدوائر الحكومية عند إعداد الميزانية.

¹ حاج جاب الله أمال، إصلاح محاسبة الدولة: دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة، مذكرة تخرج المدرسة الوطنية للإدارة ، 2003-2004، ص 76.

- لا تخدم أغراض المقارنة: تركز على التدفقات النقدية الفعلية. حيث قد يختلف أثر هذه التدفقات. وهو ما يجعل نتائج السنوات المالية مختلفة وبالغة الصعوبة
- تفسح المجال للتلاعب: فمن أكبر المشاكل التي تعترض هذه المحاسبة التلاعب المتمعد في الحسابات مقارنة بالمحاسبة على أساس الإستحقاق

02-03) نقائص أخرى مرتبطة بالصعوبات التي تكمن في الموازنات التقليدية:

وهي تتضمن:

- نقائص تعاني منها الإدارة الضريبية وشبه الضريبية: تتمثل في تعقيد الأنظمة الضريبية ما يدفع الى التهرب والفساد الضريبي. بالإضافة إلى عدم ملائمة الخدمة المقدمة لدافعي الضرائب، وعدم فعالية إجراءات رفع كفاءة التحصيل و مكافحة التهرب الضريبي، مع عدم وجود التنسيق الكافي بين الدوائر الضريبية المختلفة.¹
- إدارة الدين العام: حيث هناك مخاطر ناجمة عن تقلبات أسعار صرف العملات الأجنبية على رصيد الدين الخارجي. كما هناك تعدد الحسابات الحكومية المفتوحة لدى الجهاز المصرفي.
- الهيكل التنظيمي والموارد البشرية والتدريب: هناك نقص الكفاءات البشرية المؤهلة العاملة في قطاع المالية العامة؛ كما أن هناك قصور لبرامج تدريب العاملين في المجالين الإداري والمالي؛ إضافة إلى الصعوبة في استقطاب الموارد والمحافظة عليها.
- الشفافية والوضوح: عدم مواكبة البيانات المالية المنشورة مع الأدلة الدولية الحديثة التي تراعي مبادئ الشمولية والشفافية والوضوح.

ثالثاً: مضمون مشروع عصرنة الميزانية وأهدافه

في ظل التحول الاقتصادي في الجزائر قررت السلطات إعداد مشروع لعصرنة الأنظمة الموازنانية (MSB) وهذا بالتعاون مع البنك الدولي بموجب اتفاقية موقعة بين الطرفين يعود تاريخها الى 18 أفريل 2001، والمتعلقة بتمويل برنامج الإصلاح الموازني في الجزائر. وقد استعانت الجزائر لإعداد مشروع

¹ غادة شهري الشمري، متطلبات إصلاح وتطوير الموازنة العامة: شفافية الموازنة، إصلاح النظام المحاسبي، الإصلاح الاقتصادي، الإصلاح الإداري"، جامعة الملك سعود (إصلاح وتطوير الميزانية العامة- السعودية، ص ص 7-8

الإصلاح بإحدى المؤسسات الاستشارية الكندية (CRC SOGEMA). وقد حددت وزارة المالية سنة 2012 موعدا لتجسيد إصلاح نظام الميزانية في البلاد. فالمشروع هو أهم ملف قيد الإعداد يتعلق بعصرنة نظام ميزانية الدولة، والذي يهدف أساسا الى تحسين شفافية تسيير المالية العامة، والتحكم في النفقات ورشادتها. وتعود نشأة المشروع إلى سنة 1998 وأمتد إلى سنة 2000. فباعتبار أن الميزانية أحد أهم الأنظمة التي تقوم عليها الدولة، هذا المشروع كان نتيجة النقاش بين الطرف الجزائري والبنك العالمي في هذه الفترة (1998-2000) فيما يتعلق بالطرق والوسائل التي يجب وضعها حيز التطبيق لتحسين تسيير النفقات العمومية ومواجهة جميع العناصر التي تعرقل تقديم خدمات ذات نوعية وجودة للمواطنين.

و يتضمن المشروع عدة أهداف من بينها: ضمان قدر أكبر من الشفافية في تخصيص اعتمادات الميزانية على أساس برامج وأهداف محددة جيدا (الميزانية / البرنامج)، مصحوبة بنقل المساءلة أمام المديرين الذين سيتم تقييمهم على أساس الأداء والنتائج".

لذا قد قررت الحكومة الجزائرية مراجعة عميقة لماليتها العمومية من خلال تقديم مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية (الذي لم يصدر إلا في سبتمبر 2018 أي بعد حوالي 20 سنة من الإعلان عن مشروع الإصلاح الميزاني). حيث يهدف المشروع للانتقال من ميزانية تعتمد على الوسائل إلى ميزانية تعتمد على النتائج.

فالميزانية التي تعتمد على الوسائل: هي طريقة تعتمد عليها المؤسسة من أجل تجميع الوسائل الممنوحة لها وهذا لضمان سير المؤسسة ضمن توجهات الدولة أو القطاع الوصي. أما الميزانية التي تعتمد على النتائج: فهي طريقة تعتمد في الأساس على تحديد الأهداف مسبقا وتجميع الوسائل الضرورية لتحقيق هذه الأهداف.

فالإصلاحات على مستوى الموازنة العامة تتم بتبني موازنة قائمة على أساس النتائج. وفيما يتعلق بالطرق والوسائل التي يجب وضعها حيز التطبيق لتحسين تسيير النفقات العمومية ومواجهة جميع العناصر التي تعرقل تقديم خدمات ذات نوعية جيدة للمواطنين. ففي مجال حوكمة المالية العامة للدولة،

يتمحور الإصلاح الميزاني حول النتائج والأداء، بإعادة تصنيف حسابات الميزانية. حيث يجب الآن تجاوز ثقافة الوسائل والمرور إلى ثقافة مبنية على النتائج. فالإصلاح يستند لخمس محاور رئيسية:

أ) تنفيذ برنامج متعدد السنوات للميزانية

ويتم ذلك من خلال وضع إطار إنفاق متوسط الأجل (ثلاث سنوات). وهو مقياس يجعل من الممكن موازنة السياسات القطاعية مع أهداف استدامة وإمكانية الاستمرار في إطار الاقتصاد الكلي.

ب) تخفيف شروط تنفيذ الميزانية

وذلك بتبني المرونة في تخصيص وصرف الاعتمادات. وخاصة من خلال تنفيذ ميزانية مرنة من خلال ما يسمى بشمولية الاعتمادات (la globalisation des crédits)،

ج) تعزيز اللامركزية في الإدارة العامة

يتم ذلك من خلال إقامة علاقات تعاقدية (بتحديد أهداف للوحدات اللامركزية) بين الإدارة المركزية ومصالحها اللامركزية. ويتجسد ذلك بتحمل المسؤولين الفرعيين كامل المسؤولية عن النتائج التي يتم تحقيقها، وعن الأهداف التي يتم تحديدها لكل برنامج.

د) اعتماد قدر أكبر من الشفافية والوضوح في الميزانية

يتم ذلك من خلال الإثراء المستمر للمعلومات المتعلقة بالميزانية المتاحة للبرلمان والمتعاملين الاقتصاديين ووسائل الإعلام وعامة الجمهور.¹ فشفافية المالية العامة عنصر أساسي لسلامة الحوكمة. فهي تحظى بأهمية قصوى في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والدرجة العالية من النمو. كما تعتبر عنصر مهم لتصنيف البلد ضمن مؤشرات الشفافية العالمية.

هـ) إصلاح مراقبة الإنفاق العام

من أجل موازنته الإصلاح مع النهج الجديد (وهو أكثر توجها نحو تحقيق النتائج). يجب أن يتم رقابة فعالية الإنفاق العام، وليس فقط الرقابة على صرف المال العام.

¹ BORRAZ Olivier, GUIRAUDON Virginie, Politiques publiques. 1, La France dans la gouvernance européenne, Paris, Presses de Sciences Po, 2008.

(01) هيكلية مشروع إصلاح النظام الميزاني MSB

ينقسم هذا المشروع إلى قسمين:¹

- **القسم الأول يتعلق بإعداد الميزانية؛ تجديد دائرة الإنفاق؛ تعزيز قدرة التقييم لوزارة المالية.** وهو خاص بإعادة المسار الذي يُوَطر النفقة من خلال وضع موازنة متعددة السنوات مع دمج نفقات التسيير والإستثمار وإبقاء المبدأ القانوني السنوي للموازنة. إضافة لإدخال مفهوم ميزانية البرامج التي تركز على النتائج. وكذا هيكلية وتحديد تقسيمات جديدة للنفقات حسب الطبيعة والوظيفة ما يسمح بتقديم شفاف وواضح للموازنة. مع تدعيم التقدير ووظيفة الاستشارة الإقتصادية وقدرة المراقبة من طرف الهيئات المكلفة بتنفيذ النفقات.

- **القسم الثاني خاص بإنشاء نظام معلوماتي متعلق بالنفقات العمومية يسمح بتطوير قواعد تقديم جديدة (وثائق وبرامج آلية) وتسعى إلى تحفيز نقاش ذو انفتاح أوسع وإعلام أحسن حول اختيارات الدولة.**

(02) أهم عناصر الإصلاح في ظل مشروع العصرنة

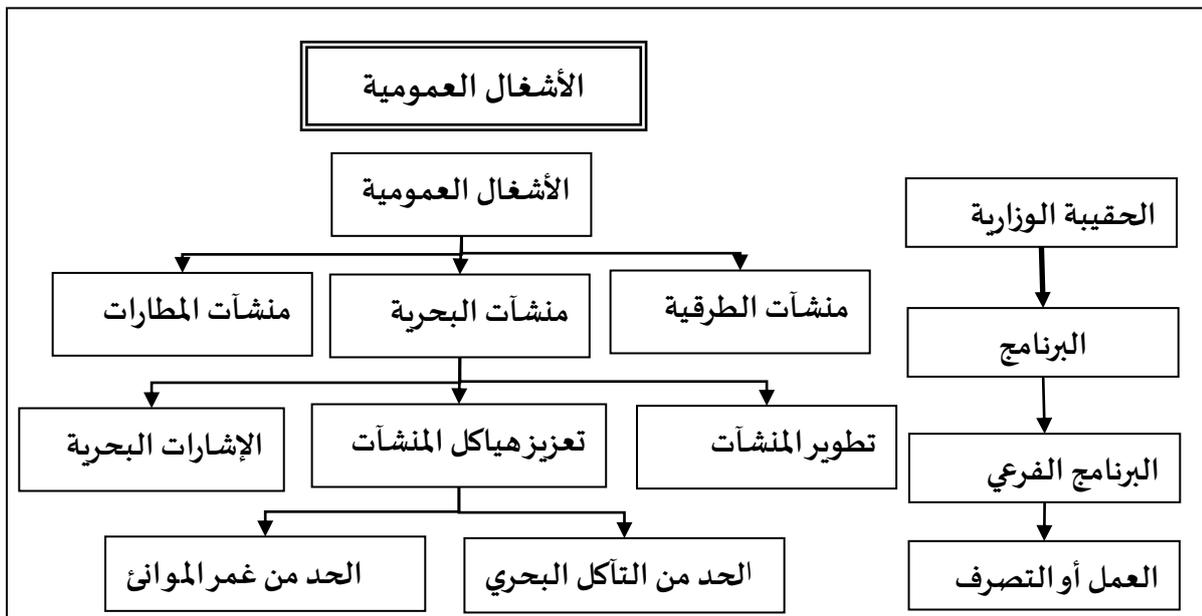
تتمثل أهم عناصر الإصلاح التي ركز عليها مشروع عصرنة الأنظمة الموازنية في الجزائر في ما يلي:

1. **التحول نحو ميزانية البرامج والأداء (التسيير المرتكز على النتائج):** فبدلا من مجرد عرض المصروفات تحت أبواب وبنود وأنواع مختلفة مثلما هو الحال في موازنة البنود، فإن موازنة البرامج والأداء تهدف لتبويب يأخذ في الاعتبار اهتمامات الحكومة وما يجب القيام به من برامج وخطط ومشروعات مع إظهار سبب النفقة ضمن البرنامج المراد تنفيذه. فالمنهج الجديد له توجه أكبر نحو انجاز البرامج واشتراط النتائج بدل الاكتفاء فقط بتزويد الوحدات الحكومية بالموارد المالية لإنفاقها. لذا مختلف الوحدات الحكومية مطالبة بإعداد برامجها مع تحديد المبالغ الضرورية لانجازها ومسائلتها عن أسباب المطالبة بهذا المال وكذا متابعتها على أدائها. وهذا من أجل تحقيق أكبر ناجعة للإنفاق العام.

¹ CRC Sagma, « Rapport sur la mise en œuvre de processus de préparation du budget », projet de modernisation des systèmes budgétaires, février 2006, P 2

ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب تحويل الأنشطة الحكومية الى برامج تشمل على أوجه النشاط المختلفة في الحكومة (لكل وزارة). وتقوم وحدات الأداء التابعة للوزارة بالتنفيذ وتعتبر مسؤولة عن ذلك الجزء المناط بها. ويتم تحديد تكاليف ذلك الجزء الخاص بكل وحدة أداء عبر ما يتم إنفاقه خلال الفترات المتعاقبة المرتبطة بتنفيذ البرامج، والتي قد تستمر لفترات تمتد الى عدد من السنوات، وبذلك فان البرنامج يبقى مرتبطا بالمستقبل وهو ما يترتب عليه آثار اقتصادية واجتماعية. الشكل الموالي يوضح بنية البرنامج لوزارة ما. هذه البنية تتضمن توضيح أولويات السياسة العمومية؛ تقديم وحدات المساءلة، مستقر زمانيا، حصري؛ وبسيط من 4-8 برامج.

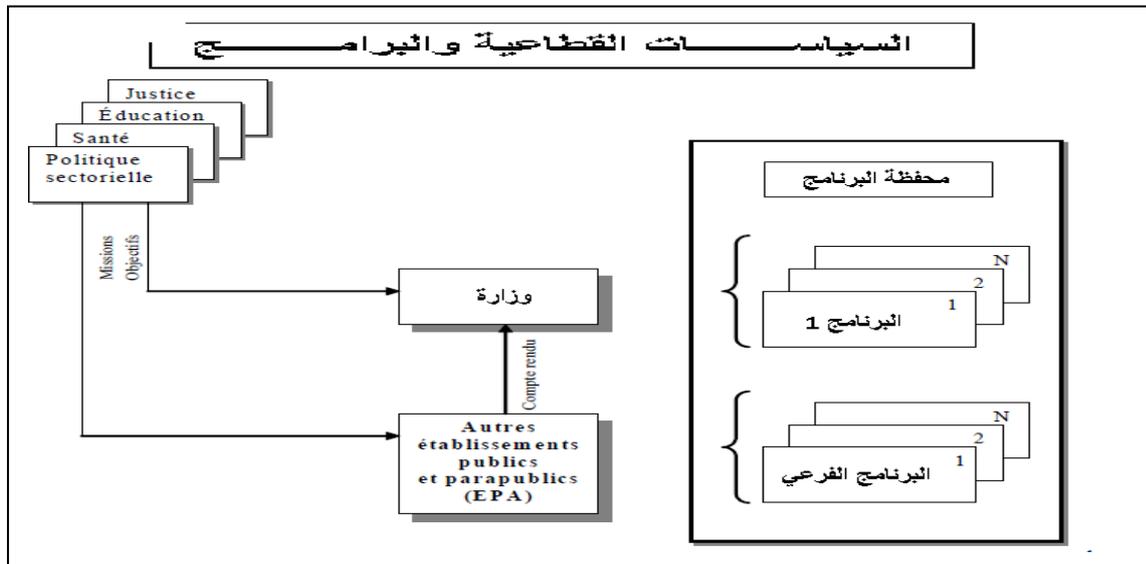
الشكل رقم 03: مثال عن خصوصيات بنية البرنامج لوزارة ما



وفي ظل هذا التحول نحو موازنة البرامج والأداء اقترح مشروع العصرنة أن يتم تغيير تسمية "الأمر بالصرف" الى "المسير المسؤول" الذي يعتبر عنصرا أساسيا في التسيير القائم على أساس النتائج. وعموما يمكن القول أن هدف موازنة البرامج والأداء هو تحقيق الكفاءة والفاعلية للموارد المحدودة. مع الاهتمام أو التركيز نحو الهدف أو قياس المخرجات والآثار الناتجة عنها. كما تساهم في دعم آليات الرقابة وتقييم النتائج وتحليل الانحرافات والوقوف على مدى الاستجابة للبرامج والأهداف المخططة مما يؤدي الى ضبط الإنفاق العام وتحديد اتجاهاته ومستوياته وترشيده، وتعزيز منهج المساءلة حول الفاعلية والكفاءة في التنفيذ.

مثال: موازنة البرامج-وزارة التربية والتعليم (برنامج التعليم الأساسي؛ برنامج التعليم الثانوي). ويربط البرنامج الموارد بالأنشطة وفقا للنتائج المتوقعة، كما تحدد البرامج بأهداف تقاس بالنتائج وتقييمها بمؤشرات الأداء.

الشكل رقم 04: مثال عن موازنة البرامج لوزارة التربية والتعليم



2. **الطور الجديد للميزانية:** نظرا لكون الميزانية السنوية غير مناسبة للمشاريع ذات المدى الأطول، حيث لا تسمح بالتخطيط الموزاني متعدد السنوات. كما يتم إرساء إطار للنفقات العامة على المدى المتوسط (3سنوات).

فالدورة الجديدة للميزانية تتضمن تقويم ميزاني موسم لمرحل التخطيط وإعداد الميزانية (15 شهرا)؛ حيث يقدم بيان الميزانية الذي يعلن عن الأظرف الميزانية الكبيرة مشروطة بالإيرادات؛ والعمل على زيادة مشاركة الوزارات والمؤسسات المعنية في التخطيط وإعداد الميزانية؛ مع منح - المزيد من التفاوض (التحكيم) داخل دوائر (أو وزارات) الإنفاق؛ وكذلك المزيد من التفاوض (التحكيم) بين وزارة المالية ووزارات الإنفاق؛ وتتضمن هذه الدورة تغييرات في دور الجهات الفاعلة الرئيسية: مجلس الحكومة، ووزارة المالية، المديرية العامة للميزانية (DGB)، ووزارات الإنفاق والمؤسسات. فهي تركز على التواصل وتتطلب التشاور مباشرة منذ مرحلة التخطيط. كما تمنح المديرين ما يكفي من الوقت للتفاوض على الأظرف الميزانية الخاصة بهم، وتسمح للمناقشات حول نوعية أفضل خلال مرحلة ما قبل التحكيم والتحكيم.

فالإطار الميزاني المتعدد السنوات يتضمن: أداة تسيير للموارد العمومية الذي يفسر التوجهات الكبرى وأولويات الدولة وأيضا توقعات الإيرادات والنفقات على أكثر من 12 شهرا. فالإطار الميزاني المعتمد يمتد على 3 سنوات (السنة الميزانية المستهدفة+ الدورتين المواليين). إضافة إلى سنتين سابقتين. لكن الميزانية يتم التصويت عليها على أساس سنوي. فالهدف من الإطار المتعدد السنوات:

- تحسين عملية التخطيط المالي وتحضير الميزانية؛
- تسمح بتخصيص الموارد حسب أولويات الحكومة
- تسمح بتحديد أهداف متعددة السنوات في مجال النفقات؛
- تسمح بتعديل البرامج حسب القيود الميزانية.

الجدول رقم 04: مثال عن ميزانية سنة n لوزارة حسب البرامج

البرنامج	نفقات حقيقية n-2	تقدير النفقات الحقيقية n-1	نفقات متوقعة n	نفقات متوقعة n+1	نفقات متوقعة n+2
1. إدارة عامة					
2. تكوين عالي					
3. تكوين دراسات عليا وبحث- تكوين					
4. بحث علمي وتطور تكنولوجي					
إجمالي النفقات					

3. الوثائق الجديدة للميزانية: في ظل النظام الموزاني القديم يتم عرض الميزانية العامة في

الجزائر من خلال ثلاثة وثائق هي:

- الوثيقة أ: توضح الإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة للسنة المعنية.
- الوثيقة ب: توضح توزيع الاعتمادات بعنوان ميزانية التسيير للسنة المعنية حسب كل دائرة وزارية.
- الوثيقة ج: توضح توزيع النفقات ذات الطابع النهائي للسنة المعنية حسب القطاعات.

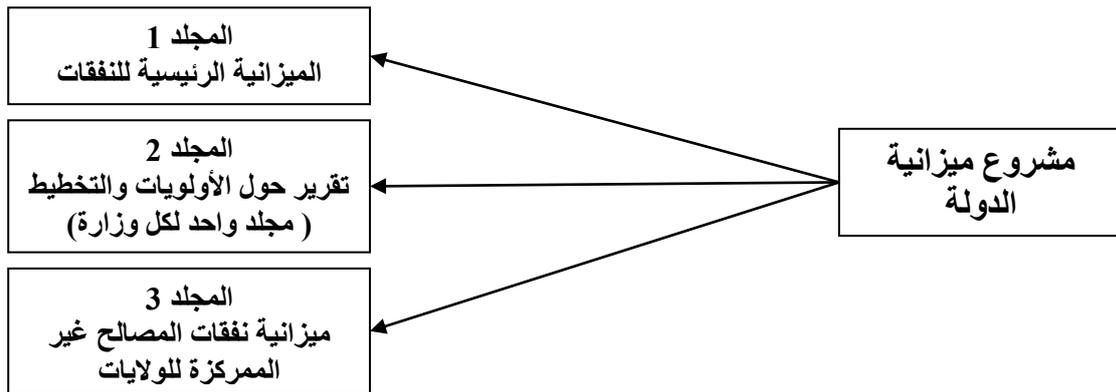
ومشروع العصرنة يقترح المحافظة على الوثيقة أ- ودمج الوثيقتين ب و ج. مع استحداث ثلاث وثائق جديدة لمشروع الميزانية العامة للدولة وهي: نفقات الدولة، تقرير حول الأولويات والتخطيط، نفقات

المصالح غير الممركزة بالولايات. الجدول الموالي يبين الفرق بين الوثائق الميزانية في النظام القديم والجديد.

الجدول رقم 05: عرض الميزانية

الوثائق المقترحة	الوثائق الحالية
الحالة أ تم الإحتفاظ بها الحالات ب و ج تم دمجها	مشروع قانون المالية حالات أ، ب و ج (A, B et C)
3 وثائق جديدة منفصلة تحل محل الوثيقة الموجودة بالرغم من وجود وثائق ملحقه.	مشروع ميزانية الدولة

الوثيقة أو الحالة الجديدة ب (Nouvel etat B): تدمج الحالتين ب و ج (B & C)؛ تعرض الاعتمادات للتصويت (في إطار مشروع قانون المالية) بالنسبة للسنة الميزانية المعنية (حسب الحقيقية المالية لكل دائرة وزارية؛ وحسب البرامج). ويتضمن النظام الميزاني الجديد الوثائق الآتية:



- **المجلد 1: الميزانية الرئيسية لنفقات الدولة:** تعرض مجمل النفقات المتوقعة للسنة الميزانية المعنية و الاعتمادات المعروضة للتصويت الضرورية لتمويل النفقات: حسب الوزارات، حسب البرامج، وحسب التصنيف الرئيسي للنفقات. والجدول الموالي يوضح ميزانية حسب طبيعة النفقات وحسب الوزارة والبرامج.

الجدول رقم 06: الميزانية حسب الوزارة وحسب الطبيعة

سنة 2007								اسم المحافظة / المؤسسة
نفقات متوقعة	نفقات أخرى	مخصصات لصندوق خاص	ديون عمومية	تحويلات	الاستثمار	التسيير	أجور العمال	
								الحقبة
								رئاسة الجمهورية
								مصالح رئاسة الحكومة
								الدفاع الوطني
								الداخلية، الجماعات المحلية
								شؤون خارجية
								عدالة
								المالية
								تجارة
								الطاقة والمناجم
								الشؤون الدينية والأوقاف
								المجاهدين
								البيئة وتهيئة الإقليم
								النقل
250 013 961	15 005 669	-	-	24 292 776	16 195 184	324 959	194 195 373	التربية الوطنية
								الزراعة والتنمية الريفية
								سياحة
								أشغال عمومية
								الصحة والسكان وإصلاح
								المستشفيات
								الثقافة والاتصال
								الموارد المائية
								المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
								التعليم العالي والبحث العلمي
								البريد وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات
								التعليم والتكوين المهنيين
								السكن والعمران
								صناعة
								العمل والضمان الاجتماعي
								التشغيل والتضامن الوطني
								العلاقات مع البرلمان
								الصيد والموارد السمكية
								الشباب والرياضة
								المؤسسات
								المجلس الشعبي الوطني
								مجلس الأمة
								المجلس الدستوري
								المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي
								مجلس المحاسبة
								المحكمة العليا
								مجلس الدولة
								المجلس الإسلامي العالي
								المجلس الأعلى للغة العربية
								أعضاء الإدارة السياسية للحكومة
								المجموع

الجدول رقم 07: الميزانية البرنامج لوزارة (Budget programme d'un ministère)

التغيرات	الميزانية الرئيسية لنفقات 2006	الميزانية الرئيسية لنفقات 2007 حسب الصنف							البرنامج	
		الإجمالي	نفقات أخرى	مخصصات لصندوق خاص	تحويلات	الاستثمار	التسيير	أجور العمال		
دج	%									
4 010 231		41 878 344	45 888 575						1. إدارة عامة	
4 84 533		5 059 913	5 544 446						2. تطوير التعليم الثانوي العام	
17 354 114		181 226 826	198 580 940						3. التعليم الأساسي	
21 848 878	9%	228 165 083	250 013 961	15 005 669	-	24 292 776	16 195 184	324 959	194 195 373	المجموع

- **المجلد 2: تقرير الأولويات والتخطيط (RPP):** وهو عبارة عن وثيقة التخطيط المصاحبة لمشروع قانون المالية. يشرح المعلومات الواردة في الميزانية الرئيسية للنفقات (المجلد 1)؛ يتم إعداد هذه الوثيقة من قبل كل وزارة سنويا. وهي تقدم تقارير التخطيط السنوية (لكل وزارة)، معلومات تفصيلية عن الأولويات والبرامج والمبادرات والأهداف والنتائج المتوقعة والاحتياجات من (الموارد والميزانيات التفصيلية على مدى فترة متعددة السنوات (3 سنوات)).

- **المجلد الثالث: موازنة النفقات للمصالح الغير مركزية للدولة:** تشير هذه الوثيقة إلى إعادة التوزيع الجغرافي لنفقات ميزانية الدولة؛ فهي تعرض: ميزانيات الولاية، الميزانية الإجمالية للولاية حسب كل مصلحة غير مركزة، المشاريع الإستثمارية (les projets d'immobilisations) حسب كل الولاية. فانطلاقا من هذه الوثيقة يتم تصريف البرامج على المستوى الإقليمي. فلم تعد ميزانية البرامج تميز الميزانيات بين الإدارة المركزية والمصالح غير المركزة، كما أن مدير البرنامج مسؤول عن النتائج التي يتعين تحقيقها على المستوى المركزي وعلى المستوى غير المركزي. فلتحقيق أهداف برنامجه، يجب على مدير البرنامج أن يفوض إلى المديرين التنفيذيين (الإقليميين أو على مستوى المؤسسات)، الاعتمادات اللازمة لتمكينهم من تحقيق الأهداف والنتائج المتوقعة على مستواهم. كما أن المدير التنفيذي (إقليم أو مؤسسة) هو المسؤول عن تنفيذ الأهداف والنتائج المتوقعة أن المديرين البرامج لتي سيعطيها مديرو البرامج. وقد يكون المدير التنفيذي للولاية مسئولا عن تحقيق أهداف عدة برامج. ويتلقى مدير العمليات في الولاية مخصصات في الميزانية لكل برنامج أو جزء من البرامج التي سيتعين عليه تنفيذها. كما يكون مدير العمليات مسؤول أمام مديري البرامج.

4. تحسين تدفق المعلومات: يقوم برنامج الإصلاح الموازني تجسيد نظام معلوماتي مدمج يسمى "النظام المتكامل لتسيير الميزانية" (SIGBUD) الذي يسمح بتحميل المعلومات في أي لحظة من عدة جهات نحو شبكة مركزية. أو بعبارة أخرى اعتماد نظام معلومات يساعد في نقل المعلومة وتوفير الشبكة المعلوماتية عبر ربط مختلف الوحدات الحكومية بنظام مركز ومحوسب للمحاسبة العمومية. فوجود نظام للمعلومات يكرس شفافية المالية العامة حيث يسمح بمعرفة نسبة تنفيذ الميزانيات (استهلاك الاعتمادات) وبشكل دقيق خلال كل فترة زمنية. كما سيتم الاعتماد أيضا على هذا النظام عند تحضير أي مشروع جديد للميزانية العامة. فمشكل تدفق المعلومات من أهم نقاط الضعف التي تعترى النظام الموازني الحالي، نظرا للاستخدام المحدود للإعلام الآلي وغير المدمج في شبكة مركزية. وفي هذا الشأن ارتأى مشروع العصرنة أن يكون من بين الورش الكبرى للإصلاح إنشاء نظام معلومات متكامل لتسيير الميزانيات العمومية.

من خلال ما سبق يتضح أن هناك تصنيفات جديدة للميزانية تتضمن ما يلي:

- تصنيف حسب النشاطات (Classification par activités): تصنيف يجمع النفقات حسب البرامج والبرامج الفرعية؛
- تصنيف إداري (Classification administrative): يسمح بتجميع النفقات حسب الإدارات؛
- تصنيف حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقات (Classification par nature économique de dépenses): يجمع النفقات الميزانية حسب نوع المصاريف و يدمج ميزانيات التسيير والإستثمار؛
- تصنيف حسب وظائف الحكومة (Classification par fonctions du Gouvernement): تصنيف يجمع النفقات الميزانية حسب الوظائف الكبرى للدولة (صحة، تعليم، إلخ...) وتسمح المقارنة مع بلدان أخرى.
- تصنيفات النفقات مستقلة عن بعضها البعض؛

فالنظام الجديد لتصنيف النفقات الميزانية مدمج ويتيح معرفة: (1) الوحدة الإدارية المسؤولة على النفقة؛ (2) النتائج المتوقعة لهذه النفقة نسبة للأهداف؛ (3) الطبيعة الاقتصادية لهذه النفقة؛ (4) ارتباطه بالوظائف الكبرى للدولة.

كما أن النظام الجديد يتضمن إعداد ميزانية موحدة تجمع النفقات الحكومية. هذه الميزانية الموحدة تجمع النفقات الحالية للتسيير والتجهيز؛ مع إضافة مفهوم جديد " نفقات التحويل" التي تتضمن الإعانات التي تمنح للمستفيدين (الأفراد والشركات والسلطات المحلية وغيرها) لتسهيل تحقيق أهداف البرنامج؛

مثال: عن نفقات التحويل

- تحويلات للأفراد: تتضمن منح دراسية، منح عائلية، معاشات.

- تحويلات للمؤسسات: تتضمن إعانات بدء التشغيل (Subventions de démarrage)

- تحويلات للجماعات المحلية: تتضمن تسوية (Péréquation) تشمل حقوقها من الضرائب. وتحويلات أخرى، مساهمات للجمعيات الطلابية.

(03) أهداف المشروع

من بين الأهداف الأساسية للحكومة التي تبنت مشروع إصلاح الموازنة هي:

- تسهيل الإختيارات الإستراتيجية وهذا من خلال المعلومات وتحقيق أحسن جودة؛
- تحسين قدرة التنبؤ للنفقات العمومية و تسهيل مراقبتها؛
- منح مسؤولية أكثر للأعوان والمؤسسات المسؤولة على الأملاك العمومية؛
- تقوية متابعة تنفيذ الموازنة وفعالية وضع السياسات؛
- اعتماد شفافية أكبر فيما يخص الموازنة من أجل تسهيل إتخاذ القرارات السياسية.
- تحسين الأداء واستخدام أمثل لأملاك الدولة باعتماد شفافية في التسيير.
- شفافية للتقييم وتخصيص الموارد العامة التي تستند على التقييم الصحيح للحالة الاقتصادية في البلاد.

- إعطاء أولوية للتخطيط الإستراتيجي لترشيد الإنفاق .

- تعزيز الفعالية والكفاءة الذي يسمح بضبط الموازنة في الوقت المناسب ويضمن الجودة اللازمة لتنفيذ المراقبة المالية السليمة.

(04) صعوبات تنفيذ المشروع:

إن تطبيق الإصلاحات قد يواجه عراقيل، فالإصلاح الموازنتي كأى إصلاح تعترضه عراقيل منها

ما يلي:

- نقص التنسيق بين مجموع المكونات الناجمة عن إنشاء نظام موازنتي ذو تعددية سنوية، فبدون تنسيق تكون الأعمال الخاصة بكل مكون غير متوافقة، وغير موحدة، إلا أنه وبأمر من CRC Sogema تم وضع المشروع قيد التنفيذ التجريبي في سبتمبر 2006 على مستوى وزارة المالية، لضمان تطبيق سيرورة الإصلاح؛
- ضعف القيادة والتسيير في بعض الوزارات فيما يخص تطبيق الإصلاح، فتعيين وتكوين فرق المشروع تعتبر عوامل مفاتيحية في الإقحام الفعال للوزارات الإنفاقية الأخرى؛
- قلة مشاركة إطارات المديرية العامة للميزانية في الدورات التكوينية المثبتة في إطار التجربة؛
- إتصال غير كافي فيما يخص تقدم الإصلاح الموازنتي والنتائج المنتظرة على كل مستويات الإدارة العمومية؛
- مقدمة لفلسفة تسييرية تتمحور حول النتائج تمثل مصدر حيرة عند المسيرين لعدة أسباب (مظاهر تسليم الحسابات وتقييم النتائج)؛
- مقدمة إصلاح موازنتي هامة والتي يجب أن لا تشوش العمليات الجارية، كذلك الموظفون مجبرون على العمل أكثر خلال فترة معينة، للوصول إلى النتائج المنتظرة، وهذا ما لا يعد مقبولا من طرف الجميع؛
- تأثير ضعيف لإستراتيجية التكوين، وضرورة وجود إستراتيجية تكوين مرضية لاستقبال إحتياجات التكوين لأجل قصير، وما يخص عدد هام من المسيرين. ومن هنا يبدو أنه من الضروري على الوزارات إيجاد إستراتيجية تطبيق تدمج كل الإشكاليات الملتزمة خلال التجربة والتي تأخذ بعين الإعتبار أيضا القدرات والصفات التي يجب إعادة بعثها لدى الموظفين.

رابعا: مراحل تنفيذ مشروع إصلاح النظام الموازنتي

- لقد اقترحت هذه الرزنامة من طرف مستشارين في وزارة المالية بالتعاون مع عدة خبراء إستشاريين دوليين، وتعتبر الدراسات التي تمت خلال سنة 2003 دراسة تمهيدية للمشروع تم من خلالها:
- إجراء تحليل للأدوات الموجودة والتعديلات القائمة فعلا؛
- توضيح مدى التغيرات التي ينبغي إدخالها فعلا للإجابة على توقعات السلطات الجزائرية فيما يتعلق بالإتجاهات الكبرى والخيارات التقنية؛
- وضع الجدول الزمني (تخطيط) لتنفيذ عنصر إعداد الموازنة لمشروع عصرنة الموازنة؛

- بناء خطة تدخل الخبير الإستشاري

تعد هذه الدراسة من أهم الركائز التي تم الإعتماد عليها في وضع إستراتيجية الإصلاح والتوجه نحو عصرنة الموازنة في الجزائر حيث قسمت إلى مرحلتين أساسيتين والمتمثلة في الجانب النظري والتطبيقي.

(01) الجانب النظري 2004-2007

تميزت السنوات الأربعة للمشروع بشرح وعرض الخطوات الأساسية التي يقوم عليها المشروع وذلك من خلال تنظيم المحاضرات والملتقيات في مختلف ولايات الوطن لإقناع المسؤولين والمسيرين الذين يسهرون على إعداد وتحضير الموازنة بأهمية عصرنة أنظمة الموازنة وتطويرها وتسهيل عملية إنجازها بالإعتماد على أرقى التقنيات والوسائل، وتكثيف عملية الإتصال بين المسؤولين والجمهور الخارجي. وخلال هذه الفترة أيضا تم عرض خبرات الدول الأجنبية في هذا المجال مثل كندا وفرنسا.

(02) المرحلة التطبيقية للمشروع 2008-2012

وتتكون هذه المرحلة من ثلاث مراحل وهي:

- **التكوين** : إبتداء من سنة 2008 شرعت وزارة المالية مع التنسيق مع مكتب الدراسات الكندي (CRC Sogema) المكلف بتطبيق مشروع عصرنة أنظمة الموازنة في إطلاق دورات تكوينية على مستوى كل الوزارات والهيئات الحكومية، والهدف الرئيسي من وراء هذه الدورات هو تكوين الإطار والاشخاص المكلفين بإنجاز وتحضير الموازنة وتدريبهم على أحدث التقنيات والوسائل، والسهر على حسن سير المرحلة التكوينية للمشروع من خلال تكوينين دوليين مختصين في ميدان الاقتصاد المالي وبالأخص عصرنة أنظمة الموازنة لتقديم الشروحات اللازمة وعرض خبرتها الخاصة في هذا المجال . كما تم أيضا تكوين مسؤولين ومسيرين جزائريين كمؤطرين ليشرفو على الجانب التكويني في المستقبل، ويتم إجراء المرحلة التكوينية في المعهد العالي للإحصاء والتخطيط والتسيير.

- **ميزانية البرامج**: في هذه المرحلة يتم تحضير وإعداد الموازنة بالإعتماد على التقنيات الجديدة والتي يتم من خلالها :

• تنظيم الهيكل التنظيمي لكل الوزارات والهيئات الحكومية، مع تشكيل الهيكل النشاطي لكل وزارة وهيئة حكومية؛

- تصنيف المشاريع الكبرى للدولة الجزائرية، مع إعداد الموازنة الخاصة بكل نشاط من النشاطات المتواجدة في الهيكل النشاطي؛
- تحديد ميزانية البرامج الخاصة لكل وزارة وهيئة حكومية، وميزانية النشاطات المختلفة الموجودة في الهيكل النشاطي
- إقامة موازنة متعددة السنوات
- تحديد مسؤولية المسيرين على البرامج، مع تعيين مسؤولين على كل برنامج.

- تشكيل قاعدة معلوماتية فعالة بالاعتماد على برنامج الإعلام الآلي SIGBUD

نظام الإدماج الحكومي للموازنة الجزائرية، تم تطويره في إطار مشروع عصرنة نظام الموازنة، والمهمة الأساسية لهذا المشروع تتمثل في نشر الوثائق الكاملة الخاصة بالموازنة (الإيرادات والنفقات) لقانون المالية، والقضاء على الطريقة التقليدية التي تعتمد أكثر على الوثائق المكتوبة. يمكن هذا النظام مختلف الوزارات والهيئات الحكومية الجزائرية من تقديم عروضها الخاصة بالموازنة وكذا القيام بمختلف إجراءات تحضير وإعداد الموازنة على مستواها.

تقوم وزارة المالية بإعداد الموازنة العامة في إطار متوسط الأجل وهو 05 سنوات بحيث تأخذ السنتين السابقتين بالنسبة للسنة التي تريد إنشاء موازنتها والتوقعات التي ستحصل في موازنة السنتين المقبلتين، من المفروض أن يصوت عليه في قانون المالية. ولقد تم عرض الموازنة المتعددة السنوات في وثيقة متغيرة عن الوثائق السابقة وبعنوان له دلالة، هذا الاختيار له فائدة في تكوين المستعملين حول الأثر المستقبلي للقرارات المتخذة من طرف الحكومة في إطار الموازنة السنوية، إضافة إلى أنها تشجع الشفافية في إختيار الحكومات وهذا لحماية الإدارة الفعالة في تسيير الموارد العمومية.

هذا البرنامج (Logiciel) لإعداد الميزانية (SIGBUD) هو عبارة عن:

- نظام منفصل أو متميز يمكن دمج في النظام المحاسبي
- نظام متاح على مختلف المستويات: المديرية العامة للميزانية، الوزارات القطاعية، الخدمات اللامركزية في الولايات، المدارس والمستشفيات والمؤسسات العمومية الإدارية (EPA)

خامسا: الانتقادات الموجهة لهذه الإصلاحات

تتمثل هذه الانتقادات خصوصا في صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأنشطة تحديدا دقيقا، وكذلك صعوبة تحديد العائد لبعض البرامج والمشاريع خاصة الإجتماعية منها. زيادة على ارتفاع تكلفة تطبيق هذه الإصلاحات والتحضير لها. كما أن هناك مبالغة في فوائدها ومزاياها. وهي تتطلب وقت كافي لتطبيقها واتخاذ قراراتها.

سادسا: إصلاحات إجراءات تمرير الصفقات العمومية

إنها بالأحرى تعديلات متكررة من خلال ترسانة من القوانين (في شكل أوامر) لا تعكس التمثيل الشعبي، تم اعتمادها للإجابة عن مختلف مطالبات أو إدعاءات الفاعلين الاقتصاديين لإرساء ظروف التسيير الشفاف للطلبات العمومية. بضمان أهداف اللعبة الحرة للمنافسة، وتحفيز الأداء في تحضير وتنفيذ الطلبات العمومية. وضمان حقوق المؤسسات المشاركة (المتعهدة) وتبسيط الإجراءات والقواعد المنظمة لتسيير الصفقات العمومية.

سابعا: حالة تقدم الإصلاحات الميزانية في الجزائر

هناك أربع خطوات مهمة:

- 1 - اعتماد عناصر الإصلاح في الفترة من سبتمبر 2004 إلى أبريل 2005
- 2 - تطوير أدوات الإصلاح في الفترة من يناير إلى أبريل 2005:
- تسميات الميزانية: في مرحلة الفحص للتحقق من صحة (أو للتصديق)
- برنامج التدريب : خمسة (5) برامج تدريبية منفصلة منظم في 13 وحدة تعطى ل 230 شخصا.
- برمجيات (Logiciel SIGBUD) - تسليم متوقع في نهاية أبريل 2006.
- 3- تنفيذ الإصلاح في النموذج التجريبي
- المرحلة الأولى: أبريل إلى ديسمبر 2005: 3 وزارات رائدة (المالية، الصحة، الأشغال العامة)
- المرحلة 2: يناير إلى ديسمبر 2006: 5 وزارات رائدة (المالية، الصحة، الأشغال العامة، التعليم العالي والنقل)
- عرض ميزانية 2007 لأغراض العرض التوضيحي وفقا للتسمية الجديدة لجميع الوزارات

4 - نشر الحكومة بكاملها (أي مجمل الوزارات) في عام 2009.

01-07) برنامج العمل المتوقع للفترة من 2006 إلى 2010

- سنة 2006 (تحضير ميزانية سنة 2007)

- إعداد (القرارات والمعلومات والتدريب ووضع اللمسات الأخيرة على العناصر والأدوات الرئيسية) من جميع الوزارات و المديرية العامة للميزانية لتنفيذ إصلاح الميزانية.
- المعلومات إلى المديرين التنفيذيين والولاية لجميع الإدارات.
- تدريب مسؤولي الوزارات و المديرية العامة للمالية.
- معلومات / تدريب المديرين المسؤولين في جميع الوزارات.
- إنشاء مجموعة من المدربين (15-25) الذين سيعملون كحامل للإصلاح.
- اعتماد ميزانية عام 2007 وفقا للقواعد المعمول بها حاليا في الجزائر وعرض هذه الميزانية كمارسة إلزامية وفقا لتسمية الميزانية الجديدة (حسب البرنامج والطبيعة الاقتصادية).

- سنة 2007 (ميزانية سنة 2008 - 2010)

- اعتماد الميزانية البرنامجية لعام 2008 وفقا للتسمية الجديدة للميزانية (حسب البرنامج والطبيعة الاقتصادية للنفقات)، بإدماج بعض عناصر الإدارة القائمة على النتائج (GAR : la gestion axée sur les résultats).

- إنتاج كل وزارة مذكرة تحدد برامجها للموافقة عليها من قبل الحكومة.
- تعريف التوجهات الاستراتيجية (الأفق المتعدد السنوات) لجميع الوزارات.
- التنفيذ اليدوي للميزانية البرنامجية لعام 2008

- السنة 2008 (الميزانية لسنة 2009 - 2011)

- اعتماد الميزانية البرنامجية لعام 2009، بما في ذلك جميع عناصر الإدارة القائمة على النتائج.
- وضع خطة استراتيجية من قبل جميع الإدارات.
- التنفيذ المحوسب للميزانية البرنامجية لعام 2009

- سنة 2009 (الميزانية لسنة 2010 - 2012)

- اعتماد الميزانية البرنامجية لعام 2010 بما في ذلك جميع عناصر الإدارة القائمة على النتائج.

- توطيد إنجازات السنوات السابقة.
- إدخال مفهوم "المساءلة" (reddition de comptes) على المديرين.
- البدء في تكييف الهياكل التنظيمية للوزارات بعد تنفيذ الميزانة حسب البرنامج.

- السنة 2010 (الميزانية 2011 - 2013)

- اعتماد الميزانية البرنامجية لعام 2011
- متابعة تنفيذ مفهوم "المساءلة"
- مواصلة تكييف الهياكل التنظيمية للإدارات
- مقدمة لمفهوم "تقييم البرنامج"

خلاصة

لم تعرف الإصلاحات الميزانية إلى يومنا هذا النجاح المطلوب بفعل ثقلها وعدم تطابقها مع القوانين والنصوص التنظيمية. وبالرغم من صدور القانون العضوي الجديد 15-18 الصادر سنة 2018، إلا أنه لم يدخل حيز التنفيذ. وتبقى الإصلاحات تنتظر التجسيد الفعلي.

- هذا العلم أصبح أشمل من علم المالية العامة. حيث يهتم بدراسة الظواهر الكلية (سواء كان إنفاق استثماري عام أو إيرادات عامة) ويتطرق أيضا لدراسة تأثير هذه الظواهر على آليات النشاط الاقتصادي العام. كما أن اتساع إطار هذا العلم يرتبط بالنظام الاقتصادي العام وكذلك الهيكل الاقتصادي ومستوى استخدام أدوات السياسة المالية من أجل تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية .

المحور الرابع:

معايير المحاسبة
الدولية في القطاع
العام

تمهيد

يعاني النظام المحاسبي الحكومي في ظل موازنة البنود التقليدية من ضعف مخرجاته ما يجعل من مستخدمي المعلومات المالية الحكومية يواجهون مشكلة حقيقية في تلبية احتياجاتهم من المعلومات المحاسبية الملائمة والموثوقة. ولتجاوز هته النقائص ظهرت معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).¹

ويعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، هذه المعايير بأنها "توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والافصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام". وستعرض في ما يلي أسباب ظهور هذه المعايير وهيكلها وأهميتها.

المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام هو عبارة عن جميع الوحدات الخاضعة للحكومة بشكل مباشر أو غير مباشر، أي أنه يشمل جميع وحدات قطاع الحكومة العامة وجميع الشركات العامة التي لا تهدف لتحقيق الأرباح، ولا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي.

الهدف من دراسة المعايير الدولية للمحاسبة في للقطاع العام، هو ارتباطها بالشق الثاني من الإصلاح المالي المرتبط بالجانب المحاسبي. فعلى مستوى الدولة الإصلاح الميزاني يتضمن إعادة التصنيف الميزاني وهو يتطلب إصلاح المخطط المحاسبي للدولة بما يتوافق مع اعتماد معايير المحاسبة الدولية (سواء الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق).

أولاً: لمحة عن المعايير الدولية للمحاسبة

لقد شهد مطلع الستينات القرن الماضي تطوراً في مهنة المحاسبة، أعقبه في السبعينات ظهور معايير المحاسبة الدولية التي ساهمت في ترميم المعايير وتوحيد الممارسات المحاسبية في العالم. وقد تضمنت هذه المعايير المنظمات الخاصة لئتم فيما بعد تكييفها على وحدات القطاع العام.

¹ International Public Sector Accounting Standards

(01) نشأة معايير المحاسبة الدولية

تشير الدراسات الى أن المحاولات الأولى لوضع معايير محاسبية على المستوى الدولي قد بدأت مع بدايات القرن العشرين، حيث انعقدت مؤتمرات دولية في كل من أمريكا، أوروبا وآسيا، هدفت الى إيجاد تقارب في الممارسات المحاسبية. وترجع فكرة تنسيق الجهود فيما يخص معايير المحاسبة الى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904 في مدينة "سانت لويس" بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث تمت الموافقة على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات، مع تخصيصه لمناقشة ومقارنة المبادئ المعتمدة من طرف المحاسبين والممارسات المحاسبية في الدول الكبرى، وقد كانت الحاجة المتزايدة الى المعاملات المالية فيما بين المؤسسات الاقتصادية وزيادة عمليات الاندماج خارج الحدود الوطنية بمثابة المحفز لبحث معايير محاسبية دولية متفق عليها تطبقها تلك المؤسسات.

وقد تميزت الفترة منذ أوائل القرن العشرين وحتى عام 1971 بانعقاد تسع مؤتمرات تناولت مواضيع تطوير المحاسبة، إلا أنه لم تتخذ أي خطوات أو إجراءات أكثر فاعلية لتضييق الفوارق في المعايير المحاسبية المطبقة بين الدول.

وفي عام 1972 انعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في استراليا، حيث اتخذت فيه خطوات رئيسية لإنشاء هيئة دولية لها المقدره على تقليص الفروق في الممارسات المحاسبية، وفي 29 جوان عام 1973 أعلن عن تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية في مدينة لندن بحضور المنظمات والهيئات المحاسبية لتسعة دول هي: استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية. وقد تم تعيين "هنري بونسون" كأول رئيس لها، كما أوكلت للجنة مهمة إصدار المعايير الدولية للمحاسبة.

(02) الغرض من المعايير المحاسبة الدولية

يعرف المعيار المحاسبي بأنه "بيان كتابي تصدره هيئة رسمية محاسبية يسترشد به المحاسب عند قيامه بإعداد وتحضير التقارير المالية للمنشأة.

ويتمثل الغرض الرئيسي من وجود معايير دولية للمحاسبة في تحديد الطرق السليمة لقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث على المركز المالي. يضاف الى ذلك أن الشركات المتعددة الجنسيات لجأت الى المحاسبة الدولية لتحقيق التجانس في الأنظمة المحاسبية لفروعها المتواجدة في الدول المختلفة للوصول الى هدف مقارنة الأداء وتخفيض تكاليف هذه الأنظمة.

وقد تولت لجنة معايير المحاسبة الدولية عملية وضع المعايير المحاسبة الدولية حيث أصدرت 41 معيار لغاية عام 2000، بعد ذلك تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء البعض منها فانخفض عددها الى 30 معياراً.

ثانياً: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هذه المعايير بأنها "توضح متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام." وسنعرض في ما يلي أسباب ظهور هذه المعايير وهيكلها وأهميتها.

(01) أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

القطاع العام في مفهوم المعايير الدولية للمحاسبة هو عبارة عن جميع الوحدات الخاضعة للحكومة بشكل مباشر أو غير مباشر، أي أنه يشمل جميع وحدات قطاع الحكومة العامة وجميع الشركات العامة التي لا تهدف لتحقيق الأرباح، ولا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي. وقد جاء ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لمجموعة من الأسباب أهمها:

- تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي.
- الاستجابة الى المزيد من النداءات المطالبة بزيادة الشفافية والمسائلة المالية في مجال إدارة المال العام. حيث يقتضي مبدأ الشفافية أن تصنف معلومات الموازنة العامة وفقاً للمعايير الدولية وتقدم

بطريقة تسهل تحليل السياسات. أما مبدأ المساءلة فيستلزم أن تكون الحكومة مسؤولة أمام السلطة التشريعية عن مدى بلوغ الأهداف المسطرة.

- الحاجة الملحة لإنتاج وتثمين المعلومات المحاسبية للدولة والجماعات المحلية والشركات العامة من خلال إعداد الوثائق المالية الضرورية والكافية التي تسمح بما يلي:

- الوصف الدقيق لعمليات الميزانية والعمليات المالية؛
- التقديم السريع للمعلومات الموثوق بها والضرورية لاتخاذ القرار.
- سهولة تقييم أداء الوحدات الحكومية.

(02) هيكل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 31 معيار تنطبق على أساس الاستحقاق المحاسبي ومعياري واحد على الأساس النقدي يمكن اتباعه من قبل بعض البلدان (النامية) الغير مستعدة لاعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي. وقد تم وضع هذه المعايير على مرحلتين:

- المرحلة الأولى 1996-2002: تم إنتاج عدد من المعايير من خلال تعديل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ذات الصلة.

- المرحلة الثانية (منذ سنة 2002): ركزت على قضايا محددة في القطاع العام.

والجدول الموالي يوضح معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الإجمالي والثلاثون:

الجدول رقم 08: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

المعيار باللغة العربية	المعيار باللغة الإنكليزية	رقم المعيار
عرض البيانات المالية	Presentation of Financial Statements	IPSAS1
بيانات التدفق النقدي	Cash Flow Statements	IPSAS2
السياسات المحاسبية ، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	IPSAS3
آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IPSAS4
تكاليف الافتراض	Borrowing Costs	IPSAS5
البيانات المالية الموحدة	Consolidated and Separate Financial Statements	IPSAS6
المحاسبة عن الاستثمارات الزميلة	Investments in Associates	IPSAS7
الحصص في المشاريع المشتركة	Interests in Joint Ventures	IPSAS8
الإيراد من المعاملات التبادلية	Revenue from Exchange Transactions	IPSAS9
التقرير المالي في اقتصاديات التضخم المرتفع	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	IPSAS10
عقود الإنشاء	Construction Contracts	IPSAS11
المخزون	Inventories	IPSAS12
عقود الإيجار	Leases	IPSAS13
الإحداث بعد تاريخ إعداد التقرير	Events after the Reporting Date	IPSAS14
الأدوات المالية الإفصاح والعرض	Financial Instruments: Disclosure and Presentation	IPSAS15
العقارات الاستثمارية	Investment Property	IPSAS16
الممتلكات والمصانع والمعدات	Property, Plant, and Equipment	IPSAS17
تقديم التقارير حول القطاعات	Segment Reporting	IPSAS18
المخصصات ، الالتزامات والأصول المحتملة	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	IPSAS19
الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	Related Party Disclosures	IPSAS20
انخفاض الأصول غير المولدة للنقد	Impairment of Non-Cash-Generating Assets	IPSAS21
الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي	Disclosure of Financial Information about the General Government Sector	IPSAS22
الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	Revenue from Non-Exchange Transactions(Taxes and Transfers)	IPSAS23
عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	Presentation of Budget Information in Financial Statements	IPSAS24
منافع الموظفين	Employee Benefits	IPSAS25
انخفاض الأصول المولدة للنقد	Impairment of Cash-Generating Assets	IPSAS26
الزراعة	Agriculture	IPSAS27
الأدوات المالية، العرض	Financial Instruments: Presentation	IPSAS28
الأدوات المالية، الاعتراف والقياس	Financial Instruments: Recognition and Measurement	IPSAS29
الأدوات المالية ، الإفصاح	Financial Instruments: Disclosures	IPSAS30
الموجودات غير الملموسة	Intangible Assets	IPSAS31
التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي	Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting	Cash Basis IPSAS

المصدر: ابراهيم محمد على الجزاوي، عبد الهادي سلمان صالح، معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير

النظام المحاسبي الحكومي في العراق، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، المجلد 2، العدد 3، 2012، ص 161

ويمكن تقسيم هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات كما يلي:

الجدول رقم 09: توزيع المعايير حسب الهدف منها

رقم المعيار	عدد المعايير	غرض المعيار
4، 9، 23، 29	أربعة معايير	المعايير العامة للإعتراف والقياس المحاسبي
1، 2، 3، 6، 8، 10، 14، 18، 20، 22، 24، 28، 30	13 معيار	المعايير العامة لإعداد التقارير
5، 7، 11، 12، 13، 15، 16، 17، 19، 21، 25، 26، 27، 31	14 معيار	معايير خاصة بعناصر محددة من الكشوف المالية

(03) أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والاستجابة الدولية لها

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تتضمن المفاهيم التي تنطبق على إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام في إطار المحاسبة على أساس الاستحقاق. ومن هنا فهذه المعايير تشجع على الانتقال من الأساس النقدي الى أساس الاستحقاق في إعداد التقارير المالية الحكومية، نظرا للمزايا المترتبة على هذا الانتقال وأهمها:

- إظهار كيفية قيام الوحدة الحكومية بتمويل أنشطتها وكيفية مواجهتها لمتطلباتها النقدية.
- يسمح للمستخدمين بتقييم قدرة الحكومة على استمرارية تمويل أنشطتها ومواجهة التزاماتها.
- يظهر المركز المالي للوحدة الحكومية والتغيرات في مركزها المالي.
- يعطي الوحدة الفرصة لإظهار النجاح في إدارة مواردها .
- يفيد في تقييم أداء الوحدة من ناحية تكاليف خدماتها وفعاليتها وانجازاتها.

وعموما هناك بحث من قبل المنظمات الدولية التي تقدم المساعدات المالية للبلدان النامية كالبنك الدولي على اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) أو أن تسعى للتوافق معها. ويمكن حصر الاستجابة الدولية لهذه المعايير كما يلي:

- هناك دول لها سياسات محاسبية متقاربة مع IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق (أمريكا، المملكة المتحدة...):

- دول تبنت IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق (هولندا، إسبانيا..)؛
- دول على طريق تطبيق IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق (الصين، الأرجنتين...)
- دول تبنت معيار الأساس النقدي (المغرب، ماليزيا..)؛
- دول على طريق تطبيق الأساس النقدي ثم الانتقال الى تطبيق معايير أساس الاستحقاق (باكستان، نيجيريا...)
- دول لها مشاريع إصلاحات مالية ومحاسبية تتضمن الأخذ بمبادئ IPSAS (الجزائر، جنوب إفريقيا، لبنان..).

خلاصة

لقد تطرقنا من خلال هذا المحور للمعايير المحاسبية في القطاع العام، وهي مهمة لاستكمال مسار الإصلاح الميزاني القائم على النتائج. حيث يقتضي الأمر اعتماد محاسبة الاستحقاق بدلا من محاسبة الأساس النقدي لبناء نهج اصلاحي قائم على النتائج.

بالنسبة للطالب على الأقل يمكنه التمييز بين الجانبين الميزاني والمحاسبي في إصلاح مالية الدولة.

المحور الخامس:

مضمون ومحتوى
الإصلاحات الميزانية

تمهيد

تستخدم الإصلاحات القانونية لتقديم إصلاحات الميزانية في بعض البلدان، وهناك بلدان أخرى تقوم بإصلاحات دون استخدام القانون. عموماً القانون هو أقل استخداماً في البلدان الاسكندنافية مقارنة بباقي البلدان الأوروبية والآسيوية لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، والولايات المتحدة. وفي بلدان كثيرة يستخدم القانون بكثافة لتقديم مختلف الإصلاحات (فرنسا). هذا ما يعكس في جزء كبير طبيعة السعة الكبيرة للإصلاحات الميزانية المعتمدة في هذه البلدان. بالأحرى، إدخال طريقة جديدة للتفكير القانوني تشير كذلك أن إطارات هذه البلدان تقترح طوعياً قوانين جديدة، خصوصاً في قطاع الشفافية الميزانية، للرفع من تقاليدنا الخاصة أو تفويض قواها.

فالقانون يمكن أن يستخدم أساساً حتى يسمح للإصلاحات أن تقدم مستقبلاً. فالقانون يمكن أن يؤكد التغييرات الجارية أو التي قد شرع في تطبيقها في البلدان التي يتطلب بها القانون ذلك. فتعديلات القانون تتم في عملية الإصلاح بالمقابل في البلدان التي يتطلب القانون بها ذلك يمكن للقوانين أن تتغير فيما بعد في إطار عملية التغيير. وحتى يمكن للقوانين بالتغيير: هناك "مثالين يوضحان هذا التباين:

- إصلاحات الميزانية في فرنسا خلال نهاية سنوات 1990 تم إنجازها بسرعة مقارنة بقانون 1959 للميزانيات فالقانون الأخير الصادر في سنة 1999 شرع في تنفيذه خلال 3 سنوات، حيث تم عند اعتماد قانون عضوي جديد في أوت 2001. ولأجل تأمين أو ضمان النجاح للنظام الميزاني الجديد الموجه نحو الأداء، فالقانون يوضع قيد التطبيق التدريجي خلال فترة 05 سنوات (2001-2006).

- بالمقابل حكومة المملكة المتحدة نشرت ورقة نقاش حول تغيير الميزانية والمخطط المحاسبي في سنة 1995 قبل اعتماد القانون الجديد (فالموارد وحسابات الحكومة شرع فيها سنة 2000) من طرف وزارات الحكومة. حيث قد بدأت فعلاً في الشروع في قيادة النظام الميزاني والمحاسبي الجديد والتنفيذ الفعلي الشامل شرع فيه منذ 1 أبريل 2001، أشهر قليلة فقط بعد اعتماد القانون.

أولاً: الإطار القانوني للأنظمة الميزانية

في البلدان الاسكندنافية أين الدساتير غير متميزة بكتابات. اعتمد المشرعين في السنوات الأخيرة قوانين للنظام الميزاني، خصوصا ما يتعلق بمبادئ الميزانية من مسؤولية وشفافية، تبعا لذلك الفراغ في كتابة التشريعات المتعلقة بالميزانيات.

فالمختصين في المالية العامة والمنظرين القانونيين شرعوا في إعداد معايير قانونية للأنظمة الميزانية. بالمقابل الهيئات الدولية نشرت توجيهات شاملة بالنسبة للنصوص المرغوبة في مجال الشفافية الميزانية. مع ذلك هذه الهيئات لم تحدد بدقة النصوص الواجب إدماجها في القوانين المحلية. باستثناء المراجعة الخارجية أين المعايير التأسيسية التي توصي بها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (INTOSAI). فالبلدان الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) لا تعتمد أو تعدل قوانين ميزانياتها حتى تكون مطابقة للمعايير الدولية. فبعض البلدان الأوروبية شرعت في اعتماد مبادئ الميزانية وبعدها ستحول الى القوانين، وهذا نتيجة للضعف التقليدي في مبادئ الشمولية، الوحدة، التخصيص والسنوية. هذه المبادئ لها علاقة أساسا بالدورة الميزانية: التحضير، التقديم واعتماد الميزانية من المشرع. حيث هناك ضعف اقل نسبيا متضمن في القانون مقارنة بالمبادئ الميزانية التي تشترك في مراحل معينة من مسؤولية الدورة الميزانية: الشفافية والإنفاذ والأداء. بالمقابل قوانين الميزانية الصادر عن بيوت البرلمان (west minster) بالمملكة المتحدة يشير الى المساءلة ومظاهر أخرى تتعلق بتنفيذ الميزانية. فأساس أي قانون في هذا البلد هو وزارة المالية ودوائر المراجعة المتعلقة بها من 1866. فهناك عدة اجراءات لهذه القانون القديم جدا سارية إلى غاية سنة 2000. التاريخ الذي تم فيه اعتماد قانون جديد للمحاسبة الحكومية. هذا المثال يبين كيف أن القوانين الميزانية لم تتطور بسرعة.

مع ذلك بعض الإصلاحات الجديدة لقوانين النظام الميزاني موجهة لبحث تكاليف المعاملات، خصوصا عدم تناظر المعلومات. هناك تداع حول تحسين الشفافية والتوريد لمعلومات اكثر عن الميزانية لبرلمان والجهود وايضا تدعيم (تعزير) "عقد" البرلمان مع الجهاز التنفيذي حتى يكون مسؤول عن التحضير والتنفيذ للميزانية السنوية والمصادقة عليها من طرف المشرع. مثلا قانون النظام الميزاني يمكن ان تحدد "البند التعاقدية" حتى تكون حقوق التنفيذ قابلة للتغيير الميزانية المصادقة خلال مرحلة التنفيذ .

ففي السنوات الأخيرة الشفافية المالية. المساءلة والمبادئ الماكرو-مالية للاستقرار شرع في تطبيقها تدريجياً. وتتمتع نيوزيلندا بعقد المسؤولية المالية له مكانة وتأثير في العديد من البلدان الأخرى. وقد أدرج قانون الميزانية العضوية الجديد في فرنسا، الذي اعتمد في عام 2001، في القانون مبدأً جديداً من مبادئ الصدق أو "الوضوح" (sincerity).

خلاصة لما سبق. القوانين المتعلقة بالميزانية قد اعتمدت لأسباب متنوعة. وهي تشمل ما يلي: ¹

- إدخال إصلاحات في الميزانية ربما كنتيجة لأزمة الميزانية؛
- لتغيير توازن القوى بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية؛
- لتعزيز الاستقرار المالي الكلي؛
- لتعزيز الشفافية والمساءلة في نظام الميزانية.

وهذه الأهداف المختلفة، مقترنة بتنوع الترتيبات الدستورية والسياسية وغيرها من الترتيبات الخاصة بكل بلد، تجعل من الصعب تصنيف الترتيبات القانونية للبلدان من أجل وضع الميزانيات في مجموعات أنيقة ومتبادلة. ومن المرجح أن تستمر الاختلافات في القوانين المتعلقة بالميزانية.

ومع ذلك، فإن بعض الإصلاحات الأخيرة لقوانين نظام الميزانية تهدف إلى معالجة تكاليف المعاملات، ولا سيما عدم تناظر المعلومات. فهناك تركيز على تعزيز الشفافية وإتاحة مزيد من المعلومات المتعلقة بالميزانية للبرلمان للجمهور، فضلاً عن تعزيز "عقد" البرلمان مع السلطة التنفيذية ليكون مسؤولاً عن إعداد وتنفيذ الميزانية السنوية والمصادقة عليها من طرف الهيئة التشريعية. على سبيل المثال، قد يحدد قانون نظام الميزانية "الشروط التعاقدية" التي تسمح للسلطة التنفيذية في تغيير الميزانية المعتمدة خلال مرحلة التنفيذ.

ثانياً: أهداف قوانين النظام الميزاني

تبرز أهمية الموازنة العامة على مستوى الاقتصاد من خلال معرفة دور السياسة المالية في تحقيق النمو الاقتصادي. (فيما يتعلق بالتشغيل، التضخم واستقرار الأسعار... الخ). إضافة إلى معرفة قدرة هذه

¹ OECD, The Legal Framework for Budget Systems AN INTERNATIONAL COMPARISON, OECD Journal on Budgeting Special Issue, Volume 4, No. 3

السياسة على تحقيق الفعالية، ومعرفة دور هذه السياسات في رفع مستوى الرفاه الاجتماعي الذي يقاس بالتحسن المتزايد في مستوى إشباع الحاجات المادية والمعنوية للمواطنين. وكذلك القدرة على حماية وضمان التكافل الاجتماعي.¹

- توفير قواعد عملية واضحة للنظام الميزاني بالنسبة لكل اللاعبين؛
- ضمان أن يكون للقواعد الميزانية في نصوص قانونية؛
- إدماج المبادئ الميزانية في نصوص قانونية؛
- انجازها على أساس شروط دستورية بالنسبة للنظام الميزاني؛
- إعادة إصلاح النظام الميزاني جذريا أو تدريجيا؛
- تحديد القوى المالية للمشروع والمنفذ؛
- المساهمة في الاستقرار الماكرو اقتصادي.

ثالثا: الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى محاسبة الذمة

تعتبر المحاسبة كنظام معلومات. والانتقال من النقدية الى المحاسبة تعتبر خطوة مهمة في عملية الإصلاح للنظام الميزاني، فالنقدية لم تعد شرطا لا غنى عنه في مجال المالية العامة. فالمحاسبين المعتمدين الممارسين (Certified Practising Accountants) في استراليا لعام 1998، ذكر أن النقدية في الماضي كانت تستخدم للسيطرة أي لا تتفق أموال أكثر مما خصص من "البرلمان". ولكن عملية الإصلاح تتجاوز ذلك. وهذا بالعمل على المساهمة في تحقيق النتائج المحددة. إضافة الى ايجابية الحكومة وإنتاجها على الجمهور. حيث يتعين على الحكومة الإفصاح عن نتائج القطاع العام لتعزيز الشفافية. فإصلاحات النظم الميزانية جاءت كذلك نتيجة للضغوط التي تمارسها المؤسسات المالية الدولية: كصندوق النقد الدولي والبنك العالمي، وهي تهدف لاعتماد نظم محاسبية كشرط للحصول على المساعدات المقدمة من قبل هذه الهيئات.²

¹ "غادة شهري الشمراي، مرجع سبق ذكره

² Godfrey & al. (1999), **A Comparative Analysis of the Evolution of Local Government Accounting in Algeria and Morocco**, Research in Government and Nonprofit Accounting, Vol. 10, ed. P.A. Copley, p. 201-234.

رابعاً: الضعف في العمليات الميزانية

لقد توصل البنك الدولي بعد تحليل العمليات الميزانية للعديد من البلدان إلى خلاصة مفادها أن الميزانيات الحكومية لها نقاط الضعف الآتية:

(01) نقاط الضعف في تخصيص واستعمال الموارد

نقاط الضعف التي تحد من أداء القطاع الحكومي تتضمن:

- التخطيط المتواضع وعدم وجود ارتباط بين إعداد السياسات، التخطيط وإعداد الميزانية.
- رقابة وتحكم ضعيف في النفقات. وتوظيف غير ملائم للعمليات المالية وصيانتها.
- علاقة ضعيفة بين الميزانية الشكلية والميزانية التقديرية.
- نظام محاسبي غير ملائم. وتقارير غير وافية عن الأداء المالي.
- نقص الوثوقية في تدفق رؤوس الأموال بالميزانية على مستوى الوكالات والمستويات الدنيا للحكومة.
- تسيير ضعيف للسيولة والمساعدات الخارجية.
- أفراد غير محفزين.

(02) نقاط الضعف لمحفزات الأداء في القطاع العام

فالعديد من نقاط الضعف بالميزانية تعكس نقص التوجه المترابط بين مختلف وظائف الميزانية. والعوامل الآتية تساهم في نظام الميزانية وفي عملياتها التي تنشأ في محيط ضعيف للأداء في القطاع العام:¹

- تركيز حصري تقريبا على المدخلات، مع أداء يحكم عليه في جزء كبير من جانب عدم الإنفاق (أكثر أو أقل) بما يتوافق مع الميزانية.
- التركيز على المدخلات هي مقارنة أو نهج قصير الأجل لاتخاذ القرارات الميزانية.

¹ Fourteenth Report, « Second Administrative Reforms Commission », Strengthening Financial Management systems, April 2009, Government of India

- إخفاق في الأخذ بعين الاعتبار على نحو كاف للتكاليف على المدى الطويل (المتوقع - الحقيقي) والميل لاختيار أدوات السياسة (مثلا بين رأس المال والنفقات الجارية، وبين النفقات، الأعمال والضبط) بسبب المستقبل القصير الأجل.

خامسا: إصلاح النظام المحاسبي للدولة لتطوير وإصلاح الموازنة العامة

يتضمن الإصلاح في هذا المجال حسب دليل الأمم المتحدة موازنة البرامج والأداء. فنجاح موازنة البرامج والأداء يعتمد على هيكل الإدارة المحلية القائم على أساس المهام والبرامج والأنشطة. ولإحكام الرقابة على تنفيذ العمليات يجب أن يتضمن النظام أسلوبا للتخطيط المالي والاتصالات لما يكفل ترجمة خطط الموازنات والبرامج الى مستويات تنظيمية ومالية ومسؤوليات عمل بما يُمكنُ الإدارة عن استعراض وتقييم فعالية الداء.

ولتطبيق موازنة البرامج والأداء من الضروري تعديل النظام المحاسبي الحكومي ونظم الإدارة المالية. حيث هناك ثلاث اتجاهات لإصلاح الأنشطة المحاسبة الحكومية:¹

- **الاتجاه الأول:** التوسع في تحليل البيانات المالية سواء كانت على مستوى نشاط الوحدة أو على مستوى الدولة. والتحكم في مواعيد الإعداد لكي يتم الاستفادة منها في التخطيط والرقابة.
- **الاتجاه الثاني:** إجراء تغييرات في الأسس والنظم المحاسبية الحكومية بهدف الحصول على بيانات تسند الى معايير محاسبية أكثر دقة.
- **الاتجاه الثالث:** إعادة النظر في الإدارة المالية. خصوصا ما يتعلق منها بالهيكل التنظيمي للنظام المحاسبي الحكومي وفي الاعتمادات المالية التي تمول عن طريقها العمليات الحكومية. وصيغة التمويل والتنظيم المحاسبي على مستوى وحدات الدولة.

01) انواع المحاسبة الحكومية

هناك طريقتين مختلفتين للمحاسبة الحكومية: محاسبة الأساس النقدي، ومحاسبة الاستحقاق.

¹ غادة شهري الشمراي، مرجع سبق ذكره، ص ص 25-26

(أ) مفهوم المحاسبة على الأساس النقدي:

المحاسبة هي مجموعة من القواعد المعترف بها عند تحديد الإيرادات والنفقات (أو المصاريف). أما المحاسبة على الأساس النقدي فتحتسب فيها الإيرادات عند استلام النقد، والمصروفات عند دفع المبالغ النقدية فعلاً (IFAC, 1991). ويحدث هذا بغض النظر عن وقت استلام السلع والخدمات واستهلاكها. فهذه المحاسبة تظهر فقط حجم المصروفات والمدفوعات ولا تكشف عن مقدار المواد المستخدمة وقيمة العمل الفعلي (IFAC, 1991). وبالتالي فالبيانات المالية لا تتضمن سوى ثلاثة عناصر هي: المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية.

(ب) مفهوم المحاسبة على أساس الاستحقاق:

هي محاسبة تسجل فيها كافة الإيرادات والمصروفات والأصول والخصوم وحقوق الملكية (الأصول الصافية) وقت حدوث العملية الاقتصادية بغض النظر عن وقت تداول المبالغ المالية (النشرة 2 (GFMS)، نشرتها إدارة المعلومات المالية الحكومية - الأردن).

(02) مزايا المحاسبة على الأساس النقدي ودافع اعتمادها

- تسهل الحفاظ على الموارد وتخدم وظيفة الإشراف من خلال تقديم المعلومات التي تساعد في تقييم ما إذا كانت الموارد المستخدمة وفقاً لميزانياتها المحددة قانوناً.
- تسهل عملية المقارنة للميزانيات والحسابات.
- توفر البيانات المفيدة التي تسمح بتحليل أثر النقدية على المعاملات المالية وتسهل استعراض وتقييم الوضع النقدي.
- تنتج نفس البيانات التي تنتج من المحاسبة على الاستحقاق عند النفقات بشكل رئيسي للرواتب والسلع والخدمات التي يتم تلقيها، ويدفع ثمنها المستهلك خلال السنة المالية.
- بسيطة وأقل تكلفة نسبياً وسهلة الفهم من المحاسبة على أساس الاستحقاق
- أكثر موضوعية مقارنة بالمحاسبة على أساس الاستحقاق، فهي لا تتضمن التعديلات الموضوعية التي يجب أن تبذل لإنتاج الميزانية العمومية وبيانات الدخل.

- توفر المعلومات اللازمة عن المقبوضات والنفقات التي تدفع خلال السنة المالية، والنفقات التي تعكس جزءا من اقتناء السلع والخدمات التي تتم وعمليات الدفع خلال السنة المالية.

03) المشاكل التي تنشأ عن استخدام المحاسبة على الأساس النقدي

المهم ليس السهولة والبساطة والتكلفة. بل المعلومات المفيدة التي توفرها والتي تلبي احتياجات المستخدمين. حيث يرى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 1998) أن معظم الحكومات قائمة على استخدام المحاسبة على الأساس النقدي لأغراض الميزانية والمحاسبة والإدارة المالية. ونتيجة لذلك كثيرا ما يتم إدارة الأنشطة الحكومية مع نقص المعلومات المالية وعدم جاهزيتها في الوقت المناسب ومحدوديتها... الخ .

لذا الحفاظ على الأساس النقدي كأساس للمحاسبة الحكومية قد أدى الى تشوهات خطيرة في الموازنات وفي نظام المحاسبة الحكومي.

04) أوجه القصور في نظام المحاسبة على الأساس النقدي (ومبررات اعتمادها)

لا تزال العديد من الدول تعتمد هذه المحاسبة للأسباب الآتية:¹

1. الأسباب السياسية: يمكن للسياسيين إظهار النتائج الإيجابية من النتائج السلبية بسهولة. كما يمكنهم إقناع الرأي العام أنهم يفعلون شيئا مختلفا عما هو عليه في الواقع. وهي تخدم مصالح السياسيين أكثر مما تخدم مصلحة الجمهور. حيث يمكن أن يكون العجز المصرح به أكبر بكثير مما هو عليه في الواقع (بإظهار أن النمو في إجمالي النفقات أقل مما هو في الحقيقة، أو الإلتزامات التي يتعين الوفاء بها للأجيال المقبلة هي أقل مما عليه بالفعل، أو أنه لم يتم تجاوز سلطة الإنفاق الممنوحة من قبل الهيئة التشريعية، وغيرها).

2. الأسباب التقليدية: نظرا لاعتقاد المحاسبين العموميين (أو الحكوميين) عليها. فهي لازمة لإعداد الميزانية العمومية وبيان الدخل. فعلى عكس نظم المعلومات المحاسبية يمكن للمحاسبة النقدية أن تجنب المشاكل وتعديلات التقييم والتي تعتبر ضرورية لإعداد الميزانية.

¹ غادة شهري الشمراي، مرجع سبق ذكره، ص30

3. مقاومة التغيير: نظرا لقلّة الحوافز في القطاع الحكومي، يكون هناك تجنب للعمل الإضافي الذي قد يترتب عن تنفيذ الإجراءات الجديدة.
4. الندرة: ونقصد بها ندرة الموظفين المؤهلين ذوي المعرفة المتقدمة في مجال المحاسبة الحكومية.

الجدول رقم 10: أسباب التغيير في قوانين الأنظمة الميزانية- بلدان مختارة

و. م. أ.	م. متحدة	السويد	اسبانيا	نيوزلندا	اليابان	ألمانيا	فرنسا	فنلندا	
سنة 1985		منتصف سنوات 1990		منذ 1986	نهاية 1990	1967-1969		بداية سنوات 1950	1.تحسين ماكرو اقتصادي الاستقرار العام (تخفيض عجز الميزانية)
	نعم لكن ليس بالقانون			سنوات 1990					1-أ قواعد جبائية (مالية) نوعية
1989-85 2001-91					1998	قواعد ذهبية			1-ب قواعد جبائية (مالية) كمية
	1998	1996		1994			2001		2- تعزيز الشفافية المالية
		1996	2003	1994		1969-67	2001		3- الإدماج على المدى المتوسط لإطار ميزانية
1993	2001		2003	نهاية سنوات 1980			2001		4- تقديم ميزانية موجهة نحو الأداء
		1996		نهاية سنوات 1980		1997	2001	1992	5- إدماج المزيد من المرونة في المخصصات الميزانية
	2001		2003	1989			2001	1988	6- اعتماد محاسبة الذمم أو إمكانية ذلك (Comptabilité Patrimoniale)
							2001	1991	7- تخفيض النشاط خارج الميزانية (Off- Budget)
-1974 1990							2001		8- إضعاف السلطة/ قوى التنفيذ في العمليات الميزانية

المصدر: منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE). (التواريخ المبينة تشير الى اعتماد القوانين، وليس تنفيذ

الإصلاحات)

خلاصة

لقد تم من خلال هذا المحور التطرق لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وبالتالي التمييز بين محاسبة الاستحقاق والمحاسبة النقدية أو محاسبة الصندوق. فمحاسبة الاستحقاق تجعل الوحدات الحكومية أكثر ديناميكية، كما تسمح باعتماد موازنات البرامج والأداء بصورة أفضل.

المحور السادس:

شفافية المالية
العامّة

تمهيد

يتناول تسيير الأموال العمومية أساسا كل جوانب تعبئة الموارد وتسيير النفقات الحكومية. فمثلها مثل التسيير المالي هي وظيفة حرجة للتسيير في أي منظمة. فتسيير المالية العامة بالطريقة ذاتها هي جزء هام من عملية الحوكمة، ويتضمن هذا التسيير تعبئة الموارد، تصنيف البرامج حسب الأولوية، العملية الميزانية، التسيير الفعال للموارد وممارسة الرقابة.

فالرغبات المتزايدة للجمهور تتعكس في المزيد من الطلب على الموارد المالية، وفي نفس الوقت تشديد المواطنين هو حول قيمة النقود (أو الإيراد التكلفة). لذا أصبح هناك اهتمام متزايد بتسيير المالية العامة. فمنذ زمن طويل، التسيير المالي في البلدان السائرة في طريق النمو يلاحظ على أنها كعملية يمكنها أن تسمح للوكالات المركزية (وزارات/ الدوائر المالية) بحفظ رقابة وكالات الإنفاق من خلال الدراسات المستمرة وتخصيص المدخلات ومراجعة الوثائق والخضوع للدفع. وكامتداد لهذه المقاربة التسيير المالي يلاحظ على انه محدود لتنفيذ الميزانية، والمنفعة هذه المقاربة مع خطوطها العريضة استمرت لتصبح شائعة اليوم من خلال تخفيض الميزانية.

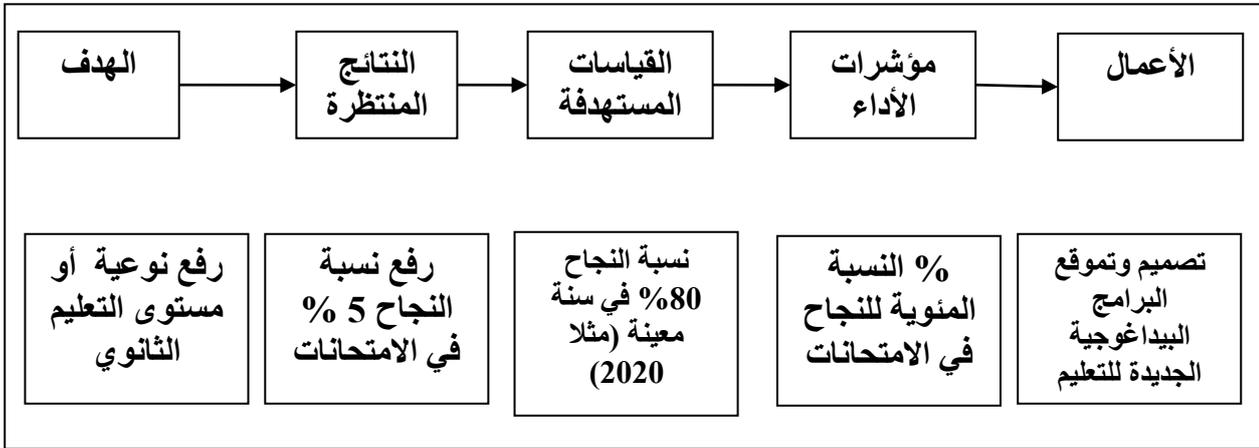
إصلاحات التسيير المالي تركزت على إصلاحات فرض الضرائب (reformes d'impôts)، استخدام الميزانية الحكومية كوسيلة للتنمية الاقتصادية، من خلال تحسين نظام التصنيف الميزاني وإصلاح المخطط المحاسبي... الخ. فتقنيات التحليل للتكاليف والمزايا (couts-avantages) يتم اعتمادها أيضا. فمنذ سنوات 1970، الحاجة لاحتواء العجز المالي (أو عجز الخزينة) من خلال تحسين التسيير المالي، التكفل المسبق من الاقتصاديين. وفي سنوات 1980 مقارنة التسيير جاءت استجابة لتضمين نوع مشترك من التسيير المالي في إطار شامل للمسؤولية. والتقييم الإجمالي هو أن نظام التسيير المالي في البلدان السائرة في طريق النمو هو عموما بطئ في التكيف مع المتطلبات (الظروف) المتغيرة. فأساسا هناك نهج مجزأ للإصلاحات.

فتحسين تحصيل الإيرادات يعتبر أمرا حرجا. فلا يوجد أي بلد يمكنه تحصيل مداخيله بالصورة المناسبة. فضلا عن ذلك الضرائب يمكنها أن تساعد على توطيد سلطة الحكومة. فالسياسة الجبائية في حد ذاتها تصبح تدريجيا محدودة من خلال القوى الخارجية في ظل عالم يتميز بالشمولية، حيث أن

خيارات الحكومات تتضاءل فيما يتعلق بموضوع نسبة الفرض الضريبي مقارنة بموضوع الفعالية (efficiency) مع أي ضريبة محصلة ومدى التغطية الضريبية. لذا على مصالح الإيرادات (أو التحصيل) العمل بطريقة ملائمة لتحصيل الموارد بالصورة التي تحت على دفع الضرائب بصورة فعالة.

كما أن الديون والنقود يجب أن تسيير بفعالية. خصوصا المبادئ السليمة للعجز المالي (أو الميزاني) الواجبة الاعتماد: بالبحث عن الفعالية، إدماج الإجراءات المناسبة لتفادي خطر التسيير، التسيير المناسب لبرامج الافتراض الحكومية التي تخفض تكلفة التوظيف (Placements). كما أن تخطيط وتوزيع الموارد بفعالية يعتبر أمرا حاسم. لذا على الحكومة تطوير نفسها وجعل عملية التخطيط على مستوياتها مؤسس لها قانونا. فالعملية الميزانية يجب أن تكون شفافة وشاملة. حيث يجب أن تركز على المخرجات (أي الإيرادات أو النتائج) أكثر مما تركز على النفقات فقط والمدخلات المتعلقة بها. كما يجب اعتماد محاسبة قوية وإجراءات إعداد التقارير. وكذلك يجب ضبط الموارد وتخصص اعتمادات مالية للانجاز. والشكل الموالي يوضح مخطط موازنة النتائج

الشكل رقم 05: مخطط الموازنة المرتكزة على النتائج



وتعتبر عملية الإشراف (الرقابة) والمتابعة الفعالة أمرا حرجا لبلوغ الحوكمة وإصلاح التسيير المالي العمومي (PFM). فالنظام المالي الموثوق يجب أن يتضمن قواعد واضحة حول الشفافية وإعداد التقارير، وأيضا تطبيق عقوبات تنفيذية في حالة الإخفاق فالمتابعة يجب أن تتم من خلال آليات داخلية للخزينة الوطنية، كما أن المتابعة الخارجية من خلال هيئات مثل: اللجان البرلمانية المستقلة، المحققين العموميين (Ombudsman)، وسائل الإعلام الحرة والمجتمع المدني، ومراجع عام مستقل.

أولاً: مفهوم الشفافية المالية

لا يوجد تعريف متفق عليه حول الشفافية. لكن توجد عدة تعريفات، حيث يمكن القول أن شفافية الموازنة العامة هي اطلاع الجماهير على تصور الدولة فيما يتعلق بإدارتها للموارد المالية، وهو الأمر الذي من شأنه تحقيق المشاركة والكفاءة في الإنفاق العام وفقاً لاحتياجات الأفراد الفعلية.¹

فالشفافية تركز على حرية تدفق المعلومات بحيث تساعد على اتخاذ القرارات السليمة، وتعتبر الحكومة والمؤسسات الرسمية المصدر الأساسي لهذه المعلومات. ولضمان تحقيق الشفافية يجب أن تنشر المعلومات بعينية ودورية من أجل توسيع دائرة المشاركة والرقابة والمحاسبة من جهة ومن أجل التحقيق من ظاهرة الفساد من جهة أخرى.² وهي تعرف على أنها: "نوع من أنواع الرقابة على العمل التي تمارس من خلال السلطة التشريعية والصحافة ومؤسسات المجتمع المدني بكافة أنواعها."³

لقد تحدث روبنسون (Robinson, 2006) الاتجاه (أو التوجه) نحو مزيد من الانفتاح في عمليات الميزانية العامة. والذي يعتبر كنتيجة لتقارب العديد من العوامل: الديمقراطية والحكم الراشد خلال سنوات 1990، وظهور من مجموعة الميزانيات (budget groups) المستقلة في البلدان النامية والبلدان التي تمر بمرحلة انتقالية. فالزخم السياسي حول الميزانية التشاركية التي يعود مصدرها لبورتو اليغري (Porto alegre) منتصف الثمانينات، والاعتراف المتزايد بمركزية ميزانية الدولة في التعبير عن خيارات تعكس سياسات الحكومة في وقت أصبحت فيه تسيير النفقات العمومية ذات أهمية متزايدة في سياسات التنمية. زيادة على ذلك، دعم الميزانية العامة أصبح أداة مفضلة بالنسبة للعديد من المانحين الأجانب للمساعدات (أو المعونات)، حيث يمكنهم الآن اكتساب فوائد أكبر من الشفافية لأجل ضمان انفاق الأموال التي يضعونها في خزائن الحكومة العامة بالصورة المناسبة.⁴

¹ عبد الله شحاتة خطاب ، " المختصر في الموازنة العامة للدولة مع التطبيق على الموازنة المصرية"، 2009 بيت الحكمة للدراسات الإستراتيجية،

² بومزير حليمة، الديمقراطية المحلية ودورها في تعزيز الحكم الراشد: إسقاط على التجربة الجزائرية، رسالة ماجستير في العلوم السياسية والعلاقات الدولية، جامعة قسنطينة، 2009-2010، ص 77.

³ محمد الحربي، درجة الالتزام بممارسة الشفافية الادارية لدى الأقسام الأكاديمية في كلية التربية بجامعة الملك سعود، المجلة الدولية التربوية المتخصصة، المجلد 1، العدد 6، ص 7 .

⁴ Carlitz, Ruth, Annex 2: Budget Processes – Review of Impact and Effectiveness of Transparency and Accountability Initiatives (2010), p 1. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2188152>

لذا فالشفافية، والمساءلة، والمشاركة هي ثلاثة مصطلحات مترابطة، خصوصا في مجال الميزانية.

(01) أسباب انعدام الشفافية في الموازنة الوطنية

يعتمد الاقتصاد الجزائري على الموارد الطبيعية، وخصوصا النفط. حيث صنفت الجزائر في المراتب الأخيرة ضمن مؤشر الموازونات المفتوحة (لسنة 2008، المرتبة 79) وهذا نظرا لعدم توفر معلومات باستمرار خلال السنة المالية لدى الجمهور حول الموازنة العامة. كما أن الموازنة العامة في الجزائر لا تخضع لمبدأ الشمولية، حيث هناك العديد من العمليات خارج الميزانية والتي يكتسبها الغموض. إضافة الى عدم دقة البيانات الخاصة بالموازنة العامة، حيث قد يكون من السهل الحصول على بعض البيانات من مواقع إحدى المنظمات الدولية، بينما يصعب الحصول عليها أحيانا من المواقع الرسمية الوطنية...الخ.

(02) مرتكزات الشفافية في الموازنة

الشفافية في إعداد الموازنة تعني الإفصاح عن كافة المعلومات المالية المتعلقة بالموازنة بأسلوب منهجي سليم وفي التوقيت المناسب ويجب أن يكون نشر المعلومات الخاصة بالموازنة التزاما قانونيا على الحكومة تحدد فيه توقيت النشر ومدى تفصيله. وتعد الشفافية في جميع مراحل إعداد الموازنة من العوامل الضرورية التي تمكن البرلمان والمواطنين بوجه عام من مراقبة الحكومة ومحاسبتها. لهذا أصبح مقدار الشفافية التي تتسم به الموازنة العامة إحدى المعايير الأساسية للحكم على حسن ادارة المالية العامة وعلى فعالية السياسة المالية وسلامتها.

فهناك محاور لدراسة مقدار الشفافية التي تتمتع به الموازنة العامة للدولة وهي تتضمن تفاصيل البيانات والمعلومات المقدمة في الموازنة، من خلال نشرها لكل الأطراف المهتمة، إضافة الى المعلومات والوثائق التي لا تتوافر إلا بالطلب.¹

¹ التقرير الثاني، "أولويات العمل وآلياته"، أغسطس 2008، وزارة الدولة للتنمية الإدارية، لجنة الشفافية والنزاهة. 2008/08/10. ص

تحقيق مبدأ الشفافية يجب أن يتركز على كل مرحلة من مراحل إعداد الموازنة وهي كالاتي:

- **مرحلة صياغة الميزانية :** خلال هذه المرحلة تقدر الحكومة مقدار الإيرادات التي سيتم جمعها، وتخصيص أوجه الإنفاق، ومستويات العجز والمديونية للسنة المالية المقبلة. ويعتبر انخراط المجتمع المدني في هذه المرحلة ضروريا. حيث تشير نتائج مؤشر الموازنة المفتوحة لعام 2008 أن مرحلة صياغة الموازنة تعتبر شبه مغلقة في معظم الدول المشمولة بالمسح، وهذا يحرم المجتمع المدني من فرص تقديم اقتراحاته (الافتراضات التي تقوم عليها الموازنة).

لكن هناك بعض المبادرات التي تقودها بعض الحكومات أو المجتمع المدني لجعل عملية صياغة الموازنة مفتوحة أمام المشاركة العامة. ففي عام 1989 قدمت الحكومة المحلية في بلدية بورتو ألغري في البرازيل نموذج لعملية وضع موازنة تشاركية. والتي تجتمع فيها الحكومة مع الجمهور مباشرة في اتخاذ القرارات الخاصة بتقرير توزيع المخصصات المتوفرة في موازنة استثمار البلدية. حتى تم تعميم هذه الممارسة على أكثر من 100 بلدية في البرازيل وفي العديد من البلدان الأخرى حول العالم. وقد لعبت منظمات المجتمع المدني دورا كبيرا في ذلك.¹

ولتقرير الشفافية في هذه المرحلة يجب إصدار بيان ما قبل الموازنة قبل شهر على الأقل من تقديم مشروع الموازنة للنقاش. حيث يجب أن يتضمن البيان الاقتراحات التي استخدمت لتحديد إطار الموازنة والعوائد المتوقعة، والإنفاق ومستويات المديونية والمخصصات الموزعة بين القطاعات. أما مشروع الموازنة فيتضمن السياسات والأولويات المراد تحقيقها في سنة الموازنة القادمة. فيجب أن يسلم الى الهيئة التشريعية قبل ثلاث أشهر على الأقل من بداية السنة المالية لإتاحة المجال لإجراء مراجعة مناسبة.

- **مرحلة الموافقة على الموازنة:** تبدأ هذه المرحلة عند تسليم الحكومة (لجنة الميزانية في الجزائر) لمشروع الميزانية الى البرلمان. حيث يتم في معظم البلدان مناقشة الميزانية بعقد جلسات استماع علنية حول بعض اقتراحات اللجان المتخصصة. وتنتهي مرحلة الموافقة عندما يحول البرلمان الموازنة الى قانون.

¹ غادة شهري الشمراي، مرجع سبق ذكره، ص ص 16-17

ويتم في معظم البلدان جعل الموازنة متاحة للعموم بمجرد الموافقة عليها. (في الجزائر مثلا يتم نشرها على شكل قانون في الجريدة الرسمية). ولتعزيز شفافية الموازنة في هذه المرحلة، يجب تفعيل الموازنة قبل بداية السنة المالية. عندئذ جعل الموازنة قيد التنفيذ متاحة للجمهور باعتبارها الوثيقة القانونية التي تمكن الجهاز التنفيذي من تطبيق إجراءات السياسات التي تضمنها الموازنة. وعادة ما تكون الموازنة مطولة وتقنية، لذلك يجب أن تنشر الحكومات أيضا موازنة للمواطن، وهي ملخص مبسط للموازنة الموافق عليها عبر وسائل إعلامية (مؤشر الموازنة المفتوحة 2008، 2009).¹

- **مرحلة تنفيذ الموازنة:** تتجسد هذه المرحلة في إنفاق الأموال فعليا لتطبيق السياسات والبرامج والمشاريع. وأثناء التنفيذ، نادرا ما يتم تطبيق الموازنات كما تمت الموافقة عليها بدقة، حيث يمكن أن تحدث انحرافات نتيجة لتغيرات واضحة في السياسات، أو كرد فعل لظروف اقتصادية معنية. كما يمكن أن يحدث ذلك نتيجة لانعدام الكفاءة والتزوير وغيرها.

ورغم أن مؤشر الموازنة المفتوحة وجد أن مؤشر الأداء المتعلق بمعلومات تنفيذ الموازنة كان ضعيفا ومتدنيا نظرا لحجم التقارير المنشورة المتعلقة بالتنفيذ. إلا أن الجزائر تصنف ضمن البلدان التي لا تعلن عن أي من تقارير مرحلة تنفيذ الموازنة للجمهور على الإطلاق.

ولتعزيز الشفافية في هذه المرحلة على السلطة التنفيذية أن تصدر تقارير خلال السنة (شهرية أو فصلية) والتي تشمل الإيرادات التي تم جمعها والمصاريف والمديونية وغيرها. حيث تسمح هذه التقارير باطلاع الجمهور على مراقبة الحكومة ومدى التزامها بالإنفاق على القطاعات الرئيسية. إضافة الى الاطلاع على مدى احترام الافتراضات التي بنيت عليها الموازنة وغيرها.

ويتوجب على الحكومة أن تنشر مراجعة نصف السنة لمناقشة أي تعديلات على الفرضيات الاقتصادية والتي تفضي الى موازنة محسنة. كما يجب على الحكومة (السلطة التنفيذية) إصدار تقرير نهاية السنة والذي يلخص الوضع في نهاية السنة المالية: يتضمن هذا التقرير مبادئ تحقيق أهداف السياسات في الموازنة قيد التنفيذ.²

¹ عادة شهري الشمري، مرجع سبق ذكره، ص 17-18

² نفس المرجع، ص 18

- **تقييم وتدقيق الموازنة:** تعتبر آخر مرحلة من الموازنة يتم خلالها تقييم إذا ما كانت الموارد العامة قد جرى استخدامها بفعالية وبطريقة مناسبة. ويمكن للجمهور من أن يستخدم هذه المعلومات لأجل وضع أنظمة أفضل. ومسألة المنفذين. وتشير نتائج مؤشر الموازنة المفتوحة أن مستوى الشفافية في هذه المرحلة يعتبر ضعيفا. حيث لا يتم نشر تقرير التدقيق المالي والرقابة للجمهور مطلقا. وفي بعض البلدان لا يتم حتى إعداد تقارير تدقيق مالي مطلقا. ويتطلب تعزيز الشفافية في هذه المرحلة أن يقوم جسم مستقل عن الهيئة التنفيذية بإصدار «تقرير تدقيق الحسابات» سنوي. وينبغي أن تبلغ الهيئة العليا للرقابة والتدقيق عن نتائجها سنويا للمجلس التشريعي وللجمهور. ففي كل مرحلة من مرحلة عملية الموازنة تحدد طبيعة المعلومات المتوفرة للجمهور قدرة المجتمع المدني (إعلام، برلمان، هيئات الرقابة والتدقيق) على مراقبة وتقييم فعالية السياسات الحكومية والتأثير عليها.¹

(03) الشفافية المالية وترشيد الإنفاق العام

نظرا لمحدودية الموارد المالية مقارنة بحجم الإنفاق المطلوب. أصبح مفروضا على الدول أو الحكومات ابتكار الأدوات التي تسمح بتقليص الفجوة بين الإيرادات المتاحة والإنفاق المطلوب. وذلك من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المالية في ظل سياسة فعالة في إدارة النفقات العامة تهدف لترشيد الإنفاق الحكومي. وهو ما يتطلب إرساء مبادئ الشفافية والمساءلة والرقابة والمشاركة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة. (شفافية المالية العامة). ففي إطار الحوكمة الرشيدة أصبح من الضروري إشراك مختلف الأطراف الفاعلة في المجتمع (القطاع الخاص والمجتمع المدني) في إعداد وتنفيذ الميزانيات والرقابة عليها. وكذا تعزيز المساءلة والمشاركة واللامركزية... الخ.²

فمن حين لآخر تواجه الدول مشكلات اقتصادية ومالية يترتب عنها انخفاض الإيرادات العامة وعدم قدرتها على تغطية النفقات العامة. ما يحتم عليها اعتماد سياسات حازمة تهدف الى ضبط الإنفاق وترشيد. ومحاربة الإسراف والتبذير. وترشيد الإنفاق العام لا يعني تخفيض حجم النفقات العامة في كل الأحوال. بل يتضمن العمل على تحقيق الفعالية في تخصيص الموارد وكفاءة استخدامها بين الدولة

¹ المرجع السابق، ص 19

² شعبان فرج، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر: دراسة حالة الجزائر 2000-2010، أطروحة دكتوراه في الاقتصاد - جامعة الجزائر 3، 2011-2012، ص 77

والقطاع الخاص. والالتزام بفعالية تخصيص الموارد داخل قطاعات الدولة. بالشكل الذي يعظم رفاهية المجتمع.¹

فغياب الحوكمة الرشيدة يترتب عنه ما يلي:²

- لن يكون المواطنون على علم بجهود وسياسات وخدمات الدولة واستيعاب جهودها ؛
- لن تخرج الرؤى والسياسات الخدمات بصورة تشاركية تعكس احتياجات المجتمع وتوقعاته؛
- لن تتم محاسبة غير الملتزمين من المسؤولين وغيرهم؛
- لن تصل منافع الخدمات والسياسات بصورة كاملة لمختلف أفراد المجتمع؛
- سيكون هناك إهدار للموارد، نظرا لتدني الكفاءة، وانتشار الفساد.

فوفقا لتقديرات منظمة الشفافية الدولية:

- تزايد تكلفة الاستثمار في البيئة الفاسدة بـ 20 % عن البيئة الخالية من الفساد.
- تزايد الأسعار بـ 20 % من المشتريات الحكومية عن سعرها الحقيقي بسبب الفساد.
- صرف 5 % من إجمالي الناتج المحلي الى ممارسات تتعلق بالفساد.
- تتخفيض عائدات الدولة من الضرائب والرسوم والرسوم الجمركية وغيرها.
- تتخفيض كفاءة العاملين في أجهزة الدولة وغيرها نتيجة للرشوة والمحسوبية والوساطة.

04 أهداف شفافية المالية العامة

تهدف شفافية المالية العامة إلى:³

- توفير المعلومات شاملة وموثوقة عن أنشطة الحكومة. وهو يسمح بتصحيح السياسات الاقتصادية . وتقليل احتمال حدوث الأزمات وتحسين آجال استجابة سياسة المالية العامة. كما يضفي ذلك طابع المعرفة على قرارات السياسة الاقتصادية وتحسين نوعيتها.

¹ شعبان فرج، مرجع سبق ذكره، ص ص 87-89

² ياسمين خضري، دليل تقييم الحوكمة الرشيدة في القطاعات الخدمية: تطبيقا على قطاعات الرقابة الصحية الأولية والتعليم الأساسي ومياه الشرب والصرف الصحي، مركز العقد الاجتماعي (مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار)، 2014

³ شعبان فرج، مرجع سبق ذكره، ص 110

- تعمل الشفافية المالية على تحقيق الانضباط المالي. بتخفيض تكاليف المشاريع وزيادة كفاءة الاقتصاد ككل.
- تسمح شفافية المالية العامة بتوفير المعلومات التي تسمح بمساءلة الحكومة عن سياساتها. لا سيما الموازنة العامة. فالشفافية تسمح للمواطنين بالحصول على المعلومات التي يحتاجونها لمساءلة حكوماتهم عن اختياراتها المتعلقة بالسياسات.
- تسمح الشفافية بزيادة قدرة الحكومة على الوصول للأسواق المالية الدولية، ما يشجعها على إتباع سياسات اقتصادية سليمة تحقق لها الاستقرار المالي.

وتعتبر سلامة إدارة المالية العامة أو شفافتها جانبا مهما من جوانب الحكم الرشيد. وهذا نظرا لكونها تتيح لصانعي السياسات والجمهور أفضل المعلومات حول تصميم سياسات المالية العامة وما تحققه من نتائج. وإرساء قواعد للمساءلة بشأن تنفيذها. فالشفافية المالية تعني توفير المعلومات الموثوقة والآنية المتعلقة بالنشاطات والإجراءات والقرارات والسياسات التي تتخذها الدولة ومؤسساتها المختلفة وضمان الوصول إليها.

كما يقصد بشفافية المالية اطلاع الجمهور على هيكل القطاع الحكومي ووظائفه والنوايا التي تقوم عليها السياسات المالية وحسابات القطاع العام والتوقعات الخاصة بالمالية العامة.

وتتشرط الشفافية توفر المعلومات الدقيقة في مواقيتها. حيث يجب أن تتصف بالشمول والوضوح والحدثة. وإفصاح المجال أمام الجميع للإطلاع عليها. ما يتطلب نشرها بعناية ودورية من أجل توسيع دائرة المشاركة والمحاسبة والرقابة.

ثانيا: كفاءة الإنفاق الحكومي

يتمثل ذلك في الإنفاق بعقلانية أو فعالية وشفافية. وهو ما يفرض على الحكومة تحسين تخصيص الموارد بين القطاعات المختلفة. فالعقلانية تتضمن توافق مستوى الإنفاق مع أهداف الحكمة. وبالشكل الذي يضمن تخصيص الموارد بطريقة تعكس الأولويات السياسية لها. أما النجاعة فتعني

تحقيق أقصى النتائج مقابل مدخلات معينة... بينما الفعالية فتعني تحقيق أهداف الحوكمة أما الشفافية فتضمن نشر المعلومات المالية.¹

فالحوكمة هي العملية التي يتم في إطارها اتخاذ القرارات وتنفيذها (أو عدم تنفيذها). فالحوكمة تعني العملية التي تقوم بموجبها المؤسسات العامة بإدارة الشؤون العامة وإدارة الموارد العامة وتسيير سلامة الحوكمة (good dovernance) الى إدارة الحكم على نحو يبعد تماما عن التعسف والفساد مع المراعاة الواجبة لحكم القانون.² لذا لا بد من وجود إطار قانوني وأداري يسمح بالتحديد الواضح للأدوار والمسؤوليات الحكومية في تحصيل واستخدام الموارد العامة.³

تعتبر الشفافية والمساءلة من أهم مبادئ الحوكمة الرشيدة. وهما ترتبطان ارتباطا وثيقا بترشيد الإنفاق الحكومي وحفظ المال العام. فالشفافية تسمح بتدفق المعلومات المتعلقة بالأموال العمومية. أما المساءلة فتمنح الفرصة لمحاسبة من يقفون على إدارة المال العام. كما تعتبر المشاركة عنصر هام في عملية الحوكمة بفعل إشراف مختلف الأطراف الفاعلة.

01 عناصر ترشيد الإنفاق العام

ترتكز عملية ترشيد النفقات العمومية على ما يلي:

1. التحديد الدقيق لحجم الإنفاق العام الأمثل: وذلك بتعظيم مصالح المجتمع في إطار سياسة الحكومة.
2. توجيه النفقات العامة لتحقيق المنفعة العامة: أي أن لا تخدم عملية الإنفاق الحكومي مصالح أطراف معينة أو أطراف لها نفوذ. فالإنفاق خارج هذا الإطار هدر للمال العام.

¹ روبرت بيشيل، إصلاح إدارة المالية العامة في الشرق الأوسط وشمال افريقيا، مجلة إدارة الحكم أخبار وأفكار، المجلد 2، العدد3، 2008، البنك الدولي

² دليل شفافية المالية العامة 2007، ص ن د، ص 170

³ عبد الفتاح الجبالي، رئيس وحدة البحوث الاقتصادية مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية، المشاركة المجتمعية في صنع الموازنة العامة للدولة، ورقة أولية للنقاش، 2012/03/15، ص22

3. اعتماد مبدأ الأولوية في الإنفاق العام: وذلك باحترام مبدأ تحليل التكلفة والعائد في اختيار المشاريع. وإعطاء أوزان ترجيحية للأهداف المرجوة. واعتماد مختلف الطرق التي يمكن أن تسمح بترتيب المشاريع العمومية حسب أهميتها.
4. الحرص على ضمان الجودة والرفع من المردودية: حيث ينبغي أن تعكس المردودية قيمة الأموال التي صرفتها الدولة من أجل توفير السلع والخدمات.
5. التحديد الدقيق لوقت ومقدار النفقات: حيث يجب أن يترتب عن ضمن النفقات تقديم خدمة حقيقية لصالح المجتمع.

02) متطلبات نجاح عملية ترشيد الإنفاق العام

سلامة عملية ترشيد الإنفاق العام يتطلب ما يلي:¹

1. ضرورة توافر بيئة سليمة للحكم: أي من الضرورة اعتماد مبادئ الحكومة المؤسسية. بتوفير مؤسسات مشروعة تتبنى مشاريع المجتمع بالصورة المطلوبة. وبما تقتضيه مبادئ الحكومة من شفافية ورقابة ومساءلة ومشاركة سيسمح في النهاية بترشيد عملية الإنفاق العام.
2. إدارة سياسة قوية: وهذا يتطلب وجود حكومة قوية لها برامج مدروسة يمكنها مواجهة مختلف التحديات. فالقدرة على اتخاذ القرارات غير كافية بل يجب توفير الإمكانيات للتأثير على تنفيذ هذه القرارات.
3. كفاءة أجهزة الدولة وحسن إدارتها: وهذا يتطلب دون شك توفر إدارة قوية تنفّذ المحاباة والفساد وغيرها.
4. توفر أنظمة محاسبة: وذلك بمعرفة أوجه الإنفاق للمال العام ورقابة فعالة.

03) كفاءة إدارة المالية العامة

تعني حسن سير نظام إدارة المالية العامة سواء في جانب الإيرادات أو النفقات بشكل يضمن تقديم الخدمات العامة على أحسن وجه. وهو ما يتطلب ترتيبات مؤسسة تحدد السبل المثلى لاستخدام

¹ شعبان فرج، مرجع سبق ذكره، ص 94

الموارد الاقتصادية في تحقيق الأهداف العامة. إضافة الى توفير المعلومات التي تسمح بالرقابة والمساءلة وغيرها. فجودة المعلومات عنصر هام في إدارة المالية العامة بصورة جيدة.¹

ويهدف نظام إدارة المالية العامة الى تسهيل عملية ضبط الميزانية وتنفيذها في جانب الإيرادات والنفقات. وتخصيص الموارد بكفاءة وفعالية حسب الأولوية لأجل الوصول لأفضل النتائج.²

(04) الرقابة على المال العام

تعد رقابة المال العام من الأدوار الرئيسية لكافة المجتمعات الحديثة. لذا تولى الحكومات اهتماما واسعا بإعداد الميزانية ومدى الشفافية التي تتمتع بها. إضافة الى كفاءة إدارة المالية العامة. لا سيما في مجال الإنفاق العام. حيث يتوقف نجاح السياسة المالية على عاملين أساسيين هما الموارد المتاحة للمجتمع وكيفية استخدامها. لذا تعتبر الموازنة العامة ضرورية وهامة لتحقيق ذلك. فأهمية الموازنة تكمن في كونها تسمح بتحقيق نوعين من الرقابة:³

- رقابة دستورية: باعتبار الموازنة تضمن المشاركة الفعالة للمجتمع، ما يفرض عرض البنود الميزانية لأجل تحقيق المزيد من المساءلة السياسية أمام السلطات التشريعية والرقابية. حيث تعد الشفافية ضرورية نظرا لكونها تسمح للمجتمع من مراقبة الحكومة ومحاسبتها.
- رقابة مالية واقتصادية: من خلال توضيح أهداف الموازنة وكذلك توزيع الإنفاق على البنود المختلفة وغيرها.

(05) مؤشر شفافية الموازنة

يقيس هذا المؤشر وضع الدولة من حيث:

1. كمية المعلومات المنشورة؛

¹ أحمد أبو بكر علي بدوي، مفاهيم تقليدية ومعاصرة في إدارة المالية العامة، دراسات اقتصادية صندوق النقد العربي، أبو ظبي، 2011، ص15.

² شعبان فرج، مرجع سبق ذكره، ص 94

³ التقرير الثاني، "أولويات العمل وآلياته"، أغسطس 2008، وزارة الدولة للتنمية الإدارية، لجنة الشفافية والنزاهة. 2008/08/10، ص 34-35

2. طبيعة المعلومات مالية أو غير مالية ، مفصلة أو جزئية؛
3. الوثائق المرتبطة بالموازنة وكيفية نشرها وإتاحتها للجمهور (تصريح ما قبل الموازنة، مشروع الموازنة، الموازنة المقررة ، التقارير السنوية والسادسية وغيرها، الحسابات الختامية)؛
4. الوقت المتاح للبرلمان لمناقشة الموازنة (داخل البرلمان، جلسات الاستماع)؛
5. توقيت نشر الحسابات الختامية للمراجعة؛
6. مدى إمكانية قيام السلطة التنفيذية بإقالة مراجع الحسابات؛
7. الجهة التي تقوم باعتماد الحساب الختامي.

ويري فليبس وستيورت (Philipps & Stewart, 2009) أن معايير الشفافية المالية الحالية ترتبط بتطورين واسعين وهما: تحول " الليبراليين الجدد" (Néolibéral) في السياسة الاقتصادية خلال سنوات 1990، مع التركيز على قواعد الإنضباط المالي و إعادة التركيز على الإصلاحات التي تعزز الحكم الراشد. حيث يفترضون أن الارتباط مع الإنضباط المالية يساعد على تفسير سبب ارتداء صندوق النقد الدولي رداء الشفافية، لقد أكد فليبس وستيورت الى أن مدونة ص. ن. د. (FMI) هي النموذج الغالب، بالرغم من أنه اعتمد حاليا من بعض الفاعلين الآخرين المؤثرين بما فيها البنك الدولي، المنظمات المالية، ومحلو الإستثمار في القطاع، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، والمتعهدون الأجانب والمنظمات غير الحكومية.¹

لقد حدد روبنسون (2006) بعدين للشفافية وهي متصلة أساسا بالعملية الميزانية: (1) **شفافية حول مصادر البيانات المعلومات المستخدمة** لوضع القرارات حول أولويات الإيرادات وتخصيص النفقات؛ و(2) **الشفافية في عملية الميزانية**. حيث أكد روبنسون أن كلا الشكليين من الشفافية يمكن أن يساعد على تخفيض فرص الفساد. وفي سياق الفيدرالية، قد يكون من المهم أيضا النظر في الشفافية بين مختلف مستويات الحكومة. فلقد درس كوفمان وبيلفر (Kaufman & Bellver, 2005) تعريفات مختلفة للشفافية. وقد توصل الى أنها ترتبط ارتباطا وثيقا بالمساءلة. والهدف من المطالبة بالشفافية هو السماح للمواطنين، الأسواق أو للحكومات بمساءلة الهيئات السياسية عن أداؤها. ويشير الكاتبين إلى مجموعة كبيرة من البحوث القائمة، التي تثبت أن البلدان التي تتميز ببيئة أكثر شفافية تميل إلى أداء

¹ Carlitz, Ruth, op. cit

أفضل في الأسواق المالية الدولية، ذلك أن الشفافية ترتبط بالحوكمة السليمة وأن الشفافية يمكنها تسهيل المشاركة في العملية السياسية.¹

ثالثاً: المساءلة (Accountability):

تهتم الهيئات الدولية بتحسين المساءلة في عملية الميزانية والتي يحتمل أنها نابعة من المخاوف بشأن فعالية المعونات أو بشكل عام بفعالية النفقات الحكومية. فقد أظهرت بعض الدراسات أن النفقات العمومية لا تحقق لها الأثر المنشود على نتائج قطاعات الصحة والتعليم. وقد أدى ذلك إلى التفكير من جانب المانحين والمؤسسات الخاصة بالطريقة التي تجعل المساعدات الأجنبية أكثر فعالية. فتحسين المساءلة في العملية الميزانية يمكن أن يكون السبيل الوحيد الذي يمكن من خلاله للمانحين تأمين أن أموالهم لا تتعرض للإسراف (أو التبذير). و يوفر غويتز وجنكيز (Goetz & Jenkins, 2005) إطار مفيد للتفكير في المساءلة، والذي يمكن تطبيقه على المؤسسات ذات الصلة بالميزانية من أجل تقييم أثرها. حيث يجب تمييز جانبين هامين من المساءلة: المسؤولية (answerability): وهي شكل ضعيف من المساءلة، ما يتطلب توفير المعلومات حول التصرفات العمومية، وتبرير دقتها، وتأكيداتها. والإنفاذ (enforcement) وهو شكل قوي من المساءلة، يتطلب فرض غرامات (أو عقوبات) على الذين لهم تصرفات وتصورات غير مفعولة وهم مطالبين بتبريرها. وهما يميزان أيضاً بين المساءلة العمودية (المباشرة) والأفقية (غير المباشرة)، والمساءلة اللاحقة والمسبقة.²

لقد حظي التمييز بين المساءلة العمودية والأفقية باهتمام كبير في الأدبيات الاقتصادية (المالية). ففي إطار الميزانيات العمومية تحدث روبنسون عن المساءلة الأفقية في مؤسسات الدولة، التي تقوم من خلالها الهيئات التشريعية، المراقب العام للحسابات، لجنة الحسابات البرلمانية، ووكالات مكافحة الفساد بالرقابة على التنفيذ من جانب المسؤولية والإنفاذ (answerability & enforcement). فيما يتعلق بالمساءلة المباشرة (أو العمودية) هناك ميكانيزمات مختلفة يمكن من خلالها للمواطنين محاسبة صناع القرار.³

¹ Carlitz, Ruth, Annex 2: op. cit.

² idem

³ Carlitz, Ruth, Annex 2: op. cit.

ويرى أكرمان (Ackerman, 2004) أن آليات المساءلة العمودية والأفقية تعاني من مشاكل هيكلية وسياقية تحد من قدرة المواطنين ومؤسساتهم التمثيلية على محاسبة الحكومة. على ضوء هذه الصعوبات، قد اقترح طريقة ثالثة: "يمكن للجهات الفاعلة المجتمعية (les acteurs sociaux) أن تلتزم الجهات الحكومية مباشرة بالرد على أفعالها ومعاقبة مرتكبيها.¹ وتتراوح المنحة التعليمية حول هذا الموضوع الناشئ من آليات "المسؤولية الاجتماعية". (تعبئة جماهيرية، وسائط الاعلام، واستخدام المحاكم) إلى نهج أكثر تعديل مما يضعف الفاصل بين الدولة والمجتمع. لذا ينادي كل من غوتز وجنكيز (Goetz & Jankins, 2001) بالشكل الهجين والذي يدعى بالمساءلة القطرية من خلال دراسة حالات للمجتمعات المدنية الفاعلة في الهند.

وأخيراً، ينبغي النظر إلى المساءلة في سياق المعونة الخارجية. والمقصود بها مساءلة الحكومات المتلقية للمعونة من المانحين، وأيضاً مسؤولية المانحين تجاه مواطنين بلدانهم الأصلية. فالجهود الرامية لتحسين المساءلة في مجال واحد قد لا تعني بالضرورة تحسين المساءلة في جميع المجالات. فمثلاً دليل الميزانيات المفتوحة لسنة 2008 (Open Budget Index) يشير إلى أن العديد من البلدان تورد وثائق موازنات مفصلة إلى الجهات المانحة للمعونات الأجنبية. ولكنها لا توفر المعلومات الكافية لمواطني بلدانها.

رابعاً: المشاركة (Participation)

يظهر مدى نوعية واتساع مشاركة المواطن في العملية الميزانية كعامل أساسي محدد للتأثير المحتمل لمبادئ الشفافية والمساءلة في هذه القطاع. فمجرد وضع المزيد من المعلومات المتعلقة بالميزانية في المجال العمومي لن يكون له تأثير ما لم يتمكن المواطنون من فهمه، وكان لديهم القنوات القانونية والمؤسسية لاستخدامه. كذلك، مشاركة المواطنين متأصلة في مناقشات المساءلة "الهجينة" أو "القطرية"، حيث أن هذه العمليات تنطوي على اشراك المواطنين مع مؤسسات الرقابة (الإشراف) التي لم تكن عادة مفتوحة أمام الجمهور.²

¹ Ackerman, J. 2004. "Co-Governance for Accountability: Beyond 'Exit' and 'Voice.'" World Development Vol. 32, No. 3, p. 449

² Carlitz, Ruth, Op.Cit

خلاصة

لقد تم من خلال هذا المحور التطرق لمفهوم الشفافية الميزانية باعتبارها موضوع تصنيف من طرف العديد من الهيئات المالية الدولية. ولعل أهم هذه التصنيفات مؤشر الموازنة المفتوحة.

فالشفافية عنصر مهم في عملية الإصلاح الميزاني. والتركيز عليها سيسمح بمزيد من الانفتاح والكفاءة في تسيير الأموال العامة. والشفافية كما تم الإشارة إليها لا تتضمن فقط إصدار الميزانية بل يجب أن تتضمن تقارير عن تنفيذها. فالشفافية والمشاركة تعتبر من أهم مبادئ الحوكمة الميزانية التي يتوجب على البلدان الاهتمام بها.

المحور السابع:

مشروع إصلاح مبادئ
المحاسبة العمومية

تمهيد

لقد التزمت الجزائر بالشرع في الإصلاحات الميزانية منذ بداية سنوات 2000، لكن لم يكلل المسار الإصلاحي بالنجاح إلا في سنة 2018 بصدر القانون العضوي الجديد 18-15 الذي يتضمن التآطير الميزانياتي خصوصا. فهو يتضمن الإطار المتوسط الأجل والتسيير القائم على النتائج.

لكن الإصلاح المحاسبي لم يتجسد في ظل هذا القانون العضوي، حيث تم الإشارة إلى الإبقاء على محاسبة الصندوق - أو المحاسبة النقدية-. لذا تم محاولة استدراك ذلك كتكملة للمسار الإصلاحي بإطلاق مشروع إصلاح مبادئ المحاسبة العمومية الذي يهدف بالأساس لتعديل قانون المحاسبة العمومية 90-21.

سنحاول إبراز الجوانب الميزانية التي تضمنها القانون العضوي 18-15. والجوانب المحاسبية التي يسعى لتعديلها مشروع إصلاح المحاسبة العمومية. وهذا بالإشارة لأهم النقاط المتضمنة في الوثيقتين.

أولا : مسار الإصلاحات الميزانية في الجزائر

لقد اعتمدت الجزائر إصلاحات ميزانية متوالية منذ بداية سنوات 2000. لكن أي إصلاحات ميزانية يجب أن يرافقها إصلاحات قانونية تمس بالخصوص القوانين الميزانية أو ما يسمى في الجزائر بالقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الذي يعرف أطر تسيير مالية الدولة. حيث تشير التجارب الدولية ترافق الإصلاحات الميزانية مع إصلاحات قانونية، ففي فرنسا مثلا تم الشرع في الإصلاحات الميزانية سنة 1999 وصدر القانون العضوي في 2001 (لاحظ الجدول المتعلق بأسباب التغيير في قوانين الأنظمة الميزانية). لكن في الجزائر إلى غاية يومنا هذا يعتبر القانون العضوي 84-17 المرجع الأساسي في إعداد وتنفيذ الميزانية والرقابة عليها، رغم حدوث بعض التعديلات في الممارسات الميزانية منذ نهاية سنوات 1990¹. فمنذ بداية الإصلاحات والمختصون يترقبون صدور القانون العضوي الجديد

¹ القانون العضوي رقم 84-17 مؤرخ في 7 يوليو سنة 1984 يتعلق بقوانين المالية (جريدة الرسمية العدد 28). القانون العضوي القديم والذي لا يزال مطبقا بنسبة كبيرة.

18- 15 الذي طال أمد انتظاره، وهو يتضمن العديد من الإصلاحات الجديدة.¹ فالنية الحسنة لإصلاح يجب أن يرافقها إجراءات تنظيمية مرافقة وفورية.

مع ذلك، سنحاول التطرق لأهم العناصر المستحدثة في هذا القانون الجديد. لكن قبل ذلك سنتطرق لأهم الإصلاحات الميزانية قبل صدور هذا القانون.

01) بداية الإصلاحات الميزانية في الجزائر

في ظل الانفتاح الاقتصادي في الجزائر، قررت السلطات إعداد مشروع لعصرنة الأنظمة الموازنية (MSB) بالتعاون مع البنك الدولي بموجب اتفاقية موقعة بين الطرفين يعود تاريخها الى 18 أبريل 2001، تتعلق بتمويل برنامج الإصلاح الموازني في الجزائر. وقد تم ذلك بالتعاون مع إحدى المؤسسات الاستشارية الكندية (CRC SOGEMA). حيث يهدف الإصلاح أساسا لتحسين شفافية تسيير المالية العامة، والتحكم في النفقات ورشادتها. وتعود نشأة المشروع إلى الفترة 1998-2000. حيث كانت هناك مشاورات بين الجزائر والبنك العالمي. وتم الشروع الفعلي في الإصلاحات سنة 2004 حيث كان يهدف الإصلاح لتعديل القانون العضوي لقوانين المالية 84-17.

ويتضمن المشروع ضمان قدر أكبر من الشفافية في تخصيص اعتمادات الميزانية على أساس برامج وأهداف محددة جيدا (الميزانية / البرنامج)، مصحوبة بنقل المساءلة أمام المديرين الذين سيتم تقييمهم على أساس الأداء والنتائج. لذا قد قررت الحكومة الجزائرية مراجعة عميقة لماليتها العمومية بالتفكير في الانتقال من ميزانية تعتمد على الوسائل إلى ميزانية تعتمد على النتائج - بتحديد الأهداف مسبقا وتجميع الوسائل الضرورية لتحقيق هذه الأهداف.²

ويتضمن الإصلاح إعادة النظر في سياسات الدعم الحكومي. حيث يعتبر التحكم في النفقات أمر بالغ الأهمية نظرا لأهداف تخفيض عجز الميزانية. فإصلاح نظام الإعانات والتحويلات غير المستهدفة

¹ القانون العضوي رقم 18-15 مؤرخ في 2 سبتمبر 2018، يتعلق بقوانين المالية (ج. ر. ع. 53). القانون العضوي الجديد الذي لم يدخل حيز التنفيذ بصورة نهائية

² تومي سلامي، مشروع عصرنة أنظمة الميزانية : نحو ترشيد الإنفاق العمومي، مجلة الدراسات - العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط، جوان 2012، ص ص 145-168

لا يسمح بالتخصيص الأمثل للموارد. بجعل الدعم مستهدفاً، مع التخفيض التدريجي في مستوى الدعم الواسع النطاق الذي من شأنه تخفيف العبء المالي على الدولة دون التأثير على أكثر السكان ضعفاً.¹

(02) محاور الإصلاح الميزاني

تهدف الإصلاحات على مستوى الموازنة العامة لبناء تسيير يتمحور حول النتائج والأداء، بإعادة تصنيف حسابات الميزانية. و بالمرور من ثقافة الوسائل إلى ثقافة مبنية على النتائج. فالإصلاح يستند للمحاور الرئيسية الآتية:²

- الانتقال من نهج مبني على الوسائل في ظل النظام الموازني السابق إلى نهج مبني على النتائج. فالتسيير القائم على النتائج يتضمن وضع برامج ذات أهداف قابلة للتقييم، يتم في النهاية مقارنة نتائجها بالأهداف المحددة مسبقاً؛

- تنفيذ برنامج متعدد السنوات للميزانية (في إطار إنفاق متوسط الأجل ثلاث سنوات). وهو مقياس يجعل من الممكن مواءمة السياسات القطاعية مع أهداف استدامة وإمكانية الاستمرار في إطار الاقتصاد الكلي. فهو نوع من التخطيط المتوسط المدى يقوم على وضع تقديرات متوسطة الأجل للنفقات والإيرادات يسترشد بها في بناء المستقبل؛

- تخفيف شروط تنفيذ الميزانية، وخاصة من خلال تنفيذ ميزانية مرنة (la globalisation des crédits)،

- تعزيز اللامركزية في الإدارة العامة من خلال إقامة علاقات تعاقدية (بتحديد أهداف للوحدات اللامركزية) بين الإدارة المركزية ومصالحها اللامركزية.

- اعتماد قدر أكبر من الشفافية والوضوح في الميزانية من خلال الإثراء المستمر للمعلومات المتعلقة بالميزانية المتاحة للبرلمان والمتعاملين الاقتصاديين ووسائل الإعلام وعامة الجمهور.

¹ PROFIL DE PAYS 2016 – ALGÉRIE, Section des publications- Commission économique pour l’Afrique (Nations Unies), Addis-Abeba, Éthiopie, mars 2017. pp 34-35. https://www.uneca.org/sites/default/files/uploaded-documents/CountryProfiles/2017/algeria_cp_fre.pdf

² BORRAZ Olivier, GUIRAUDON Virginie, Politiques publiques. 1, La France dans la gouvernance européenne, Paris, Presses de Sciences Po, 2008.

-إعادة تصنيف النفقات على أساس الأنشطة أو البرامج وليس على أساس القطاعات الوزارية.¹

لقد تم فعلا الشروع في اعتماد المحاور السابقة الذكر في إعداد الموازنة العامة للدولة. من خلال تبني برامج تنموية في قطاعات مختلفة، كما تم تبني بعض الشفافية. لكن الممارسات الميزانية لا يمكن أن تكون سليمة إذا لم يتم تنفيذ كل الإجراءات المرافقة لها، لا سيما في ظل عدم وجود قوانين واضحة. فلحد الآن لا زالت الممارسات الميزانية تتضمن العديد من العيوب في مجال الشفافية، المراقبة والمساءلة وغيرها.

ثانيا: الإصلاحات المتضمنة في القانون العضوي الجديد 15-18

تتضمن محاور الإصلاح طبقا للقانون 15-18 الصادر في 02 سبتمبر 2018 اعتماد نهج موجه نحو تحقيق النتائج. يتماشى مع معايير المساءلة، ويقوم على بناء ميزانية متعددة السنوات (أو البرمجة متوسطة الأجل)، الائتمانية، التعاقد، والشراكة، وإصلاح الرقابة. ومن شأن هذا التحديث في أداء القطاع العام أن يكون مقترنا بالإصلاح الإداري المستمر وعدم التركيز، وأن يحسن كفاءة وفعالية الإجراءات الحكومية والإدارية. ويدعو هذا العمل في تحديث الميزانية إلى إعادة صياغة عملية التخطيط من أجل إدماج البعد النوعي.

لقد صدر هذا القانون بعد مدة طويلة جدا من مسار الإصلاح الذي تم الشروع فيه منذ بداية سنوات 2000. ويتوقع تطبيقه سنة 2023. وقد تضمن هذا القانون المحاور الأساسية الآتية:

-اعتماد " مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج، انطلاقا من أهداف واضحة ومحددة وفقا لغايات المصلحة العامة والتي تكن موضوع تقييم" (المادة 02).

- تعديل بعض التسميات: **قوانين المالية التصحيحية** بدلا من قوانين المالية التكميلية؛ **والقانون المتضمن تسوية الميزانية** بدلا من قانون ضبط الميزانية (المادة 04).

- اعتماد الإطار الميزانياتي المتوسط المدى (المادة 05).

¹ علي مسعودي، أهمية الحوكمة في الميزانية العامة للدولة -حالة الجزائر، أطروحة دكتوراة، جامعة ورقلة، 2018-2019، ص ص 94-98

- **تفادي الحسابات خارج الميزانية**، حيث يتم طبقا للقانون الجديد تسجيل العمليات المالية ضمن حساب وحيد يشكل الميزانية العامة للدولة (المادة 14).

- **عدم تجاوز الاعتمادات والمناصب المالية (المادة 22).**

- **توزيع الاعتمادات حسب البرامج**، حيث توضع حقيبة البرامج تحت مسؤولية وزير أو مسؤول مؤسسة عمومية - تقسم إلى برامج فرعية أنشطة- وهي تساهم في تنفيذ سياسة عمومية محددة (المادة 23). **فالبرنامج هو وحدة تنفيذ الاعتمادات المالية (المادة 79).**

- **عدم تجاوز العجز الميزاني (أو ما يسمى بالاعتمادات المالية الإضافية) نسبة 3 % من الاعتمادات المالية المفتوحة بموجب قانون المالية (المادة 27).**

- **الإبقاء على مبدأ محاسبة الأساس النقدي أو ما يسمى محاسبة الصندوق (المادة 65).**

- **إيداع الحسابات الختامية (القانون المتضمن تسوية الميزانية) والوثائق الملحقة لدى المجلس الشعبي الوطني قبل الفاتح أوت من السنة الموالية، أي بعد حوالي 04-06 أشهر من نهاية السنة المالية (المادة 87).** حيث كانت تتجاوز المدة 03 سنوات. وتطبيق هذه المادة في حدود سنة 2026 (المادة 89)

- **دخول القانون العضوي الجديد حيز التنفيذ يكون بداية من سنة 2023 (المادة 89).**

لقد تم الشروع الفعلي في تطبيق بعض مبادئ القانون بالنسبة لميزانية الدولة - خصوصا ما يتعلق بالإطار المتوسط المدى في تقدير النفقات والإيرادات-. كما صدر حديثا المرسوم التنفيذي رقم 21-62 المؤرخ في 8 فبراير 2021¹ الذي يحدد إجراءات التسيير الميزانياتي والمحاسبي الملائمة لميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات والمؤسسات العمومية الأخرى المستفيدة من تخصيصات ميزانية الدولة. حيث يتضمن هذا المرسوم تطبيق مبادئ القانون 18-15 على المؤسسات ذات الطابع الإداري وتلك التي تستفيد من تخصيصات ميزانية الدولة.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 11 الصادرة بتاريخ 15 فبراير 2021. متوفرة على الموقع: <https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2021/A2021011.pdf>. تم الإطلاع عليها بتاريخ 31-10-2021

ويتضمن هذا المرسوم إدماج مفهوم التعاقد. حيث تقوم المصالح الوزارية المسؤولة عن البرامج أو الأنشطة التي ستسند لهذه المؤسسات تحديد الإطار الإتفاقي للعلاقات بينهما، لا سيما بوضع الأهداف ومؤشرات الأداء المرتبطة بكل هدف وبنود أخرى تتضمن بالخصوص النتائج المحققة وآليات المتابعة.

كما يتضمن هذا المرسوم توزيع الاعتمادات على أساس البرامج أو الأنشطة. وكذلك يفرض على مسيري -بدلا من الأمرين بالصرف- هذه المؤسسات إعداد تقرير سنوي حول الأعمال والمردودية لأجل تقييم النتائج المحققة بعنوان عقد الأعمال والأداء.

لكن صدور هذه القوانين لا يعني بالضرورة إمكانية تطبيقها في الآجال المحددة نظرا للتباطؤ في التنفيذ، وهذا بإقرار المصالح المعنية بالعملية.¹

ثالثا: مشروع إصلاح مبادئ المحاسبة العمومية

يشكل القانون العضوي الجديد 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية الإطار المرجعي للإصلاح الموازي الجديد. فرغم أنه تضمن مفهوم التسيير بالنتائج -كبديل لمنطق التسيير بالوسائل- إلا أنه لم يشر صراحة لاعتماد مبادئ المحاسبة المالية المنبثقة عن المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام. كما تضمن القانون البرمجة متعددة السنوات، وهو بذلك يسمح بالتسيير على المدى المتوسط الذي يسمح بتنفيذ البرامج بفعالية.

لقد صدر هذا القانون في 02 سبتمبر 2018. ويقوم على اعتماد نهج مبني على النتائج. لكن هذا القانون لم يدخل حيز التنفيذ بعد. حيث يرتقب تطبيقه في البداية على ميزانية الدولة سنة 2023، ثم يتم بعدها تعميمه على باقي المنظمات العمومية الأخرى. وهو يعتبر تطور للإجراءات الميزانية نحو التسيير بالنتائج. كما يقوم النظام على منح صلاحيات واستقلالية أكبر للمسيرين العموميين لأجل تحسين أدائهم ومسائلتهم. وهناك لا مركزية أكبر في تسيير المخصصات الميزانية. لكن بالمقابل كل مسير مسؤول عن انجازاته. لكن من الإشكاليات الكبرى لتطبيق هذا النظام تكوين موارد بشرية قارة على الاستقلالية في

¹ رسالة السيد رئيس الحكومة فيما يتعلق بتنفيذ الإصلاح الميزانياتي. متوفرة على الموقع: <http://mfdgb.gov.dz/ar> تم الإطلاع عليها بتاريخ 31-10-2021

التسيير وتحمل نتائج هذا التسيير تجاه هيئات الرقابة والمساءلة. وتتفاقم مشكلة الموارد البشرية في حالة التفكير في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

وتبعاً لما سبق واستكمالاً لمسار الإصلاح تم طرح مشروع إصلاح مبادئ المحاسبة العمومية الذي تضمن إضافات جديدة باعتماد مبادئ المحاسبة المالية -أو المحاسبة العامة-، إضافة لاعتماد محاسبة تحليل التكاليف كمرجع لتقييم أداء الخدمات المقدمة ونشاطات البرامج. وهو يتضمن كذلك عملية تدقيق الحسابات. كما سترتب عنه دون شك إصلاح المخطط المحاسبي للدولة. وقد تم وضع نفس تاريخ اعتماد القانون العضوي الجديد سنة 2023 لاعتماد المشروع.

ففي سياق مسار الإصلاحات الذي اتسم بالثقل وعرف امتداداً تاريخياً طويلاً. يطرح الإشكال الآتي: هل يمكن تنفيذ هذه الإصلاحات الميزانية والمحاسبية في فترة وجيزة؟

لقد جاء مشروع إصلاح مبادئ المحاسبة العمومية بالتزامن مع صدور القانون العضوي الجديد 15-18 لا سيما أن هذا الأخير يتضمن مبادئ التسيير بالنتائج ومبادئ التسيير المتوسط الأجل وغيرها. وهو يهدف لتعديل القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية. كما يهدف للانتقال من محاسبة الأساس النقدي أو محاسبة الصندوق إلى المحاسبة على أساس الحقوق المثبتة المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي والتي تسمح بتقديم تقارير مالية تعكس الذمة المالية الفعلية للهيئات العمومية في تاريخ معين.¹

وتتضمن المحاسبة العمومية حسب مشروع الإصلاح ما يلي:

- محاسبة ميزانية تنقسم إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية قائمة على مبدأ محاسبة الصندوق؛

- محاسبة عامة لجميع العمليات، قائمة على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات؛

¹ المشروع التمهيدي المتعلق بإصلاح المحاسبة العمومية. متوفر على الرابط:

https://drive.google.com/file/d/1J9fICKmLdTec7OM-QQqb2NHVv1ivj5id/view?fbclid=IwAR3uQ09crVn2EIRUzTSVhq70MGbAo9CQ_to8qpFaIkOrjNDXcB-5gyBsdoQ
تم الاطلاع عليه بتاريخ 2021-10-31

- محاسبة تحليلية للتكاليف تهدف إلى تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتمزم بها في إطار

البرامج؛

- محاسبة المواد والقيم غير المتحركة.

أما بالنسبة لآليات التطبيق فتحدد عن طريق التنظيم. ويتم مسك المحاسبة من خلال نظام معلومات مدمج. وتمسك لمدة سنة واحدة قابلة للتمديد لغاية 31 جانفي للسنة الموالية. ومن المتوقع أن يدخل القانون حيز التطبيق أول جانفي 2023 إذا تم الموافقة عليه.

لكن هل يمكن تحقيق ذلك فعلا في مدة وجيزة. أكيد أن ذلك شبه مستحيل فالأمر يتطلب على الأقل عدة سنوات تجريبية قبل التطبيق الفعلي.

خلاصة

لقد تطرقنا من خلال هذا المحور للنقاط العريضة المتعلقة بالقانون العضوي الجديد والمشروع التمهيدي المتعلق بالمحاسبة العمومية. باعتبارهما يتضمنان الجانبين الميزاني والمحاسبي للإصلاحات التي تهدف لعصرنة الأنظمة الميزانية وحوكمتها، وهذا بهدف ترشيد النفقات العامة وتحسين كفاءة الإنفاق الحكومي.

ومن خلال ما تم استعراضه يمكن تلخيص أهم محاور الحوكمة الميزانية الجزائرية في المحاور

الرئيسية:

- تنفيذ برنامج متعدد السنوات للميزانية من خلال وضع إطار إنفاق متوسط الأجل (ثلاث سنوات). وهو مقياس يجعل من الممكن مواءمة السياسات القطاعية مع أهداف استدامة وإمكانية الاستمرار في إطار الاقتصاد الكلي.

- تخفيف شروط تنفيذ الميزانية، وخاصة من خلال تنفيذ ميزانية مرنة (la globalisation des

،(crédits

- تعزيز اللامركزية في الإدارة العامة من خلال إقامة علاقات تعاقدية (بتحديد أهداف للوحدات

اللامركزية) بين الإدارة المركزية ومصالحها اللامركزية.

- اعتماد قدر أكبر من الشفافية والوضوح في الميزانية من خلال الإثراء المستمر للمعلومات المتعلقة بالميزانية المتاحة للبرلمان والمتعاملين الاقتصاديين ووسائل الإعلام وعامة الجمهور.¹ لشفافية المالية العامة عنصر أساسي لسلامة الحوكمة. فهي تحظى بأهمية قصوى في تحقيق الاستقرار الاقتصادي والدرجة العالية من النمو.
- إصلاح مراقبة الإنفاق العام من أجل مواءمته مع النهج الجديد، وهو أكثر توجها نحو تحقيق النتائج.

ومن خلال قراءة تاريخ ومسار الإصلاحات أشير إلى صعوبة تنفيذ الإصلاحات في المواعيد المتوقعة لها. خصوصا أن وتيرة التنفيذ بطيئة. وهي تتطلب تكوين عال المستوى لا سيما في مجال اعتماد معايير محاسبة القيم المثبتة / معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. لكن إمكانية التطبيق لهذه الإصلاحات قد تتطلب المزيد من الوقت ويمكنها بالطبع تحقيق الأهداف المرجوة منها في مجال ترشيد النفقات العامة وتحسين كفاءتها. فالتسيير بالنتائج يسمح بإمكانية قياس الأداء، لكن يتطلب ذلك تحديد الأهداف بدقة ووضع مؤشرات الأداء.... وغيرها. وهو ما يسمح في النهاية بتقييم أداء الهيئات العامة وكذلك السياسات العمومية. ومن ثم تحسين إطار العمل الحكومي.

وتجدر الإشارة إلى أن تجسيد الإصلاحات تتطلب المزيد من التكوين سواء المكونين أو الإطارات الممارسة للمهام الميزانية والمحاسبية. والتجربة وحدها فقط تسمح باكتشاف النقائص وإعادة النظر فيها مع مرور الوقت. لذا يجب التريث قبل وضع سنة 2023 كمرجع لتنفيذ الإصلاحات بصورة كاملة بالنسبة لميزانية الدولة.

¹ BORRAZ Olivier, GUIRAUDON Virginie(2008), «Politiques publiques. La France dans la gouvernance européenne», Paris, Presses de Sciences Po..

الخلاصة

خاتمة

لقد تم من خلال ما سبق التطرق لأهم المحاور المتعلقة بعصرنة الميزانية بصفة عامة وفي الجزائر بصفة خاصة. فقد تم التطرق للمفاهيم الأساسية التي تساعد الطلبة على فهم وإدراك المقياس بصورة جيدة. حيث تم في البداية التطرق للعموميات حول المفاهيم المرتبطة بالأنظمة الموازناتية والمحاسبية المستخدمة في مجال القطاع العمومي. فالأنظمة الموازناتية تتضمن نظام تقليدي يتضمن بنود واعتمادات وهو بسيط وسهل التطبيق، وأنظمة أخرى أكثر تعقيدا ولها نتائج أفضل تسمح بتحقيق الفعالية والكفاءة في الإنفاق العام. أما بالنسبة لأسس المحاسبية المستخدمة في المجال العمومي فهناك نوعين: الأساس النقدي وأساس الاستحقاق.

فطور الأنظمة الميزانية والمحاسبية سمح بتنامي مبادئ الحوكمة الميزانية التي تتضمن الشفافية، والمشاركة والمساءلة. لذا أي إصلاح ميزاني سيتضمن على الأقل تفعيل أحد مبادئ الحوكمة الميزانية.

لقد عرفت الإصلاحات الميزانية تسارعا في العديد من البلدان المتقدمة والسائرة في طريق النمو على حد سواء، وهو ما سمح بوضع معايير دولية للشفافية والحوكمة الميزانية بالإضافة لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أو الحكومي.

وفي الجزائر عرفت الإصلاحات تباطئا شديدا، حيث تم الانطلاق الفعلي فيها منذ بداية سنوات 2000 في حين أن صدور القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية صدر سنة 2018 ويفترض أن يتم التطبيق الفعلي له بداية من سنة 2023. في حين الإصلاح المحاسبي لا يزال مشروعا لم يعرف النور بعد. ومن خلال تتبع مسار الإصلاحات لا يمكن الجزم بفعاليتها إذا لم يكتمل مسار الإصلاح في شقه المحاسبي، بإعادة النظر في قانون المحاسبة العمومية 90-21 وإصلاح المخطط المحاسبي للدولة، وكذا مدونة الحسابات الخاصة بالجماعات الإقليمية والهيئات العمومية الأخرى.

المراجع

المراجع

- 1- الجبالى عبد الفتاح ، رئيس وحدة البحوث الاقتصادية مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية، المشاركة المجتمعية في صنع الموازنة العامة للدولة، ورقة أولية للنقاش 2012/03/15
- 2- الحجاوي حسام، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية ، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2004،
- 3- الحربي محمد ، درجة الالتزام بممارسة الشفافية الادارية لدى الأقسام الأكاديمية في كلية التربية بجامعة الملك سعود، المجلة الدولية التربوية المتخصصة، المجلد 1، العدد 6،
- 4- اللحياني سعد بن حمدان: الموازنة العامة في الاقتصاد الإسلامي، جدة: البنك الإسلامي للتنمية-المملكة العربية السعودية، بحث رقم 43، 1997. متوفر على الرابط <https://iefpedia.com/arab/> : تم الاطلاع عليه بتاريخ 20-09-2018
- 5- اللوزي، سليمان، مرار، فيصل، إدارة الموازنة العامة بين النظرية والتطبيق ، دار المسيرة للطباعة والنشر، عمان- الأردن، 1997.
- 6- المبيضين، عقلة محمد يوسف، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، المفاهيم والأسس والنظريات والتطبيق العملي، دار وائل، عمان- الأردن، 1999، .
- 7- العمري على، خبيزة أنفال حدة، العلاقة الترابطية بين الحوكمة والموازنة العامة للدولة ، مداخلة ضمن الملتقى الوطني الثاني حول متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، فيفري 2013، جامعة البويرة، الجزائر،
- 8- الشمراني غادة شهري، متطلبات إصلاح وتطوير الموازنة العامة: شفافية الموازنة، إصلاح النظام المحاسبي، الإصلاح الاقتصادي، الإصلاح الإداري"، جامعة الملك سعود) إصلاح وتطوير الميزانية العامة- السعودية.
- 9- بدوي أحمد أبو بكر علي ، مفاهيم تقليدية ومعاصرة في ادارة المالية العامة، دراسات اقتصادية صندوق النقد العربي، أبوظبي، 2011.
- 10- بومزير حليلة، الديمقراطية المحلية ودورها في تعزيز الحكم الرشيد: إسقاط على التجربة الجزائرية، رسالة ماجستير في العلوم السياسية والعلاقات الدولية، جامعة قسنطينة، 2009-2010،
- 11- بيشيل، روبرت، إصلاح إدارة المالية العامة في الشرق الأوسط وشمال افريقيا، مجلة إدارة الحكم أخبار وأفكار، المجلد 2، العدد3، 2008،

- 12- بوسبعين تسعديت، حوشين كمال، « تحليل العلاقة الترابطية بين مفهوم الحوكمة والموازنة العامة للدولة »، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الثامن حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والإقتصادات، د. ت. جامعة الشلف، الجزائر.
- 13- تقرير ثاني، " أولويات العمل وآلياته"، أغسطس 2008، وزارة الدولة للتنمية الإدارية، لجنة الشفافية والنزاهة. 2008/08/10.
- 14- تومي سلامي، مشروع عصنة أنظمة الميزانية : نحو ترشيد الإنفاق العمومي، مجلة الدراسات- العدد الاقتصادي، جامعة الأغواط، جوان 2012
- 15- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 11 الصادرة بتاريخ 15 فبراير 2021. متوفرة على الموقع <https://www.joradp.dz/FTP/jo-arabe/2021/A2021011.pdf>: تم الإطلاع عليها بتاريخ 31-10-2021
- 16- حاج جاب الله أمال، إصلاح محاسبة الدولة: دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة، مذكرة تخرج المدرسة الوطنية للإدارة، 2003-2004
- 17- حجازي، محمد، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، ط4، المكتبة الوطنية، عمان- الأردن، 1998.
- 18- خضري ياسمين، دليل تقييم الحوكمة الرشيدة في القطاعات الخدمية: تطبيقا على قطاعات الرقابة الصحية الأولية والتعليم الأساسي ومياه الشرب والصرف الصحي، مركز العقد الاجتماعي (مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار)، 2014
- 19- خولاني منار، الموازنة الصفرية وإمكانية تطبيقها في الوحدات الإدارية المحلية في سورية حالة تطبيقية - محافظة ريف دمشق، رسالة ماجستير، جامعة دمشق- سورية، 2001
- 20- دلة، سالم، من دولة القانون إلى الحكم الرشيد: تكامل في الأسس والآليات والهدف، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 30، عدد 02، 2014
- 21- طاب عبد الله شحاتة، "المختصر في الموازنة العامة للدولة مع التطبيق على الموازنة المصرية"، بيت الحكمة للدراسات الإستراتيجية 2009
- 22- دليل شفافية المالية العامة 2007، ص ن د،
- 23- صالح محمد محمود كامل، موازنة البرامج والأداء كأداة لتقييم الأداء الحكومي، جامعة بنها -مصر، 2006
- 24- صندوق النقد الدولي، دليل الشفافية المالية لسنة 2007. متوفر على الرابط : <https://www.imf.org/external/np/fad/trans/ara/manuala.pdf> تم الاطلاع عليه بتاريخ 21-09-2018

- 41- Godfrey &al. (1999), **A Comparative Analysis of the Evolution of Local Government Accounting in Algeria and Morocco**, Research in Government and Nonprofit Accounting, Vol. 10, ed. P.A. Copley,
- 42- MORACQ, le Franck, **pilotage et la cohérence de la modernisation de l'état** , actes de la 3^o université de printemps finances publiques du GERFIP
- 43- OECD, **The Legal Framework for Budget Systems AN INTERNATIONAL COMPARISON**, OECD Journal on Budgeting Special Issue, Volume 4, No. 3
- 44- PROFIL DE PAYS 2016 – **ALGÉRIE**, **Section des publications**- Commission économique pour l'Afrique (Nations Unies), Addis-Abeba, Éthiopie, mars 2017.
- 45- The world bank, « **Governance and development** », the world bank publication, Washington D. C., 1992,
- 46- United Nations Development Program (UNDP), « **Governance for Sustainable Human development** », UNDP Document, N. Y., 1997
- 47- Yamamoto K (2000), **Accounting system reform and management in the Japanese local government**. In:Caperchione E, Mussari R (eds) **Comparative Local Government Accounting**. Boston: Kluwer

02	مقدمة
المحور الأول: أنواع الأنظمة الميزانية	
6	أولا : نظام موازنة البنود والإعتمادات
7	01) ماهية موازنة البنود والإعتمادات
8	02) مزايا وعيوب الموازنة التقليدية
9	ثانيا: موازنة الأداء
10	01) مفهوم موازنة الأداء
10	02) مزاياها وعيوب هذه الموازنة
11	03) ركائز ومكونات الموازنات القائمة على الأداء
12	04) مراحل إعداد موازنة الأداء
12	05) أهداف موازنة البرامج والأداء
12	06) الفرق بين الموازنة التقليدية والموازنة القائمة على الأداء
13	ثالثا: موازنة الأساس الصفري
13	01) مزايا موازنة الأساس الصفري
14	02) عيوب موازنة الأساس الصفري
14	رابعا: نظام موازنة التخطيط والبرمجة
المحور الثاني: الحوكمة الميزانية	
18	أولا: الحوكمة الميزانية وأدواتها
20	ثانيا: مبادئ الحوكمة في عملية إعداد الميزانية
20	01) شفافية الموازنة
21	02) المشاركة في عملية الموازنة
21	03) المساءلة في الموازنة
21	ثالثا: أهمية الحوكمة الميزانية الجديدة
22	01) شمولية الميزانية ومسؤولية المسيرين
23	02) متابعة الأداء

25	(03) اختيار مؤشرات الأداء
26	رابعا: مقياس الحوكمة الرشيدة
27	(01) مؤشر نوعية الإدارة في القطاع العام
27	(02) مؤشر المساءلة العامة
27	(03) مؤشر رضا المواطن
المحور الثالث: عصنة الميزانية في الجزائر	
30	أولا: مفهوم عصنة أو تحديث إدارة الميزانية
31	ثانيا: لمحة حول نظام الميزانية العامة قبل مشروع العصنة
31	(01) خصائص نظام موازنة البنود
31	(02) نقائص نظام الميزانية الحالي
34	ثالثا: مضمون مشروع عصنة الميزانية وأهدافه
37	(01) هيكلية مشروع إصلاح النظام الميزاني MSB
37	(02) أهم عناصر الإصلاح في ظل مشروع العصنة
45	(03) أهداف المشروع
45	(04) صعوبات تنفيذ المشروع
46	رابعا: مراحل تنفيذ مشروع إصلاح النظام الموازاني
47	(01) الجانب النظري 2004-2007
47	(02) المرحلة التطبيقية للمشروع 2008-2012
49	خامسا: الانتقادات الموجهة لهذه الإصلاحات
49	سادسا: إصلاحات إجراءات تمرير الصفقات العمومية
49	سابعا: حالة تقدم الإصلاحات الميزانية في الجزائر
50	(01-07) برنامج العمل المتوقع للفترة من 2006 إلى 2010
المحور الرابع: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	
53	أولا: لمحة عن المعايير الدولية للمحاسبة
54	(01) نشأة معايير المحاسبة الدولية

54	02 الغرض من المعايير المحاسبة الدولية
55	ثانيا: ماهية معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
55	01 أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
56	02 هيكل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
58	03 أهمية اعتماد معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والاستجابة الدولية لها
المحور الخامس: مضمون ومحتوى الإصلاحات الميزانية	
62	أولا: الإطار القانوني للأنظمة الميزانية
63	ثانيا: أهداف قوانين النظام الميزاني
64	ثالثا: الانتقال من المحاسبة على الأساس النقدي إلى محاسبة الذمة
65	رابعا: الضعف في العمليات الميزانية
65	01 نقاط الضعف في تخصيص واستعمال الموارد
65	02 نقاط الضعف لمحفزات الأداء في القطاع العام
66	خامسا: إصلاح النظام المحاسبي للدولة لتطوير وإصلاح الموازنة العامة
66	01 انواع المحاسبة الحكومية
67	02 مزايا المحاسبة على الأساس النقدي ودافع اعتمادها
68	03 المشاكل التي تنشأ عن استخدام المحاسبة على الأساس النقدي ص
68	04 أوجه القصور في نظام المحاسبة على الأساس النقدي (ومبررات اعتمادها)
المحور السادس: شفافية المالية العامة	
73	أولا: مفهوم الشفافية المالية
74	01 أسباب انعدام الشفافية في الموازنة الوطنية
74	02 مرتكزات الشفافية في الموازنة
77	03 الشفافية المالية وترشيد الإنفاق العام
78	04 أهداف شفافية المالية العامة
79	ثانيا: كفاءة الانفاق الحكومي
80	01 عناصر ترشيد الإنفاق العام

81	02) تطلبات نجاح عملية ترشيد الانفاق العام
81	03) كفاءة إدارة المالية العامة
82	04) الرقابة على المال العام
82	05) مؤشر شفافية الموازنة
84	ثالثا: المساءلة (Accountability)
85	رابعا: المشاركة (Participation)
المحور السابع: مشروع إصلاح مبادئ المحاسبة العمومية	
88	أولا : مسار الإصلاحات الميزانية في الجزائر
89	01) بداية الإصلاحات الميزانية في الجزائر
90	02) محاور الإصلاح الميزاني
91	ثانيا: الإصلاحات المتضمنة في القانون العضوي الجديد 15-18
93	ثالثا: مشروع إصلاح مبادئ المحاسبة العمومية
98	الخاتمة
99	المراجع
104	فهرس المحتويات