



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة ميله
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة

العنوان:

مساهمة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز
حوكمة الميزانية العامة في الجزائر

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة

إشراف الأستاذ(ة):

د. هولي رشيد

د. عزي فريال منال

من إعداد الطالبة:

- مزيان رفاء ملاك

أعضاء لجنة المناقشة :

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة الأصلية	الصفة
ضيف روفية	أستاذ التعليم العالي	جامعة ميله	رئيسا
هولي رشيد	أستاذ محاضراً	جامعة ميله	مشرفا ومقررا
عزي فريال منال	أستاذ محاضراً	جامعة ميله	مدعوا
باي مريم	أستاذ محاضراً	جامعة ميله	ممتحنا
بولعجين فايزة	أستاذ محاضراً	جامعة ميله	ممتحنا
بوكتير جبار	أستاذ التعليم العالي	جامعة العربي بن مهيدي - ام البواقي	ممتحنا
بوغرة باديس	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد الصديق بن يحيى- جيجل	ممتحنا

بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى:

{يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ}

المجادلة: 11

يقول العماد الاصفهاني:

"إني رأيت أنه لا يكتب إنسانا كتابا في يومه إلا قال في غده: لو غير هذا لكان أحسن، ولو زيد هذا لكان يستحسن، ولو قدم هذا لكان أفضل، ولو ترك هذا لكان أجمل، وهذا من أعظم العبر، وهو دليل على استيلاء النقص على كافة البشر "

الإهداء

الحمد لله الذي بارك المسعى بالقبول وختم لي بالوصول

أهدي هذا العمل

إلى من غرست في قلبي حب العلم والمعرفة، وكانت لي نعم القدوة... إلى والدتي
غاليتي، رمز التضحية والعطاء شفاها الله وأطال في عمرها

إلى من علمني معنى الإصرار والسعي نحو النجاح، إلى والدي سندي، الذي لم
يدخر جهداً في دعمي وتشجيعي طوال مسيرتي العلمية أطال الله في عمره

إلى من ترعرعت بينهم ضلعي الثابت إخوتي حفظهم الله

إلى كل من يؤمن بأن العلم مفتاح التقدم، وأن المعرفة نور تضيء الدروب...
أهدي هذا العمل المتواضع.

رفاء ملاك

الشكر والتقدير

أول الشكر لله ربنا الواحد الأحد على كل ما أنعم علينا من نعم لا تعد ولا تحصى،
فلك الحمد والشكر على توفيقى لإتمام هذا العمل، وأسألك سبحانه أن تجعله
خالصاً لوجهك الكريم، وتنفع به غيرى.

أتقدم بخالص الشكر والعرفان للأستاذ المشرف الرئيسي الدكتور هولي رشيد على
إشرافه على هذا العمل.

واعترافاً بالجميل لا يسعني إلا الإقرار بالمعروف، أتقدم بجزيل الشكر والعرفان
للأستاذة المشرفة المساعدة الدكتورة عزي فريال منال على قبولها الإشراف على هذه
الطروحة وعلى إرشاداتها القيمة، كما أشكرها على ما علمتني من فيض إنسانيتها
وخلقها الرفيع... فجزاك الله ألف خير أستاذتي ورفع الله مقامك ونفع بك وفتح عليك
فتح العارفين.

كما أخص بالشكر الأستاذ المعطاء الكريم الدكتور بودياب مراد الذي لم يدخر
جهداً في إرشادي وتوجيهي، كما أشكره على تواضعه وصبره معي طيلة مرحلة التكوين
فله منى كل العرفان والتقدير.

دون أن أنسى الأساتذة الموقرين أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم عناء قراءة
ومناقشة هذا العمل.

ولا يفوتني أن أعبر عن شكري لكل من ساندني خلال مسيرتي العلمية من أساتذة
وزملاء وأقارب.

رفاء ملاك

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مدى مساهمة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تعزيز حوكمة الميزانية العامة في الجزائر، في ظل الإصلاحات المالية والمحاسبية التي تبنتها الدولة، لاسيما من خلال القانون العضوي 15-18 والقانون 07-23، تنطلق الدراسة من أهمية تحديث النظام المحاسبي العمومي الجزائري لمواكبة المتطلبات الدولية وتعزيز مبادئ الشفافية، والمساءلة، والكفاءة في إدارة المال العام، وهو ما يجعل من معايير IPSAS أداة محورية في تحقيق ذلك.

اعتمدت الدراسة المنهج الاستنباطي وذلك لعرض وتحليل المفاهيم النظرية المتعلقة بالحوكمة ومعايير IPSAS، والمنهج التحليلي المقارن لدراسة الإطار القانوني والتنظيمي للإصلاحات في الجزائر، وقياس مدى توافقها مع متطلبات IPSAS، من خلال جمع الوثائق الرسمية (نصوص قانونية وتنظيمية) ومقارنة خصائص النظام المحاسبي الجديد بالمبادئ الدولية، وتحليل مدى تجسيد الإصلاحات لأبعاد الحوكمة، بالإضافة للمنهج الاستقرائي وذلك لتقديم إطار مقترح لتعزيز حوكمة الميزانية العامة في الجزائر في ظل تبني IPSAS من خلال ما تم دراسته في التجارب الدولية.

توصلت الدراسة إلى أن تبني معايير IPSAS يعزز جودة المعلومات المالية، ويزيد من مصداقيتها وشفافيتها، مما يساهم في تحسين الرقابة وتعزيز المساءلة على المال العام وهو ما تسعى مبادئ حوكمة الميزانية العامة لتكريسه. كما أظهرت النتائج أن الجزائر قد خطت خطوات مهمة نحو مواءمة تشريعاتها المالية والمحاسبية مع المعايير الدولية، غير أن التحديات لا تزال قائمة، لاسيما فيما يتعلق بضعف البنية المؤسسية، ونقص التأهيل البشري، واستمرار الاعتماد على الأساليب التقليدية في التنفيذ.

وقد كشفت الدراسة أن القانونين 15-18 و 07-23 تضمنتا تقاطعات واضحة مع معايير IPSAS، من حيث تبني مقارنة الأداء، ومبدأ الاستحقاق، وميزانية البرامج، لكن دون الوصول بعد إلى التطبيق الكامل لها، ما يبرز الحاجة إلى تعميق الإصلاحات وتفعيل الجانب التنفيذي، لتحقيق حوكمة فعالة وشاملة للميزانية العامة.

وقد خلصت الدراسة إلى جملة من المقترحات، أهمها: ضرورة تعزيز التكوين المتخصص في IPSAS، وتفعيل نظام الإفصاح المالي بشكل إلزامي، وتسريع إصدار المراسيم التطبيقية، بالإضافة إلى ضرورة تقوية الإطار الرقابي وتعزيز التحول الرقمي.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، حوكمة الميزانية العامة، الإصلاح المحاسبي، الشفافية، المساءلة، الرقابة، الجزائر.

Abstract:

This study aimed to analyze the extent to which the adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) contributed to strengthening public budget governance in Algeria, in light of the financial and accounting reforms implemented by the state, particularly through Organic Law No. 18-15 and Law No. 23-07. The research was grounded in the importance of modernizing the Algerian public accounting system to align with international requirements and to promote transparency, accountability, and efficiency in public financial management objectives for which IPSAS served as a core enabler.

This study employed a deductive approach to present and analyze the theoretical concepts related to governance and IPSAS standards. It also employed a comparative analytical approach to examine the legal and regulatory framework of reforms in Algeria and to assess the extent of their compliance with IPSAS requirements, through the collection of official documents (legal and regulatory texts), the comparison of the characteristics of the new accounting system with international principles, and the analysis of how far the reforms embody the dimensions of governance. Furthermore, the inductive approach was used to propose a conceptual framework aimed at enhancing public budget governance in Algeria in light of the adoption of IPSAS, based on insights drawn from the international experiences reviewed.

The findings revealed that the adoption of IPSAS enhanced the quality, credibility, and transparency of financial information, thereby improving oversight and reinforcing public accountability core principles of budgetary governance. The results also showed that Algeria had made substantial progress in aligning its financial and legal frameworks with international standards; however, several challenges remained, particularly concerning weak institutional infrastructure, limited human capacity, and continued reliance on traditional implementation methods.

The study demonstrated that Laws 18-15 and 23-07 exhibited clear intersections with IPSAS principles, particularly in adopting performance-based approaches, accrual accounting, and program budgeting. However, full implementation had not yet been achieved, underscoring the need to deepen reforms and activate operational mechanisms to establish effective and comprehensive budgetary governance.

The study concluded with several key recommendations, including: strengthening specialized IPSAS training, enforcing mandatory financial disclosure, accelerating the issuance of implementing regulations, enhancing the oversight framework, and advancing digital transformation.

Keywords: International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), Public Budget Governance, Accounting Reform, Transparency, Accountability, Control, Algeria.

Résumé :

Cette étude a visé à analyser dans quelle mesure l'adoption des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (IPSAS) a contribué au renforcement de la gouvernance budgétaire en Algérie, dans le contexte des réformes financières et comptables engagées par l'État, notamment à travers la loi organique n° 18-15 et la loi n° 23-07. L'étude s'est fondée sur l'importance de la modernisation du système comptable public algérien afin de répondre aux exigences internationales et de promouvoir les principes de transparence, de redevabilité et d'efficacité dans la gestion des finances publiques, conformément aux normes IPSAS un outil stratégique essentiel dans cet objectif.

Une démarche déductive a été adoptée afin de présenter et d'analyser les concepts théoriques liés à la gouvernance et aux normes IPSAS. Elle s'appuie également sur la méthode analytique comparative pour examiner le cadre juridique et réglementaire des réformes engagées en Algérie et évaluer leur degré de conformité aux exigences des normes IPSAS, à travers la collecte des documents officiels (textes législatifs et réglementaires), la comparaison des caractéristiques du nouveau système comptable avec les principes internationaux, ainsi que l'analyse du niveau de concrétisation des réformes au regard des dimensions de la gouvernance. En outre, la méthode inductive a été mobilisée afin de proposer un cadre conceptuel visant à renforcer la gouvernance du budget public en Algérie dans le contexte de l'adoption des normes IPSAS, en s'appuyant sur l'analyse des expériences internationales étudiées.

Les résultats ont révélé que l'adoption des normes IPSAS a permis d'améliorer la qualité, la fiabilité et la transparence de l'information financière, contribuant ainsi à renforcer les mécanismes de contrôle et la redevabilité dans la gestion des fonds publics des fondements clés de la gouvernance budgétaire. L'étude a également montré que l'Algérie a accompli des avancées significatives vers l'harmonisation de son cadre financier et légal avec les normes internationales. Toutefois, plusieurs défis subsistent, notamment en ce qui concerne la faiblesse des infrastructures institutionnelles, le déficit en formation des ressources humaines, ainsi que la persistance des pratiques traditionnelles dans la mise en œuvre.

Par ailleurs, l'analyse a mis en évidence que les lois 18-15 et 23-07 comportaient des convergences notables avec les principes des IPSAS, en particulier à travers l'adoption de l'approche par la performance, du principe de l'exercice et du budget-programme. Cependant, leur mise en œuvre intégrale reste encore inachevée, soulignant la nécessité de poursuivre les réformes en profondeur et de renforcer leur dimension opérationnelle afin d'atteindre une gouvernance budgétaire à la fois efficace et inclusive.

L'étude a formulé plusieurs recommandations majeures, notamment : renforcer la formation spécialisée en IPSAS, instaurer un dispositif obligatoire de divulgation financière, accélérer la promulgation des textes d'application, consolider les mécanismes de contrôle, et favoriser la transformation numérique du système budgétaire.

Mots-clés : Normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS), Gouvernance budgétaire, Réforme comptable, Transparence, Redevabilité, Contrôle, Algérie.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحات	العنوان
I	البسملة
II	الاهداء
III	الشكر
IV	الملخص
VIII	قائمة المحتويات
XIII	قائمة الجداول
XVI	قائمة الأشكال
XVIII	قائمة المختصرات
11-1	مقدمة
81-13	الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
13	تمهيد الفصل
14	المبحث الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
14	المطلب الأول: معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية
22	المطلب الثاني: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
34	المطلب الثالث: مزايا ومحددات ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
39	المبحث الثاني: الإطار التنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
39	المطلب الأول: مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
42	المطلب الثاني: منهجية الإصدار التي يعتمدها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
44	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
48	المبحث الثالث: دراسة تجارب دولية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
48	المطلب الأول: تجارب تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الدول المتقدمة
61	المطلب الثاني: تجارب تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الدول النامية
70	المطلب الثالث: تجارب تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في دول الخليج العربي
81	خلاصة الفصل

قائمة المحتويات

-83	الفصل الثاني: التأصيل النظري لحوكمة القطاع العام
146	
83	تمهيد الفصل
84	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات
84	المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات
91	المطلب الثاني: أبعاد ومؤشرات حوكمة الشركات
97	المطلب الثالث: المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات
103	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة القطاع العام
104	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول القطاع العام
112	المطلب الثاني: مفاهيم أساسية لحوكمة القطاع العام
119	المطلب الثالث: ركائز حوكمة القطاع العام
127	المبحث الثالث: معايير ومزايا حوكمة القطاع العام في ضوء التجارب الدولية
127	المطلب الأول: معايير وأساسيات حوكمة القطاع العام
129	المطلب الثاني: مزايا حوكمة القطاع العام
133	المطلب الثالث: تجارب دولية في مجال حوكمة القطاع العام
146	خلاصة الفصل
-148	الفصل الثالث: الميزانية العامة في الجزائر
223	
148	تمهيد الفصل
149	المبحث الأول: مدخل للميزانية العامة في الجزائر
149	المطلب الأول: الميزانية العامة
161	المطلب الثاني: الإيرادات العامة للدولة
167	المطلب الثالث: النفقات العامة للدولة
174	المبحث الثاني: مدخل للمحاسبة العمومية
174	المطلب الأول: الإبلاغ المالي الحكومي
181	المطلب الثاني: ماهية المحاسبة العمومية
192	المطلب الثالث: الأعراف المكلفون بتنفيذ عمليات المحاسبة العمومية

قائمة المحتويات

206	المبحث الثالث: إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
206	المطلب الأول: نظام المحاسبة العمومية الجزائري منذ الاستقلال إلى غاية 1990
211	المطلب الثاني: مشروع المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995
216	المطلب الثالث: مشروع إصلاحات المحاسبة العمومية
223	خلاصة الفصل
-224 320	الفصل الرابع: حوكمة الميزانية العامة في الجزائر في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
224	تمهيد الفصل
225	المبحث الأول: حوكمة الميزانية العامة في ظل الإصلاحات الوطنية
225	المطلب الأول: مدخل لحوكمة الميزانية العامة
233	المطلب الثاني: حوكمة الميزانية العامة في ظل القانون العضوي 15-18
243	المطلب الثالث: حوكمة الميزانية العامة في ظل القانون 07-23
260	المبحث الثاني: حوكمة الميزانية العامة في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
260	المطلب الأول: حوكمة الميزانية العامة في ظل المعيار 01
267	المطلب الثاني: حوكمة الميزانية العامة في ظل المعيار 18 والمعيار 22
276	المطلب الثالث: حوكمة الميزانية العامة في ظل المعيار 24 والمعيار 33
281	المبحث الثالث: دراسة مقارنة بين حوكمة الميزانية العامة وفق الإصلاحات الوطنية والمتطلبات الدولية
282	المطلب الأول: دراسة مقارنة الإطار العام للقانون العضوي 15-18 والمرجعية الدولية
293	المطلب الثاني: دراسة مقارنة الإطار العام للقانون 07-23 والمرجعية الدولية
301	المطلب الثالث: إطار مقترح لتعزيز حوكمة الميزانية العامة في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر
318	خلاصة الفصل
320	خاتمة
328	قائمة المراجع

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	محتوى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	28
2	مراحل إصلاح الحكومة المركزية في نيوزيلندا	53
3	مراحل تنفيذ القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الفرنسية	58
4	معايير المحاسبة الفرنسية المستمدة من IPSAS	59
5	إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في بنغلاديش	61
6	مقارنة بين التسيير العمومي التقليدي والجديد	111
7	مقارنة الحوكمة في القطاع العام والخاص	117
8	تقسيمات النفقات العامة	169
9	مقارنة بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق	190
10	مقارنة بين أحكام الإصلاحات الوطنية والمعايير الدولية	284
11	مقارنة منهج الأداء بين المرجعية الدولية والإصلاح الميزانياتي	286
12	مقارنة الإطار الميزانياتي متعدد السنوات بين المرجعية الدولية والإصلاح الميزانياتي	288
13	نقل وتحويل الاعتمادات وفق الإصلاح الميزانياتي والمرجعية الدولية	288
14	مقارنة نقل وتحويل الاعتمادات بين المرجعية الدولية والإصلاح الميزانياتي	290
15	مقارنة هيكل النفقات بين المرجعية الدولية والإصلاح الميزانياتي	292
16	مقارنة المرفقات بين المرجعية الدولية والإصلاح الميزانياتي	294
17	مقارنة الرقمنة بين المرجعية الدولية والإصلاح الميزانياتي	297
18	مقارنة المحاسبة الثلاثية بين المرجعية الدولية والإصلاح الميزانياتي	299
19	مقارنة الرقابة بين المرجعية الدولية والإصلاح الميزانياتي	300
20	الدروس المستخلصة من تجارب الدول المتقدمة	303
21	الدروس المستخلصة من تجارب الدول النامية	306
22	الدروس المستخلصة من تجارب دول الخليج	309

[Tapez ici]

قائمة الجداول

312	جهود المنظمات الدولية لتعزيز حوكمة الميزانية العامة والدروس المستفادة للجزائر	23
-----	---	----

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1	طرق تبني IPSAS	28
2	الهيكل التنظيمي لـ IPSASB	45
3	خصائص حوكمة الشركات	93
4	مبادئ حوكمة القطاع العام	120
5	الأطراف الفاعلة في الحوكمة القطاع العام	126
6	مصادر وأنواع الإيرادات العامة	166
7	عناصر الإبلاغ المالي الحكومي	179
8	الرقابة البرلمانية على الميزانية العامة	255

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

المختصرات	المصطلح العربي	المصطلح الإنجليزي
IAS	معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards
IASC	لجنة معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Committee
IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board
IFRS	معايير الإبلاغ المالي	International Financial Reporting Standards
IFRIC	لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	International Financial Reporting Standards Interpretations Committee
IPSAS	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	International Public Sector Accounting Standards
GASB	مجلس معايير المحاسبة الحكومية	Governmental Accounting Standards Board
FAF	مؤسسة المحاسبة المالية	Financial Accounting Foundation
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Board
IPSASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام	International Public Sector Accounting Standards
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants
PIC	لجنة المصلحة العامة	Public Interest Committee
CAG	المجموعة الاستشارية الاستراتيجية	Consultative Advisory Group
PIOB	مجلس الرقابة العامة	Public Interest Oversight Board
PSC	لجنة القطاع العام	Public Sector Committee
XRB	مجلس التقارير الخارجية النيوزيلندي	External Reporting Board
NZASB	مجلس معايير المحاسبة النيوزيلندي	New Zealand Accounting Standards Board
PBEs	معايير منظمات المنفعة العامة	Public Benefit Entities standards
XRBA	معايير المحاسبة القياسية	External Reporting Board Accounting Standard
PBE	منظمات المنفعة العامة	Public Benefit Entities

قائمة المختصرات

Loi organique relative aux lois de finances	القانون العضوي لقوانين المالية	LOLF
Controller General of Accounts	مكتب المراقب العام للحسابات	CGA
Committee on Reforms in Budgeting and Expenditure Control	لجنة إصلاحات الموازنة ومراقبة النفقات	CORBEC
Reforms in Budgeting and Expenditure Control	الإصلاح في الميزانية ومشروع التحكم في الإنفاق	RIBEC
Department for International Development	وزارة التنمية الدولية البريطانية	DFID
Strengthening Public Expenditure Management	تعزيز برنامج إدارة الإنفاق العام	SPERM
Integrated Budget and Accounting System	الأنظمة المتكاملة للموازنة والمحاسبة	IBAS
The Institute of Chartered Accountants of Bangladesh	معهد المحاسبين القانونيين في بنغلاديش	ICAB
The Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka	معهد المحاسبين القانونيين في سريلانكا	ICASL
National Development Policy	سياسة التنمية الوطنية	NDP
Government Transformation Programme	برنامج التحول الحكومي	GTP
New Economic Model	النموذج الاقتصادي الجديد	NEM
Accountant General's Department	مديرية المحاسب العام	AGD
Malaysian Public Sector Accounting Standards	معايير المحاسبة للقطاع العام الماليزي	MPSAS
Government Accounting Standards Advisory Committee	اللجنة الاستشارية لمعايير المحاسبة الحكومية	GASAC
Accrual Accounting Steering Committee	اللجنة التوجيهية للمحاسبة على أساس الاستحقاق	ACSC
New York Stock Exchange	بورصة نيويورك	NYSE
National Association of Securities Dealers	المنظمة الوطنية لتجار الأوراق المالية	NASD
Institute of Company Secretaries of India	معهد أمناء الشركات في الهند	ICSI
Organisation for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	OECD

قائمة المختصرات

United Nations Development Programme	البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة	UNDP
International Monetary Fund	صندوق النقد الدولي	IMF
International Standards of Supreme Audit Institutions	المبادئ الدولية للوقاية العليا	ISSAI
International Organization Of Supreme Audit Institutions	المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة	INTOSAI
Treasury Single Account	حسابات الخزينة الموحدة	TSA

المقدمة

أدت التطورات الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، التي شهدتها العالم في السنوات الأخيرة لتوسع نطاق الأعمال وتخطيها الحواجز الجغرافية، إضافة إلى زيادة الطلب على رؤوس الأموال والانفتاح على الأسواق العالمية، بما فرض تحيين وعصرنة النظم المحلية لمواكبة هذه التغيرات، لاسيما نظام المحاسبة العمومية باعتباره جزء لا يتجزأ من عالم الأعمال، والأداة الرئيسية التي تحكم وتتعامل مع معطيات المالية العامة.

تحتاج المحاسبة العمومية لنظام إداري ومحاسبي ديناميكي موحد عالميا لإنتاج بيانات مالية ذات جودة، وتحقيق كفاءة الأداء، وتسيير الموارد المالية بعقلانية، وهو ما جعل الباحثين، والخبراء، والمنظمات العالمية المختصة في المجال لاسيما الاتحاد الدولي للمحاسبين العمل على تطوير معايير عالمية تحكم وتفيد محاسبة القطاع العام، فظهرت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

تعد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) دالة مهمة في عدد من المتغيرات المحاسبية الاقتصادية، والاجتماعية، والقانونية، والسياسية، ومحور الثورة العالمية للمحاسبة العمومية التي بزغت شمسها نتيجة استجابة الدول لنداء المنظمات الدولية لاعتمادها لما توفره من مصداقية، وموثوقية، وشفافية التقارير المالية، وقابلية مقارنتها، بما يعزز عملية صنع القرار ويرفع مستوى مساءلة وشفافية المالية العامة.

بلورت هذه المعايير اتجاه فكري جديد فيما يخص ميزانية الدولة والمتمثل في منهج الأداء وميزانية البرامج التي مكنت من تطوير آليات إدارة المال العام والميزانية، مما جعل الدول تتسابق لتبنيها لاسيما المتقدمة، من خلال إطلاق مشاريع إصلاحية قائمة على أطر تشريعية وتنظيمية تستند إلى المرجعية الدولية.

تعاني الدول النامية من سوء التسيير والفساد المالي والإداري نظرا لاعتمادها الأساليب التقليدية في إدارة ميزانياتها، بما يدفعها للاستدانة لتغطية عجزها، وعليه فهي بحاجة لأساليب حديثة تحكم قطاعها العام وفقا للأسس والمبادئ التي توجه المال العام نحو المسار الأنسب، وبما يخدم البلد والمواطن، وفي ظل هذه التحديات زادت الحاجة لتفعيل مبادئ حوكمة الميزانية العامة، التي تضمن المساءلة، والمصداقية، والانضباط المالي، ومشاركة الأطراف ذات العلاقة في متابعة الانفاق.

وعلى غرار الدول النامية، سعت الجزائر لتحديث وتطوير نظمها المحاسبية فتبنت سلسلة من الإصلاحات التي تم التخلي عنها نظرا لفشلها، إلا أن الجهود استمرت وكللت بإصدار القانون العضوي 15-18 الخاص بقوانين مالية الدولة، يعد بمثابة الدستور المالي الذي من شأنه إصلاح التسيير العمومي من جذوره، وذلك باعتماده منهج الأداء وميزانية البرامج، وتفعيله للرقابة والمساءلة من خلال فرض تقديم تقارير دورية حول الأداء، التي تشكل ركائز حوكمة الميزانية العامة.

يمثل هذا القانون ثمرة جهد كبير بالنسبة للسلطة التشريعية والتنفيذية بعدما حظي بقبول أصحاب القرارات السياسية، وعلى إثر هذا المشروع ووفقا لمتطلبات الإصلاح المبرمجة صدر القانون 07-23 الذي يسعى نحو تكييف نظام المحاسبة العمومية مع التوجهات العالمية وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وكمحاوله للرفع من كفاءة تسيير المالية العمومية للدولة.

1- الإشكالية الرئيسية:

تتمحور إشكالية الموضوع حول معرفة مدى اعتماد المشرع الجزائري على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام عند وضعه للقانون العضوي 15-18 والقانون 07-23 ومدى تحقيقهما لمبادئ حوكمة الميزانية العامة وترشيد الإنفاق العام، وعليه يمكن حصر الإشكالية في التساؤل الرئيسي التالي:

كيف تساهم الإصلاحات المحاسبية والتشريعية المعتمدة في الجزائر في تعزيز حوكمة الميزانية العامة في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) ؟

2- الأسئلة الفرعية:

يقتضي تحليل الإشكالية السابقة طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو الدور الذي تؤديه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تحسين جودة البيانات المالية في القطاع العام؟
- ما هي التحديات التي تعيق تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر؟
- فيما تتمثل أهم نقاط التقاطع بين أحكام القانون العضوي 15-18 والقانون 07-23 ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؟
- إلى أي مدى تستند النظم المحلية إلى المرجعية الدولية في تصميم الإطار المحاسبي والميزانياتي؟
- هل التشريعات والقواعد التي تنظم حاليا مهنة المحاسبة العمومية كافية لتحقيق حوكمة الميزانية العامة في الجزائر؟

3- الفرضيات:

للإجابة على الأسئلة المطروحة أعلاه تمت صياغة الفرضيات التالية:

- تساهم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق جودة البيانات المالية ذات الغرض العام؛

- تواجه الجزائر تحديات متعددة في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، تتعلق بضعف التأهيل المؤسساتي، ونقص التكوين، واعتماد الأساليب التقليدية؛
- تتضمن أحكام القانون العضوي 15-18 والقانون 07-23 نقاط تقاطع واضحة مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تتمثل في التوجه نحو الاستحقاق المحاسبي، واعتماد منهج الأداء؛
- تستند الإصلاحات المحاسبية المحلية جزئيا إلى المرجعية الدولية، لكنها تحتاج إلى مزيد من المواءمة لضمان شفافية الإبلاغ المالي؛
- لا تزال القواعد الحالية التي تنظم مهنة المحاسبة العمومية غير كافية لتحقيق الحوكمة الفعالة للميزانية العامة، نظرا لضعف الشفافية، وغياب الإلزام بالتقارير التقييمية وفق المعايير الدولية.

4- أهمية الدراسة:

تبرز هذه الدراسة أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إحداث الثورة العلمية التي تركز عليها الإصلاحات المحلية وحوكمة الميزانية العامة باعتبارها الوسيلة الرئيسية لإدارة المال العام، والتوقف على واقع النظام المحاسبي العمومي الجزائري الحالي مع عرض مشاريع الإصلاحات المتعلقة به ومدى تحقيقها لمبادئ حوكمة الميزانية العامة للدولة.

وعليه تستمد الدراسة أهميتها من كونها من الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق حوكمة الميزانية العامة في الجزائر، التي تشكل خطوة استراتيجية لدعم الجهود الوطنية، وتعزيز الإفصاح، وزيادة ثقة المواطنين، والتي اتخذتها الجزائر مرجعا رئيسيا عند وضع وإعداد القانون العضوي 15-18 والقانون 07-23، وذلك لمواكبة التطورات العالمية وتحقيق قابلية المقارنة دوليا من جهة، ومن جهة أخرى تسهيل عملية التقييم وإدارة الموارد بكفاءة.

5- أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الإحاطة بمفهوم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وحوكمة القطاع العام، وحوكمة الميزانية العامة؛
- إبراز أهمية ودور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق جودة المعلومة المالية وقابلية المقارنة الدولية؛
- تحليل واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ومعرفة الخطوات التي اتخذتها الحكومة في مجال الإصلاحات والتحديات التي واجهتها؛

- مقارنة مدى توافق مشاريع الإصلاحات المحاسبية والميزانياتية التي أطلقتها الجزائر مع المرجعية الدولية.

6- أسباب اختيار الموضوع:

تتمثل أهم الأسباب في:

- الأهمية المتزايدة في السنوات الأخيرة لموضوع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، والحفاظ على المال العام؛

- تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري التي تشكل خطرا على المال العام، وضرورة البحث على سبل الحد منها؛

- الأهمية المتزايدة حول موضوع حوكمة القطاع العام بشكل عام، وحوكمة الميزانية العامة بشكل خاص، ودورها في تحقيق شفافية المالية العامة؛

- الحاجة الملحة لتطوير مفهوم حوكمة الميزانية العامة في الجزائر نظرا لما تعانيه من سوء التسيير، وضعف الشفافية والإفصاح، وافتقار البيئة الجزائرية للتطبيق السليم لمبادئ الحوكمة.

7- **منهج الدراسة:** للإجابة على الإشكالية المطروحة سابقا ولتحقيق أهداف البحث تم اعتماد في الجانب النظري على المنهج الاستنباطي بأدواته الوصف والتحليل، وذلك لعرض وتحليل مختلف الأدبيات النظرية المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وحوكمة القطاع العام، ونظام المحاسبة العمومية الجزائري، أما الجانب التطبيقي فقد اعتمد المنهج التحليلي المقارن وذلك بتحليل ومقارنة أهم ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والإصلاحات الجزائرية في مجال حوكمة الميزانية العامة، مع تحديد أهم نقاط التقاطع والاختلاف بينهما، بالإضافة للمنهج الاستقرائي وذلك لتقديم إطار مقترح لتعزيز حوكمة الميزانية العامة في الجزائر في ظل تبني IPSAS من خلال ما تم دراسته في التجارب الدولية.

8- الدراسات السابقة:

تتمثل أهم الدراسات التي تم الاطلاع عليها في سياق موضوع البحث فيما يلي:

8-1- الدراسات باللغة العربية:

- دراسة مدفوني هنده، (2022)، الإطار الميزانياتي الجديد: نحو حوكمة الميزانية العامة في الجزائر في ظل القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية، مقال منشور في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد، 9 العدد 1.

سعت هذه الدراسة إلى تقييم وضعية المالية العامة في الجزائر خلال السنوات الأخيرة، وذلك بالاعتماد على تقرير بنك الجزائر وتقرير الموازنة المفتوحة لعام 2019، إضافة إلى التوصيات التي تؤكد أهمية حوكمة الميزانية العامة من خلال تطبيق القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الهيئات الوطنية والدولية المختصة تشدد على ضرورة إجراء تعديلات على ميزانية الدولة لمعالجة الثغرات القائمة، خصوصاً في جانب النفقات، كما أشارت الدراسة إلى توجه الجزائر نحو تطبيق القانون العضوي 15-18 الذي يهدف إلى تعزيز المساءلة والشفافية سيساهم في تحسين الإدارة المالية العامة وضمان استخدام الموارد المالية بكفاءة.

- دراسة مهند حماد صالح منصور (2023)، دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية في الوحدات الحكومية العراقية-دراسة استكشافية، مقال منشور في مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 01، العدد 07.

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية النظام المحاسبي في تعزيز الشفافية والمساءلة داخل الهيئات الحكومية العراقية، من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث تناولت مفهومي الشفافية والمساءلة وتأثيرهما على أداء المؤسسات الحكومية، كما استعرضت مجموعة من الدراسات السابقة التي أكدت جميعها أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تعد أداة أساسية لضمان تحقيق الشفافية والمساءلة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها افتقار القطاع الحكومي العراقي للوعي الكافي حول مفهومي الشفافية والمساءلة، وعدم قدرة النظم المحاسبية الحالية على تلبية متطلبات معايير المحاسبة الدولية، كما أوضحت أن الالتزام بالإفصاح وفق هذه المعايير يساهم في تقديم تقارير مالية شفافة وعالية الجودة، مما يعزز الثقة في المعاملات المالية الحكومية لدى مختلف أصحاب المصالح، إضافة إلى ذلك يوفر الإفصاح

وفق معايير المحاسبة الدولية معلومات دقيقة حول مصادر تمويل الحكومة من الجهات المختلفة، بما يساعد في تمويل أنشطتها والوفاء بالتزاماتها اتجاه الأطراف الأخرى.

- دراسة فارس العايب ومحمد طلحة، (2023)، آليات تحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتحقيق جودة الإفصاح المحاسبي، مقال منشور في مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 01.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أساليب وإجراءات نظام المحاسبة العمومية الجزائري مع التركيز على تطوير بيئته المحاسبية ليتماشى مع معايير IPSAS، بهدف تحسين جودة الإفصاح المالي وتعزيز شفافية المعلومات المحاسبية، كما اعتبرت أن تبني IPSAS يمثل خطوة أساسية نحو تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

توصلت الدراسة إلى أن IPSAS توفر مجموعة من المزايا تساهم في تحديث النظام المحاسبي العمومي، من بينها تعزيز منطق الأداء، وتطبيق مبدأ الذمة المالية، وتحقيق مستويات أعلى من الشفافية، فضلاً عن الدقة والاتساق الداخلي والخارجي، إضافة إلى الواقعية وسهولة الفهم، كما أشارت الدراسة إلى أن النظام الحالي للمحاسبة العمومية يعاني من عدة عيوب، بما دفع الحكومة إلى تبني إصلاحات جديدة تتماشى مع IPSAS، خاصة فيما يتعلق بتحديث الميزانية العامة، والانتقال إلى منهج الأداء والنتائج في إدارة النفقات العمومية، وهو ما تجسد في القانون العضوي 15-18، الذي يهدف إلى وضع بيئة محاسبية حديثة تتبنى معايير IPSAS لتعزيز جودة الإفصاح المحاسبي.

- دراسة المختار براهيم وباصر جبار، (2024)، أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز الشفافية وتحسين إدارة المؤسسات العمومية، مقال منشور في مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 10، العدد 2.

هدفت الدراسة إلى تحديد أهمية IPSAS في تعزيز الشفافية وتحسين إدارة المؤسسات العمومية، ومعرفة توجه المهنيين إلى أهمية النظام المحاسبي المعتمد في تعزيز حوكمة القطاع العام في ظل تبني IPSAS.

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أن الالتزام بمتطلبات الإفصاح التي جاءت بها IPSAS يضمن جودة وشفافية التقارير المالية ويعزز ثقة أصحاب المصلحة، بالإضافة إلى تعزيز الرقابة والمساءلة، بما يعزز بدوره فعالية الحوكمة، كما توصلت أيضاً إلى أن النظام المحاسبي المحلي يعاني من نقص الإفصاحات بما يجعله لا يواكب IPSAS، وأن المهنيين يواجهون مشاكل في فهم النظام المحاسبي الحالي.

- دراسة هدى حافي، (2025)، متطلبات تعديل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ليتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، مقال منشور في مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 14، العدد 1.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد إمكانية تكييف ومواكبة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر مع IPSAS وذلك في ضوء القانون العضوي 15-18 واعتماد الإصلاح المحاسبي والميزانياتي على مستوى الإدارات العمومية.

توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المحلي يعاني من عدم وفرة المعلومات المالية، وهو ما يتطلب ضرورة تبني IPSAS التي تلعب دورا حيويا في التعبير الصادق والدقيق للوضع المالية، كما توصلت إلى أن الجزائر اعتمدت IPSAS عن طريق القانون العضوي 15-18 الذي يعد أول خطوة نحو التوافق الدولي.

- دراسة عيسى زاوي، (2025)، تحديات تبني معايير المحاسبة العمومية الدولية في الجزائر وفق متطلبات القانون العضوي 15-18، مقال منشور في مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 19، العدد 1.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على التحديات التي تواجهها الجزائر في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وعرض تحليل مفصل للقانون العضوي 15-18، ركزت كذلك على ما بذلته الدولة من مجهودات بغية عصرنه نظامها المحاسبي، وبما يواكب متطلبات IPSAS.

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أن اعتماد IPSAS يعد توجه حتمي نظرا لما يعانيه النظام المحاسبي التقليدي من عجز في توفير معلومات شفافة وموثوقة، وعدم مواكبته للمستجدات العالمية، حيث تحسن IPSAS جودة الإفصاح بما يلبي حاجة مستخدمي المعلومة، إلا أن اعتمادها في الجزائر وتحديث النظام المحلي يتطلب بنية اقتصادية ومالية مناسبة وإرادة سياسة، كما توصلت إلى اعتماد قواعد ومبادئ القانون العضوي سيجعل منه الإطار القانوني الذي ينظم كل إجراءات إعداد وتحضير قوانين المالية.

8-2- الدراسات باللغة الأجنبية:

- Bouabbana Fethia in (2020); Project of modernizing the public accounting system accordance with the international accounting standards for the public sector (IPSAS) in Alegria, between reality and challenges, an article published in the Journal of the Institute of Economic Sciences, volume 23, issue 2.

هدفت الدراسة إلى إبراز دور وأهمية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحديث النظام المحاسبي العمومي وأهم الدوافع التي أدت إلى ذلك ومتطلبات تكييف البيئة الجزائرية مع هذه المعايير، توصلت إلى

عدة نتائج أهمها أن نظام الحسابات المعتمد يتميز بالبساطة مما يجعله لا يعطي نظرة شاملة لنشاط الدولة، فضلا عن عدم مطابقته للمعايير الدولية، مما يستدعي وجود بديل للإطار المحاسبي الحالي للدولة والذي يعد بمثابة مرجع للمحاسبين للانتقال من المحاسبة على أساس النقد إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المزايا الاقتصادية التي يحققها اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تشكل محفزات للدول خاصة الجزائر لمواءمة الممارسات المحاسبية، وأن صندوق النقد الدولي يدعم الجهود المبذولة لتحديث المحاسبة العامة، كما توصلت إلى أنه بالرغم من النتائج الإيجابية التي حققها مشروع المخطط المحاسبي الجديد إلا أنها أصبحت غير قادرة على مواكبة التطورات الدولية التي تتطلب خلق بيئة مناسبة تسمح باعتماد نظام محاسبي يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

– Rosina Masruki, Moawiah Awad Alghizzawi, (2020), Issues on Public Sector Accounting Reform in Jordan, an article published in the journal of Modern Accounting and Auditing, volume 16, issue 3.

هدف هذا البحث وبناءا على الدراسات السابقة التي ناقشت مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في مجال إصلاح المالية العامة خاصة على مستوى الدول النامية إلى دراسة دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في معالجة بعض القضايا المالية الهامة التي تعيق القطاع العام الأردني ونموه الاقتصادي، توصلت لعدة نتائج أهمها أن معايير المحاسبة في القطاع العام تساهم بشكل كبير في معالجة المشاكل المالية التي تعترض النظام الأردني مثل عجز الموازنة، الضرائب، الفساد...، وعليه فإن اعتمادها سيمكن الدولة من تحقيق أهدافها التنموية وتحقيق قدر أعلى من الشفافية والمساءلة وتعزيز صنع القرار.

- Boudjellal Mohammed and Youssef Al-Saidi Ahmed, (2024), The importance of adopting International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and their role in enhancing financial reporting quality in public accounting system –a case study of Algeria- an article published in Economic studies, volume 24, issue 2.

هدفت الدراسة إلى تحديد فعالية IPSAS في تعزيز جودة التقارير المالية في سياق الإصلاح المحاسبي الجديد باعتبار أن IPSAS توفر إطار موحد لإعداد التقارير المالية بما يسهل فهمها ويجعلها بالدرجة الأولى القاعدة الأساسية التي يبنى عليها القرار.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن النظام المحاسبي شهد تغيرات جذرية تتوافق مع IPSAS بما سيلبي حاجة مستخدمي المعلومة المحاسبية ويمكنهم من صنع قرارات مناسبة، وأن الهدف الأسمى لـ IPSAS هو تحقيق جودة التقارير والاستجابة لاحتياجات المستخدمين، بما يحسن كفاءة استخدام الموارد

المتاحة، كما توصلت إلى أن IPSAS تحقق شفافية ودقة وموثوقية المعلومات المالية بما يعزز المساءلة ويزيد من ثقة الأطراف ذات العلاقة، كما يعزز مبادئ الحوكمة الرشيدة.

- Boudjellal Mohammed and Youssef Al-Saidi Ahmed, (2024), The reality of modernizing the public accounting system in Algerian in light of the adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), an article published in journal of legal and economic research, volume 7, issue 2.

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار أهم الإصلاحات المتعلقة بالميزانية العامة نظرا لما شهده العالم من تطورات لاسيما ظهور IPSAS، في هذا السياق انطلقت الجزائر بالقانون العضوي 15-18 وتبعته بالقانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية، والتي تعتبر الخطوة المنفذة في مشروع الإصلاح وعصرنة المالية العامة.

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أن التحديث الجديد لقوانين المالية والمحاسبة العمومية يعتبر نقلة نوعية في الجزائر كونه سيستجيب لمتطلبات IPSAS بما يشير لوجود استراتيجية مدروسة تمهد لبداية الاعتماد الفعلي لهذه المعايير وأن القانون 07-23 هو خطوة مهمة في مشروع الإصلاح كونه أدخل أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي العمومي المستوحى من IPSAS، كما توصلت إلى أنه من الضروري خضوع المهنيين في المحاسبة العمومية لدورات وورشات تدريبية حول IPSAS بما يسهل عليهم فهمها وتطبيقها بشكل مفهوم وواضح.

9- الفجوة البحثية:

تناولت معظم الدراسات السابقة، العربية والأجنبية، دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تعزيز الشفافية والمساءلة وتحسين جودة الإفصاح المالي في إدارة المال العام، مع التركيز على مساهمتها في دعم عملية اتخاذ القرار وتحقيق الأداء المالي الجيد.

غير أن هذه الدراسات اكتفت غالبا بتحليل الجوانب النظرية أو المقارنة، دون التعمق في مدى مواءمة البيئة المحاسبية الجزائرية لهذه المعايير في ظل الإصلاحات الجارية، وهنا تبرز أهمية هذه الدراسة، إذ تسعى إلى تجاوز الطرح العام من خلال تحليل مسار اعتماد IPSAS في الجزائر، لا سيما في ضوء القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية، والقانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، باعتبارهما يمثلان خطوات تنفيذية محورية نحو إدماج هذه المعايير في النظام المحاسبي المحلي.

كما تتميز هذه الدراسة بتناولها لموضوع حوكمة الميزانية العامة من زاويتين متكاملتين الأولى من منظور متطلبات معايير IPSAS، والثانية من منظور القواعد والتشريعات المحلية، مع محاولة تقييم مدى التقارب أو التباعد بين المرجعيتين.

10 - هيكلة الدراسة:

لتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه إلى أربعة فصول بالإضافة لمقدمة وخاتمة، تضمنت المقدمة عرض عام للأطروحة، إضافة إلى الإشكالية الرئيسية والأسئلة المنبثقة عنها، وعرض أهميتها، وأهدافها، ودوافع اختيار الموضوع، مع الإشارة لبعض الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع وتحديد الفجوة البحثية، وعرض محتوى الفصول، وخاتمة تضمنت النتائج التي توصلت إليها الدراسة واختبار صحة الفرضيات، مع تقديم مجموعة من المقترحات والتوصيات وأفاق البحث.

قسمت الفصول كما يلي:

الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يستضمن أهم المفاهيم حول معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والجهات المسؤولة عن إصدارها بالإضافة إلى عرض بعض التجارب الدولية في بيئات مختلفة.

الفصل الثاني: التأصيل النظري لحوكمة القطاع العام

سيتم التطرق فيه لموضوع الحوكمة، أهم التعاريف التي أسندت لها، مبادئها، آلياتها، حوكمة القطاع العام، متطلباتها، مزاياها مع الإشارة لبعض التجارب الدولية في المجال.

الفصل الثالث: الميزانية العامة في الجزائر

يتضمن هذا الفصل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأهم الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بهدف تطوير هذا النظام بداية من استقلالها إلى غاية صدور القانون العضوي 18-15 الذي يهدف إلى تعزيز حوكمة الميزانية العامة والقانون 23-07 الذي يهدف للانتقال التدريجي للاستحقاق المحاسبي، مع الإشارة لمفهوم الميزانية العامة في الجزائر وعناصرها.

الفصل الرابع: حوكمة الميزانية العامة في الجزائر في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

سيعرج هذا الفصل إلى تحديد وتحليل المفاهيم العامة لحوكمة الميزانية العامة، ومتطلباتها في ظل الإصلاحات الوطنية وفي ظل المعايير الدولية ومقارنتها ومعرفة مدى تطابق الإصلاحات المحلية مع المرجعية الدولية ومع أهم التجارب العالمية الرائدة.

11- صعوبات الدراسة:

يتلخص أهم ما صادف هذه الدراسة من صعوبات فيما يلي:

- صعوبة الحصول على المراجع خاصة من المصادر الإلكترونية والتي تتعلق بالدراسة النظرية، نظرا لحدثة الموضوع، بالإضافة لانعدامها في المكتبات؛
- بعض الصعوبات تتعلق بعملية الترجمة، خاصة المصطلحات التقنية؛
- ندرة المعلومات المتعلقة بجوانب إصلاحات نظام المحاسبة العمومية وعدم صدور المراسيم الخاصة بها؛
- عدم استكمال تنفيذ مشروع إصلاح النظام الموازناتي وعدم توفر نتائج نهائية لتقييمه، إذ لا يزال المشروع في طور التطبيق، وهو ما جعل من الصعب رصد الانعكاسات العملية للإصلاح على مستوى حوكمة الموازنة العامة، وكذلك تحليل مدى اتساقه الفعلي مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS).

الفصل الأول: الإطار النظري

لمعايير المحاسبة الدولية

للقطاع العام

تمهيد الفصل:

يعد القطاع العام من الركائز الأساسية في الاقتصاديات الوطنية، كونه يعتمد على الأنظمة المالية والمحاسبية التي تضمن الشفافية، والكفاءة، في إدارة الموارد العامة، وفي ظل العولمة المالية، وتوسع النشاط الحكومي، وزيادة الاهتمام بالحوكمة الرشيدة، زادت الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، نظرا لدورها في تحقيق جودة التقارير المالية الحكومية، وضمان اتساقها مع الممارسات العالمية.

تصدر هذه المعايير من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وهو هيئة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، تعمل على تحسين الإدارة المالية العامة، من خلال تعزيز الشفافية، المساءلة، وقابلية المقارنة للتقارير المالية على المستوى الدولي، ومن بين أهم مزاياها مساعدتها في توفير معلومات دقيقة وصحيحة حول الأداء المالي للحكومات، مما يعزز عملية اتخاذ القرارات، ويزيد ثقة المواطنين والمستثمرين الدوليين، كما أنها تدعم التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، مما يعطي صورة واضحة عن الوضعية المالية للمؤسسات العامة.

تفرض هذه المعايير عند تبنيها لمجموعة من المتطلبات، التي قد تختلف من دولة إلى أخرى، نظرا لتباين الهياكل التشريعية والتنظيمية بينها، بما قد يحد من سرعة وفعالية تبنيها، في هذا السياق تم عرض مجموعة من التجارب الدولية في بيئات مختلفة.

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- المبحث الثاني: الإطار التنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- المبحث الثالث: دراسة تجارب دولية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

المبحث الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تعتبر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الإطار المحاسبي العالمي الموجه للجهات الحكومية والمؤسسات الغير ربحية، يهدف لتوحيد الممارسات المحاسبية، والخروج بلغة محاسبية واحدة، بما يحقق التوافق الدولي، حيث جاءت هذه المعايير استجابة للتحديات التي تواجهها الدولة وهيئاتها لإعداد تقارير مالية موثوقة، وتعكس أداؤها الفعلي.

المطلب الأول: معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية

إن التطورات العالمية زادت من الحاجة إلى شفافية ومقارنة التقارير المالية، مما أدى لظهور معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، التي ساهمت بشكل كبير في ترقية جودة المعلومة المالية، وتعزيز الأداء، ونظرا للمزايا التي حققتها، تم اعتمادها كخلفية مفاهيمية رئيسية لتطوير إطار مشابه لها موجه للقطاع العام، بغية تحقيق نفس المزايا.

1- ماهية معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية

إن اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول يؤدي إلى اختلاف النتائج، ومع زيادة الحاجة إلى مصداقية المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة، كان من الضروري البحث عن آليات جديدة تسمح بعملية المقارنة وهي معايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية.

1-1- نشأة معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية: تعود نشأة معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية إلى سنة 1904، أثناء انعقاد أول مؤتمر دولي في سانت لويس، بعدها في سيدني بأستراليا سنة 1976، أين تم اقتراح إنشاء هيئة دولية مختصة، وذات كفاءة علمية وعملية، تساعد على وضع وصياغة هذه المعايير، فتم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC International Accounting Standards Committee من قبل "اللورد بونسن"، (بوقصة، 2022، صفحة 20) أوكلت لها مهمة ومسؤولية إعداد وتطوير معايير المحاسبة الدولية، والعمل على توحيد المبادئ المحاسبية، وسياسات الإفصاح، والقياس، والاعتراف، وغيرها المطبقة من طرف الشركات في مختلف دول العالم. (عبيدات، 2015، صفحة 170)

تعتبر هذه اللجنة هيئة خاصة مستقلة مقرها في لندن، تم تأسيسها بموجب اتفاقية أبرمت بين جمعيات ومنظمات المحاسبة لـ 10 دول وهي أستراليا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، إيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية وكندا، حيث تشكل أول مجلس إدارة للجنة من ممثلي تلك الدول، وفي سنة 1982 قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار قرار يعترف في نصه بحق لجنة معايير المحاسبة الدولية في إصدار المعايير، إلى غاية 2001 تم إصدار 41 معيار دولي حيث قامت اللجنة من خلال ذلك بدور فعال في رفع كفاءة الأداء المحاسبي على المستوى الدولي، (بوقصة، 2022، صفحة 20) بعدها وفي

إطار سياسة التحسين والتطوير المستمر لهذه المعايير، تمت إعادة صياغة بعض المعايير، في حين ألغي بعضها، وبقي 31 معيار إلى غاية 2008، لما ظهرت معايير التقارير المالية الدولية IFRS International Financial Reporting Standards، والتي جاءت كإصلاح لمعايير المحاسبة الدولية IAS International Accounting Standards بعد أن حل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB International Accounting Standards Board محل IASC. (عابر، 2020، صفحة 54).

1-2- تعريف معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية:

المعيار هو كلمة مشتقة من اللاتينية NORMA والفرنسية NORME، وهو القاعدة أو القانون، ويعني مجموعة من الخصائص التي تهتم بوصف شيء ما، وبعبارة أخرى هو قاعدة تثبت شروط تنفيذ عملية ما، بهدف تحسين المنتج الذي من خلاله يتم توحيد العمل. (جابي، 2018-2019، الصفحات 31-32) كما يمكن تعريفه على أنه وثيقة معدة بالإجماع، تتم المصادقة عليها من قبل هيئة معترف بها، توفر لاستخدامات مشتركة ومتكررة قواعد وأسس، وخطوط عريضة أو ميزات لأنشطة أو نتائجها، لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين. (حمداتو، 2022، صفحة 160)

وتعرف معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية على أنها: "القواعد التي يستند إليها المهنيون في المحاسبة والمالية لدعم اجتهادهم وحكمتهم، إلا أنها لا تلغى الحكمة والاجتهاد، بل هي وصف مهني ذو مستوى عالي للممارسات المهنية التي لاقت القبول العام، بغية تخفيض درجة الاختلاف في التعبير والممارسات المحاسبية في الظروف المتشابهة، وتطبق بصفقتها إطار عام يحسن نوعية وكفاءة العمل الفني، وتحدد طبيعة المسؤولية المهنية وعمقها". (ابو القاسم، 2020، صفحة 419)

وتعرف محاسبيا بأنها: "البيانات التي تتضمن الكيفية الواجب انعكاسها على بعض المعاملات والأحداث في البيانات المالية للمنشأة بكل موثوقية، وتبعا لذلك يكون عادة الإلتزام بهذه المعايير ضروري لعرض البيانات المالية بشكل عادل". (سحنون، 2022، صفحة 38)

كما تعرف بأنها: "بيان كتابي صادر عن هيئة رسمية تنظم مهنة المحاسبة، الذي يختص بكل عناصر القوائم المالية، من نوع العمليات، والأحداث المؤسسة، ونتائج أعمالها، كما يحدد أسلوب القياس، والعرض، والإعلام المناسب". (كرمية، 2021، صفحة 177)

وبناء على ما سبق يمكن تعريف معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية على أنها: "مجموعة القواعد والمبادئ الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، تشمل كافة السياسات والبدائل المتعلقة بعمليات القياس، والإفصاح، وطريقة العرض، والاعتراف، بهدف توحيد النظم المحاسبية دوليا، وتحقيق

قابلية المقارنة، بالإضافة إلى تحسين جودة مخرجات النظام المحاسبي، بما يعزز الأداء المالي، ويحسن عملية صنع القرار.

1-3- أهمية معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية:

تستمد أهمية تطبيق هذه المعايير من دورها في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، بغية الحصول على قوائم مالية تحتوي على معلومات محاسبية تتميز بالثبات، والموثوقية، وقابلة للمقارنة، بما يعزز عملية صنع القرار، ويمكن حصر هذه الأهمية فيما يلي: (قسم، 2015-2016، الصفحات 78-79)

- يضمن تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية مناخ استثماري ملائم يتوفر فيه الأمن، والديمقراطية، وشفافية المعلومات المالية، والنظم القانونية، والجبائية، والاستثمارية، بما يشجع الاستثمار المحلي والدولي، إذ أن الباحثين أجمعوا على أن الاستثمار الأجنبي يعتمد في قراره على القوائم المالية المعدة وفق متطلبات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، التي تمكنه من إمكانية مقارنة البيانات مع نظيرتها في الدول الأخرى، وذلك بأقل تكلفة ممكنة؛

- تؤثر القوائم المالية المعدة وفق متطلبات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية إيجاباً على أصحاب القرارات، والمستخدمين، والأطراف ذات العلاقة، من خلال تمكينهم من تقييم قدرة المؤسسة على إعطاء صورة صادقة وحقيقية لوضعيتها المالية، وقياس كفاءتها، والتعرف على تغيرات الوضع المالي؛

- يحفز تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المؤسسات على المنافسة محلياً، وإقليمياً، ودولياً، خاصة في ظل العولمة، وزيادة الاهتمام بضرورة ضبط ومراقبة الممارسات المحاسبية، للحد من الفساد المالي والإداري، بما يساهم في تطور اقتصاد الدول؛

- زيادة الطلب والحاجة لرؤوس الأموال للقيام بمختلف المشاريع الاقتصادية، وما يرافقه من رغبة وحاجة للممولين والمستثمرين في الحصول على المعلومات المالية للمؤسسات المدرجة في البورصات العالمية، والتي توفر تقارير موحدة وقابلة للمقارنة؛

- يؤدي تبني معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية إلى اعتماد لغة إبلاغ مالي موحدة دولياً، بحيث تصبح مؤسساتها مؤهلة لإفصاح محاسبي مفهوم ومقروء على مستوى الأسواق العالمية؛

- تطور المستجدات الدولية يجعل معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية في تطور مستمر، كما يصاحب هذا التطور تطور نظم المعلومات المحاسبية؛

- تسمح بعرض وتقديم الواقع الاقتصادي عن التعاملات، وإعطاء صورة صادقة عن الوحدة الاقتصادية في لحظة تقديم المعلومة؛

- يسمح تبني معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية بتسهيل المهمة على مصالح الضرائب، في مختلف أنحاء العالم، بالنظر إلى التنسيق في تطبيق أسس وأساليب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف، بما يقلل الفروقات في طرق وقياس أرباح المؤسسات المنتشرة في دول مختلفة؛

- يسمح تبني معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية لشركات متعددة الجنسيات بوضع وتطبيق نظام معلومات متكامل ومتجانس، يشكل همزة وصل بين نشاط المؤسسة الأم وفروعها، خاصة فيما يتعلق بتحديد أسعار التحويل المستخدمة في تسعير الصفقات المتبادلة بين الفروع في المؤسسة.

1-4- أهداف معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية:

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع لتحقيق التوافق الدولي، ومن بين الأهداف والدوافع ما يلي:

- وضع وتطوير معايير محاسبية مقبولة دولياً وذات جودة عالية، تكون سهلة الفهم، وقابلة للتطبيق دولياً، وتركز على مبادئ محددة بدقة ووضوح، يضمن تطبيقها أثناء إعداد وعرض القوائم المالية توفير قابلية الفهم، والشفافية، وقابلية مقارنة المعلومات المالية والمحاسبية على الصعيد العالمي، وبالطريقة التي تسهل وتساعد مستخدمي تلك القوائم على اتخاذ القرارات الرشيدة والملاءمة؛ (بكيل، 2021، صفحة 335)

- توفر الوقت، والمال، والجهد، للشركات الدولية التي تقوم بتوحيد قوائمها المالية، وتعتمد المبادئ، والأسس، والممارسات المحاسبية، التي تختلف من دولة إلى أخرى؛

- توفر الوقت والمال للدول النامية التي تفتقر غالباً للهيئات والمنظمات التي تهتم بمهنة المحاسبة لإصدار ووضع مثل هذه المعايير، وعليه يتم تبنيها وتطبيقها مباشرة؛

- سهولة الحصول على الموارد المالية من الخارج، في حال عدم كفاية التمويل الداخلي، ويكون ذلك في شكل قروض أو رؤوس أموال؛

- تحفز الدول ذات الأنظمة المحاسبية الضعيفة والبدائية على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبنيها، بما يرفع من مستوى مهنة المحاسبة دولياً. (مسلم، 2016، صفحة 148)

1-5- محددات تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية:

تجد العديد من الدول نفسها عاجزة أمام تبني معايير IAS وأحياناً أخرى يفرض عليها القيام بإصلاحات جوهرية للانتقال والتحول، وهو ما يحذر من إمكانية تطبيقها. (بطاهر، 2022، الصفحات 88-89) تختلف هذه المحددات من دولة إلى أخرى، وتتمثل في: (الجعارات، 2008، صفحة 27-30)

- يتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلات على القوانين والتشريعات والأنظمة للدول التي ستباشر في تطبيقها؛
- تغير الظروف السياسية والاقتصادية السائدة، والتفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية International Financial Reporting Standards Interpretations Committee، IFRIC، تجعلها واسعة الاختلاف في التطبيق مما يزيد فرص التلاعب ومحدودية قابلية المقارنة؛
- اختلاف المستوى التعليمي، والخبرة المهنية، والكفاءة العلمية، في الدول المطبقة، حيث أن الدول المتقدمة لا تجد صعوبة في فهم المعايير، على عكس الدول النامية؛
- الضغوطات السياسية التي تمارس على IASB عند وضع وتعديل المعايير؛
- تعدد التعاريف لنفس المفهوم في معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، وذلك يجعل المسؤولين أمام حقيقة عدم وجود تعريف واحد محدد متعارف عليه؛
- تشكل أحيانا المعايير عبئا ثقيلا، ويصعب الالتزام بمتطلباتها، نظرا لعقدتها وتكلفة تبنيها.

2- توحيد الممارسات المحاسبية

أدت التطورات العالمية المتسارعة إلى زيادة الحاجة لتوحيد الممارسات المحاسبية، بما يضمن انسجام الأعمال، وتقليل الفروقات التنظيمية من دولة إلى أخرى، تعد منظمة الأمم المتحدة والمنظمة الدولية للتوحيد القياسي من أهم الجهات التي تتولى مسؤولية قيادة وتوجيه هذه العملية، وتتم من خلال:

2-1- التوحيد المحاسبي: يقصد بالتوحيد المحاسبي الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية، تحظى بصفة القبول الدولي، وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، ويشمل التوحيد المحاسبي سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل بتوحيدها وتبسيطها، ويمكن تعريفه على أنه أحد المفاهيم المحاسبية التي تستخدم للتعبير عن أسس وقواعد موحدة للقياس وعرض المعلومات، التي تهدف إلى إنتاج معلومات فعالة وقابلة للمقارنة، وتشترط بدورها أن تكون معلومات موضوعية. (العيد، 2015، صفحة 289)

2-2- التوافق المحاسبي: ظهر مفهوم التوافق المحاسبي بظهور الشركات متعددة الجنسيات، والذي يعتبر المسار الذي يعزز توافق التطبيقات المحاسبية من خلال تقليل مستوى تغيراتها، وتقليص الفجوات بين الأنظمة المحاسبية.

2-2-1- مفهوم التوافق المحاسبي: تعود فكرة التوافق المحاسبي إلى أول مؤتمر دولي للمحاسبين، الذي انعقد سنة 1904 في سانت لويس بالولايات المتحدة الأمريكية، وجاءت الدعوة العالمية في المؤتمر

الدولي السابع الذي انعقد في أمستردام بهولندا سنة 1957، نادى فيه الرئيس السابق للمعهد الهولندي للمحاسبين KRAAYENHOF بفكرة مجموعة موحدة للقواعد المحاسبية، بعدها تم تشكيل لجنة التنسيق الدولية لمهنة المحاسبة في المؤتمر التاسع في باريس سنة 1967، وفي سنة 1973 تم تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية في مدينة بدوسلدورف بألمانيا، تهتم بإعداد ونشر معايير المحاسبة الدولية. يعبر التوافق المحاسبي عن "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي بين الدول، مما يزيد من إمكانية مقارنة القوائم المالية، وتتضمن هذه العملية تطوير مجموعة معايير المحاسبة الدولية الواجب تطبيقها في مختلف الدول وهذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال. (شريقي، 2021، صفحة 23)

حاليا تعمل الهيئات المحاسبة الدولية على التوحيد الدولي للمحاسبة في القطاع العام والخاص، وبأقل قدر ممكن من الاختلافات في التقارير المالية، بهدف إمكانية مقارنة المعلومات والتقارير المالية من دولة إلى أخرى. (Schmidthubes, 2020, p. 121)

إن المهمة الأساسية للتوافق المحاسبي هي التقليل من الاختلافات بين المعايير المحلية، التي تجتهد كل دولة في وضعها وتطويرها، والمعايير الدولية التي تكون المرجعية للمعايير المحلية، حيث قامت المجموعة الاقتصادية الأوروبية بنشر العديد من الوثائق حول المعايير والقوانين والتوجيهات وإلزام الدول الأعضاء بتنفيذها، إذ أن هذه التوجيهات هي بمثابة النهج المستخدم لتحقيق التوحيد المحاسبي إقليمياً، الذي يتطلب تطوير قواعد ومتطلبات محاسبية موحدة من المعايير للحكم على الحدث المحاسبي، وتمثيله في التقارير المالية. (Lalakuylch, 2018, p. 170)

وللتمييز بين التوافق والتوحيد المحاسبي وبالاغتماد على ما سبق ذكره في التعريفين أعلاه يمكن القول بأن التوافق المحاسبي يؤدي إلى تخفيض البدائل المحاسبية، مع المحافظة على درجة عالية من المرونة في الممارسات المحاسبية، في حين التوحيد المحاسبي يستبعد البدائل في الممارسات المحاسبية ويكتفي بممارسة واحدة، والتي تتمثل في المعيار الواجب تطبيقه.

2-2-2- مزايا التوافق المحاسبي:

يحقق التوافق المحاسبي المزايا التالية: (عبيدات، 2015، صفحة 170)

- قابلية مقارنة القوائم المالية على الصعيد العالمي، وذلك عن طريق لغة موحدة ومفهومة من قبل مختلف مستخدمي البيانات والمعلومات المالية؛
- سهولة تجميع القوائم المالية للفروع في مختلف الدول بالنسبة لشركات متعددة الجنسيات؛
- توحيد المعايير يزيل الغموض عن فهم مضمون القوائم المالية من طرف مستخدميها؛

- سهولة تدفق الاستثمار بين الدول نظرا لمحدودية الاختلافات المحاسبية بينهما؛
- زيادة الأعمال الاقتصادية بين مختلف الدول، ونمو معدلات التجارة الدولية، واتساع أسواق المال العالمية؛
- يحسن عملية تقييم الأداء للشركات متعددة الجنسيات؛
- اقتصاد مبالغ ضخمة من التكاليف تعود بالفائدة على شركات التدقيق وخدمات الاستشارة المالية؛
- يزيد من درجة الصدق والانتظام في حسابات المؤسسة، بما يزيد من قيمتها وأهميتها عند القيام بعملية المقارنة؛
- يسهل الاتصال المالي من خلال توفير معلومات مالية أعدت بناء على معايير ومبادئ متناسقة، بما يرفع فعالية تشغيل الأسواق المالية.

2-2-3- مبررات التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي:

تتسم المعرفة المحاسبية بخاصيتي الاستمرار والتغيير، وهما خاصيتين متلازمتين، وذلك من الناحية التطبيقية والنظرية، حيث تتحقق الاستمرارية بثبوت المنفعة العلمية والقبول النظري للقواعد والأسس والمبادئ المحاسبية، في حين يحدث العكس إذا لم تواكب تلك المبادئ والأسس التطورات العالمية الحاصلة في بيئة الأعمال نتيجة لعوامل اقتصادية، اجتماعية، تكنولوجية... إلخ، ومن هذا المنطلق يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية لتحقيق التوافق الدولي. (مرعي، 2020، صفحة 11) وذلك استجابة لما يلي:

2-2-3-1- العولمة والتجارة الدولية: إن زيادة وتطور وسائل الاتصال والتكنولوجيا التي مست كل الميادين، وتخطي عمليات التبادل الحدود الإقليمية الدولية، واتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية، والتوجه نحو الاقتصاديات ذات الحجم الكبير، وانتشار التجارة الدولية، وبروز المنظمات الدولية التي تنسق القضايا ذات الطابع الدولي مثل منظمة التجارة العالمية ومنظمة الجمارك.. إلخ، وظهور الشركات متعددة الجنسيات، جعلت من العالم قرية صغيرة تلاشت بينها الحدود والحواجز، وكل هذا كان لابد أن يطال مهنة المحاسبة، وأسفر إلى إنشاء منظمة مهنية دولية تهتم بالقضايا المحاسبية عالميا، بهدف الاستفادة من مزايا العولمة وتجنب مخاطرها، وهو ما جعل بعض التكتلات السياسية والاقتصادية كدول الاتحاد الأوروبي تلزم مؤسساتها بحتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية وذلك سنة 2005. (بكيل، 2021، الصفحات 40-41)

2-2-3-2- توسع النشاط التجاري الدولي:

أدى الاهتمام بالاستثمارات الخارجية لظهور الشركات متعددة الجنسيات، التي تسعى إلى تطوير أنشطتها الدولية باستمرار، خاصة في ظل أهداف منظمة التجارة العالمية، التي تعمل على رفع الحواجز التي تعيق تطور التجارة العالمية بهدف: (شريقي، 2021، صفحة 25)

- توجه الشركات نحو التنوع الجغرافي لأنشطتها، بهدف التقرب من أسواق تصريف المنتجات بالمواصفات المحلية؛

- التحكم في الموارد الأولية والطاقة لتقريب مصادر التمويل، خصوصاً في ظل الأزمات النفطية التي عرفها العالم نهاية العقد السابق؛

- تمتع الدول الصناعية بمنظمات حماية البيئة وتوسع قوتها، بما دفع بالشركات العالمية لإعادة النظر في الصناعات الملوثة للبيئة في العالم الثالث للاستفادة من مزايا السوق القريبة، ولتتأى بنفسها من الاحتجاجات المستمرة.

إن السعي لتوسيع نشاطات أكبر الشركات الصناعية، وامتداده خارج نطاق الحدود الوطنية، كان من أهم المبررات لتحقيق توافق محاسبي دولي، يقلل الاختلافات المحاسبية بين النظم الوطنية والدولية، بما يسهل عليها العمل المحاسبي، دون الحاجة إلى إعداد قوائم مالية وفق النظام المحاسبي السائد لدولة التي تنشط فيها المؤسسة، وترجمتها، وتوحيدها، وفق للنظام المحاسبي للدولة التي يتواجد فيها مقر المؤسسة الأم.

2-2-3-3- مقارنة القوائم المالية: تسبب الاختلافات المحاسبية الدولية نقص مقارنة القوائم المالية بين الشركات التي تختلف مقراتها، بما يؤثر سلباً على تحليل القوائم المالية الأجنبية لغرض الاستثمار والتمويل، وعليه تعقيد عملية مقارنة الوضع والأداء المالي لشركة معينة في دولة أجنبية، خاصة أن المحاسبة تختلف في الدول الرأسمالية عن الدول الاشتراكية، التي يتم فيها إعداد القوائم المالية لتوفير معلومة للحكومة تساعد على التخطيط الاقتصادي، ولها قيمة محدودة في القرارات الاستثمارية. (بكيل، 2021، صفحة 335)

2-2-3-4- الدخول إلى الأسواق المالية بالخارج: تفرض هيئات تسيير ومراقبة الأسواق المالية في العديد من الدول قيود على الشركات الأجنبية التي ترغب في دخول أسواقها، والتي تقتضي الالتزام بالقواعد والمعايير الوطنية المعتمدة لإعداد وعرض القوائم المالية، في إطار متطلبات الإفصاح المعتمدة من قبل هذه الدول، وهو ما ساهم في تطور أساليب الاتصال المالي، للتقرب من المستثمرين الدوليين، سواء كانوا أفراد أو مؤسسات أو هيئات حكومية. وعليه فإن التمويل الأجنبي أو التمويل عن طريق

أسواق المال العالمية لا يمكن الحصول عليه إلا وفق شروط أهمها توفر قدر عالي من الإفصاح، وشفافية القوائم المالية، والالتزام بمعايير المحاسبة الوطنية، التي تختلف من دولة إلى أخرى، وهو ما زاد من حدة الحاجة للتوافق المحاسبي الدولي الذي يحرر الشركات من القيود المفروضة عليها من قبل الأسواق. (شريقي، 2021، صفحة 26)

المطلب الثاني: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن المزايا التي حققتها معايير المحاسبة والتقارير الدولية دفعت المنظمات الدولية إلى محاولة إسقاطها على محاسبة القطاع العام على أمل الحصول على نفس المزايا، فتم إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تتميز معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بالتركيز على القواعد الأساسية التي تنظم العمليات المالية والمحاسبية، والتي تنشأ في القطاع العام الذي لا يهدف إلى تحقيق الربح.

1- نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تعود نشأة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS International Public Sector Accounting Standards إلى نشأة مجلس معايير المحاسبة الحكومية Governmental Accounting Standards Board (GASB)، الذي أنشأ تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية FAF Financial Accounting Foundation، ويتناول مختلف القضايا المتعلقة بالتقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، ولقد أنشأ هذا المجلس بدافع التقصي في قابلية مقارنة القوائم المالية المعدة من قبل الحكومات مع التقارير المالية المعدة من قبل منشآت الأعمال، وذلك عندما واجهت بعض المدن الأميركية احتمال الإفلاس، بحيث يتشابه كل من مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB Financial Accounting Standards Board.

يقوم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC International Federation of Accountants بإصدار معايير IPSAS عن طريق مجلس معايير المحاسبة الدولية IPSASB، تستند هذه المعايير إلى أساس الاستحقاق الكامل، وهي مستوحاة من معايير IAS/IFRS، يقوم المجلس بإجراء التوافق بين IPSASB و IAS/IFRS لكي تكون قابلة للتطبيق على المحاسبة العمومية، بلغ عددها الإجمالي 50 معيار، منها 42 سارية المفعول وتستند على أساس الاستحقاق، ومعيار واحد يستند للأساس النقدي، وذلك إلى غاية جانفي 2025، لاقت هذه المعايير قبول دولي واسع، حيث تسعى العديد من الدول لتبنيها أو الاستناد إليها لوضع معايير وطنية مشابهة، وبشكل عام فإن التوجه الحقيقي لدى معظم الدول خاصة المتقدمة منها هو تبني أساس الاستحقاق. (IPSASB, 2025)

يتسم نظام المعايير الجديدة الصادرة عن IPSASB بالمصداقية والجودة العالية، تم إعدادها بطريقة مستقلة تقوم على عملية محكمة ومدعمة من قبل الحكومات والهيئات المحاسبية المحترفة، ومنظمات التنمية الدولية مثل البنك الدولي، والبنك الآسيوي للتنمية، ومنظمة التعاون والتنمية في مجال الاقتصاد، وصندوق النقد الدولي، والمجلس الدولي للمعايير المحاسبية، والمنظمة الدولية للمؤسسة العليا للرقابة والمحاسبة، وهي تجمع بين أفضل الممارسات للحكومات والمؤسسات التي لا تهدف لربح. (قمو، 2022، صفحة 24)

منذ سنة 1996 عمل المجلس على تطوير المعايير وتقديم توجيهات في مجال إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، يركز المجلس على تكييف معايير القطاع العام مع معايير القطاع الاقتصادي، وعليه فإن هذه المعايير مماثلة بشكل كبير لمعايير IAS/IFRS، إلا أن بعضها يتطلب عمل شامل لتكييفها مع مفهوم وخصائص القطاع العام. قام المجلس بإصدار معيار واحد قائم على الأساس النقدي كمرحلة انتقالية للدول التي تعتمد هذا الأساس، ركز كذلك على القضايا المهمة والخاصة بالقطاع العام، كما أصبح المجلس بالإضافة إلى وضع وتطوير وإصدار المعايير يركز أكثر على الإطار المفاهيمي للقطاع العام، كونه يحدد الخطوط العريضة للمبادئ الأساسية التي يجب أن يتوافق معها كل معيار، مما يعني مراجعة بعض المعايير الحالية والإرشادات الموصي بها، إلا أنه لم يتناول بعض القضايا مثل تلك المتضمنة المعالجة المحاسبة للمنافع الاجتماعية والمصاريف الأخرى الغير تبادلية. (IPSAS, 2014, pp. 2-3)

2- تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS

لكل مهنة دستور يحكمها، ويضبط إجراءات وتشريعات تجعلها تكسب القوة والصفة القانونية، التي تفرض احترامها وتطبيقها، والمحاسبة العمومية كغيرها من المهن العلمية تمثلها IPSAS كدستور لها، وفيما يلي مجموعة من التعاريف التي أسندت لهذه المعايير:

- هي معايير منبثقة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB لتمكين مؤسسات القطاع العام في كافة دول العالم من إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام، بمعنى آخر هي معايير تستخدم لضمان الاعتراف، والقياس، والعرض، ومتطلبات الإفصاح، في القوائم المالية ذات الغرض العام. (muraina, 2020, p. 326)

- هي معايير محاسبية عالية الجودة تستخدمها مؤسسات القطاع العام على الصعيد العالمي في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، من شأنها تحسين الشفافية والمساءلة في إدارة الموارد العامة (Bakre, 2017, p. 1289)

- مجموعة من المعايير الصادرة من مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام، تستخدم لغرض إعداد البيانات المالية الخاصة بالقطاع العام، تتمتع بقبول دولي واسع، يستند في إصدارها على IFRS الصادرة عن IASB، أنشأ المجلس المكلف بإصدارها في 10 نوفمبر 2004 والذي يعد لجنة دائمة تابعة لـ IFAC، يهدف إلى خدمة المصلحة العامة من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام، وتسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية، وكذا يتولى مسؤولية إصدار وتطوير كافة الأدلة والمنشورات الأخرى، لتمكين منشآت القطاع العام في مختلف الدول من فهم وتطبيق هذه المعايير. (بن سنة، 2022، صفحة 143)

وعليه يمكن تعريف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أنها: "معايير مستمدة من معايير IFRS/IAS موجهة لمؤسسات القطاع العام، تحقق شفافية، وموثوقية، ومصادقية المعلومة المالية، وتحسن استعمال المال العام، بما يحقق التنمية المستدامة، وهو ما جعلها تحظى بالقبول العام.

3- أهداف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تسعى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظم المحاسبة العمومية على الصعيد الدولي من خلال: (قمو، 2022، صفحة 25)

- تطوير معايير محاسبة القطاع العام في مختلف دول العالم؛
- مقارنة محاسبة القطاع العام بمحاسبة القطاع الخاص؛
- اعتماد منهج الأداء؛
- اعتماد مبدأ محاسبة الالتزام؛
- تطبيق القيد المزدوج؛
- عرض تقارير مالية نوعية وكيفية في القطاع العام؛
- تعزيز المصادقة على الحسابات من قبل المدققين؛
- تضمن شفافية ومصادقية وموثوقية المعلومات المالية في القطاع العام.

4- أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تساهم هذه المعايير بشكل كبير في تحقيق توافق السياسات المحاسبية على المستوى الدولي، عن طريق تقديم إرشادات وتوجيهات للمهنيين المختصين في مجال المحاسبة، بهدف الرفع من جودة البيانات المالية، وتحقيق الإفصاح الكامل عن نشاط هيئات ومؤسسات القطاع العام، إضافة إلى تحسين قابلية

المقارنة للمعلومات المالية بين مختلف الفترات على المستوى الدولي، بحيث تؤدي دور مهم في توحيد الممارسات المحاسبية للوحدات الحكومية على الصعيد العالمي، كما تشجع التنسيق المحاسبي الدولي لتطوير وتحديث نظم المحاسبة العمومية، وزيادة جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية الحكومية، وعليه يمكن القول بأن هذه المعايير تستمد أهميتها من مستوى القبول العالمي التي حظيت به.

تشجع الهيئات والمنظمات العالمية على تبني IPSAS، لأن تطبيق معايير تتميز بالقبول الدولي يضمن توفير بيانات مالية حكومية ذات جودة عالية، ومصداقية، وموثوقية، كونها تشمل أفضل الممارسات الدولية في إعداد التقارير المالية، وعليه فإن تبني وتطبيق متطلبات معايير IPSAS يزيد ويرفع من جودة وقابلية مقارنة المعلومة المالية لدى وحدات القطاع العام في العالم. (شلال، 2013-2014، صفحة 52)

وبشكل عام فهي تستمد أهميتها من كونها الإطار المحاسبي الذي يعزز الشفافية، والمصداقية، والمساءلة، حول طرق تسيير المال العام، وتحسن عملية صنع القرار، بما يزيد من ثقة المجتمع في أعمال الدولة وهيئاتها. (جبارة، 2024، صفحة 89)

5- خصائص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تتميز IPSAS ما يلي: (عبود، 2018-2019، صفحة 180)

5-1- منطق الأداء: تفيد هذه الخاصية بوجوب تخلي الدولة على تسجيل أملاكها المنقولة وغير منقولة وكل نفقاتها، بل تقوم بتنفيذها في جهة الأصول، وتهلك مع الوقت، في المقابل تقيد مصاريف الموظفين والموردين في جهة الخصوم، وذلك عملاً بمبدأ القيد المزدوج.

5-2- الانتقال إلى محاسبة الحقوق المثبتة: إن الأحداث والتطورات العالمية جعلت من محاسبة الصندوق محاسبة لما قبل التاريخ، إذ أنها لا تعبر إلا على ما تم إنفاقه فعلاً بغض النظر على ما يجب تحصيله أو إنفاقه لاحقاً، في حين محاسبة الحقوق المثبتة أو محاسبة الذمة المالية للدولة تعطي قراءة أوضح لموازنة الدولة، ولعل أفضل دليل لذلك ما حدث في نيوزيلندا والتي كانت تعتبر فائض الموازنة -الذي بلغ في إحدى السنوات 1 مليار دولار- معيار لقياس الأداء، بعد الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام اتضح أن الفائض يقدر بـ 100000000، أقل بـ 10 مرات من المبلغ المعلن عنه سابقاً وذلك لأن IPSAS تأخذ بعين الاعتبار كل المصاريف المتعلقة بالسنة المحاسبية، وليس فقط النفقات لاسيما القروض التي تسجل كخصوم لا كأصول.

5-3- الشفافية والدقة في المعلومات المحاسبية: حساباتها تتيح ضبط تحديد الإيرادات، ودقة مجالات صرف أموال الدولة، وعليه ضمان قدر أكبر من الشفافية للأرقام التي تقدمها الحكومة، هذه المعلومات

تتميز بالوضوح، والصدق، والدقة، والحياد، والشمولية، كما يمكن الحصول عليها في أي وقت، وتعكس الصورة الحقيقية للهيئة العمومية.

5-4- الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي: منطقياً وجوب الاتساق داخلياً وخارجياً مع عناصر البناء الفكري من أهداف، ومفاهيم، وفروض، ومبادئ.

5-5- الملاءمة: تعد هذه المعايير من أهم أدوات التطبيق العملي، فمن الضروري مراعاة كل الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، لكي تتلاءم مع الواقع التطبيقي والعملي، الأمر الذي يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق.

5-6- الواقعية: أن تتبع هذه المعايير من الواقع، وتتلاءم مع كل ظروف البيئة المحيطة بها، وتتلاءم مع الأعراف المحاسبية السائدة.

5-7- المفهومية: أن تكون المعايير مفهومة من قبل المستخدمين، وذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.

6- طرق تبني معايير IPSAS

هناك طريقتين لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وهما الطريقة المباشرة المعتمدة من قبل الدول المتقدمة، التي تتمتع بجهاز محاسبي وقاعدة قانونية مهيأة لتطبيق المعايير كما هي أو مع تغيير بسيط، حتى تتلاءم مع بيئة الأعمال السائدة في الدولة، والطريقة غير المباشرة أين تقوم الدولة بإصلاحات مستمدة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

6-1- الطريقة غير المباشرة:

يرى مؤيدي هذه الطريقة أنه يجب دراسة كل مجال من مجالات المحاسبة على انفراد، مع إتمام التعديلات بناءً لما تضمنته المجالات الأخرى، كما يجب التحول على مدار فترة زمنية متوسطة، لأنه ليس مجرد فرض نظام جديد دفعة واحدة، بل تطبيق معايير، وهذا يحتاج إلى تحول تدريجي في فترة ما بين 2 إلى 10 سنوات، مع توفير كل الإمكانيات للتجسيد على أرض الواقع. يشجع IPSASB تطبيق هذه الطريقة لما لها من مزايا نذكرها فيما يلي: (عمرون، 2022، صفحة 235)

- ضمان تحول مرحلي وفعال، والمحافظة على السير العادي للعمل مع إمكانية التحكم بكل مرحلة؛
- لا تتطلب موارد ضخمة التي تحتاج فترة طويلة لتوفيرها؛
- نتائج أكيدة، وواقعية، وسهلة التطبيق على أرض الواقع؛

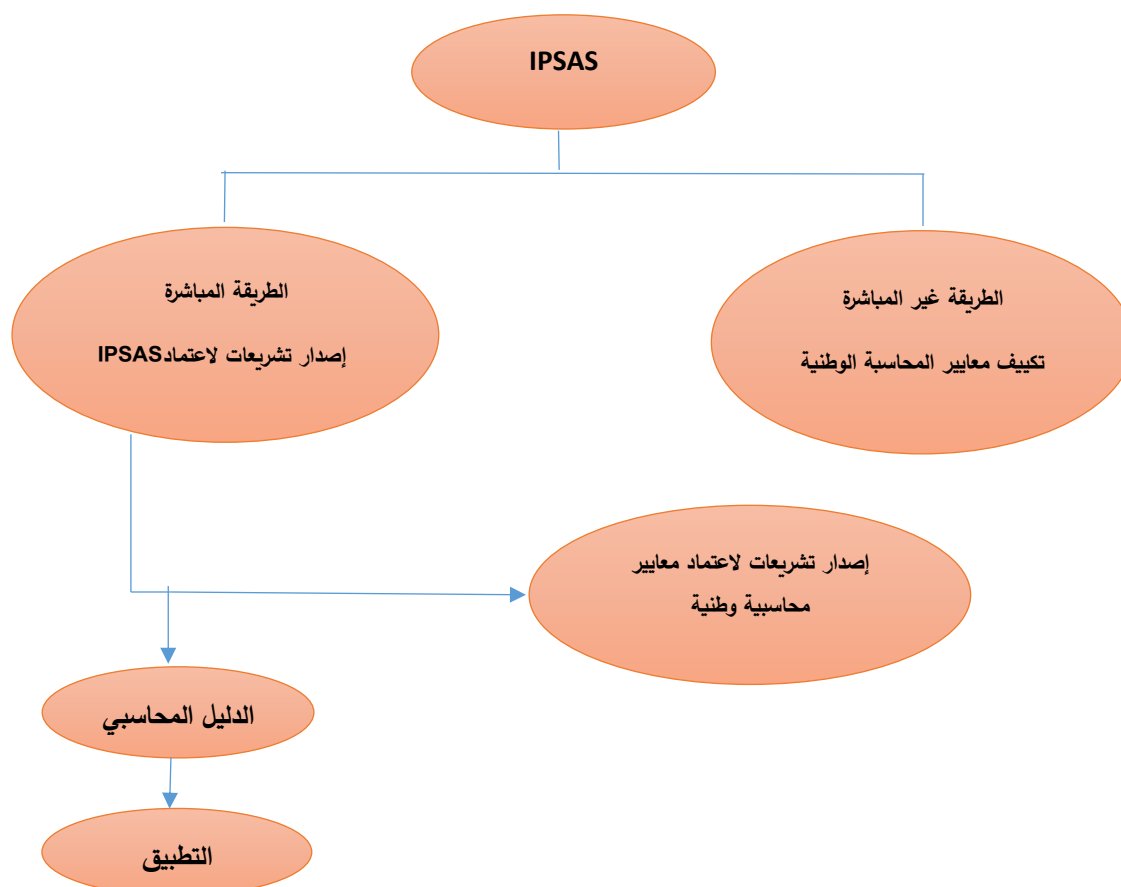
- درجة المخاطرة ضئيلة مقارنة بالطريقة المباشرة؛
- الاستفادة المثلى من الجهات المرافقة والداعمة للتحول؛
- تطبيقه يتطلب التدريب الفعلي للعاملين على كافة المستويات.

6-2- الطريقة المباشرة:

يستند مؤيدي هذا النهج إلى أن إدارة المالية العمومية مرتبطة ارتباط وثيق ببعضها، أين لا يمكن التغير إلا في إطار منظومة متكاملة تمس عدة مجالات إدارية ومحاسبية، إلا أن الأمر يتضمن بعض المخاطر التي تؤدي إلى فشل عملية التحول، كما أن هذه الطريقة تتطلب استنزاف موارد كبيرة يصعب توفيرها دفعة واحدة، ومن مزايا هذه الطريقة ما يلي: (حيرش، 2022، صفحة 302)

- توفير الوقت لأنه يتم على المدى القصير في العادة؛
 - سهولة اكتشاف الأخطاء الناجمة عن التطبيق المتكامل لمشروع التحول وتصحيحها في الوقت المناسب؛
 - تؤدي إلى إنتاج نظام جديد يتمتع بالترابط والتجانس بين مكوناته؛
 - نتائج تطبيقها تؤدي إلى صياغة إجراءات متجانسة خاصة بين مختلف الوزارات والهيئات العمومية.
- ويوضح الشكل التالي طرق تبني معايير IPSAS:

الشكل (1): طرق تبني IPSAS



المصدر: (خالدي، 2022، التجارب الدولية والعربية في إصدار وتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وفاق الاستفاة منها محليا، صفحة 188)

7- عرض موجز لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

سنعرض في الجدول الموالي ملخص يتضمن شرح بسيط لمحتوى هذه المعايير.

الجدول (1): محتوى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

الرقم	اسم المعيار	شرح محتوى المعيار	سنة الاصدار
01	عرض البيانات المالية	يهدف لتبيان الطريقة المعتمدة لإعداد البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي، حيث يحتوي على مختلف الإرشادات ونماذج عن هذه البيانات والحد الأدنى من متطلبات الإفصاح في صلب كل بيان.	2000
02	بيانات التدفق النقدي	يدخل ضمن نطاق هذا المعيار قائمة التدفق النقدي فقط، يختص هذا المعيار في عرض معلومات فيما يتعلق بالتغير في النقد أو النقد المعادل من خلال عرض حركة التدفقات النقدية داخل المؤسسة والتي يتم تصنيفها حسب النشاط.	2000

الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية للمقطاع العام

03	السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء	يهدف هذا المعيار إلى تحديد الأسس، والمبادئ، والمعايير، اللازمة لاختيار السياسة المحاسبية الأفضل، وتغييرها إذا تطلب الأمر، مع تبيان المعالجات المحاسبية، والإفصاح عن هذه التغيرات أو التقديرات، كما يهدف إلى تبيان المعالجة المحاسبية للأخطاء وطرق التعامل معها.	2000
04	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	يهدف هذا المعيار لشرح وتحديد المعالجات المحاسبية للمعاملات الأجنبية، وتأثير تغيرات سعر الصرف على نشاط المؤسسة.	2000
05	تكاليف الاقتراض	يهدف هذا المعيار لشرح وتحديد طبيعة المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض والتي تشمل الفوائد، إطفاء الخصومات، أو العلاوات المتعلقة بالإقراض.	2000
06	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	استبدل بالمعيار 34 و35.	2000
07	الاستثمارات في المنشآت الزميلة	استبدل بالمعيار 36.	2000
08	الحصص في المشاريع المشتركة	استبدل بالمعيار 37.	2000
09	الإيراد من المعاملات التبادلية	يوضح هذا المعيار المعالجة المحاسبية للإيرادات المتأتية من المعاملات والأحداث التبادلية.	2001
10	التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	يهدف هذا المعيار لتحديد معايير وأسس معينة للمنشآت التي تعرض تقاريرها بعملة ذات اقتصاد مفرط في التضخم.	2001
11	عقود الإنشاء	يهدف هذا المعيار إلى تبيان المعالجة المحاسبية للإيرادات، وتكاليف عقود الإنشاء في البيانات المالية للمقاول، أين يتم قياس الإيرادات في القطاع العام.	2001
12	المخزون	يهدف هذا المعيار لتبيان المعالجة المحاسبية للمخزونات ابتداء من تكاليفها إلى الاعتراف بها وبيعها، كما يقدم إرشادات حول طرق تحديد التكلفة التي يمكن استخدامها لتحميل التكاليف على المخزون.	2001

الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

13	عقود الإيجار	استبدل بالمعيار 43.	2001
14	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير	يهدف هذا المعيار إلى توضيح أهم الأحداث التي تدمج في البيانات المالية حتى وإن حدثت بعد تاريخ الإقفال، ومتى يتوجب الإفصاح عنها وتعديلها، كما يوضح الإفصاحات الواجب تقديمها عن التاريخ المعتمد فيه إصدار هذه البيانات والأحداث المعدلة.	2001
15	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	استبدل هذا المعيار بالمعايير 28 الأدوات المالية "العرض"، 29 الأدوات المالية "الاعتراف والقياس" و 30 الأدوات المالية "الإفصاحات".	2001
16	العقارات الاستثمارية	يهدف هذا المعيار إلى توضيح مختلف المعالجات المحاسبية للعقارات الاستثمارية والمتمثلة في الأراضي والمباني التي تستخدم لتحقيق الربح والإفصاحات الواجبة عنها.	2001
17	الممتلكات والمصانع والمعدات	استبدل بالمعيار 45.	2001
18	تقديم التقارير حول القطاعات	يهدف هذا المعيار إلى وضع وتبيان طرق ومبادئ عرض وتقديم التقارير المالية لكل قطاع بما يزيد من قابلية الفهم لأداء المؤسسة في الفترات السابقة، كما يهدف لتحديد مختلف المصادر التي تدعم أنشطة المؤسسة بما يحقق الشفافية والإفصاح.	2002
19	المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة	يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجات المحاسبية الخاصة بالالتزامات الحقيقية، وذلك من خلال بيان طرق وقواعد قياس المخصصات والأصول، مع ضمان تحقيق الإفصاح الكامل لها في الإفصاحات.	2002
20	الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة	يهدف هذا المعيار لضمان الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة ومعاملاتهم مع المؤسسة، بما يخدم عملية المساءلة، ويسهل فهم محتوى التقارير.	2002
21	انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد	يهدف هذا المعيار لضمان إدراج الأصول غير المولدة للنقد في حدود قيمة الخدمة القابلة للاسترداد، وتوضيح طريقة تحديد قيمة الخدمة القابلة للاسترداد.	2004
22	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	يوضح هذا المعيار متطلبات الإفصاح التي تتعلق بالحكومات التي تعرض معلومات حول القطاع العام في صلب بياناتها المالية الموحدة، بما يزيد من درجة الإفصاح، والشفافية، وقابلية الفهم للأنشطة الحكومية.	2006

الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

23	الإيراد من المعاملات غير التبادلية	يحدد هذا المعيار متطلبات إعداد التقارير المالية للإيرادات المتأتية من معاملات غير تبادلية، ما عدا تلك التي تتعلق باندماج الشركات.	2006
24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية	يهدف هذا المعيار إلى التأكد من وفاء منشآت القطاع العام بكافة الالتزامات الخاصة بالمساءلة والشفافية على مستوى البيانات المالية التي تقوم بإعدادها، وذلك عن طريق الموازنة التي تعتمدها وتكون مسؤولة عن تنفيذها أمام الجمهور.	2006
25	منافع الموظفين	استبدل بالمعيار 39.	2008
26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد	يوصف هذا المعيار الإجراءات المطبقة من قبل المؤسسة لتحديد انخفاض قيمة الأصول المولدة لنقد في حال حدوث والاعتراف بقيمة تلك الخسارة، كما يحدد الفترة التي تقوم فيها المؤسسة بعكس الخسارة والإفصاحات الواجبة.	2008
27	الزراعة	يهدف هذا المعيار لتحديد وتوضيح المعالجات المحاسبية والإفصاحات الأزمة الخاصة بالقطاع الزراعي.	2009
28	الأدوات المالية: العرض	يشرح ويصنف هذا المعيار ويعرض الأدوات المالية بأنواعها، كما يحدد طريقة المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية.	2010
29	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	يهدف هذا المعيار لتحديد طرق ومبادئ الاعتراف والقياس المتعلقة بالأصول والالتزامات المالية، كما يحدد طرق إلغاء الاعتراف.	2010
30	الأدوات المالية: الإفصاحات	يوضح هذا المعيار مختلف الإفصاحات والإفصاحات التي تساعد مستخدمي التقارير المالية على تقييم وتحديد طبيعة الخطر الممكن حصوله والمتعلق بالأدوات المالية للمنشأة، ودرجته، وكيفية إدارته.	2010
31	الأصول غير ملموسة	يهدف هذا المعيار لوصف وتحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير ملموسة (معنوية).	2010
32	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح	يصف ويوضح هذا المعيار المعالجة المحاسبية عن ترتيبات امتياز تقديم الخدمات من طرف المانح، والتي تعد منشأة من منشآت القطاع العام.	2011
33	تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أساس الاستحقاق للمرة الأولى	يوفر هذا المعيار التوجيهات والإرشادات اللازمة للمنشأة التي ستتبني IPSAS لأول مرة، وبعد التبني تعد وتعرض بيانات مالية وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي.	2015

الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

34	البيانات المالية المنفصلة	يحدد ويوضح هذا المعيار متطلبات المحاسبة والإفصاح عن الاستثمارات للمنشآت المسيطر عليها، المشاريع المشتركة.... الخ في البيانات المالية المنفصلة.	2015
35	البيانات المالية الموحدة	يهدف هذا المعيار لتوضيح المبادئ المتبعة عند عرض بيانات مالية موحدة للمنشأة التي تسيطر على منشأة أو عدة منشآت أخرى.	2015
36	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	يصف هذا المعيار طرق محاسبة الاستثمارات للمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة، كما يهدف لبيان وتوضيح متطلبات تطبيق أسلوب حقوق الملكية في محاسبة الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة.	2015
37	الترتيبات المشتركة	يوضح هذا المعيار المتطلبات الجديدة لمحاسبة الترتيبات المشتركة، ويحل بذلك محل المعيار 8، حيث تم إلغاء وفق هذا المعيار بديل تطبيق التوحيد التناسبي في محاسبة المنشآت التي تخضع للسيطرة المشتركة.	2015
38	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	يشترط هذا المعيار على المؤسسة حد أدنى من الإفصاح في البيانات المالية المنفصلة، والتي تمكن المستخدمين من تقييم حصصهم ومخاطرها، آثارها على المركز والأداء المالي، وكذلك على حركة النقدية، وذلك في المنشآت التي تخضع للسيطرة المشتركة والمنشآت الزميلة.	2017
39	منافع الموظفين	يهدف هذا المعيار لتحديد أسس وقواعد الإفصاح، ومختلف المعالجات المحاسبية لمنافع الموظفين، والتي تنقسم إلى قصيرة الأجل التي تشمل المكافآت، والرواتب، والأجور، والعطل المرضية، والتقاعد... الخ، وطويلة الأجل مثل إجازة الخدمة الطويلة، والحصول على نسبة من أرباح المؤسسة على المدى الطويل....	2016
40	عمليات اندماج الأعمال	يحدد المعيار متطلبات تصنيف عمليات الاندماج في منشآت القطاع العام، والاعتراف بها وقياسها.	2017
41	الأدوات المالية	استبدل بالمعيار 43، و46، و47، و49.	2018
42	الفوائد الاجتماعية	يحسن هذا المعيار ملائمة العرض العادل، وقابلية المقارنة للمعلومات حول المنافع الاجتماعية في التقارير المالية.	2019
43	عقود الإيجار	يهدف هذا المعيار لتوضيح المعالجات المحاسبية، والسياسات ومتطلبات الإفصاح، التي تناسب كل من المؤجر و المستأجر، وتطبيقها على عقود الإيجار بنوعيه.	2022
44	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها	يهدف هذا المعيار لتحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع، مع عرضها والإفصاح عن العمليات المتوقعة حولها.	2022

الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

	للبيع والعمليات المتوقعة	
45	الممتلكات والمصانع والمعدات	يصف هذا المعيار مبادئ الاعتراف الأولي واللاحق للممتلكات، والمصانع، والمعدات، والتحقق من المعلومات الخاصة بها من اهتلاك، وانخفاض أو خسارة قيمة القيمة التاريخية والقيمة المحاسبية الصافية.....
46	القياس	يهدف هذا المعيار لتحديد مختلف المعالجات المحاسبية للممتلكات، والمصانع، والمعدات، بما يعكس قيمتها التشغيلية الحقيقية.
47	الإيرادات	يهدف هذا المعيار لوضع إطار محاسبي موحد للاعتراف بالإيرادات، ويشمل كافة المعاملات التبادلية وغير التبادلية.
48	نفقات التحويل	يهدف هذا المعيار لتحديد المعالجة المحاسبية لنفقات التحويل، التي تنشأ عند تحويل أصول من مؤسسة إلى أخرى، دون مقابل مباشر (منح، دعم..).
49	خطط منافع التقاعد	يهدف هذا المعيار لتحديد المعالجة المحاسبية لخطط التقاعد في القطاع العام، بما يمكنه من الوفاء بالتزاماته اتجاه العاملين.
50	الاستكشافات والتقييم للموارد المعدنية	يهدف هذا المعيار لتحديد المعالجة المحاسبية لتكاليف الاستكشاف، والتقييمات المتعلقة بالموارد المعدنية التي تسييرها مؤسسات القطاع العام.
/	معيار دولي على الأساس النقدي	يصف هذا المعيار طرق عرض البيانات المالية ذات الغرض العام وفق الأساس النقدي، بهدف ضمان شفافية التقارير المالية حول حركة النقدية.
/	إرشادات موصى بها 1	لا يعتبر هذا الإرشاد معيار، وعليه فهو غير ملزم التطبيق يهدف إلى تزويد المنشآت بمختلف الإرشادات التي تفيدها في مجال عرض معلومات حول نتائج نشاطها وقراراتها، وذلك لمعرفة مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار على المدى البعيد.
/	إرشادات موصى بها 2	يزود هذا الإرشاد المنشآت بمجموعة الإرشادات التي تسهل عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية، والمساعدة على تحليل ومناقشة مضمونها، والوقوف جيدا على مركزها وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية.

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على (IPSASB, 2025 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2025)

المطلب الثالث: مزايا ومحددات ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يحتاج تطبيق واعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بعض المتطلبات والمحددات الواجب التركيز عليها حتى تنجح عملية الانتقال، كما أن تطبيق هذه المعايير يحقق العديد من المزايا سيتم التطرق إلى كل منها فيما يلي:

1- مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

وعليه يحقق تطبيق IPSAS عدة مزايا، ومن عدة نواحي، نذكرها فيما يلي:

1-1- المزايا السياسية:

تتمثل في:

1-1-1- المساءلة: يتطلب تطبيق IPSAS مزيد من الإفصاح في التقارير المالية، وهو ما يزيد من مستوى المساءلة. (كحيلي، 2022، صفحة 36)

1-1-2- تحسين المصداقية والنزاهة: تفتقد التقارير الحكومية للمصداقية والنزاهة إذا كانت تخضع للأسس والقوانين التي تضعها الحكومة نفسها، وعليه فإن وجود نظام مستقل مثل IPSAS يقوم بوضع القواعد والأسس التي تبنى عليها التقارير المالية سيضمن مصداقيتها ونزاهتها. (عزي، 2024، صفحة 311)

1-1-3- الشفافية: تحقيق مستوى عالي من الشفافية، وذلك لاعتماد المعايير على الإفصاح الكامل، مما يزيد من درجة الشفافية وعليه تحسين عملية صنع القرار. (عزي، 2023، صفحة 17)

1-1-4- قابلية المقارنة وتحقيق أفضل الممارسات المحاسبية الدولية: حيث أنه تم وضع هذه المعايير بالجمع بين أفضل الممارسات المحاسبية الدولية، كما أن إعداد التقارير وفق نفس المبادئ، والأسس، والقواعد، على المستوى العالمي يجعلها قابلة للمقارنة بين دولة وأخرى، (عموري، 2022، صفحة 165) يساعد أصحاب المصلحة في تقييم مدى استخدام مواردهم.

1-1-5- تعزيز الإدارة المالية: تتميز IPSAS بالاستقلالية، وعليه فإن عملية إعداد تقارير مالية خاصة بالأصول، والالتزامات، والإيرادات، والمصروفات، وفق تلك المعايير سيضمن تعزيز الإدارة المالية، كما يسمح بتعزيز الأداء الإداري من خلال شمولية المعلومات التي تنتجها تلك التقارير الخاصة بالتكاليف. (ضريفي، 2018، صفحة 77)

1-2- المزايا الاقتصادية:

تتمثل في:

1-2-1- تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود: إن الحاجة للتمويل تخطت الحدود السياسية والجغرافية، وذلك في سبيل البحث عن مصادر تمويل ذات تكلفة منخفضة، وهو ما يحققه تطبيق IPSAS من خلال ضمان جودة المعلومات وموثوقيتها، مما يسهل على الممولين الحصول عليها وزيادة ثقتهم. (عمرون، 2022، صفحة 239)

1-2-2- زيادة الرقابة على الوكالات العامة: ينتج عن تطبيق IPSAS قدر أكبر من الشفافية، والمساءلة، وقابلية المقارنة، وهو ما يسهل عملية الرقابة ويكتنفها. (لعموري، 2022، صفحة 165)

1-2-3- تفعيل دور المراجعة الخارجية: إن إقرار الهيئات الدولية لـ IPSAS، وضغطها على الدول المستفادة من دعمها المالي على اعتمادها، سمح لها بصرف الأموال المقترضة، كما أنها توصي بتطبيق IPSAS على أنها الأنسب لمراقبة القطاع العمومي، كما تؤكد على طلب خدمات مراجعي الحسابات من طرف الدولة ومؤسساتها العمومية للقيام بهذه المهمة. (شعبان، 2022، صفحة 252)

1-3- مزاي أخرى:

هناك مزايا أخرى لتطبيق IPSAS نلخصها فيما يلي: (معروف، 2022، صفحة 327)

1-3-1- اقتصاد الجهد والوقت والتكلفة: تضمن المعايير أداء العمل أو تفعيل خطة ما بطريقة سلسة وفعالة، وذلك بأقل جهد وأقل تكلفة، إذ أن إصدار IPSAS يتم من قبل هيئة دولية، وبناءً على الخبرات الرائدة في المحاسبة، وبالاقتداء بأفضل التجارب، وعليه فإن ترتيب هذه التجارب وتجميعها والأخذ منها ووضعها في شكل معيار دولي عامل مهم في تحقيق ميزة اقتصاد الجهد، والوقت، والتكلفة.

1-3-2- خلق لغة محاسبية موحدة: نظراً لتوسع الأعمال، وتخطيها الحدود الجغرافية، وظهور ما يعرف بالشركات متعددة الجنسيات، أدى ذلك لزيادة الحاجة إلى التوافق المحاسبي، بما يتيح استخدام نفس الأسس والقواعد، ويجعل مؤسسات القطاع العام على المستوى العالمي تخضع لنفس النظام، وهو ما توفره IPSAS.

1-3-3- مواكبة التطورات العالمية: إن تطبيق المؤسسات لنفس المعايير والأسس المحاسبية، بغض النظر عن جنسيتها، يؤدي إلى توحيد الأسس وقواعد المعالجات المحاسبية، مما يزيد من جودة وموثوقية النظام.

وبالتالي يمكن القول بأن اعتماد لغة محاسبية واحدة للبيانات المالية يضمن ملاءمتها، وكفاءتها، وسهولة فهمها، وموثوقيتها، وشفافيتها، والمساءلة حولها، وعرضها في الوقت المناسب، ويجعلها قابلة للمقارنة، بما يزيد من جودتها، ويعزز الثقة والتفويض بالمعلومات المحاسبية للمستثمرين والمستخدمين الآخرين على المستوى العالمي. (Sharba, 2020, p. 425)

2- محددات تطبيق IPSAS

أسفر تأثر IPSAS بوجهة نظر أمريكا وبريطانيا اللتان تعتبران أول من خطى الخطوة نحو وضع معايير محلية خاصة بهما، وذلك بتجاوزها نطاق حدود البلدين، والمساس بالعديد من الدول التي لم تباشر بوضع معايير محلية خاصة بها إلى وجود بعض المحددات تعيق عملية تطبيق هذه المعايير. (بن يوسف، 2022، صفحة 286) نذكر منها ما يلي: (مغني، 2016-2017، صفحة 143)

- استحالة تطبيق IPSAS بالكامل وعلى مستوى كل دول العالم نظرا لاختلاف البيئة الاقتصادية والسياسية السائدة في كل دولة، التي يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، إذ أن هذه المعايير موجهة بالأساس إلى تنظيم مهنة المحاسبة في القطاع العام على مستوى الدول المتقدمة، والتي تصل مؤسساتها وأنظمتها إلى درجة عالية من الشفافية والمساءلة والمحاسبة بكل ما يتعلق باستخدام المال العام وطريقة توجيهه، على عكس الدول النامية التي تفتقر لكافة مقومات نجاح الأنظمة المحاسبية السائدة فيها والمحاسبة والمساءلة، كما أنها تعاني من كثرة أوجه الهدر والاستهانة بالمال العام والموارد العامة وانتشار الفساد المالي والإداري؛

- إن تطبيق المعايير يتطلب إجراء بعض التغيرات والتعديلات للقوانين، والتشريعات، والأنظمة، والتعليمات السائدة في كل دولة، لذلك محاذير منها الجانب السيادي المتعلق بوضع وتعديل القوانين، والمراحل التشريعية التي يتطلبها وضع أو تعديل القوانين، إضافة إلى احتمالية عدم استيعاب القوانين للتعديلات التي تطرأ على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أحيانا، وذلك لاختلاف الإجراءات السائدة، مثل ما هو الحال في IPSAS 25 المتعلق بمنافع الموظفين؛

- التطور والتغيير المستمر للظروف المتعلقة بإصدار معايير IPSAS جعلها دائمة التطور، بالإضافة إلى المستجدات والصعوبات التي تظهر وتتولد عند تطبيق هذه المعايير، والتغذية العكسية التي تظهر بعد التطبيق الفعلي، وجهود المنظرين في المحاسبة لهذه المعايير؛

- يتطلب تطبيق IPSAS مستوى تعليمي وخبرة عاليين، إلا أن ذلك يختلف من دولة إلى أخرى، إذ أن الدول المتقدمة تتمتع بارتفاع مستوى التعليم يجعل من تطبيق وفهم المعايير الدولية أو وضع معايير محلية أمر سهل، على عكس الدول النامية التي تجد صعوبة أثناء تطبيق هذه المعايير، بالإضافة إلى الاختلاف في اللغة، فالمعايير الدولية وضعت باللغة الإنجليزية، وذلك يفرض على الدول النامية بذل جهود، واستهلاك وقت وتكلفة لترجمتها للغة المحلية؛

- اختلاف الدول النامية عن المتقدمة من حيث البيئة الاقتصادية وأنظمة الحياة السياسية، ففي الدول المتقدمة نجد العديد من العوامل التي تشجع وتساعد على تطبيق IPSAS، مثل جدية المساءلة على

المال العام، وأنظمة الرقابة الردية والمؤسسية العالية، ودور السلطة التشريعية التي من المفروض تتولى مسؤولية تبني وتطبيق هذه المعايير، نظراً لأهمية دورها الرقابي على الحكومة عن طريق أجهزة المحاسبة والرقابة والتفتيش، بالإضافة إلى اختلاف ثقافة التعامل مع المال العام، والحزم، والعديد من العوامل التي تجعل البيئة مناسبة وملائمة لتطبيق IPSAS، وهذا ما تنقصر إليه أغلبية الدول النامية التي تسيء استخدام المال العام وتوجيهه إلى مصارف لا توجد بها رقابة.

3- متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

إن التطور الواسع والسريع للمحاسبة العمومية الحديثة جعل لها أبعاد تسييرية بحثة، كما أنه أدى إلى تنوع أدواتها باستخدامها لمحاسبة التكاليف من الجهة الإدارية، وباقي التقنيات من جهة أخرى، أيضاً أصبحت تستخدم مبدأ القيد المزدوج في إطار ما يعرف بمحاسبة الالتزام وأصبح لديها إطار مفاهيمي ومعايير دولية تعرف بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يصدرها مجلس IPSASB. (السعيد، 2022، صفحة 84) وتتمثل أهم متطلبات تطبيقها فيما يلي:

3-1- الإصلاح الهيكلي والقانوني: يتطلب تطبيق IPSAS إصلاح هيكلي للمنظومة القانونية من خلال تغيير القوانين ووضع لوائح وممارسات حكومية جديدة، وذلك بما يتوافق مع IPSAS، إلا أن هذه العملية تحتاج جهد ووقت، كما أنها صعبة ومعقدة، وهو ما يشكل تحدي كبير أمام تبني وتطبيق هذه المعايير، كما يتطلب الانتقال إلى IPSAS وجود هيئة معايير حكومية، ولجنة تختص في النظر إلى التفسيرات والممارسات لكل دولة، والتداول بشأنها، يرى الباحثون الذين يساهمون في هذه الأبحاث أن الانتقال إلى IPSAS يحتاج على الأقل لـ 10 سنوات، على الرغم من أن عدة دول استغرقت أكثر من تلك المدة. كما يواجه الباحث في مجال المحاسبة العمومية مجموعة من التشريعات سواء كانت قوانين أو قرارات أو تعليمات، وهو ما يعرف بالإطار القانوني للمحاسبة العمومية، وهذا ما أدى إلى ضعف أو عجز المحاسبة العمومية على تحقيق أهدافها، وعرقلة تطورها، لأن جل نصوصها تفتقد للمرونة اللازمة لفتح المجال للنقاشات، وإثراء الساحة بالمفاهيم الجديدة والمبادئ النظرية، وذلك بما يمكن الأكاديميين والتقنيين من فهمها والتعامل معها كل حسب تخصصه، مما يرفع من درجة الخبرة المكتسبة، التي بدورها تمكن من صياغة قوانين تطبق على الهيئات الحكومية، وتعزز تطبيق النظام الجديد، بينما تظهر بالكامل مدى إلزام الحكومة بالإصلاح.

3-2- مشاركة الأطراف ذات العلاقة: لكي يتم اعتماد IPSAS بنجاح وكفاءة، وجب فهم، وتثقيف، ومشاركة الأطراف ذات العلاقة الرئيسيين، بما في ذلك أصحاب المناصب السياسية، والمدققون، والمحاسبون العموميون، ومصارف الدولة، والوزارات، كما يتطلب مشاركة ودعم الجهاز التنفيذي

الحكومي، إضافة إلى لجنة الحسابات العامة (أو ما يعادلها)، ومهنة التدقيق وهيئات التمويل، ولن ينجح التغيير إذا تم فرضه. (حفصي، 2019، الصفحات 149-151)

3-3- تغيير أساس القياس: من أهم متطلبات تطبيق IPSAS الانتقال من الأساس النقدي (محاسبة الصندوق) إلى أساس الاستحقاق (محاسبة الالتزام)، وبما أن النظام المحاسبي الجزائري يعتمد الأساس النقدي، والذي لا يساعد في تحقيق الإفصاح الكامل عن التزامات وحقوق الوحدات الحكومية، فإنه لا يوفر بيانات حول تطور أو توزيع عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، وتقييم الأصول الإهلاكات، ومتابعة المخزون.

3-4- تخفيف مركزية السلطة: تعني مركزية السلطة تولي الحكومة جميع شؤون المستويات الإدارية، وهذا ما شهدته مؤسسات الدولة في السنوات الأخيرة، الذي أدى إلى تضييق نظم المعلومات المحاسبية في كل الوحدات الحكومية، مع عدم منحها سلطة تطوير أنظمتها، وبما أن الهدف يختلف من وحدة حكومية إلى أخرى، فإن تصميم برامجها وأنشطتها ووحدات الأداء سيختلف من وحدة إلى أخرى. (السعيد، 2022، الصفحات 84-85)

3-5- تأهيل وتدريب العاملين في القطاع العام: يعتبر التعليم الركيزة الأساسية لنظام المحاسبة، حيث وجب على الجهات المعنية (وزارة المالية، ووزارة التعليم العالي...) تأهيل أعوان المحاسبة العمومية (المحاسبين العموميين، والأميرين بالصرف، والمراقبين الماليين، والقضاة لدى مجلس المحاسبة، والطلبة الجامعيين...) لاكتساب الكفاءة المهنية، بما يضمن التطبيق الجيد للنظام المحاسبي الجديد، فبتبني IPSAS وجب توفر مستوى علمي معين، وكفاءة، وخبرة عالية، للأعوان المكلفين والمؤهلين بمعالجة بعض العمليات المالية المعقدة، وهو ما تطرقت إليه العديد من الأبحاث والدراسات، حيث أن نقص المهارات، والكفاءات، والخبرة، تشكل عائق أمام تطبيق IPSAS. (يونس، 2016، صفحة 107)

3-6- الدعم السياسي: يحتاج تطبيق IPSAS دعم المستويات العليا للحكومة لعملية تسيير وتنفيذ هذه المعايير، بحيث يمكن الحصول عليه من خلال بيان الآلية السياسية الرئيسية التي تؤدي بها الكشوف المالية، والمتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، إلى تعزيز عملية صنع القرار، وتحسين تقديم الخدمات، وذلك عندما تقدر القيادة السياسية أن تبني هذه المعايير يحسن عملية الإبلاغ المالي، مما يحسن المساءلة والشفافية، اللذان يعتبران مبدئين أساسيين للديمقراطية والاستقرار السياسي. (جابي، 2018-2019، صفحة 114)

3-7- دور الإعلام: يتمثل دور الإعلام في توضيح الحقائق، ونشر التحقيقات، والأبحاث، والدراسات، والتفسيرات، حول IPSAS لكي لا يساء فهمها والمقصود منها، مع ضرورة الإشارة لخصوصيتها، لعدم خلطها مع أية معايير أو مفاهيم أخرى، إلا أن ذلك الدور يعتبر مفقود في الدول النامية، إذ أنه لا يعطي

أهمية للموضوع من ناحية كل الوسائل، ماعدا ما تم تناوله في شكل خبر (تقرير عن ملتقى أو يوم دراسي...) دون إعطاء الفرصة أو فتح المجال للمختصين لتوضيح وتبيان أهمية هذه المعايير، عن طريق تقديم التحاليل والنقاشات حول آفاق نظام المحاسبة العمومية، في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. (بن يوسف، 2022، صفحة 82)

المبحث الثاني: الإطار التنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

تحتاج معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لهيئة تشرف على وضع وإصدار المعايير، ومراقبة التطورات، والتغيرات العالمية، والعمل على ملائمة المعايير مع هذه التغيرات.

المطلب الأول: مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

يعد مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الهيئة الرسمية التي تتولى مسؤولية وضع وإصدار المعايير، والإرشادات المحاسبية في مجال محاسبة القطاع العام.

1- تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: هو منظمة دولية تهدف لتطوير معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام، يعمل على ترسيخ وتشجيع الالتزام بما جاءت به هذه المعايير، والتعريف بمزايا تطبيقها، عن طريق اعتماد أساس الاستحقاق، كما يرغب المجلس في تعزيز الإدارة المالية العامة، والمعرفة العالمية. (عزي، 2024، صفحة 313)

يسعى المجلس ويشجع على تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سواء وفق الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق المحاسبي، ولكن قضيته الأولى هي الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في معالجة الأحداث، وتقييم العمليات الخاصة بمنشآت القطاع العام، وذلك عن طريق الأحكام الانتقالية التي يتضمنها كل معيار، إضافة إلى ذلك تعجيل المدة الزمنية المتاحة للانتقال.

وعليه فإن تطبيق محاسبة الالتزامات المعتمدة من قبل القطاع العام، وبالرغم من أنها أكثر تعقيدا من المحاسبة النقدية، إلا أنها تمثل هدفا مهما لإصلاح المالية العامة، لما لها من فوائد تعود على المستخدمين، تتمثل في: (Georgescu, 2014, p. 21)

- إلزامية متابعة الأصول، والديون، ورؤوس الأموال، والإيرادات، والمصروفات، في المؤسسات العامة؛
- تقديم صورة واضحة ومفهومة عن أصول وديون المؤسسات العمومية؛
- تسمح بقياس التكاليف وتحليل أفضل لتكلفة الأنشطة والبرامج؛
- التركيز على عنصري الشفافية والدقة.

قامت لجنة القطاع العام PSC Public Sector Committee التابعة لـ IFAC، بصياغة طبعة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، بعدها تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSASB سنة 2004 من قبل الفيدرالية IFAC، والذي يحل محل PSC، بعدها قام IPSASB بإصدار طبعة جديدة تضم 24 معيار دولي، لتشهد بعد ذلك عدة إصدارات وتعديلات، (طويل، 2021، صفحة 1218) آخرها كان في سنة 2025 بمعايير عددها الإجمالي 50 معيار قائم على أساس الاستحقاق المحاسبي، ومعيار واحد قائم على الأساس النقدي، وذلك استناداً إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، تتيح معايير أساس الاستحقاق إمكانية أكبر للمقارنة بين القطاعين العام والخاص، والتي تضمن أنواع مماثلة من المعاملات. (Mnif, 2020, p. 1092)

يحاول المجلس دائماً الحفاظ على النص الأصلي والمعالجة المحاسبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، باستثناء الحالات التي تبرز فيها مشكلة مهمة في القطاع العام، ويعالج قضايا الإبلاغ المالي للقطاع العام التي لم يتم التعامل معها وفقاً لوجهات نظر معينة من قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الحالية أو إذا لم يتم إصدار المعايير الخاصة بها.

يعتقد المجلس أن تبني معايير IPSAS، والامتثال لها يحسن من جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ذات الغرض العام في منشآت القطاع العام، مما يساعد في عملية التقييم والخروج بقرارات أفضل، وعليه زيادة الشفافية والمساءلة. يقر المجلس بحق الحكومات والهيئات الوطنية لوضع معايير وإرشادات محاسبية خاصة بها لإعداد التقارير، كما يمكن أن تساعد IPSAS هذه الهيئات في صياغة، ووضع، وإعداد معايير جديدة، أو تنقيح أو تطوير المعايير القائمة، بهدف تحقيق مزيد من قابلية المقارنة. من المرجح أن تكون IPSAS ذات فائدة كبيرة في الاختصاصات التي لم تطور بعد معايير محاسبية للحكومات ومنشآت القطاع العام، كما يشجع المجلس وبشدة تبني IPSAS، وتوحيد المتطلبات الوطنية معها. لا يملك المجلس ولا الهيئات المحاسبية السلطة لطلب الامتثال لـ IPSAS، ونجاح جهوده قائم على تقدير العمل والدعم الذي تقدمه عدة مجموعات مختلفة ومهتمة تعمل ضمن حدود اختصاصه. (الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، صفحة 17)

2- دور مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: عين مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مجلس IPSASB كهيئة مستقلة مسؤولة عن وضع المعايير المحاسبية في الوحدات الحكومية والإدارية الغير هادفة للربح، مع العمل على توافق بياناته مع المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص ومميزات القطاع العام، وبناءً على ذلك يقوم المجلس بإصدار معايير عالية الجودة لإعداد التقارير والقوائم المالية في القطاع العام على الأساس النقدي، الذي يتضمن إفصاحات إجبارية، وأخرى اختيارية، ويشجع الالتزام بها، كما يقوم المجلس بإصدار معايير محاسبية وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي، المستمدة من معايير المحاسبة

الدولية مع تعديلها ومواكبتها وتناسبها لخصوصيات منشآت القطاع العام، كما يسعى المجلس للحفاظ قدر الإمكان على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إلا في حالة وجود مسألة أو قضية تتعلق بالقطاع العام تبرر الخروج عن تلك المعايير.

يُميز المجلس بين البيانات المالية ذات الغرض الخاص، عند إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق، والتي تلبي احتياجات فئات محددة، وبمواصفات خاصة مثل تلك المعدة لصالح هيئات الرقابة والسلطة التشريعية أو التنفيذية، والبيانات المالية ذات الغرض العام الموجهة لمختلف فئات، بغية رفع مستوى الشفافية في تسيير المال العام، وتقديم أدوات المساءلة عن الأداء. (شلال، 2013-2014، صفحة 53)

3- أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

إن الهدف من مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين هو خدمة المصلحة العامة، وذلك من خلال:

- إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وملحقاتها، وتشجيع قبولها، وتطبيقها، مع العمل على تحقيق التوافق الدولي، أو تضيق نطاق الاختلافات بينها، عن طريق محاولة تحقيق توافق وتناسق ولو جزئي بين التشريعات الموضوعة من قبل كل دولة وهذه المعايير. (عامر، 2019-2020، صفحة 66)

- تطوير معايير محاسبية عالية الجودة تعمل على تحقيق جودة البيانات المالية ذات الغرض العام، عند بداية عملية الإصدار كان المجلس مقتنع بأن الهدف من إعداد التقارير المالية للقطاع العام هو نفسه للقطاع الخاص، لذلك تم اختيار معايير IAS/IFRS كأساس ومرجع لمعايير القطاع العام. (Oulasoirita, 2014, p. 1305)

- صياغة ونشر المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها ومراعاتها، لما تحققه من مصلحة عامة عند عرض البيانات المالية، والسعي لجعلها مقبولة ومعمول بها على نطاق عالمي؛

- تحقيق جودة المعلومات المالية وغير مالية للحكومات ووحداتها؛

- رفع مستوى تقديم خدمات عالية الجودة من قبل أعضاء مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم؛

- العمل على تحقيق نوع من التوافق بين الممارسات المحاسبية لمختلف الدول، بما يسمح بتحقيق خاصية قابلية المقارنة؛

- المساهمة في تعزيز أهمية الالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة من قبل جميع الأعضاء في القطاعات الصناعية، والتجارية، والوحدات الحكومية غير هادفة للربح؛

- نشر وثائق أخرى كتقديم توجيهات بخصوص المشاكل والخبرات في إعداد التقارير المالية في القطاع العام؛

- إصدار منشورات أخرى بدون سلطة، تتضمن دراسات حالة والأوراق العرضية التي تتعلق بمشاكل إعداد التقارير المالية في القطاع العام، ويتم تطبيق هذه المنشورات من خلال:

- إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تستخدم أساس الاستحقاق، والمعايير التي تطبق الأساس النقدي؛
- تحدد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام متطلبات الاعتراف، والتقييم، والإعلام، والمعلومات المتعلقة بالمعاملات، والأحداث في البيانات المالية العامة. (علي، 2014، صفحة 142)

المطلب الثاني: منهجية الإصدار التي يعتمدها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

يعتمد إصدار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المنهجية التالية:

1- مراحل إصدار IPSAS

تعكس هذه المراحل عملية الإصدار الرسمية لـ IPSAS، وتتمثل في: (تيفالي، 2022، صفحة 373)

- 1-1 المرحلة الأولى:** دراسة إصدارات كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، والهيئات الوطنية المسؤولة عن وضع وإعداد المعايير، والسلطات، والهيئات التنظيمية، وغيرها من الهيئات الرسمية، وهيئات المحاسبة المهنية، وباقي المؤسسات التي تقوم بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.
- 1-2 المرحلة الثانية:** تكوين لجان توجيهية أو هيئات استشارية للمشاريع أو لجان فرعية لتقديم مدخلات إلى IPSAS حول مشروع ما.

- 1-3 المرحلة الثالثة:** نشر مسودة عرض لإبداء ملاحظات الجمهور المتأثرين بإصدارات مجلس IPSAS، وتكون عموماً لمدة 4 أشهر على الأقل.

- 1-4 المرحلة الرابعة:** دراسة وتدقيق جميع الملاحظات التي تم استلامها، وإضافة التعديلات على المعايير المقترحة كلما كان ذلك ملائماً، وفي سياق أهداف IPSAS؛

- 1-5 المرحلة الخامسة:** نشر IPSAS.

2- الإطار المهني والتقني لوضع IPSAS

يقوم المجلس بوضع وإصدار IPSAS وفقاً لما يلي: (الإتحاد الدولي للمحاسبين، 2010، الصفحات 5-6)

- تبنى المجلس "عملية إصدار محددة" لوضع معايير تتيح لكافة الأطراف المهمة فرصة تقديم معطيات ومقترحات حول تطوير المعايير؛

- يقوم المجلس بعدة دراسات تساعد وتقدم المشورة حول القضايا الخاصة بعملية إعداد التقارير المالية في القطاع العام، حيث تستند هذه الدراسات إلى أفضل الممارسات، وأكثر الطرق فعالية للتعامل مع القضايا التي يتناولها، ومستجدات إعداد أوراق خاصة وتقارير بحثية، بهدف تقديم معلومات تساهم في المعرفة المتعلقة بقضايا ومستجدات إعداد التقارير في القطاع العام، بحيث تتضمن هذه الأوراق معلومات جديدة أو الآراء المتبصرة المبتكرة الناتجة عن أنشطة بحثية مثل الدراسات الأدبية ذات العلاقة، والاستطلاعات التي تخدم كل من الاستبيانات، والمقابلات، والتجارب، والحالات الدراسية، والتحليلات، ويسعى من خلال ذلك للحصول على المدخلات من المجموعة الاستشارية، ويدرس، ويستفيد من البيانات الصادرة عن:

- مجلس معايير المحاسبة الدولية بالقدر الذي تطبق به هذه المعايير على القطاع العام؛
- الهيئات الوطنية المكلفة بوضع المعايير، والسلطات التنظيمية، وغيرها من الهيئات الرسمية؛
- المؤسسات الأخرى المعنية بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.

3- استراتيجية IPSASB

تلخصت استراتيجية المجلس عبر 6 مراحل وذلك خلال 29 سنة الماضية:

3-1- المرحلة الأولى من 1996 إلى 2002: هدفها الرئيسي إنشاء مجموعة أساسية من معايير المحاسبة، أي أن المعايير من 1 إلى 20 مستوحاة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

3-2- المرحلة الثانية من 2002 إلى 2009: أين تم صياغة المعايير بشكل أكثر تحديد للقطاع العام علماً أن البعض منها لا يطبق IFRS (المعايير من 21 إلى 25) ثم تسعى إلى تسوية الاختلافات الرئيسية مع IFRS (معيار من 15 إلى 31).

3-3- المرحلة الثالثة: أكثر المراحل أهمية التي انطلقت في 2010، تهدف لإنشاء إطار مفاهيمي للقطاع العام مستقل دون انتظار التحسينات المخطط لها فيما يتعلق ببعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث يرى توماس مولر وماركيز بيرغر أنها "مرحلة نضج IPSAS بالرغم من أن العديد يرى بأنه كان من المفروض تقديم الإطار المفاهيمي مبكراً لتحقيق تقدم أفضل في تطوير IPSAS. (خالدي، 2022، صفحة 181)

3-4- المرحلة الرابعة: قيادة التغيير أطلقت هذه الاستراتيجية أواخر 2014 واعتمدت بشكل رسمي في سبتمبر 2015، (IPSASB, 2015) هدفت إلى تعزيز جودة IPSAS والتحول التدريجي للاستحقاق المحاسبي، من خلال تطوير معايير عالية الجودة، وتوسيع نطاق قضايا القطاع العام. (Deloitte, 2015)

3-5- المرحلة الخامسة: تعرف بتقديم المعايير العالمية وتحفيز تطبيقها العملي، تمت الموافقة عليها سنة 2018 ونشرت سنة 2019، (IPSASB, 2015) هدفت إلى تعميق الأثر العالمي للاستحقاق المحاسبي من خلال تبنيها، حيث تم ذلك وفق محورين تضمن الأول عملية والتطوير والصيانة والإرشادات عالية الجودة، والثاني نشر الوعي حول مزايا الاستحقاق المحاسبي. (IPSAB, 2019)

3-6- المرحلة الخامسة: استراتيجية وخطة عمل 2024-2028، اعتمدت في أكتوبر 2024 بهدف توحيد العمل مستقبلاً، (IPSASB, 2024) ركزت هذه الاستراتيجية على تطوير المعايير القائمة، ودعم تبنيها واعتمادها بطريقة متناسقة، من خلال تطوير مرافق مثل Application Panel و Post-Implementation Reviw، وتطوير معايير الاستدامة في القطاع العام. (IPSASB, 2024)

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

تم تأسيس IPSASB استجابة لزيادة الحاجة لقابلية المقارنة وموثوقية التقارير المالية، على أن يؤدي مهامه وفق هيكل تنظيمي ونظام إشراف يضمن جودة تقاريره واستقلاليتها.

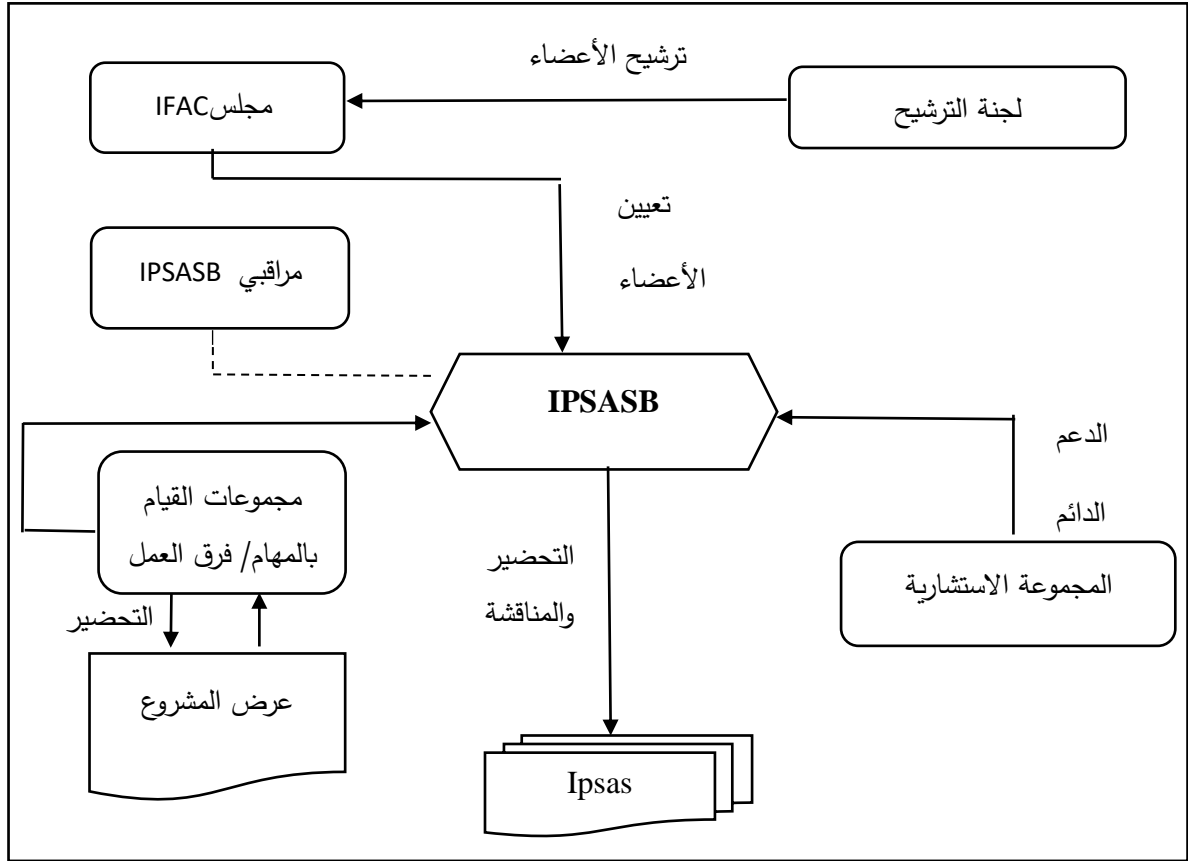
1- أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

يتكون المجلس من 18 عضواً متطوع من ذوي الخبرة والتجربة فيما يخص إعداد التقارير المالية للقطاع العام من مختلف دول العالم، 15 منهم يتم ترشيحهم من قبل المنظمات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، والثلاثة الآخرون فهم أعضاء عامون، ويمكن لأي فرد أو منظمة أن يرشحهم، على أن تكون جميع اجتماعات المجلس المنعقدة لتطوير المعايير أو الموافقة على نشرها علنية، كما يتضمن أعضاء مراقبين من المنظمات التي لها مصلحة في إعداد التقارير المالية للقطاع العام، لهم الحق في حضور هذه الاجتماعات، لكن ليس لهم حق التصويت سواء فيما يخص صدور المسودات، أو التصويت على معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. (العزيزي، 2021، صفحة 142)

تتمثل المنظمات التي تتمتع بوضعية المراقب في بنك التنمية الآسيوي، والمفوضية الأوروبية، وبنك الاستثمار الأوروبي، ويورو ستات، ومجلس معايير المحاسبة الدولية، وصندوق النقد الدولي، والمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والأمم المتحدة/برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، والبنك الدولي. (accounting, 2015, pp. 6-7)

ويمثل الشكل الموالي الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

الشكل (2): الهيكل التنظيمي لـ IPSASB



المصدر: (عمرون، 2022، تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS -دراسة حالة الجزائر-، صفحة 232)

يتم تعيين أعضاء المجلس بناءً على توصيات لجنة الترشيح التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، ويتم بعد ذلك التعيين من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين، مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير الفنية والمهنية. يجوز للمجلس تفويض المسؤولية لإجراء البحوث اللازمة، وصياغة المعايير والتوجيهات المقترحة إلى ما يسمى بالمجموعات القائمة على المهام أو الأفراد أو الموظفين، تتكون هذه المجموعات من أعضاء المجلس، والاتحاد الدولي للمحاسبين، وأعضاء خارجيون، ويمكن أن يرأسها أحد أعضاء المجلس، ويطلق عليهم اسم فرق العمل، يركزون في عملهم على إنشاء أوراق التشاور أو مسودات العرض التي تكون متاحة لعامة الناس.

يتلقى المجلس الدعم المالي من الاتحاد الدولي للمحاسبين، ومن مصادر أخرى، مثل بنك التنمية الآسيوي، والمفوضية الأوروبية، وحكومات كندا، ونيوزيلندا، وسويسرا، والأمم المتحدة، والبنك الدولي، كما تقوم جمهورية الصين، والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين، ومجلس التقارير الخارجية النيوزيلاندي، بتقديم موظفين للمجلس في شكل مديريين فنيين.

توفر هذه المجموعة للمجلس منصة تسهل تبادل المعلومات بينه وبين المتخصصين، بهدف توفير منتدى يمكن المجلس من التشاور مع ممثلي المجموعات للحصول على مدخلات وتعليقات حول برنامج عمله، وأولويات المشروع، والقضايا الفنية الرئيسية، والإجراءات القانونية الواجبة، والأنشطة بشكل عام.

يصدر المجلس بالإضافة إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام منشورات أخرى، مثل الدراسات، والتقارير البحثية، وأوراق المناقشة، التي تتناول قضايا محاسبة القطاع العام، مثال عن ذلك الطبعة الثالثة من الدراسة 14 التي تضمنت الانتقال إلى أساس الاستحقاق المحاسبي: إرشادات للحكومات والجهات الحكومية التي تم إصدارها في ديسمبر 2010. (wolf, 2021, p. 2)

وتتم عملية الانتخاب من خلال قيام لجنة الترشيح التابعة لـ IFAC بترشيح الأعضاء، وذلك بالإشراف على العملية من قبل اللجنة العامة لتمثيل المصلحة العامة PIC Public Interest Committee، ومراقبة سير العملية، بعدها تقيم الملفات، وتتم المقابلات، وبعد الانتخاب يرفع تقرير لمجلس IFAC للمصادقة عليه، تتم عملية الترشيح من خلال فتح دعوة عالمية، أين تقدم الترشيحات مع الوثائق والمستندات التي تثبت المؤهلات، والخبرات، والخلفيات، والتخصص، على أن تتم العملية بشفافية تامة واستناداً لمبادئ الحوكمة الجيدة، (IFAC I. F., 2024) حيث يتم الانتخاب وفق لما يلي: (SCRIBD, 2024)

- الخلفية: المؤهلات والخبرة والدراية في مجال المحاسبة الحكومية والمالية العامة.
- التمثيل الجغرافي: بما يحقق التنوع القاري والنظامي.
- التمثيل المهني: الأعضاء من مختلف أصحاب المصلحة (القطاع العام، المنظمات الدولية، الهيئات التنظيمية والأكاديميون..)
- الاستقلالية والموضوعية والعمل بمهنية عالية.

لا يتعدى عدد أعضاء المجلس 18 يعينون لمدة 3 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة، في حين يعين الرئيس لمدة أولية مقدرة بـ 3 سنوات قابلة لتجديد من 9 إلى 12 سنة، على أن يعين بنفس طريقة تعيين الأعضاء. (IPSASB, 2025)

2- الإشراف على مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

ناقش المجلس في سبتمبر 2009 بشكل فعال الحاجة إلى الرقابة على أعماله، وقد أخذ بعين الاعتبار حقيقة أن معظم الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين لا تشارك في وضع المعايير، بما أدى إلى طرح العديد من الأسئلة حول ما إذا كان المجلس يتمتع بالكفاءة الكافية للحفاظ على مكانته باعتباره الجهة الرسمية والموثوقة لوضع المعايير عالمياً، وللحفاظ على مصداقيته المتنامية قرر مجلس إدارته

إعداد ورقة تشاورية تتضمن موضوع الرقابة، وتستكشف كيفية تنفيذها، كما تضمنت هذه الورقة الخيارات المتاحة لمعالجة الحاجة إلى الرقابة، وتم إعدادها بناءً على كونها أساس التشاور مع الحكومات وأصحاب المصلحة.

تهدف الرقابة وفقاً لهذه الورقة لزيادة ثقة الحكومات وأصحاب المصلحة الآخرين في أن المعايير التي وضعت من قبل المجلس سوف تستجيب لمصلحة الجمهور، وتضمن استقلالية وشمولية تطوير المعايير، كما تضمن هيئة الرقابة اتزان وكفاءة تكوين المجلس، وأن اختيار الأعضاء المؤهلين يخضع لمتطلبات الإجراءات القانونية السارية المفعول.

حددت هذه الورقة الشكل والهيكل المقترحين لنموذجين محتملين للرقابة:

- **النموذج الأول:** يعتمد على الهياكل الحالية لمجلس رقابة المصلحة العامة، وهي هيئة دولية تسعى إلى تحسين الجودة، والتركيز على المصلحة العامة للمعايير الدولية، التي صاغها الاتحاد الدولي للمحاسبين في مجالات التدقيق والتعليم والأخلاق، مع بعض التكيف لخدمة القطاع العام، كما يعتمد على إضافة عضوين إضافيين إلى الهياكل الحالية لمجلس مراقبة المصلحة العامة، مع التركيز بشكل محدد على القطاع العام.

- **النموذج الثاني:** يعرف أيضاً بالنموذج الحصري للقطاع العام، يتصور وجود هيئة رقابية صغيرة مكونة من أربعة أعضاء ذوي مكانة عالية في القطاع العام.

إن وجود نظام رقابة مستقل يشجع تبني المعايير على نطاق أوسع، ويضمن تمتع مجلس الإدارة بالقدرة على معالجة قضايا إعداد التقارير المالية في القطاع العام بشكل مستقل وصارم على المدى الطويل.

تم النظر كذلك في إمكانية تعديل تكوين أعضاء المجلس لزيادة عدد الأعضاء العموميين، وتقليل عدد الأعضاء الذين تم تعيينهم من قبل هيئة الأعضاء بشكل متناسب، والتخطيط لتعيين رئيس متفرغ للمجلس في المستقبل.

أجريت مشاورات في عام 2011 بين أعضاء المجلس، وكبار موظفيه، وأعضاء مجلس إدارة الاتحاد الدولي للمحاسبين، مع بعض الحكومات، والتي أسفرت إلى وجود دعم كبيراً للرقابة على المجلس والحاجة لتغيير طريقة الإشراف، كما شدد المشاركون على التغييرات في حوكمة الرقابة التي ستعزز مصداقية المجلس. (accounting, 2015, pp. 3-6)

في 2015 أنشأ IPSASB المجموعة الاستشارية الاستراتيجية CAG Consultative Advisory Group كهيئة رقابية استشارية مستقلة تتكون من ممثلي المنظمات الدولية، والحكومات الوطنية،

(IPSASB, 2015) عملت على تعزيز شفافية الاجتماعات، والاستقلالية الفنية، وإدارة تضارب المصالح، نتج عن عمل هذه الهيئة مواءمة أكثر لمعايير IFRS وذلك إلى غاية 2022، وفي سنة 2023 نقل الإشراف إلى مجلس الرقابة العامة PIOB Public Interest Oversight Board ، بما يضمن خدمة المصلحة العامة، والعمل بكل شفافية واستمرارية، على أن تخضع أي عملية إصدار للتعليق العام. (IPSASB, 2024)

مع مطلع 2025 تم دمج الاعتبارات البيئية والاجتماعية في IPSAS بحيث تضمن الرقابة مواءمة IPSAS للشفافية البيئية. (ASB, 2025) يخضع IPSASB للمساءلة لجنة المصلحة العامة عن طريق تقرير تصدره سنوياً، يتضمن ما تم إنجازه، ومستوى الالتزام بالإجراءات التنظيمية.

المبحث الثالث: دراسة تجارب دولية لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

سيتم في هذا الجزء من البحث عرض بعض التجارب الدولية الرائدة في مجال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع الإشارة إلى أهم المجهودات المبذولة من قبل كل دولة وكيف تجاوزت عقبات الانتقال إلى الاستحقاق المحاسبي.

المطلب الأول: تجارب تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الدول المتقدمة

تتميز الدول المتقدمة بجاهزية بيئتها التحتية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كونها تتوفر على الجهاز المعلوماتي اللازم لذلك، بالإضافة للموارد المالية، ومختلف المتطلبات الأخرى، مما يجعلها تجارب ناجحة يمكن الاستفادة منها.

1- تجربة روسيا

إن نظام الحكم الروسي هو حكم اتحادي يتكون من 3 مستويات حكومية تتمثل في الحكومة الفيدرالية والحكومات الإقليمية، والحكومات المحلية، وقد منحت الاستقلالية الإدارية لكل من الوزارات والوكالات في تحديد المسؤوليات بشكل أفضل، وعليه يكون المدير مسؤول عن نتائج استخدام المدخلات، بدلا من أن يكون مسؤول عن الاستخدام الصحيح لتلك المدخلات، وذلك سنة 2004. (العزيمي، 2021، صفحة 166)

1-1- الإصلاح الميزانياتي في روسيا: تم اتخاذ الخطوات الأولى لإعداد تقارير مالية تتوافق مع IPSAS سنة 2004، استمر هذا الإصلاح إلى غاية 2010، حيث نفذت روسيا إصلاحا تدريجيا لعملية الموازنة بهدف خلق الظروف الملائمة للسيطرة أكثر على كفاءة المالية العامة، وتحويل الأولويات من "إدارة تكاليف الموازنة" إلى "الإدارة الموجهة نحو النتائج"، من بين اتجاهاتها الرئيسية جعل تصنيف

الميزانية الروسية يتماشى مع متطلبات IPSAS، مع دمج مخططات الحسابات في تصنيف الميزانية، والذي يتيح حساب النفقات الخاضعة للوظائف والتكاليف.

يعتمد مفهوم الإصلاح المالي والمحاسبي للقطاع العام في روسيا على عدد من المبادئ أهمها التخطيط المالي متوسط المدى، الذي يعد ويقر الموازنات السنوية لمدة 3 سنوات ضمن أطر الإنفاق متوسطة وطويلة الأجل، ولهذا السبب فإن مجموعة حسابات الميزانية المسماة بـ "التصريح بنفقات أحد موضوعات النشاط الاقتصادي" (الحاملة للترميز 50000) تحتوي على رموز تحليلية خاصة مثل الرقم 22 لتسجيل فترة التخطيط، يتم ترميز الرقم 22 من 1 إلى 4 حيث تمثل 1، 2، 3، 4 أرقام السنة المالية، كما سيكون لحساب الميزانية هذا رموز تحليلية خاصة مكان الرقم 23 لتسجيل الالتزامات (الاعتماد أو التنفيذ). والموازنات الموجهة نحو النتائج، التي تتطلب تخطيط الميزانية لكل جهة وفقاً لأهداف وغايات النشاط والنتائج المستهدفة، بما يتوافق مع أهداف وأولويات سياسة الحكومة، فالأرقام من 1 إلى 17 توضح نوع الفرع، ونوع البرامج الحكومية، والمهام الخاصة بكل كيان قانوني، والحساب المسمى بـ "تكاليف تنفيذ مهمة الدولة" (الحامل للترميز 10900) مخصص لمحاسبة التكاليف -حساب تكاليف مهام الولاية/ البلدية.

ومن أهم نتائج اعتماد أساس الاستحقاق في روسيا إدخال مخطط محاسبي جديد للميزانية مكون من 26 رقماً، وإنشاء تقنية محاسبية للاستهلاك والإهلاك، واعتماد القوائم المالية الجديدة مثل الميزانية العامة، وقائمة الإيرادات والنفقات، وقائمة التدفق النقدي، والمذكرة التوضيحية، بما يسهل الرقابة الفعالة على تنفيذ البرامج الحكومي.

1-2- هيكल التقارير المالية: تتميز التقارير المالية للقطاع العام في روسيا ببعض الخصائص المحددة، حيث تستخدم الميزانية العامة تنسيقاً رأسياً، أين تكون الأصول في الأعلى، والخصوم والأداء المالي في الأسفل، وتنقسم الأصول إلى أصول مالية، وأصول غير مالية، دون تقسيمها إلى أصول ثابتة ومتداولة، يتم تصنيف الالتزامات حسب نوع الحسابات الدائنة دون تخصيص الالتزامات الثابتة والمتداولة، ويبين الجزء الأخير من الميزانية العامة الأداء المالي للسنوات المالية السابقة، والإيرادات المؤجلة، والمصروفات المدفوعة مقدماً، والمخصصات، كما تظهر الأصول الثابتة في الميزانية العامة بصافي القيمة الدفترية، ويتم تقييمها (المادية وغير الملموسة والمخزون) بالتكلفة التاريخية.

كما يتم في هذا الإصلاح تنفيذ المتطلبات الأساسية لإعداد التقارير المالية العامة في شكل معايير محاسبية دولية للقطاع العام، ويتم إدخال عناصر محاسبية جديدة مثل "ممتلكات الخزينة العامة".

1-3- مستجدات تشريعات 2011: في عام 2011 تم تطوير تشريعات محاسبية جديدة أسفرت لاعتماد أشكال جديدة من القواعد القانونية، وتطبيق التخطيط المالي، ومحاسبة التكاليف لمهام الدولة،

وتنفيذ البيانات المالية الإضافية الجديدة والمتمثلة في بيان الالتزام والتنفيذ، وبيان خطة الأنشطة العامة والتجارية، وذلك بعد تحليل الوضع السائد آنذاك وتحديد نقاط الحسم، كما تم في هذه المرحلة وضع برامج تدريبية مكثفة لتأهيل القدرات البشرية على تطبيق IPSAS.

اعتمدت التشريعات المحاسبية للقطاع العام أربعة مستويات، المستوى الأول مخصص لقانون الميزانية، والقانون الاتحادي "المتعلق بالمحاسبة"، والذي يحدد الأسس والمبادئ العامة للمحاسبة في روسيا، فضلاً عن مصطلحات ومفاهيم تنظيم الدولة للنظام المحاسبي لقطاع الأعمال والقطاع العام، كما يحدد المتطلبات المهنية لكفاءات ممتنهي المحاسبة.

في سنة 2013 بدأ التطبيق التدريجي للتشريعات الجديدة كمرحلة تجريبية وتقييمية، أين تم تطوير إطار قانوني يتطلب الانتقال إلى الاستحقاق المحاسبي، وصدر معايير المحاسبة المحلية لروسيا بالتعاون مع وزارة المالية، اهتمت بشكل كبير على الإطار المفاهيمي للقوائم المالية، وتم اعتمادها على بعض الهيئات المعنية، استمرت هذه المرحلة إلى غاية 2018 أين بدأ توسيع نطاق التطبيق ليشمل كافة الوحدات العمومية.

1-4- المتطلبات والافتراضات الأساسية لمحاسبة الميزانية في روسيا:

تتمثل أهم المتطلبات والافتراضات المحاسبية للنظام الروسي فيما يلي:

- الاستحقاق المحاسبي؛

- القيد المزدوج؛

- فرض الاستمرارية؛

- الاتساق في تطبيق السياسات المحاسبية؛

- الإفصاح الكامل؛

- الموضوعية؛

- الأهمية النسبية؛

- مبدأ الكيان المنفصل.

قبل تطوير وتنفيذ معايير المحاسبة، وإعداد التقارير الوطنية في القطاع العام في الاتحاد الروسي، كانت هناك أربعة تعليمات بشأن المحاسبة، وتعليمتين بشأن إعداد التقارير المالية، وتعليلة واحدة بشأن

متطلبات المستندات والسجلات المحاسبية الأولية، التي تمثل المستوى الثاني من القاعدة المعيارية الروسية. (Mann, 2013)

1-5- هيكل تمويل القطاع العام الروسي: يعتمد التمويل في القطاع العام مشاركة نوعين من الوكلاء، الأول يشمل المؤسسات العامة، أي السلطات التشريعية والتنفيذية التي تمولها الميزانيات الفيدرالية أو الإقليمية أو البلدية وأموال الدولة من خارج ميزانية الدولة، والمستفيدين الآخرين من الدخل وفقاً للتقدير، وهذا التمويل يعد تقليدي بالنسبة لروسيا، ويوفر تنظيمًا صارمًا لتخطيط أموال الميزانية، وبنود الإنفاق، ويكون وفق شروط معينة، ولأغراض معينة، بشرط ألا يكون لدى المؤسسات العامة أموال نقدية لتنفيذ التزاماتها، يتحمل مؤسسوها مسؤولية فرعية عن ديون مؤسساتهم.

أما الشكل الثاني للتمويل فهو جديد نسبياً، وينطبق على نوعين من المؤسسات، المؤسسات الموازنة والمؤسسات الذاتية، التي تمولها الميزانية عن طريق المنح والإعانات، في محاسبة القطاع العام.

يمكن الحصول على الإيرادات من الأنشطة التجارية، والتي يطلق عليها حالياً "نشاط جلب الدخل" ومن المنظمات العليا، ومن مصادر أخرى مثل المنح والإعانات. أما المؤسسات ذات التقدير عادةً ما تحصل دخلها من الميزانية الفيدرالية أو الإقليمية لروسيا.

وعليه تؤدي تفاصيل التمويل في القطاع العام إلى ثلاثة أنواع من الهيئات القانونية، لكل منها مجموعة مختلفة من الحقوق القانونية لتنفيذ مهام الدولة، والتصرف في الأصول والأنشطة التجارية، وهي المؤسسات ذات التقدير، والمنظمات الموازنة، والمنظمات الذاتية. المؤسسات ذات التقدير هي المستفيدة من الدخل وفقاً للتقدير في حالة عدم توفرها على أموال نقدية لتنفيذ التزاماتها، فإن مؤسسيها يتحملون مسؤولية فرعية عن ديون مؤسساتهم، أما المنظمات الموازنة، والمتمثلة في هيئات الميزانية، والهيئات المستقلة، يتم منح المستفيدين منها من المنح، الحق في اتخاذ قرارات مستقلة بشأن إنفاق أموال الميزانية (في حدود المبلغ المتفق عليه) وعائدات الأنشطة التجارية، تتمتع المنظمات المستقلة بحقوق واستقلالية أكثر فيما يتعلق بالاستثمار في رأس المال المصرح به للمنظمات التجارية.

تقوم سلطات المالية العامة بإعداد وتخصيص الميزانية (التخطيط) بين المستفيدين من أموال الميزانية في مناطق معينة، ثم يقومون بتنفيذ الميزانية، وتشكيل بيانات موحدة لذلك، لتسجيل هذه المعاملات، يستخدمون 3 أنواع فقط من الحسابات، في حين تستخدم الهيئات التي تقدم الخدمات النقدية للميزانيات (الخرانات الفيدرالية والإقليمية) 4 أنواع من الحسابات لتسجيل هذه المعاملات، أما النوع الثالث من الكيانات القانونية في القطاع العام (الهيئات المستقلة) فهو يؤدي الكثير من الوظائف والأنشطة، ولهذا السبب يستخدم مجموعة كاملة من الحسابات. (Nazarov, 2016, p. 368)

1-6- الحسابات:

تنقسم جميع الحسابات إلى 5 مجموعات رئيسية، الأصول غير المالية، والأصول المالية، والالتزامات، والأداء المالي، والتفويض بالنفقات، تجدر الإشارة إلى أنه في محاسبة الميزانية يمكن تحديد ثلاثة أنواع من المواضيع المتكاملة:

- السلطات العامة المالية (التي تقوم بإعداد وتنفيذ الموازنات)؛
- الهيئات التي تقدم الخدمات النقدية لتنفيذ الموازنة؛
- المؤسسات (المؤسسات التي تحصل على أموال من الميزانية هي السلطات الحكومية/البلدية، والسلطات التنفيذية، وصناديق الضمان الاجتماعي، والمنظمات الميزانية والمنظمات المستقلة، والأكاديمية الروسية للعلوم). (Antipova, 2013, pp. 471-472)

1-7- تبني معايير المحاسبة الدولية في روسيا: استمرت سلسلة الإصلاحات لتشمل تنفيذ وتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتم ذلك بإنشاء نظام للمعايير المحاسبية الوطنية في القطاع العام، وفقًا لأوامر وزارة المالية في الاتحاد الروسي المعتمدة سنة 2015، نصت الخطة على تطوير خمسة وأربعين معيارًا وطنيًا قائمًا على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى غاية 2020، تضم هذه المعايير 32 معيار روسي مكيف مع المعايير الدولية، بالإضافة إلى بعض المعايير الوطنية والخاصة، تمثل الأساس المفاهيمي لتطوير واعتماد معايير المحاسبة الاتحادية لهيئات القطاع العام، ستة معايير تتعلق بمخططات الحسابات لمختلف موضوعات المحاسبة في القطاع العام، ومعايير لقواعد إعداد التقارير المالية. (Ivanova, 2016, pp. 149-151)

واصل القطاع العام الروسي تعزيز الانتقال للاستحقاق المحاسبي رغم أزمة كوفيد-19، وذلك عملاً بتوصيات IFAC، (CIPFA, 2021) وفي سنة 2022 دعمت الحكومة الروسية تطوير نظم محاسبة وتدقيق حديثة لتعزيز الشفافية، كما أقرت برنامج دعم المقاولاتية الاجتماعية الذي أكدت ربطه بالإطار المالي العالمي، (IMF, 2025) وفي سنة 2023 ومع صدور IPSAS 41، (IPSASB, 2023) أين عقدت روسيا ورشة دولية مع إندونيسيا حول تطبيق هذا المعيار، (INTOSAI, 2023) وفي سنة 2024 وفي ظل استراتيجية IPSASB لـ 2024-2028 التي تتعلق بالاستدامة، تبنت روسيا مفهوم التقارير المستدامة (التي تتضمن البيئة والمناخ) من خلال الموازنة المزدوجة. (IPSASB, 2024)

2- تجربة نيوزيلاندا

من التجارب الرائدة في مجال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام دولة نيوزيلاندا.

2-1- أسباب توجه نيوزيلاندا للاستحقاق المحاسبي:

قامت نيوزيلاندا سنة 1992 بإصدار أول قائمة مالية لها وفقا لأساس الاستحقاق المحاسبي، وذلك لعدة أسباب من بينها:

- واجهت الحكومة آنذاك ارتفاع معتبر في قيمة الدين العام؛
- خلال السبعينات كانت أوضاع الدولة الاقتصادية مقبولة، إلا أنها شهدت تدهور حاد بعد ذلك اقتصاديا واجتماعيا، كما واصلت الحكومة سياسة الإنفاق الضخمة، إلا أنها لم تتمكن من تعويض تلك الأموال عن طريق إيراداتها، مما أدى بها إلى الاقتراض من السوق المحلي والدولي؛
- عانت الحكومة النيوزيلاندية كذلك من انخفاض التصنيفات الائتمانية، وعدم قدرتها على السيطرة على الدين العام، مما جعلها تستعجل باتخاذ التدابير اللازمة للتخفيف من حدة الوضع، والتحكم في نفقاتها؛
- تمكين النظام المحاسبي من تحديد عمليات قياس الأداء المناسبة، ووضع نظام إداري قائم على أهداف دقيقة وواضحة، ومنح الحوافز والحرية بما يحقق إدارة جيدة؛
- عدم وضوح عملية المساءلة؛
- الافتقار للدقة والوضوح عند وضع أهداف ومتطلبات الأداء في الإدارات الحكومية.

2-2- مراحل إصلاح الحكومة المركزية النيوزيلاندية: بادرت دولة نيوزيلاندا في تبني أساس الاستحقاق في سنوات التسعينات، وكانت أول دولة أجنبية تتوجه نحو IPSAS، مما جعلها تجذب الكثير من الاهتمام دوليا، كانت الحكومة المركزية في نيوزيلاندا تعاني من عدة قصور، مما فرض عليها القيام ببعض الإصلاحات، والتي سنبينها في الجدول التالي:

الجدول (2): مراحل إصلاح الحكومة المركزية في نيوزيلاندا

السنوات	المرحلة	مميزات المرحلة
قبل سنة 1978	المرحلة التقليدية	استخدام الأساس النقدي والرقابة على المدخلات.
من 1978 إلى 1985	المرحلة الإدارية	حاولت الحكومة النيوزيلاندية أن تدخل تقنيات إدارة مؤسسات القطاع الخاص، بما في ذلك أساس الاستحقاق في كل مؤسسات القطاع العام، بما في ذلك الإدارات الحكومية المركزية، والحكومات المحلية، وقطاعات الصحة والتعليم، ومجموعة من الوكالات الحكومية المتنوعة.
من 1986 إلى 1991	مرحلة اقتصاد السوق	تميزت هذه المرحلة بوجود مزيج من عدة أفكار إدارية، ونظريات اقتصادية، التي تركز على المصلحة الذاتية الفردية، والأسواق التنافسية، والعقود، وهنا

		كانت القفزة الكبيرة، أين تم إصدار مجموعة من القوانين، من بينها قانون المساءلة المالية، وقانون الإدارة المالية العامة، وقانون المالية لسنة 1989.
من 1991 إلى 1996	المرحلة الاستراتيجية	هنا تم التركيز على استراتيجية الحكومة بأكملها، والعمل على المدى الطويل، ومعالجة التفكير الحاصل خلال مرحلة اقتصاد السوق، حيث أصبحت نيوزيلندا أول حكومة سيادية في التاريخ الحديث، وذلك سنة 1992، أين تم تبني أساس الاستحقاق الكامل.
1997	مرحلة القدرة على التكيف	في هذه المرحلة ركزت دولة نيوزيلندا على تطوير القدرات، خاصة التي تتعلق بالموارد البشرية والمهارات، ووضع نظام انتخابي جديد يحث على الوعي السياسي للمديرين، وعلى الاستمرارية في الخدمة العامة.

المصدر: (حساني، 2022، تجارب دول أجنبية رائدة في مجال التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: IPSAS الدوافع والنتائج صفحة 340)

نلاحظ من الجدول أعلاه أن دولة نيوزيلندا مرت بعدة مراحل لإصلاح المنظومة المحاسبية لديها، كما أنها قامت بإعادة توجيه دور الدولة في تقديم خدماتها للمواطنين، حيث هدفت هذه الإصلاحات، وتبني الإدارة الحديثة، وتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، إلى الرفع من مستوى أداء المؤسسات الحكومية وتعزيز المساءلة، نلاحظ كذلك أن دولة نيوزيلندا لم تقوم بأي إصلاح على مستوى ميزانياتها إلى غاية صدور قانون المالية لسنة 1989 أين تم اعتماد الموازنة وفق النتائج والتخلي تماما على الأساس النقدي.

2-3- النتائج التي حققتها نيوزيلندا:

حققت سلسلة الإصلاحات التي اعتمدتها نيوزيلندا قفزة نوعية في تسيير مالىتها العامة، وتغير الوضع باعتماد أساس الاستحقاق بالكامل، أين توصلت إلى:

- تحسين القدرة على تحديد أوجه القصور في التكاليف والاعتمادات من الخدمات العامة، وتعزيز المساءلة حول تقاريرها المالية، من خلال عرضها للبرلمان، وعلى المجتمع، ونشرها على الانترنت، كما تخضع هذه الأخيرة لمراجعة مكتب المراجع العام؛

- قبل الإصلاحات كانت البيانات المالية العامة ووثائق الميزانية متوفرة، إلا أنها غير مفهومة، حتى من قبل فئة المختصين في القطاع الخاص، من تسيير إلى عدم شفافية الأداء المالي، إلا أن تطبيق أساس الاستحقاق غير الوضع بشكل كبير؛

- حاليا تسيير نيوزيلندا ميزانياتها وكأنها تسيير شركة، حيث تستند في ذلك على نهج الذمة المالية، والذي يعتبر فريد من نوعه عند بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، لأن كل الوزارات التي تقدم ميزانية عامة، وحساب تشغيلي، وتلتزم بتوليد فوائض، وتحقيق مكاسب في الإنتاجية، أو على الأقل الحد

من عجزها، إضافة إلى ذلك تستند الميزانية إلى نتائج حساب التكاليف، أين تحمل تكلفة استخدام رأس المال على كل إدارة بحوالي 10%، وتخصص الاعتمادات لكل مشروع، وعليه لم يعد المنطق قائم على منطق التدفقات، بل على منطق المخزونات مع المحاسبة الكاملة على الذمة المالية، مما يشير إلى قيمة الأصول المملوكة للدولة، ومبلغ ديونها.

- أدت خصخصة التقنيات المحاسبية وإدارة الميزانية في نيوزيلاندا بتحويل عجز في الميزانية قدره 9% من الناتج المحلي الإجمالي إلى فائض قدره 1% من الناتج المحلي الإجمالي خلال 10 سنوات من سنة 1984 إلى 1994، كما سجل الدين الإجمالي ارتفاعاً إلى نحو 70% من الناتج سنة 1984 قبل أن ينخفض إلى 30% بحلول أوائل التسعينات، وذلك بعد خفض الإنفاق العام بمقدار 10 نقاط مئوية من الناتج المحلي الإجمالي على مدى 5 سنوات؛

- ساعدت الإدارة المالية نيوزيلاندا على تحسين امتثالها مع قياس المجموع المالي من 26% في 1984 إلى غاية 94% في 1994. (حسياني، 2022، الصفحات 340-342)

2-4- معايير المحاسبة التي طورتها نيوزيلاندا: بدأ الاهتمام بـ IPSAS في نيوزيلاندا سنة 2006، أين باشرت سياسة الانتقال الخاصة بها بتشكيل لجان لتحليل ودراسة مدى قابلية اعتماد IPSAS في نيوزيلاندا.

2-4-1- معايير المنفعة العامة: قامت نيوزيلاندا بإعادة هيكلة الهيئة التنظيمية، وذلك بإنشاء مجلس التقارير الخارجية النيوزيلندي XRB External Reporting Board سنة 2009، وهي الهيئة المشرفة عن تطوير المعايير المحلية، وفي سنة 2011 أعلنت هذه الأخيرة رفقة مجلس معايير المحاسبة النيوزيلندي NZASB New Zealand Accounting Standards Board عن تطوير معايير المنفعة العامة، وفي 2012 تم إصدار حزمة من التصريحات الجديدة التي طبقت على "منظمات المنفعة العامة Public PBEs Benefit Entities standards " في القطاع العام النيوزيلندي (PBEs بشكل أساسي المؤسسات الغير ربحية) اعتباراً من 1 يوليو 2014، تعتمد هذه المعايير IPSAS إلى حد كبير.

التصريحات الصادرة في إطار معايير المحاسبة القياسية XRBA1 External Reporting Board Accounting Standard Number 1 (المؤسسات الربحية بالإضافة إلى تحديث مؤسسات المنفعة العامة) الذي طبق على جميع المؤسسات المبلغة (التي تقدم التقارير المالية)، وحدد المتطلبات التي تطبق عليها المؤسسات مجموعة من التصريحات بموجب إطار معايير المحاسبة الجديد في نيوزيلاندا، الصادر عن مجلس XRB في افريل 2012.

2-4-2- تصنيف مستويات مؤسسات المنفعة العامة ومعايير المحاسبة المطبقة وفقاً لإطار XRB في نيوزيلندا: تطبق مجموعة من 39 معيار، تشمل كلا من معايير PBE التي تطبقها مؤسسات XRB "المستوى 1"، وهي تلك التي تتمتع "بالمساءلة العامة" بناءً على تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية، أو التي تكون "كبيرة" كما هو محدد، هذه المؤسسات ليست مؤهلة لاعتماد أي من امتيازات الإفصاح المتاحة لمؤسسات "المستوى 2" ومعايير XRB "نظام الإفصاح المخفض" التي تطبقها مؤسسات المستوى 2، وهي تلك التي لا تستوفي شروطها أن تكون مؤسسة من "المستوى 1"، وهي بالإضافة إلى ذلك غير مؤهلة لتطبيق المتطلبات "الانتقالية" على مؤسسات معينة مؤهلة للتصنيف، على أنها مؤسسات من "المستوى 3" و"المستوى 4"، تعفى مؤسسات "المستوى 2" من متطلبات إفصاح معينة في المعايير، ويتم تحديد مثل هذه الإفصاحات في جميع المعايير بعلامة النجمة *. (Deloitte, 2013)

2-5- تطور المحاسبة الحكومية في نيوزيلندا من الحياد القطاعي إلى تبني IPSAS وتأثيرها الدولي: عندما تبنت نيوزيلندا لأول مرة المحاسبة على أساس الاستحقاق بنفس أسلوب الأعمال التجارية في القطاع الحكومي، تم تعديل معايير المحاسبة التجارية المطبقة في نيوزيلندا، ورغم أنها محايدة للقطاعات، وبعبارة أخرى تنطبق بالتساوي على كل من قطاع الأعمال والحكومة، وعلى الرغم من أن هذه المبادرة بدأت في نيوزيلندا، إلا أن إمكانية التطبيق الدولي كانت مثيرة للجدل، وقام الإصلاحيون الرئيسيون في نيوزيلندا في وقت لاحق بقيادة تطوير IPSAS، بدعم من تمويل البنك الدولي.

ومع ظهور مجلس IASB، حثت كل من نيوزيلندا، وأستراليا، والمملكة المتحدة، مجلس معايير المحاسبة الدولية على توسيع نطاق أنشطته المعيارية لتشمل الحكومات، وفي ذلك الوقت رفض المجلس مؤكداً أنه يبتكر معايير لتطبيقها على المؤسسات التجارية المشاركة في أسواق رأس المال.

عندما اعتمدت نيوزيلندا، وأستراليا، والمملكة المتحدة، معايير IFRS وطبقت سياسة "حيادية المعاملات"، مما يعني تطبيق المعايير على الحكومة أيضاً، دفعها لإدراج فقرات إضافية في بعض المعايير لتغيير متطلبات الحكومة، وقد توجهت نيوزيلندا لاعتماد IPSAS، إلا أنه تبين أن IFRS المعدلة صعبة للغاية، وتلخصت الاستراتيجية المعلنة من قبل IPSASB في تقريب معاييرها مع IFRS، ويمكن اعتبار IPSAS مجرد خطوة وسيطة في تلك المرحلة نحو تطبيق IFRS على الشركات والحكومات على حد سواء، بدلاً من تطوير معايير محاسبية تتناسب مع شكل القطاع الحكومي. (Newberry, 2014, p. 293)

نلاحظ أن دولة نيوزيلندا نجحت فعلاً في تطبيق أساس الاستحقاق، وذلك بطريقة جعلتها تحقق أقصى قدر ممكن من الفوائد لعمليات صنع القرار، ودعم المساءلة أمام المستخدمين خاصة الخارجيين، كما تقدم هذه التجربة عدة دروس يمكن الأخذ بها كلياً أو جزئياً.

3- تجربة فرنسا

تعد فرنسا من أهم دول العالم التي ساهمت في التطورات العالمية، ومن عدة نواحي خاصة في مجال المحاسبة والمالية، حيث قامت بعدة إصلاحات سعيًا منها للانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي. مرت هذه الإصلاحات بعدة مراحل نذكرها فيما يلي:

3-1- القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية 01 أوت 2001: تم وضع اقتراح للقانون العضوي في 11 جويلية 2000، من قبل المقرر العام للجمعية الوطنية Didier Migaud، الذي سبقه تقرير جانفي 1999 المتضمن فعالية النفقة العامة والرقابة البرلمانية "رقابة حقيقية بهدف إنفاق أفضل واقتطاع أقل"، بعدها جاء آخر اقتراح الذي يفيد بالسماح بتحسين وتعزيز التسيير العام، يهدف هذا الاقتراح لعصرنة التسيير المالي العمومي من خلال قوانين مالية، وأساليب، وأدوات أكثر فعالية، فيما يتعلق باتخاذ القرارات، وتوجيه الموازنة العامة للدولة، وفي هذا السياق عملت الحكومة على إنشاء اللجنة الوزارية المشتركة لوضع وتطبيق هذا الإصلاح في 12 أكتوبر 2000، وتم اعتماده في 01 أوت 2001، احتوى هذا القانون على العديد من الأسس والمبادئ الجديدة الخاصة بتسيير وتوجيه موازنة الدولة نحو رقابة أداء النشاط العام، كما شمل مضمون الإصلاحات هذا مشروع تبني معايير IPSAS، كوجهة جديدة وحديثة، تضمن صحة التنبؤات والتوقعات الدقيقة، بناء على ما يتوفر من المعلومات، ويضمن دقة الحسابات، التي بدورها تعبر بصدق عن الوضعية المالية للدولة، كما يعمل على ترسيخ مبدأ الشفافية على أساس التوثيق الاستراتيجي والمستمر، إضافة إلى المعلومات التي توفرها الملاحق، والتي تحتوي على التفسيرات الضرورية لأعمال الدولة، وعن طريق الاتصال، وإعداد التقارير الدورية، والرقابة عليها.

كما تم تأسيس دائرة خاصة بالإصلاح الموازناتي من قبل الوزير المنتدب بالموازنة، تضمنت هذه الدائرة تنفيذ بنود القانون العضوي لقوانين المالية، كما تم تكليفها بوضع القواعد، والأسس، ونظم المعلومات الموازنة والمحاسبية اللازمة لتنفيذ هذا القانون، بغرض تقديمه واعتماده ضمن مشروع قانون المالية لسنة 2006. (بوجطو، 2019، صفحة 8)

3-2- مراحل تنفيذ القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الفرنسية:

مر تحضير هذا القانون بعدة محطات قبل دخوله حيز التطبيق سنة 2006، وذلك لضمان التحول السليم والكامل، نذكرها فيما يلي:

الجدول (3): مراحل تنفيذ القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الفرنسية

السنة	الإصلاحات
2001/08/01	صدور القانون العضوي الخاص بقوانين المالية Loi organique relative aux LOLF lois de finances.
2002/01/01	بداية تنفيذ 19 مادة من قواعد القانون العضوي لقوانين المالية الجديد.
2002/06/17	تشكيل الوزارة المكلفة بالميزانية والإصلاح الميزانياتي.
2004/01/01	بداية نفاذ المرحلة التجريبية للقانون الجديد داخل الوزارات.
2004/01/21	تم عرض على البرلمان نموذج وهيكل ميزانية الدولة الجديد المستحدث وفق مبادئ LOLF.
2005/07/05	عرض مشروع مخطط الميزانية العامة للدولة الذي يحتوي هيكل الميزانية، والاستراتيجيات، والأهداف، ومؤشرات الأداء الخاص بسنة 2006 على البرلمان.
خريف 2005	المناقشة والتصويت على مشروع قانون المالية وفق ما تضمنه القانون العضوي لقوانين المالية.
2006/01/01	التطبيق العام للقانون العضوي الجديد على مستوى كل الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح، وإعداد الحسابات العامة وفق الاستحقاق المحاسبي.
2007/05/29	تجربة مصادقة مجلس المحاسبة الفرنسي على حسابات الدولة لأول مرة.
2007/06/01	نشر أول تقرير سنوي خاص بالأداء.
2009/02/09	صدور أول قانون خاص بالبرمجة المالية العامة.

المصدر: (حيرش، 2022، مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تجويد الإبلاغ المالي الحكومي-عرض التجربة الفرنسية، صفحة 310)

3-3- دوافع الإصلاح المحاسبي:

من أهم الأسباب التي دفعت بفرنسا إلى التخلي على نظمها التقليدية، واعتماد قوانين جديدة، ما يلي:

- الانتقادات الموجهة للنظام الموازناتي القديم، أهمها عدم دعمه للإدارة الفعالة، واعتماد الأساس النقدي الذي يتسبب في تعذر الحكم على الأداء المالي للدولة، وافتقاره لنظرة الاستراتيجية لميزانية الدولة؛
- يتم وفق هذا المرسوم تقديم مقترحات مشروع الميزانية العامة الختامية للدولة بناءً على الوسائل بدل الأهداف أو النتائج، ماعدا قطاع السكن والطرق السريعة، وهذا لا يسمح بوضع الأدوات والأساليب المناسبة التي تحدد فعالية عمل الأجهزة الحكومية ومراكز الإنفاق؛

- ضعف الأنظمة المحاسبية والموازناتية السائدة وعدم تدخل البرلمان بشكل كافٍ فيما يتعلق بقرارات الميزانية، ألقت بالحكومة في حيز الضغوطات والشروع في وضع إصلاحات تعمل على تعزيز كفاءة وفعالية التسيير العمومي بالدولة وحماية المال العام؛

- اعتماد نظام محاسبي وموازناتي ضعيف يفتقر للشفافية والنزاهة، الأمر الذي يحول دون شك في عدم فعالية إدارة الميزانية العامة للدولة. (حيرش، 2022، صفحة 311)

3-4- تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: في إطار تبني معايير IPSAS قامت الحكومة الفرنسية سنة 2007 بتشكيل هيئة مستقلة مسماة بسلطة المعايير المحاسبية، وذلك بدمج كل من المجلس الوطني للمحاسبة مع لجنة التنظيم المحاسبي، يتولى هذا المجلس سلطة، وصلاحيات وضع المعايير، والقواعد المحاسبية التي تتعلق فقط بالمؤسسات الاقتصادية، الأمر الذي خلق نوع من الفراغ في وضع قواعد وقوانين المحاسبة العمومية، بما أسفر إلى اقتراح تشكيل هيئة مختصة في مجال المحاسبة العمومية، تقوم بنفس دور المجلس الوطني للمحاسبة ولجنة للتنظيم المحاسبي، فتم الإعلان الرسمي لإنشاء مجلس وطني للمعايير المحاسبية في القطاع العام بموجب المادة 115 من القانون 1443-2008 المعدل لقانون المالية 2008 الصادر في 2008/12/30.

3-5- التحول التدريجي لفرنسا نحو معايير IPSAS: لم تعتمد فرنسا في البداية الانتقال الكامل، ولم يتم وضع وإعداد معايير المحاسبة العمومية بغض النظر إن كانت هذه المعايير تتوافق مع المعايير الدولية أم لا، بل كان ذلك تدريجياً منذ تشكيل المجلس.

يبين الجدول التالي المعايير الفرنسية المستمدة من المعايير الدولية للقطاع العام:

الجدول (4): معايير المحاسبة الفرنسية المستمدة من IPSAS

المعيار الفرنسي	المرجعية الدولية	سنة الإصدار
المعيار الفرنسي رقم 01: القوائم المالية	المعيار الدولي 01: عرض البيانات المالية المعيار الدولي 02: قائمة التدفقات النقدية	2004
المعيار الفرنسي رقم 04: إيرادات التشغيل، إيرادات التدخلات الحكومية، والإيرادات المالية	المعيار الدولي 09: الإيرادات من المعاملات التبادلية	2004
المعيار الفرنسي رقم 06: التثبيتات المادية	المعيار الدولي 17: التثبيتات المادية	2004
المعيار الفرنسي رقم 11: الديون المالية والأدوات المالية بأجل	المعيار الدولي 15: الأدوات المالية- العرض والأصول المحتملة	2004

2004	المعيار الدولي 19: المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	المعيار الفرنسي رقم 12: الخصوم غير المالية المعيار الفرنسي رقم 13: الالتزامات الواجب الإفصاح عنها في الملاحق
2008	المعيار الدولي 03: السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات والأخطاء	المعيار الفرنسي رقم 14: الطرق المحاسبية، التغير في التقديرات المحاسبية والأخطاء
2008	المعيار الدولي 14: الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير	المعيار الفرنسي رقم 15: الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات

المصدر: (تيغالي، 2022، نحو استراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: تجربة فرنسا، صفحة 375)

كما اعتمدت الحكومة الفرنسية مجموعة من المعايير دون الرجوع إلى المعايير الدولية وهي:

• قائمة المعايير الصادرة سنة 2004:

- المعيار 02: الأعباء.
- المعيار 03: الإيرادات السيادية.
- المعيار 05: التثبيات المعنوية.
- المعيار 07: التثبيات المالية.
- المعيار 08: المخزونات.
- المعيار 09: الحقوق والأصول الجارية.
- المعيار 10: مكونات الخزينة.
- المعيار 16: المعلومة القطاعية الصادر في 2011.
- المعيار 17: الممتلكات التاريخية والثقافية الصادر في 2013.
- المعايير الصادرة في 2015:
- المعيار 18: العقود المساهمة في تحقيق خدمة عمومية.
- المعيار 21: حصص انبعاثات الغازات المسببة للاحتباس الحراري.

مما سبق يمكن القول بأن الحكومة الفرنسية اعتمدت التطبيق التدريجي لمعايير محاسبية جديدة، البعض منها مستمد من المعايير الدولية، والبعض الآخر كان من مجهودها الخاص، وفقا لاستراتيجية وخطة انتقال محكمة. (تيفالي، 2022، الصفحات 374-376)

المطلب الثاني: تجارب تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الدول النامية

عادة ما تعاني الدول النامية من تفشي ظاهرة الفساد في قطاعها العام، وضعف الأجهزة الرقابية، وانعدام الشفافية، بالإضافة إلى قصور المنظومة القانونية، وذلك لأنها لا زالت تعاني من مخلفات وتبعية الاستعمار، وعليه يعد الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الحل الأنسب لهذه الدول للرقى بقطاعها الحكومي والعام، إلا أن الانتقال سيواجه بعض العراقيل.

1- تجربة بنغلاديش

بذلت دولة البنغلاديش منذ استقلالها سنة 1971 عدة جهودات لتحسين ممارستها المحاسبية، وتلقت الدعم والتشجيع من البنك الدولي، وبنك التنمية الآسيوي، وشركاء التنمية، وبالرغم من أن مشاركة البنك الدولي في تعزيز الإصلاحات المحاسبية للقطاع العام في المنطقة يمكن إرجاعها للثمانينيات، إلا أن مشاركته النشطة لم تكن واضحة إلا في سنوات التسعينات.

1-1- إصلاحات دولة بنغلاديش:

يوضح الجدول الآتي إصلاحات محاسبة القطاع العام في بنغلاديش:

الجدول (5): إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في بنغلاديش

السنة	الإصلاحات الرئيسية المعلنة/ المنفذة	الجهات الفاعلة الرئيسية في الإصلاحات
1972	دستور جمهورية بنغلاديش الشعبية المواد من 80 إلى 92.	حكومة بنغلاديش.
1974- 1975	قانون المراقب المالي والمراجع العام بـ 1974 وقانون التعديل لعام 1975.	حكومة بنغلاديش.
1985	إعادة هيكلة مكتب المحاسبة العام وإنشاء مكتب المراقب العام للحسابات Controller CGA General of Accounts.	وزارة المالية
1990	تشكيل لجنة إصلاحات الموازنة ومراقبة النفقات Committee on Reforms in Budgeting and Expenditure Control CORBEC.	وزارة المالية والبنك الدولي.

الإطار النظري لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

1995	تأسيس الإصلاح في الميزانية ومشروع التحكم في الإنفاق Reforms in Budgeting يهدف إلى تحسين قواعد المحاسبة/ قواعد الميزانية، تطور رموز والأدلة المحاسبية...	على النحو الذي توصي به CORBEC.
1996	مراجعة وتحديث رموز المحاسبة في القطاع العام.	وزارة التنمية الدولية البريطانية (DFID). Department for International Development
2001-2002	وضع قواعد المراجعة الحكومية، ومعايير المراجعة، ومدونة قواعد سلوك المحاسبين والتدقيق، وأدلة مديريات المراجعة.	برنامج الأمم المتحدة الإنمائي. وزارة التنمية الدولية البريطانية وحكومة هولندا.
2006	تطوير تبني رؤية الإدارة المالية العامة.	البنك الدولي ووزارة التنمية الدولية.
2007-2008	إقامة مشروع "تعزيز برنامج إدارة الإنفاق العام Strengthening Public Expenditure Management".	صندوق متعدد المانحين، وزارة التنمية الدولية، الاتحاد الأوروبي، والبنك الدولي.
2009	- صدور قانون إدارة المالية العامة والميزانية؛ - مقدمة عن الأنظمة المتكاملة للموازنة والمحاسبة Integrated Budget and Accounting System (IBAS).	- حكومة بنغلاديش؛ - حكومة بنغلاديش + صندوق متعدد المانحين.
2013	إصدار مشروع قانون التقارير المالية.	توصيات البنك الدولي وشركاء التنمية.
2013	شراكة العمل بين معهد المحاسبين القانونيين في بنغلاديش The Institute of Chartered Accountants of Bangladesh ونظيره في سريلانكا The Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka بشأن IPSAS.	ICAB بتمويل البنك الدولي.
2015	الموافقة على قانون التقارير المالية 2015 (متضمن تشكيل لجنة وضع معايير التقارير المالية).	حكومة بنغلاديش وتوصيات البنك الدولي.

المصدر: (Rajib, 2019, Institutionnalisation of the cash basis international

sector accounting standards in the central government of Bangladesh p. 36)

2-1- توصيات لجنة CORBEC:

تضمن تقرير CORBEC في أواخر 1990 نقاط ضعف الإدارة المالية العامة للبلاد، بما في ذلك التناقضات في تقدير الميزانية، وضعف الرقابة الداخلية، وضعف المحاسبة والإبلاغ عن المعاملات

الحكومية، والافتقار إلى آليات الوصول إلى نتائج ومخرجات الحكومة، والنفقات العامة، وإغفال معلومات البيانات المالية العامة، مما جعل اللجنة توصي في تقريرها وبهدف تحسين أداء الإدارة المالية العامة بما يلي:

- وضع خطط واستراتيجيات الإصلاح طويلة وقصيرة المدى؛
- وضع الإصلاحات حيز التجربة، وتدريب العاملين، ورقمنة المحاسبة الحكومية؛
- البدء في التنفيذ الكامل للإصلاحات الموصي بها، وإطلاق برنامج تعزيز القدرة المؤسسية للوحدات الحكومية التي تتعامل مع إدارة المالية العامة.

وفي أعقاب توصيات هذه اللجنة، تم وضع مشروع إصلاح آخر وهو الإصلاح الميزانياتي ومراقبة النفقات RIBEC سنة 1995، يهدف لتنفيذ ومراقبة نجاح الإصلاحات كما قدمت RIBEC مزيد من الاقتراحات لسن القوانين واللوائح المناسبة لدعم الإصلاحات، وتطوير أدلة المحاسبة مع تصنيف واضح بين رموز المحاسبة والميزانية، ورقمنة المعلومات المحاسبية الحكومية داخل CGA والوكالات التابعة لها، حيث حظي تطوير القواعد المحاسبية بالأولوية بين هذه التدابير المقترحة.

1-3- تبني IPSAS: اعتمدت بنغلاديش IPSAS للأساس النقدي وفق نهج متكامل لإدارة المالية العامة المعلن عنه تحت شعار "برنامج تعزيز إدارة الإنفاق العام" (SPem) سنة 2007، حيث تم التركيز على توسيع نطاق استخدام نظام IBAS عبر مؤسسات القطاع العام.

وتمت الإشارة إلى أن التنفيذ الكامل سيوفر أساس سليم لتنفيذ IPSAS، وكانت الخطة الأولية للحكومة هي تطبيق IPSAS للأساس النقدي في هيئات الحكومة المركزية اعتباراً من 2007-2008، إلا أنه لم يتم التطبيق في الواقع، ولا زالت الدولة تعمل على الإصلاحات.

وبالرغم من العراقيل التي لاقتها إلا أنها واصلت المجهودات، وعملت على زيادة كفاءة محاسبة القطاع العام من خلال تغيير أنظمة التسجيل، وإعداد التقارير، والتأكد من الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية، والتأكد من وجود البنية التحتية المحاسبية الأساسية لديها، وهذا ما يجعل تطبيق IPSAS تحدي أمام دولة بنغلاديش.

1-4- تحديات تبني IPSAS: تعرضت دولة بنغلاديش لبعض الضغوط المؤسسية لتبني IPSAS على الأساس النقدي، خاصة من قبل البنك الدولي نظير دعمه وتمويله، والمنظمة الدولية للمؤسسات العليا لمراجعة الحسابات. إن البنية الإدارية الاستعمارية لبنغلاديش وتغشي البيروقراطية فيها، جعلت من تبني IPSAS تحدي، بالإضافة إلى انخفاض وتدهور مستوى التعليم والتدريب للفائمين على مهنة المحاسبة، وغياب المكافآت والحوافز على الأداء، بما أدى إلى تآكل دوافع المديرين العاملين للانخراط في عملية

التغيير والتعرف على الأفكار الجديدة ومثال ذلك IPSAS، كما تعاني حكومة بنغلاديش من نقص التنسيق بين كل من CGA و CGA و ICAB لتنفيذ إصلاحات IPSAS، وهو ما أدى إلى تأخير تنفيذ المعايير كما تم التخطيط له من قبل الحكومة، والبنك الدولي، وشركاء التنمية. (Rajib, 2019, pp. 35-39)

من بين العوائق التي واجهتها أيضا عدم احترام توقيت تقديم التقارير المالية، حيث لوحظ تأخير كبير في إنتاج الوثائق اللازمة لعملية إعداد التقارير، إضافة إلى عدم إتاحة هذه التقارير للجمهور، وهو ما يقلل من درجة شفافيته ومساءلته. (Wang, 2018, p. 48)

1-5- الجهود المبذولة للتبني: في سبيل الانتقال والتغلب على الصعاب التي تواجهها، قامت البلاد بإنشاء بنية تحتية أساسية لممارستها الحالية في مجال المحاسبة وإعداد التقارير وفق الأساس النقدي، من خلال حوسبة المعلومات المحاسبية، وتطوير رموز المحاسبة، للحفاظ على الاتساق في تنفيذ النظام المحاسبي الأساسي، وبعد إعداد نهج متكامل لإدارة المالية العامة، حظيت IPSAS وفق الأساس النقدي بالموافقة الفورية على المستوى المؤسسي والسياسي للبلاد. (Rajib, 2019, p. 40)

2- تجربة ماليزيا

يصنف القطاع العام في ماليزيا إلى 3 مستويات من الحكومة، حكومة فيدرالية، وحكومات الولايات، والحكومات المحلية، بدأت إصلاحات القطاع العام الماليزي في 1981، أين تم إعداد وثيقتين رئيسيتين منحنا زخما جديدا لمسار تحول ماليزيا لدولة متطورة بالكامل، هي سياسة التنمية الوطنية NDP National Development Policy ورؤية 2020، بدأت رحلة ماليزيا كدولة نامية نحو تحقيق دولة متقدمة تماما واقتصاد عالي الدخل في 2010، ولمواجهة التحدي المتمثل في تحقيق رؤية 2020 يتطلب مسار التنمية إصلاحات هيكلية وتغييرا في الثقافة، ومن ثم فإن برنامج التحول الحكومي Government Transformation Programme والنموذج الاقتصادي الجديد NEM New Economic Model يشكلان خارطة الطريق لتحويل الانضباط المالي الحكومي لضمان الفعالية والكفاءة.

إن الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق بموجب إصلاحات NEM، سوف يجعل ممارسات تمويل القطاع العام الماليزي متوافقة مع ممارسات الدول المتقدمة، وتتمثل الأهداف في دعم استدامة السياسات المالية والمساءلة عن النتائج. (Atan, 2015, p. 460)

2-1- تبني IPSAS في ماليزيا: اعتمدت ماليزيا IPSAS على الأساس النقدي، وقد تم إعداد بياناتها المالية للسنة المنتهية في 2005/12/31 وفقا لـ IPSAS على الأساس النقدي، وقامت بمراجعتها الهيئة العليا لمراجعة الحسابات في ماليزيا، وحصلت على رأي غير متحفظ بشأن مراجعة الحسابات، ومع ذلك لم يتم توحيد مؤسسات الأعمال الحكومية، وقد حدد النموذج الاقتصادي الجديد لماليزيا، الذي تم الكشف

عنه في جزأين سنة 2010، عددا من مبادرات الإصلاح الاستراتيجي لدعم برنامج التحول الاقتصادي، فضلا عن التدابير السياسية المختلفة التي تشكل الأساس المتين لهذه المؤسسة، وقد تم إدراج اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق من قبل القطاع العام كواحدة من هذه التدابير السياسية، وقد دفعت هذه التوصية على الفور وحدة إدارة الأداء والتنفيذ إلى ضم بعض من أفضل المحاسبين الأكاديميين في القطاع العام، بالإضافة إلى خبراء فنيين يمثلون الهيئات ذات صلة، مثل المعهد الماليزي للمحاسبين، لوضع خريطة المرحلة الانتقالية من خلال جلسة مختبرية مدتها ستة أسابيع، ووفقا لخارطة الطريق سيتم اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في إعداد التقارير المالية من قبل القطاع العام اعتبارا من 1 يناير 2015، وذلك باستخدام أسس وسياسات منسقة من جميع النواحي المادية مع معايير IPSAS على أساس الاستحقاق. (Deloitte, 2013)

1-3- اعتماد الاستحقاق المحاسبي: قررت الحكومة الماليزية اعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي للحكومة الفيدرالية سنة 2011 على أن يتم التنفيذ الكلي سنة 2015، وشكلت فريق تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق تحت إشراف مديرية المحاسب العام Accountant General's Department AGD لدعم اعتماد أساس الاستحقاق، كما كان من الضروري تطوير نظام محاسبي موحد جديد، فتم إطلاق 1GFMAS (النظام الحكومي الموحد للمحاسبة المالية والإدارية) يعتمد على قاعدة بيانات متكاملة، الذي حيز العمل في جانفي 2018. (MIA, 2018)

كما كان من المتوقع تطبيق أساس الاستحقاق في حكومات الولايات بعد الحكومة الفيدرالية، وقد فعلت الحكومة تطبيق ذلك، إلا أنه تم تأجيل ذلك بسبب التأخير في الجدولة، وموافقة البرلمان على التعديلات على القانون، والدستور الاتحادي، وقانون الإجراءات المالية (1957)، إذ أن البرلمان أقر التعديلات على القوانين ذات الصلة في 2021، كما كان من المتوقع أن تشرع الحكومة الفيدرالية في نشر بياناتها المالية على أساس الاستحقاق سنة 2022، على أن تبشر في ذلك حكومات الولايات في 2023، في نوفمبر 2023 تم إصدار 32 معيار محاسبي محلي قائم على الاستحقاق المحاسبي، نفذت رسميا في 2024 وتطبق على الحكومة الفيدرالية والولايات المحلية، (PORTAL RASMI, 2022)، ورغم المجهودات المبذولة والنتائج المحققة، إلا أن تقاريرها تعتمد أساس الاستحقاق جزئيا، ولا زال الانتقال الكامل غير مفعّل.

1-4- تحديات الانتقال: قامت حكومة ماليزيا بوضع وتطوير معايير خاصة بها Malaysian Public MPSAS Sector Accounting Standards أين أحدثت تغيير طفيف على مستوى IPSAS لجعلها تتوافق مع بيئة الأعمال الماليزية، حيث قامت بذلك اللجنة الاستشارية لمعايير المحاسبة الحكومية GASAC Government Accounting Standards Advisory Committee، واللجنة التوجيهية للمحاسبة

على أساس الاستحقاق ACSC Accrual Accounting Steering Committee، وبالرغم من الجهود المبذولة لتوجه نحو الاستحقاق المحاسبي، والتي لا تزال جارية التطبيق، إلا أنه هناك عدة تحديات نذكرها فيما يلي:

1-4-1- نقص كفاءة الموارد البشرية: تعد من المتطلبات الأساسية للتنفيذ الناجح للمحاسبة على أساس الاستحقاق أو IPSAS، لأنها تتطلب على تغيير التقنيات المحاسبية من ممارسات المحاسبة النقدية البسيطة إلى نظام محاسبي أكثر شمولاً، وقد أدرجت كل من جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في 2017 والاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 2020 الموارد المطلوبة المتمثلة في بناء القدرات والمهارات، حيث تعمل الحكومة على توظيف المحاسبين المؤهلين، وتنظيم الندوات، وورش العمل، وإجراء التدريبات لتحسين، وتخصيص التكاليف لتغطية الانتقال، فضلاً على ترقية التكنولوجيا، والبنية التحتية، وتكامل الأنظمة المحاسبية، ومع ذلك بقيت الدولة تواجه صعوبات في التحول، لأن توفير متطلباتها يستغرق وقتاً طويلاً. (IFAC, 2018)

1-4-2- قضايا المحاسبة وإعداد التقارير: يتطلب تطبيق IPSAS تعزيز وتحويل أساليب المحاسبة وإعداد التقارير المالية لديها بشكل كبير، ولا بد من أن يتم الاعتراف بالأصول، والالتزامات، والإيرادات، والنفقات، بطريقة أكثر شمولاً، بما يخلق عقبة كبيرة أمام الحكومات، خاصة تلك التي ليس لديها سجلات منتظمة وكافية للمعلومات المحاسبية، كما شملت هذه التحديات الحاجة إلى تحديد الأصول غير ملموسة، والاعتراف بها، والتوفيق بين دفاتر النقدية والبيانات المصرفية، مما زاد الأمر تعقيداً. (Saleh, 2021, pp. 8-10)

1-5- النتائج المحققة للمحاسبة من اعتماد IPSAS:

حقق اعتماد الاستحقاق المحاسبي المزايا التالية:

- تعزيز الشفافية والمساءلة في أداء القطاع العام ومؤسساته، من خلال تطوير آليات الرقابة والإفصاح، بما يضمن مساءلة فعالة وفعالة أمام المواطنين والجهات الرقابية؛

- الارتقاء بجودة المعلومات المالية من خلال تقديم صورة واقعية ودقيقة عن الوضع المالي للدولة، مع عرضها للجمهور بأسلوب واضح ومبسط، بما يمكن مختلف فئات المجتمع من فهم آليات صنع القرار، ويساعد على مكافحة الفساد، لا سيما في ظل التحديات الاقتصادية التي أظهرتها الأزمات الإقليمية والعالمية، وعلى رأسها الأزمة الآسيوية؛

- تحسين إدارة الموجودات العامة وترشيد الإنفاق، من خلال تعزيز مبادئ الحوكمة المالية، وتوظيف الموارد بكفاءة، بما يعزز كفاءة الأداء الحكومي، ويساهم في تطوير التخطيط المالي؛

- تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المالية (المواطنين، والمستثمرين، والمؤسسات الدولية) بالنظام المالي المحلي، بما يخلق بيئة استثمارية جاذبة، ويحفز النمو الاقتصادي المستدام.

وبشكل عام فإن الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق سيساعد الحكومة على توفير معلومات أفضل عن التكلفة، وهو ما يؤدي إلى شفافية أكثر وتحسين عملية صنع القرار وبالتالي توفير أداء أفضل للقطاع العام الماليزي. (Yusofa, 2018, pp. 53-54)

3- تجربة الأردن

تم تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بقرار مجلس الوزراء الأردني، الذي مثلته وزارة المالية الأردنية خلال الجلسة المنعقدة يوم 2014/11/2، وبموجب المادة 4 من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية في الأردن رقم 73 لسنة 2003، ويعود الدور الكبير في اتخاذ هذا القرار للمجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، وبالشراكة والتعاون مع وزارة المالية ومشروع الإصلاح المالي، الذي تم تمويله من قبل الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية، كما دعمت العملية من قبل المنظمات الدولية (البنك الدولي، صندوق النقد الدولي..). (هولي، 2023، صفحة 8)

3-1- أسباب الانتقال لـ IPSAS في الأردن: هناك عدة أسباب آلت إلى ضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، نذكر على سبيل الحصر الظروف السياسية السائدة في الشرق الأوسط التي ألقت عبئها على الأردن، مما تسبب في عجز الميزانية العامة للدولة، والتي تعد من أهم المشاكل المالية التي عانت منها الدولة، وهذا يدل على أن نفقات القطاع العام تفوق إيراداته، بالإضافة إلى الفساد المالي والإداري الذي وصل لأعلى المستويات في الدول النامية، ومس كل القطاعات في الأردن، وذلك راجع لانعدام المساءلة، والشفافية، والافتقار إلى أنظمة النزاهة، حيث يتسبب الفساد في التقليل من إيرادات الحكومة وأصولها، أو تضخيم نفقاتها والتزاماتها، بما يهدد استقرار الدولة وتنميتها، وعلى الحكومة معالجته من خلال اعتماد IPSAS التي تعد الحل الأنسب.

يمهد التنفيذ الكامل والسليم لـ IPSAS الطريق أمام الكشف والتحقيق من حالات الفساد، من خلال فعالية، وكفاءة، وشفافية، عملية إعداد التقارير المالية في القطاع العام، وبالنظر إلى حقيقة أن الفساد يشكل تهديدا لشرعية الحكومة، وسلطتها، ويقلل من حجم الأموال العامة المتاحة لتمويل الخدمات العامة، فإن تنفيذ IPSAS يعد خطوة عملاقة في المعركة العالمية ضد الفساد. (Alghizzawi, 2020, pp. 135-136)

3-2- الإصلاحات المعتمدة في الأردن:

سبق تطبيق معايير IPSAS في الأردن عدة إصلاحات نذكر منها:

3-2-1- الإنتقال نحو تطبيق موازنة النتائج: تم تطبيقها سنة 2008، أين تم إقرار تنظيم الموازنة العامة رقم 58 لسنة 2008، بدلا من القانون رقم 39 لسنة 1962، يساهم تطبيق هذه الموازنة في تحسين عملية إعداد الموازنة العامة، وتنفيذها، والرقابة عليها، بهدف الوصول إلى التخصيص الأمثل للموارد المالية المتاحة، وتحسين كفاءة الإنفاق العام، وترشيده، بما يساعد على خلق مناخ ملائم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، كما تحدد مساهمة الحكومة في تحقيق الأهداف الوطنية، وربط الموازنة بالتخطيط الاستراتيجي، كما تهدف إلى ربط الإنفاق العام بالنتائج، وقياس كفاءة الإنفاق على البرامج والمشاريع.

3-2-2- نظام إدارة المعلومة المالية الحكومية: تم ذلك سنة 2010، يعتبر هذا الإصلاح انتقال نوعي في المجال، وذلك من خلال التحول من العمل بالأساليب والطرق التقليدية، إلى العمل بنظام مالي محاسبي وإداري موحد ومتكامل، يغطي جميع العمليات المالية والمحاسبية لكافة الوحدات الحكومية، وتهدف هذه العملية إلى تحقيق الشفافية، والتوافق الدولي، والالتزام بمواعيد إصدار التقارير المالية، كما تهدف إلى تنفيذ الموازنة بما يتوافق مع مخصصاتها في إطار حدود الإنفاق، ومحددات توفير الأموال.

3-2-3- دليل حوكمة القطاع العام: تم إصدار هذا الدليل سنة 2014، بهدف تحديد المبادئ والقيم التوجيهية التي تساعد مؤسسات القطاع العام على تطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة، وتعزيز قيم العدالة والمساواة، وسيادة القانون، ومكافحة الفساد، والشفافية والمساءلة، بما يساهم في الحفاظ على المال العام وتحقيق جودة الأداء، ويمكن من الوصول إلى التطبيق الأمثل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الأردن. (هولي، 2023، الصفحات 8-9)

تعد الأردن في مرحلة مبكرة نسبيا في تطبيق IPSAS، حيث تم اتخاذ العديد من التدابير كجزء من المجهودات المبذولة لضبط أوضاع المالية العامة، والمساعدة على التحول لـ IPSAS، على الرغم من تأخير التنفيذ. (Shehadeh, 2022, p. 396)

3-3- الصعوبات التي واجهتها الأردن في تبني IPSAS: اعتمدت الأردن IPSAS جزئيا سنة 2016، على أن يتم الاعتماد الكلي في 2020، إلا أن ذلك كان صعبا ولا يزال يوصف بـ "العمل قيد التقدم"، وعلى الحكومة بذل المزيد من المجهودات للتحول، ومن الصعوبات التي واجهتها نذكر ما يلي:

- عدم توافق قاعدتها القانونية مع متطلبات IPSAS وبالتالي كان من الضروري تهيئة بيئتها لإنجاح عملية التنفيذ، وذلك ابتداء بتعديل التشريعات المحلية والبنية التحتية لتمهيد الطريق، إضافة إلى الدعم الخارجي، حيث أشارت جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين إلى أن وجود بنية تحتية جيدة، والحصول على الدعم الخارجي من الهيئات المهنية، سيساعد الدول خاصة النامية في التحول لأساس الاستحقاق؛

- نقص المعرفة الفردية، والمهارات، والفهم، والخبرة، والعمل الجاد، مما فرض عليها تأهيل الموظفين، وتمكينهم من الممارسات المحاسبية المعقدة، عبر برامج تدريبية، وورش عمل. (Abu Haija, 2021, p. 240)

- صعوبة تقييم أصول القطاع العام الأردني، التراثية، والأصول العسكرية، وأصول البنية التحتية، وتعداد جميع التكاليف المتعلقة بها، وفصل تكلفة المباني عن الأرض التي بنيت عليها وفقاً لما تتطلبه المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، والتي أسفرت إلى أن عدم نجاح الانتقال مرهونة بالدرجة الأولى بعدم الكفاءة الذاتية وتقييم الأصول؛

- الافتقار للإرادة السياسية والمؤسسية، حيث أظهرت عدة دراسات أن المهنيين في الأردن لا يؤيدون فكرة الانتقال لتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لأنهم لا يميلون إلى تجربة أفكار جديدة، ولا يمثلون، ولا يتعاونون، بشكل كامل من أجل تنفيذ المعايير، كما يظهرون عملية الانتقال على أنها معقدة، وتم وصفها بالمهمة الصعبة؛

- الافتقار للنظم الرقمية التي يطلبها الاستحقاق، وبالتالي عليها إعادة النظر في نظام المعلومات المحاسبي، وتكنولوجيا المعلومات المستخدمة، التي تستلزم التحديث والتجديد لتكون ملائمة أكثر لتطبيق IPSAS. (Al-otoom, 2022, pp. 1775-1777)

اعتماد IPSAS ينطوي على تغيير كبير بالنسبة للحكومات لاسيما في الدول النامية، وهو ما ينطوي عادة على تحديات تتعلق بالانتقال من نظام محاسبي قائم على الأساس النقدي، إلى نظام محاسبي يقوم على أساس الاستحقاق، واعتماد بنية تحتية جديدة للتكنولوجيا تدعم المحاسبة وإعداد التقارير على أساس الاستحقاق، والتعليم المستمر، وضمان تدريب مستخدمي المعلومات المالية المستندة لـ IPSAS على فهم البيانات، واستخدامها في اتخاذ القرارات، وتضمين هياكل ووظائف مؤسسية جديدة لدعم التنفيذ. (Trade and development board, 2022, p. 9) ما فرض عليها القيام بعدة مجهودات حتى تتمكن من الانتقال في الانتقال سنة 2022، أين بدأت في التحول التدريجي، ويفترض أن تنتقل بشكل كامل للاستحقاق المحاسبي نهاية 2025. (IFAC, 2025)

ورغم تأخر التحول للاستحقاق وعدم اكتماله، خاصة في ظل أزمة كوفيد-19، (Maayah, 2025, p. 419) ورغم صعوبة جرد وتقييم الأصول نظراً لكثرتها، إلا أن الدولة استمرت في مسارها، وهي الآن في مرحلة التحول التدريجي حيث تعتمد الأساس النقدي المعدل، بما جعلها تحقق عدة مزايا، خاصة من ناحية الشفافية والمساءلة، كما تمكنت من تعزيز قابلية مقارنة تقاريرها المالية، وزيادة الكفاءة في إدارة المال العام، بما رفع تصنيفها كدولة رائدة في المجال. (Khrais, 2024)

المطلب الثالث: تجارب تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في دول الخليج العربي

تعد تجارب دول الخليج العربي من التجارب الرائدة في اعتماد IPSAS، كونها تتمتع ببيئة محاسبية وجهاز معلوماتي متهيئ نسبياً للانتقال للاستحقاق المحاسبي. وسيتم عرض البعض منها.

1- تجربة الإمارات العربية المتحدة

تعد الإمارات من التجارب الرائدة في منطقة الخليج العربي في مجال تبني IPSAS، في سياق تعزيز ماليتها العامة.

1-1 - الانتقال إلى الاستحقاق المحاسبي: يشكل التحول إلى أساس الاستحقاق في دولة الإمارات العربية المتحدة نقطة مفصلية، باعتبارها أول دولة عربية نجحت في عملية الانتقال، الأمر الذي عزز مكانتها ضمن أفضل دول العالم من جهة التنافسية العالمية، وعليه تم إطلاق برنامج شامل ومتكامل من طرف وزارة المالية، يهدف للتحول إلى إطار محاسبي قائم على أساس الاستحقاق، الذي تضمنته معايير المحاسبة الدولية التي تتوافق مع محاسبة دولة الإمارات، حيث مرت عملية التحول هذه بعدة مراحل، أولها **المرحلة التشريعية (2015)**، التي هدفت إلى دراسة وتحليل القوانين الحالية، والنظم، والتشريعات، ومستوى ملائمتها لنظام الاستحقاق المحاسبي، وتحديد الفجوات، وإعادة إصدار القوانين وفق أفضل الممارسات العالمية، بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومن أهم مخرجات هذه المرحلة إصدار دليل للمعايير المحاسبية للقطاع الحكومي لدولة الإمارات على أساس الاستحقاق المحاسبي، ودليل السياسات المحاسبية على أساس الاستحقاق المحاسبي. تليها **المرحلة التنفيذية (2017)**، وهي تنفيذ لكل المشاريع الفرعية، مثل مشروع إعداد سجل الأصول الثابتة، ومشروع تقييم وتدريب الموظفين، وغيرها. ثم انتقلت إلى **مرحلة الإطلاق (2020)**، التي كانت آخر مرحلة لتبني النظام المحاسبي الجديد، وذلك من خلال تفعيل الحكومة الاتحادية على أساس الاستحقاق المحاسبي، وتقديم الدعم اللازم لكافة الوزارات والجهات الاتحادية. وأخيراً **مرحلة التضمين (2021)**، نصت هذه المرحلة على تقديم الدعم اللازم في عملية تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، والقيام بالإغلاقات الشهرية، وتحضير التقارير المالية المناسبة على أساس الاستحقاق المحاسبي لكافة الوزارات والجهات الاتحادية. (بوفاتح، 2022، الصفحات 291-292)

حيث استعرضت وكالة أنباء الإمارات في تقاريرها أهمية ومزايا إطلاق المشروع الذي يهدف إلى إدارة وتنمية الموارد المالية للحكومة الاتحادية بكفاءة وإبداع، ويعكس دور وزارة المالية الرائد في الإدارة المالية العامة على مستوى المنطقة والعالم، بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

ووضعت وزارة المالية المعايير الاتحادية على أساس الاستحقاق المحاسبي، وتم اعتمادها من قبل مجلس الوزراء سنة 2017 كخطوة أولى، حيث تم إطلاق مشروع التطبيق التجريبي على أنشطة ومعاملات وزارة المالية، وبعد فحص النتائج، وتقييمها، تم تطبيقه على الوزارات والجهات الاتحادية. (وكالة انباء الإمارات وام، 2020)

1-2- التطبيق المستدام: تم الانتقال الرسمي للاستحقاق المحاسبي في الإمارات في جوان 2021، حيث باشرت في إعداد الأرصدة الافتتاحية للجهات الاتحادية، واعتماد الاستحقاق المحاسبي بالكامل (mof, 2025)، كما عقدت وزارة المالية ورشة عمل افتراضية، استعرضت من خلالها تجربتها في التحول، حيث تناولت التحديات، والإنجازات، والدروس المستفادة منها. (WAM, 2021)

وفي نوفمبر 2023 حصلت إحدى الجهات الاتحادية بالإمارات شهادة CERT IPSAS، التي تظهر استدامة الجهود لتعزيز حوكمة القطاع العام. (TDRA, 2023)

كما أطلقت وزارة المالية في فيفري 2025 شهادة CERT IPSAS، من خلال عقد ورشات لتأهيل المختصين، وذلك كجزء من مشروع بناء القدرات المالية والمحاسبية. (MOF, 2025)

1-3- الجهود المبذولة لإنجاح عملية الانتقال:

قامت دولة الإمارات في هذا السياق بعدة مهام تتمثل فيما يلي:

1-3-1- إعادة الهيكلة التنظيمية: نظرا للتباين في مستوى جاهزية مختلف الجهات الحكومية في تطبيق IPSAS، اعتمدت وزارة المالية الإماراتية نموذج مرحلي للانتقال، حيث قسمت كافة هيئاتها إلى 3 مجموعات، انتقلت المجموعة الأولى في 1 جوان 2020، والمجموعة الثانية في 1 أكتوبر 2020، والمجموعة الثالثة في 1 جانفي 2021. (GULF TODAY, 2021)

1-3-2- التدريب العلمي والنظري: أن التدريب المستمر ومشاركة المعرفة من أهم ركائز الانتقال للاستحقاق المحاسبي، حيث عملت الحكومة على وضع برنامج شامل لنشر الوعي، وتوفير التدريب اللازم لجميع المهنيين المعنيين، بغية تحقيق عملية انتقال سلسة، وناجحة للجهات الاتحادية.

تم تصميم برنامج التدريب التنظيمي لتزويد الموظفين بالمهارات والمعرفة الأساسية، ليكون لديهم أفضل استعداد لإنجاز واجبات عملهم، ويتم تطبيقه في الغالب على الموظفين الجدد للخضوع لبعض التدريب أثناء استعدادهم لوظائفهم.

يؤدي تدريب الموظفين إلى زيادة مهارات الموظفين في استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتحسين استخدامها، مما يؤثر على اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وجودة التقارير المالية.

1-3-3- تطبيق المعايير المحاسبية ومتابعتها: إن التطبيق السليم لهذه المعايير، والإجراءات المالية المستمدة منها، له أهمية عالية في مدى قياس نجاح تطبيق المشروع، كما أن مراجعة المعايير المستحدثة باستمرار يجعل وزارة المالية في الصدارة فيما يخص التطورات التقنية في المجال.

1-3-4- إدارة المشروع: تعد أهم ركيزة لنجاح المشروع، مما جعل الحكومة تشترط لوضع خطة عمل مفصلة، تدير بها عملية التحول التجريبي، وتوضح أنشطة التحول، ومهام، وواجبات فريق العمل، كما تحدد المسؤوليات، وتتابع التحول من الجهات المختصة.

1-4- مزايا اعتماد IPSAS: من المزايا التي حققتها IPSAS في الإمارات إنشاء إدارة مالية عامة سليمة، وتعزيز الرقابة والمساءلة على أموال الحكومة، وإعطاء صورة شاملة للمركز والأداء المالي للدولة، كما تساهم في رفع المستوى المهني للكادر الوظيفي، والتخطيط المستقبلي، والأداء، وتشكل حافز لتقديم بيانات مالية عالية الجودة، وحسن إدارة المالية العامة، وتحسين الأداء التشغيلي، وتساهم في رفع كفاءة إعداد الميزانية الاتحادية، ومستويات الإدارة المالية العامة.

وبعد أن كانت الإمارات أول دولة عربية تقوم بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، فهي تسعى كذلك إلى الشروع بتطبيق المعايير المحاسبية، والسياسات، والإجراءات على أساس الاستحقاق في الحكومة، كما تسعى إلى تحضير خطة عمل تفصيلية للجهات الاتحادية الأخرى، وتجهيز النظام المالي بما يخدم التحول لنظام الاستحقاق حتى تتمكن من تسجيل كافة المعاملات، والأرصدة، والإغلاقات. (بوفاتح، 2022، الصفحات 292-295)

2- تجربة المملكة العربية السعودية

وفقاً لتقرير رئيس مركز محاسبة الاستحقاق بوزارة المالية، والوكيل المساعد للوكالة المالية والحسابات بوزارة المالية، فإن المملكة العربية السعودية حققت نجاحاً كبيراً فيما يخص إصلاحات المالية العامة وتبني IPSAS.

2-1- اعتماد IPSAS في السعودية: تماشياً مع الاتجاه العالمي، اتخذت المملكة العربية السعودية خطوة كبيرة إلى الأمام في تطوير الإدارة المالية للقطاع العام، من خلال اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بناءً على المرسوم الملكي رقم 13059، باشرت السعودية تطبيق المعايير بتاريخ 16

ربيع الأول 1438هـ الموافق لـ 16 ديسمبر 2016، على أن تحول جميع المؤسسات الحكومية أساسها المحاسبي المالي من النقد إلى الاستحقاق.

إن رحلة تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي يقودها مركز المحاسبة على أساس الاستحقاق بوزارة المالية، والهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، والهيئة العامة لعقارات الدولة، سيتمكن الحكومة من الحصول على رؤية واضحة وشاملة لوضعها المالي، وسيعزز عملية صنع القرار من أجل دعم النظام المحاسبي في المملكة، ينسجم هذا التحول مع أهداف رؤية المملكة لسنة 2030، التي تسعى لتحديث الممارسات المحاسبية في القطاع العام، وتعزيز الشفافية والمساءلة، بما يدعم صنع القرار. (The accountant on line, 2024)

2-2- أهداف التحول إلى الاستحقاق المحاسبي: حظي هذا التحول بأهمية كبيرة لأنه مكن الجهات الحكومية من تطوير وتحقيق مجموعة من الأهداف الاستراتيجية المهمة على مستوى المملكة بما في ذلك: (Deloitte, 2022)

- تعزيز مبادئ الشفافية والمساءلة من خلال تبادل المعلومات مع المجتمع، وزيادة التركيز لتعزيز الرقابة؛
- إنشاء نظام مالي متكامل، وتوحيد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وإعداد التقارير المالية والإحصائية الموحدة على مستوى المملكة، استناداً إلى هيكل محاسبي وسياسات مالية ومحاسبية موحدة؛
- دعم اتخاذ القرار وتوفير معلومات أكثر دقة وشمولاً لتعزيز عمليات التخطيط، واتخاذ القرارات فيما يتعلق بالمخاطر والفرص، والوصول إلى معلومات مالية دقيقة حول تكاليف الخدمات الحكومية، والتزاماتها المستقبلية؛
- تحسين قدرات المملكة في كافة المجالات الاجتماعية، والاقتصادية، والمالية، في القطاع العام؛
- حصر كافة الأصول والالتزامات للجهات الحكومية، وبالتالي إبراز المركز المالي للجهات بشكل مستقل والمركز المالي للدولة بشكل موحد.

2-3- المعايير المحاسبية بالقطاع العام- وزارة المالية السعودية: من المحاور التي تضمنتها رؤية 2030 الاستفادة من أفضل الممارسات العالمية للوصول إلى مستويات عليا من الحوكمة والشفافية في كافة القطاعات، أين ستأخذ كل الإجراءات اللازمة لتنفيذ معايير مساءلة ومحاسبة عالية، من خلال الإعلان عن أهدافها، وخططها، ومؤشرات الأداء المعتمدة، ومدى نجاح التنفيذ، ولتحقيق ذلك اتخذت الدولة كافة الإجراءات والمبادرات لتجسيد الرؤية، وبصدور الأمر 13059 تم اسناد مهمة التحول إلى اللجنة المالية بالديوان الملكي بصفتها مشرفة على المشروع، إضافة إلى ذلك تم تشكيل اللجنة الفنية

المشكلة بقرار وزير المالية رقم 504 في 5 صفر 1439 الموافق لـ 25 أكتوبر 2017، التي تقوم بدراسة مشاريع السياسات المحاسبية، والمعايير التي تقترحها الجهات الحكومية من فريق المشروع، وتقديم التوصيات حولها، كما وافقت على اعتماد IPSAS القائمة على أساس الاستحقاق الصادرة في 2017 دون تعديلها، والمحافظة على بدائل كل معيار دولي، إلا إذا كان أحد البدائل غير قابل للتطبيق في السعودية، هنا يتم استبعاده مع تحديد الأسباب في الدراسة المرفقة بالمعيار.

أوصت اللجنة في سياق دراستها لمشروع إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام، ومشاريع معايير المحاسبة للقطاع العام، والإرشادات الموصي بها في السعودية، باعتماد المعايير مع مراعاة عند إعدادها ما يلي:

- المحافظة على التسلسل وترقيم الفقرات في كل معيار كما هي واردة في المعيار الدولي؛
- تحديد البديل الأنسب في كل معيار، وينص عليه في دليل السياسات والإرشادات المحاسبية الحكومية؛
- تحديد بعض الإفصاحات الإضافية، والنص عليها في دليل السياسات والإرشادات المحاسبية الحكومية؛
- تحديد الجهات التي ينطبق عليها دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في السعودية، وهي التي تتوفر على الخصائص التالية مجتمعة:

- تكون مسؤولة عن تقديم الخدمات للمنفعة العامة و/أو إعادة توزيع الدخل والثروة؛
- تمويل أنشطتها بشكل رئيسي من الضرائب و/أو التحويلات من الحكومة أو المساهمات الاجتماعية أو الاستدانة أو الرسوم.
- لا يكون هدفها الأساسي تحقيق الأرباح. (طه، 2022، الصفحات 152-153)

2-4- التحديات التي واجهتها المملكة أثناء الانتقال وإجراءات معالجتها:

واجهت المملكة عدة تحديات أثناء التحول، لكنها عملت جاهدة لتخفيف من حدة هذه التحديات، التي تتمثل في: (Deloitte, 2022)

2-4-1- الإجراءات والعمليات: تنفيذ عدد من المبادرات ضمن مشروع التحول للاستحقاق المحاسبي، مثل مبادرات الأرصدة الافتتاحية، وحفظ السجلات، وإدراج الأصول، والجرد، والتقييم، ضمن الإطار الزمني المحدد، مما فرض على الجهات الحكومية ضرورة التواصل مع مركز محاسبة الاستحقاق للحصول على خطط العمل وفترات التنفيذ للعمل وفقاً لها، ومتابعة تقدم المبادرة بشكل منتظم، وتصعيد المشكلات والصعوبات لمعالجتها بشكل فوري.

كذلك من بين التحديات التي تواجهها المملكة عدم دقة المعلومات الواردة من الشركات التابعة لبناء الأرصة الافتتاحية، الذي تمت إدارته عن طريق لجوء الجهات الحكومية للبحث عن مصادر أخرى للحصول على المعلومات للتحقق من صحة البيانات.

2-4-2- أنظمة تكنولوجيا المعلومات: عدم القدرة على القيام بالأنشطة المحاسبية باستخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات المعتمدة، وبالتالي عملت على تطوير تكنولوجيا المعلومات، من خلال وضع منصة للتحويل كحل تقني مؤقت للتسجيل المحاسبي على أساس الاستحقاق بالتوازي مع النظام الحالي، مع العمل على تهيئة النظام الحالي مع المتطلبات الوظيفية للعمل المحاسبي وفق الاستحقاق.

2-4-3- الموارد البشرية: عدم توفر الكوادر البشرية المتخصصة والمؤهلة لتنفيذ التحويل للاستحقاق، مما ألزم الجهات الحكومية باستقطاب الكفاءات المؤهلة، وعقد دورات تدريبية لموظفيها، بناءً على الخطة التدريبية الشاملة في مركز محاسبة الاستحقاق.

2-5- المزايا التي حققها اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في السعودية:

تمكنت السعودية من تحقيق عدة مزايا من اعتمادها لـ IPSAS، نذكرها فيما يلي: (Ministry of Finance, 2025)

- الاتساق في العرض، والاعتراف، والقياس، والإفصاح، بين الجهات الحكومية، نتيجة تطبيق معايير، وسياسات محاسبية موحدة، التي تساعد في توحيد، وتجميع البيانات المالية على مستوى الجهات الحكومية، والدولة ككل؛

- تحسين جودة الإفصاح في البيانات المالية للجهات الحكومية، التي تضمنت عناصر الأهمية النسبية، مثل الإفصاح عن الضمانات، والالتزامات، والتعهدات، والأطراف ذات العلاقة، مما يعزز فهم قارئ البيانات المالية لعمليات والتزامات الجهة الحكومية، وعلاقتها بالجهات الأخرى؛

- شمولية ودقة البنود المعروضة في البيانات المالية، مثل إثبات، وعرض الأصول، والالتزامات، في القوائم المالية لمنشآت القطاع العام، التي لم يتم تأسيسها من قبل على الأساس النقدي؛

- الشفافية في عرض العمليات المحاسبية للجهات الحكومية، حيث توفر معلومات أكثر دقة وشمولاً، تساعد في تعزيز عمليات التخطيط، واتخاذ القرار فيما يتعلق بالمخاطر والفرص.

2-6- آفاق اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: أعلنت السعودية في 8 ديسمبر 2024

في منتدى المحاسبة في القطاع العام، الذي انعقد في الرياض، نجاح انتقالها إلى الاستحقاق المحاسبي وتبني IPSAS. (Arab News, 2024) وبعد الاعتماد الكلي انتقلت السعودية إلى استدامة التقارير المالية للجهات الحكومية، فالتحول في حد ذاته لا ينتهي بانتهاء المشروع، بل باتباع أساليب التخطيط المالي

متوسط وطويل المدى، لاستدامة وضع المالية العامة وتحقيق موازنة متوازنة، وقد ساهم المركز منذ انطلاسته في بناء قدرات وأدوات فعالة في التأثير والتفاعل الإيجابي مع المتغيرات والتحويلات على المستوى المالي والمحاسبي، بما يواكب المتطلبات العالمية، كما ساهم المركز في تعزيز الرقابة المالية، وتطوير المالية العامة، بما عزز الوضع المالي للمملكة ورفع جودة تقاريرها المالية.

كما شاركت وزارة المالية السعودية في الاجتماع الأول لـ IPSASB لسنة 2025، الذي انعقد في واشنطن من 18 إلى 21 مارس، أين تمت مناقشة عدة قضايا، من بينها دور السعودية في تطوير IPSAS 33، حيث ساهمت بشكل كبير في تعزيز وضوحه وشفافيته، وذلك في سياق تعزيز حضورها الدولي وتمثيلها في IPSASB، وتعزيز مكانتها في مجال شفافية ومساءلة القطاع العام (One Arabia, 2025)

2-7- الآثار المترتبة عن انتقال السعودية للاستحقاق المحاسبي:

أثر تطور التقارير المالية بعد التحول الكامل للاستحقاق المحاسبي على ثلاث مستويات، تتمثل في: (Deloitte, 2022)

2-7-1- الموظف الحكومي:

- انعكس اعتماد الاستحقاق المحاسبي على الموظف الحكومي على النحو التالي:
- حسن كفاءة الموظفين ومهاراتهم في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- التعرف على إجراءات إعداد الأرصدة الافتتاحية؛
- المعرفة الكاملة بأساليب جرد الأصول، وتسجيلها، وتصنيفها، في المحاسبة؛
- الوعي والإدراك الكامل لأثر عمل الجهات الحكومية على أداء الجهة ومركزها المالي، وبالتالي القطاع العام ككل؛
- المعرفة الكاملة بمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، المستمدة من معايير IAS/IFRS، ودعمها للعمل في القطاعين، ونتيجة لذلك أصبحت ممارسات الإدارة المالية من حيث الميزانية والحسابات جزءاً من العمل اليومي، وقرارات الموظفين، من خلال الدورات التدريبية وورش العمل لتطبيق معايير المحاسبة على أساس الاستحقاق المستمدة من معايير المحاسبة الدولية.

2-7-2- على الجهات الحكومية:

- انعكس اعتماد الاستحقاق المحاسبي على الجهات الحكومية على النحو التالي:
- تعزيز القدرة على توفير سجلات محاسبية أكثر دقة وتكاملاً وفق معايير الكفاءة؛

- توفير جدوى القوائم المالية لعدة سنوات، مما يسمح بإجراء عملية المقارنة، والتحليل على مدار السنوات؛
 - المعرفة الدقيقة للمخزون، مع إمكانية إجراء وتحسين المقارنة بين الخيارات المختلفة لاستخدام الموارد؛
 - تحسين الممارسات الإدارية الحديثة عند اتخاذ القرارات المالية؛
 - توفير مؤشرات قياس دقيقة تدعم عمليات تقدير الاحتياجات، والشراء، والتخزين، وتقديم الخدمات، والرقابة الإشرافية؛
 - توفير معلومات أكثر دقة وشمولية لتعزيز عمليات التخطيط على مستوى الجهات الحكومية؛
 - تحسين إدارة الأصول والمساءلة عن النفقات الرأسمالية.
- 2-7-3- على السعودية:**
- انعكس اعتماد الاستحقاق المحاسبي على الدولة على النحو التالي:
 - تقييم أفضل لأداء الحكومة، من حيث التكلفة، والفعالية، وإنجاز الخدمات التي تقدمها؛
 - قدرة الدولة على وضع خطط استراتيجية مبنية على معلومات مالية حكومية دقيقة وكاملة؛
 - إعطاء صورة أوضح عن نجاح الحكومة في إدارة مواردها، وترشيد نفقاتها؛
 - تحديد ومقارنة التكلفة الإجمالية للخدمات التي تقدمها الحكومة مع تكلفة الخدمات في القطاعين الخاص والتطوعي؛
 - تقديم صورة أوضح عن جرد وتقييم الأصول الثابتة، والإيرادات، والالتزامات، والنفقات المستقبلية للسعودية، وهو ما انعكس على الميزانية؛
 - تقييم أداء الوزارات والجهات الحكومية من حيث مركزها المالي وتدفقاتها النقدية؛
 - تمكين المنظمات الدولية من قياس التصنيف الائتماني للمملكة بشكل أكثر دقة ووضوحاً، بناءً على البيانات المعدة وفقاً للمعايير الدولية؛
 - إمكانية مقارنة البيانات المالية مع أعضاء المنظمات الدولية (دول مجموعة العشرين)؛
 - رؤية، ورقابة، ومساءلة أوضح، فيما يتعلق بإدارة الجهات الحكومية؛

- توافر المعلومات الدقيقة لمتخذي القرارات في حال رغبتهم في خصخصة قطاع معين.

3- تجربة قطر

تم تأجيل اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في قطر عدة مرات منذ عام 2014، باعتبارها دولة مصدرة للوقود الأحفوري، فقد شهدت آثار الانخفاض الحاد في أسعار النفط في السوق، مما أدى إلى أكبر عجز في الميزانية، بما جعل الحكومة تأكد توجهها نحو الأنظمة المحاسبية التي تنتج مستويات أعلى من المساءلة والشفافية، إلا أن مشاريع البنية التحتية المنفذة في قطر، والتي تبلغ قيمتها مليارات الدولارات أعاققت قدرة الحكومة على تمويل الإصلاحات، خاصة في ظل احتضانها لكأس العالم لكرة القدم 2022 في ظل جدول وإطار زمني ضيق، وميزانية محدودة.

3-1- عقبات تطبيق IPSAS في قطر: واجهت قطر عدة عقبات في تطبيق IPSAS القائمة على أساس الاستحقاق، والمتمثلة في التكلفة العالية للتنفيذ، والاختلافات في البنية المحاسبية بين مختلف الهيئات الحكومية، وتكلفة تنقيف موظفي القطاع العام، والمساءلة على عملية إعداد الميزانية، حيث يتم إعداد الموازنات إما على أساس نقدي أو على أساس نقدي معدل.

على الرغم من أن قطر دولة صغيرة، إلا أن تجربتها في مجال الإصلاح المحاسبي قد تلهم وترشد عملية اعتماد IPSAS في بلدان أخرى في المنطقة، وفي جميع أنحاء العالم.

3-2- نظام المحاسبة العمومية في قطر: تخضع محاسبة القطاع العام في قطر لعدة قوانين، بما في ذلك قانون الموازنة العامة للدولة رقم 5 لسنة 1989، وقبله كانت شؤون المحاسبة والمالية تخضع للقرارات والتعليمات الوزارية، وللقانونين رقم 1962/2 و 1973/5، وفي سنة 2015 صدر قانون الموازنة العامة الجديد الذي ينظم الموازنات الملحقمة، ويصنف فوائض الموازنة على أنها غير تابعة للدولة، في حين تحصل الجهات المستقلة على التمويل من الموازنة العامة، وفي نفس الوقت حددت وزارة المالية المعايير والمبادئ المحاسبية التي سيتم استخدامها.

تتمتع وزارة المالية القطرية بالسيطرة الكاملة على إنفاق القطاع العام، والتي تمارسها من خلال إصدار المراسيم، وتطوير الإرشادات، والأدلة، والمشاريع، والفواتير، ويعتمد المنهج الوطني لمحاسبة القطاع العام على إعداد الموازنة من خلال اعتماد النظم فقط، دون ربط المعايير بقوانين أو مراسيم، ويمكن ملاحظة حجر الزاوية في القوانين والمراسيم التي توطر النظام بأكمله، والتي تركز إلى حد كبير على إعداد الموازنة، بدءاً من مبادئ إعداد الموازنة، وحتى الموازنات النهائية التفصيلية.

يخضع النظام المحاسبي المركزي للقطاع العام في قطر إلى مجموعة من الأدلة التي طورتها وزارة المالية وموظفو ديوان المحاسبة، ويجب على جميع الإدارات الحكومية التي تتلقى الأموال من خلال

وزارة المالية تقريبا، إتباع الإجراءات المنصوص عليها في دليل الدفع اعتباراً من 2016، وللحصول على رؤية موحدة للموارد النقدية الحكومية تستخدم قطر نظام حساب الخزينة الموحد، والذي يعمل بمثابة هيكل موحد من الحسابات المصرفية الحكومية، حيث تمتلك الهيئات العامة في قطر حساباً واحداً برصيد صفري، يتم تزويده بالأموال بناءً على طلب وزارة المالية لسداد مدفوعات المشروع، وهذا يعكس الطبيعة المركزية للإدارة، والحاجة إلى توفير حل فعال للسيطرة على الموارد النقدية للحكومة، مع تقليل الاختلاس والفساد.

على الرغم من عدم وضوح التوجيهات، والقواعد المتعلقة بنوع الأساس المحاسبي المستخدم في القطاع العام، يبدو أن معظم الإدارات الحكومية في الدولة تستخدم المحاسبة النقدية المعدلة، إلا أن بعض المؤسسات المحاسبية تطبق المحاسبة على أساس الاستحقاق، في حين يستخدم البعض الآخر أنظمة المحاسبة المزودة للامتثال لمتطلبات المؤسسات الدولية التي تتعامل معها.

ويعتبر نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية من أفضل الأنظمة التي تم إطلاقها في الدولة، وذلك بعد صدور المرسوم الأميري رقم (31) في عام 2009، وفي عام 2013/2014 اقترحت وزارة المالية خطة لإصلاح، وتحديث، وتطوير نظام المعلومات المحاسبية الحكومية، من خلال اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بهدف تحسين شفافية الحكومة في التقارير الإحصائية والمحاسبية، وكان هذا مهماً، خاصة لأن قطر بدأت في تقديم تقارير إلى صندوق النقد الدولي للامتثال لدليل الإحصاءات المالية العالمية الخاص به، ولكن منذ هذه التوجيهات توقف تطبيق IPSAS في قطر.

وعلى الرغم من التأثير المحدود للغاية على الممارسات الفعلية، أطلقت هيئتان محاسبيتان مهنيتان في قطر منتديات لزيادة الوعي بالمحاسبة في القطاع العام خاصة بين أعضائهما، وتتمثل هذه الهيئتين في الجمعية العلمية القطرية للمحاسبة، التي أسست سنة 2004، والجمعية القطرية للمحاسبين القانونيين والتي أسست سنة 2008، وبما أن هاتين الهيئتين لم تلعب سوى دور ثانوي في تزويد البلاد بالمحاسبين المحترفين، فقد قامت وزارة المالية بتعيين شركة Deloitte & Touche كمستشارين لتقديم المشورة لهم بشأن اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق الكامل، نتج عنه تشكيل قسم جديد يعرف باسم إدارة الأصول الثابتة.

لتحقيق رؤيتها الوطنية لسنة 2030، أقرت قطر بالحاجة إلى تحديث قطاعها العام من خلال التغيير الهيكلي، حيث وضعت إطار لإدارة الأداء، بناءً على مرتكزات رؤيتها التي تشجع على تحسين مساءلة السياسات، والتخطيط، والميزانية، والإدارة المالية، وتنمية الموارد البشرية، والمواءمة التنظيمية، وتكنولوجيا المعلومات، وللاعتناء لمبادرات الميزانية والإدارة المالية يجب اعتماد نظام الميزانية القائم على البرامج،

وذلك بدعم الإدارة والموظفين المؤهلين، حيث يشكل الإلتزام بهذه الرؤية حافز للتغيير المنشود في نظام المحاسبة العامة في قطر.

3-3- تنفيذ معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في قطر: أكدت دراسة أجريت على مجموعة من المحاسبين الحكوميين والمراجعين في قطر أهمية الكفاءة الذاتية من أجل التغيير، والتي تشكل عامل أساسي في القدرة على التكيف مع IPSAS، كما تحفز الأفراد على البحث عن الموارد المطلوبة لدعم الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.

كما أكدت الدراسة بوجود نقص في التنسيق والتعاون بين الإدارات في مؤسسات القطاع العام، وكان هناك أيضًا نقص في إلتزام القيادة والدعم من كبار المسؤولين الحكوميين، مما يزيد من العوائق التي يواجهها محاسبو ومراجعو القطاع العام. (Umlai, 2020, pp. 475-490)

خلاصة الفصل:

فرضت الانتقادات الموجهة للأنظمة المحاسبية التقليدية القيام بعدة إصلاحات في مجال المحاسبة العمومية، بهدف ضمان مخرجات تلبي احتياجات صناع القرار، بما جعل المنظمات الدولية تسعى لتقريب ممارساتها المحاسبية مع ممارسات المحاسبة المالية، وذلك بتطبيق معايير محاسبة دولية مستمدة من المعايير المطبقة في القطاع الخاص، التي تشكل الإطار المحاسبي الموحد عالمياً، جاء ذلك في ظل المبادرة التي برزت بشدة في تسعينات القرن الماضي، والتي تتمثل في الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الاستحقاق، بما يحقق فعالية وكفاءة الإبلاغ المالي، من خلال تعزيز الإفصاح، والشفافية، وتطوير المحاسبة، وعليه الرقي بجودة التقارير المالية التي تشكل القاعدة الأساسية التي يبنى عليها القرار.

ونظراً لأهميتها في تحقيق جودة الإبلاغ المالي الحكومي، وترشيد الإنفاق، وتحقيق أهداف التنمية، تسارعت العديد من الدول لتبنيها، أين أظهرت التجارب أن الدول المتقدمة ودول الخليج حققت نجاحاً أكبر في تبني هذه المعايير، نظراً لامتلاكها القدرة العالية للتغيير والانتقال، أما الدول النامية، وخاصة التي لا زالت تعاني من التبعية الاستعمارية، لاقت عدة صعوبات منها عدم تهيئة بنيتها التحتية المالية، وافتقارها القدرات الفنية.

وبناء على ما سبق يتضح أن تطبيق IPSAS يعد خطوة أساسية نحو تعزيز كفاءة وشفافية التقارير المالية في القطاع العام، إلا أن نجاح تطبيقها يعتمد على عدة عوامل أهمها مدى جاهزية الحكومات، وقدرتها على التغلب على التحديات المرتبطة بها.

الفصل الثاني: التأسيس

النظري لحوكمة القطاع العام

تمهيد الفصل:

شهد العالم في القرن الماضي العديد من الأزمات والفضائح المالية، التي مست أكبر الشركات العالمية، وأدت إلى انهيارها، نتيجة للفساد المالي والإداري الذي ساد وتغلغل، نظرا لغياب الصرامة في الضوابط والقواعد التي تحكم مهنة التدقيق، حيث وجهت الاتهامات للمدققين ومحافظي الحسابات المسؤولين عن تأكيد صحة البيانات والمعلومات المالية، التي لا تعكس الواقع، ولا تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية لتلك الشركات، كما كان الحال في شركة "آرثر أندرسون" التي قدمت تقارير مراجعة مضللة، أدت إلى تكبد غرامات مالية ضخمة، وفقدان سمعتها، وبالتالي أصبح من الضروري البحث عن نظام جديد يحكم عمل المدققين، ويضمن صحة المعلومات، ويحفظ حقوق المساهمين، فبرز مفهوم حوكمة الشركات، الذي حظي بأهمية كبيرة من قبل الباحثين نظرا لما حققه من أهداف ومزايا.

وفي ظل المزايا التي حققها هذا المفهوم في الشركات الخاصة، تم إسقاطه على القطاع العام، الذي يعاني بدوره من ظاهرة الفساد، والغش، وسوء التسيير، والإدارة، وأصبح الإلتزام بمتطلباته من الأولويات في الاقتصاديات المعاصرة، حيث تساهم حوكمة القطاع العام في تحديد، وتوزيع الحقوق، والمسؤوليات، بين العاملين داخل الهيئات الحكومية، بما يتناسب مع هيكلها التنظيمي، وتعمل على وضع قواعد وإجراءات لصنع القرار، باعتبارها إحدى الركائز الأساسية لتعزيز الكفاءة، والشفافية، والمسؤولية في إدارة الموارد.

قسم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات
- المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة القطاع العام
- المبحث الثالث: معايير ومزايا حوكمة القطاع العام في ضوء التجارب الدولية

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

لاقى مفهوم حوكمة الشركات اهتمام كبير من قبل المفكرين والباحثين، نظرا للمزايا التي يحققها في مجال مكافحة الفساد، وحفظ حقوق أصحاب المصالح.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات

يمكن الإشارة لمفهوم الحوكمة على أنها الوسيلة التي تدير أو تحكم مختلف العلاقات داخل المؤسسة، بما يضمن عدم تضارب المصالح.

1- التطور التاريخي لحوكمة الشركات

أدت الانهيارات والأزمات المالية التي شهدتها العالم في العقد الماضي إلى زيادة الحاجة إلى مفهوم حوكمة الشركات، خاصة في ظل التحول نحو الرأسمالية التي يعتمد نظامها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي.

1-1- نشأة حوكمة الشركات: يعد مصطلح الحوكمة حديث النشأة في اللغة العربية، تم إقراره سنة 2002 في القاهرة، من قبل مجمع اللغة العربية، وهي ترجمة للكلمة الإنجليزية GOVERNANCE، والتي لها أكثر من معنى، ولكن (حكم) هو الأقرب للحوكمة، لكن بالرجوع إلى أصل الكلمة بالإنجليزي، فهي تعود إلى القرن 13 ومن أصل يوناني KUBERNAO، بمعنى "قيادة الباخرة العربية"، وفي بداية القرن 14 تغيرت في اللغة اللاتينية لتصبح GUBERANE، لكن حافظت على معناها، وتأتي سنة 1478 وتعود مرة أخرى باللغة الفرنسية، تحت كلمة GOUVERNANCE، وكانت تعني "فن أو طريقة الحكم"، إلا أنه توقف استخدامها اعتبارا بأنها من اللغة الفرنسية القديمة، ومع بداية القرن 16 تم استخدامها باللغة الإنجليزية بمصطلحها GOVERNANCE، وهو المعروف حاليا، وبالتدريج بدأت تتحول هذه الكلمة من المصطلح السياسي إلى الاقتصادي، ومرتبطة ارتباطا وثيقا مع الشركات، لنجد بعدها مصطلح واحد في عالم الاقتصاد وهو "CORPORATE GOVERNANCE"، المطبقة فعلا على الشركات، وتوسع مجالها ليصل إلى الشركات التجارية، وشركات القطاع العام، والنقابات، والجامعات، وغيرها. (مقال، 2021)

تعود الجذور الأولى لفكرة الحوكمة إلى كل من المفكر "ديفيد هيوم" و"جون جاك روسو"، اللذان كانا أول من طرح فكرة أن الاستقرار، والحركة، والديمقراطية، لا تتحقق إلا إذا توفر رضا الفرد عن الحاكم، واحترام الإدارة العليا، مع ضرورة الاحتكام للعقل الراشد. (لوجاني، 2019-2020، صفحة 81)

استخدم مفهوم الحوكمة دوق اورليان "تشارلز" للدلالة على إدارة وفن الحكم، بعدها استخدمت الحوكمة كمصطلح قانوني للإشارة إلى إدارة شؤون مقاطعة تحت سلطة إقطاعي يدير ويسير شؤونها المالية، والعسكرية، والقضائية، نيابة عن الملك، لتستعمل بعدها لتعبير عن تكاليف التسيير سنة 1679. (خلف، 2016-2017، صفحة 15)

كما تطرق لفكرة حوكمة الشركات العالم ادم سميث سنة 1776 في كتابه ثروة الأمم، أين أشار فيه إلى اختلاف المصالح بين المؤسسة ومسيرها، والذي اعتبره مشكلة لا يمكن التغلب عليها لتحقيق كفاءة المؤسسة، حيث لا يمكن لمسير المؤسسة أن يأخذ أموال الآخرين بعين الاعتبار بصفته مدير لها بنفس درجة الحذر التي يكون عليها في حالة ما كانت الأموال هي أمواله. (هله، 2023، صفحة 143)

وفي دراسة لبيرل ومينز سنة 1932 التي كانت بعنوان المؤسسات الحديثة والملكية الخاصة، التي تشير إلى أن كبر حجم وتعقد عمليات المؤسسة يتطلب فصل الملكية عن الإدارة لتقادي مشاكل الوكالة، وبذلك يكون بيرل ومينز أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة.

وفي سنة 1972 قام كل من جنسين وماكلينغ بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، وإبراز أهميتها في التخفيف من حدة المشاكل التي قد تنشأ عن فصل الملكية عن الإدارة، كما قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1987 بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية، التي قامت بوضع مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات، وكل ما يتعلق بمنع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، من خلال الاهتمام بمفهوم الرقابة الداخلية، وتعزيز مهمة التدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة المؤسسات، كل ذلك ضمن التقرير التي أصدرته هذه اللجنة. (تقرورت، 2021، الصفحات 37-38)

بعدها قامت لجنة كادبوري Cadbury بإصدار تقرير سنة 1992 في المملكة المتحدة، مؤكدا على أهمية الحوكمة في تعزيز ثقة المساهمين في عملية إعداد القوائم المالية، ومراجعتها، وشموليتها للمبادئ التي تتعلق بمجلس الإدارة والإبلاغ المالي. (العسالي، 2018-2019، صفحة 6)

كما قامت كل من بورصة نيويورك NYSE New York Stock Exchange والمنظمة الوطنية لتجار الأوراق المالية NASD National Association of Securities Dealers بإصدار تقرير Bleu Ribbon Report سنة 1999، الذي تضمن الدور الفعال الذي يمكن أن تؤديه لجان المراجعة كآلية داخلية للالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، تضمن العديد من التوصيات ذات الصلة بأعضاء لجان المراجعة، والشروط الواجب أن تتوفر فيهم لتمكينهم من أداء مهامهم من استقلالية، وخبرة، وموضوعية، وحياد، كما تضمن توصيات حول مسؤوليات اللجنة المتعلقة بإعداد التقارير المالية ومسؤولياتها اتجاه وظيفتي

المراجعة الداخلية والخارجية، إلا أن هذه الجهود واجهت بعض نقاط الضعف نظرا للأزمات المالية التي واجهتها الشركات الأمريكية لاسيما انرون Enron و وورلد كوم World Com. (عبد الصمد، 2018، صفحة 93)

وفي سنة 2002 أصدرت الولايات المتحدة الأمريكية قانون إصلاح المحاسبة العامة وحماية Sarbaney Oxely، بهدف تحسين عمليات إعداد التقارير المالية، والتدقيق، والحوكمة المؤسسية في الشركات العامة، بعد النجاح الذي حققه هذا القانون في مجال محاربة الفساد والاحتيال في أمريكا، أصبح قانون معترف به دوليا، ومعياري يحتذى به يصب محتواه في مجال الحوكمة. (maaal, 2023)

وفي ظل ما سبق ذكره زاد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات خاصة من قبل المنظمات والهيئات الدولية، أبرزها صندوق النقد الدولي، والبنك العالمي، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، التي أصدرت مجموعة مبادئ حوكمة الشركات سنة 1999، بعدها تم تعديلها في 2004، حيث عملت هذه المنظمات جاهدة في تحليل مفهوم الحوكمة ودراسته. (لوجاني، 2019-2020، صفحة 93)

1-2- العوامل التي أدت إلى ظهور حوكمة الشركات:

هناك العديد من العوامل والدوافع التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالحوكمة نذكر منها ما يلي:

1-2-1- الأزمات المالية العالمية: تعتبر الأزمة المالية اضطراب فجائي يسبب خلل في التوازن الاقتصادي في دولة أو عدة دول، والذي يكون سببه عادة اختلال التوازن بين الإنتاج والاستهلاك، ومن بين الأزمات التي مست العالم، وتسببت في خسائر كبيرة، وانهايار أكبر للاقتصاديات، الأزمة الآسيوية لسنة 1997، الأزمة الروسية لسنة 1998، والأزمة المالية العالمية لسنة 2008.

1-2-1-1- الأزمة الآسيوية لسنة 1997: أدت هذه الأزمة إلى انتقال الاقتصاد الآسيوي من المعجزة إلى الكارثة الاقتصادية، ظهرت في الأول بتيالاند بعدها انتشرت في باقي دول شرق آسيا، بدأت بأزمة سيولة مؤقتة، لكن سرعان ما تدهور الوضع أكثر فأكثر، وأصبحت أزمة مالية واقتصادية ذات أبعاد سياسية خطيرة، سببها عدم مرونة سياسات أسعار الصرف، وارتفاع المديونية بشكل مخيف، وضعف القطاع المصرفي، وقروض قصيرة الأجل بمبالغ ضخمة، بالإضافة إلى توجيه نسب كبيرة من الأموال إلى مشروعات ذات درجة مخاطرة عالية، دون غطاء من النقد الأجنبي، خصوصا في قطاع العقارات، مما زاد من عمق الأزمة وصعوبة التغلب عليها. (عامر، 2014، صفحة 118)

1-2-1-2- الأزمة الروسية لسنة 1998: واجهت روسيا عدة مشاكل وأزمات بعد انهيار الاتحاد السوفيتي من الجانب الاقتصادي، وخاصة في ظل التحول والانتقال إلى اقتصاد السوق، إلا أن هذا التوجه يتطلب مقومات أساسية تتمثل في الحرية الاقتصادية، والتفاعل التلقائي بين العرض والطلب

فضلا عن الملكية الخاصة، وهذه المقومات لا يمكن توفيرها بسهولة في بلد عاش زمن طويل في ظل نظام مركزي وتخطيط شامل، كما ساهمت عدة عوامل في زيادة عمق الأزمة، من بينها انتشار الفساد، وتبيد الأموال، وأزمة جنوب شرق آسيا.... الخ، بما تسبب في تراجع النمو وتباطئه بالدولة بالإضافة إلى انهيار الأسواق المالية. (Almerja, 2023)

1-2-1-3- الأزمة العالمية لسنة 2008: إن الخسائر التي خلفتها هذه الأزمة جعلت منها أكبر وأعنف الأزمات المالية التي مست العالم، ظهرت بالأول في الولايات المتحدة الأميركية بعدها انتقلت إلى باقي دول العالم، والتي تجسدت في الأزمة المالية الحادة التي أطاحت بالاقتصاد الأمريكي، وانتقلت تداعياتها بسرعة إلى باقي دول العالم، مما تسبب بزيادة الذعر لدى الأفراد في الدول التي مستها الأزمة، مما جعلهم يسحبون أموالهم من المصارف، بما أدى إلى انهيار أكبر المصارف الائتمانية، وبعدما كانت الأزمة تمس القطاع العقاري، وسرعان ما توسعت، وأصبحت شاملة تؤثر مباشرة على الاستهلاك الفردي الذي يعد من أهم ركائز الاقتصاد الأمريكي، مما تسبب في انخفاض معدلات النمو. (علة، 2014، صفحة 71)

1-2-2- نظرية الوكالة: "تعرف نظرية الوكالة بأنها العلاقة التي يلجأ بموجبها شخص صاحب رأسمال (الموكل) لخدمات شخص آخر (الوكيل)، لكي يقوم بدله ببعض المهام، هذه المهمة تستوجب نيابته في السلطة"، وهو ما يتسبب في تضارب المصالح بين كل من الموكل والوكيل، حيث يسعى كل منهما إلى تعظيم منفعته، وتحقيق الأهداف المسطرة، إلا أن كل منهما لديه هدف، فالموكل يسعى للحصول على أكبر قدر من جهد الوكيل مقابل أجر بسيط، في حين يسعى الوكيل للحصول على مكافآت أكثر بجهد أقل. (موساوي، 2020، الصفحات 168-169)

1-2-3- الفضائح المالية وانهيار كبرى الشركات: شهد العالم في العقد الماضي سلسلة من الفضائح المالية، وانهيارات معتبرة لكبرى الشركات، منها شركة انرون التي استعملت مصطلح الوحدات ذات الأغراض الخاصة للوصول إلى سوق المال، والاحتماء من المخاطر، إلا أن ذلك تسبب لها بانخفاض قيمة أصولها، وجعلها تتحمل التزامات أكبر، وإصدار أسهم إضافية، أسفر ذلك إلى انخفاض قيمة أسهمها، وخسائر متوالية، إلى أن بلغت الخسارة 600 مليون دولار، أين تم إعلان الإفلاس، بالإضافة لشركة وورلد كوم ثاني أكبر شركة للاتصالات. (سلمان، 2011، صفحة 30)

2- مفهوم حوكمة الشركات

إن مفهوم حوكمة الشركات أوسع من أن يحصر في جانب واحد من مجالات الحياة، فهو ينضوي على عدة مجالات، حيث اجتمعت كل الدراسات على عدم وجود تعريف موحد يتفق عليه جميع الباحثين،

ونظرا لتداخل هذا المفهوم في عدة أمور تنظيمية، واقتصادية، ومالية، واجتماعية للمؤسسات، وهو ما يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل (عبد الرحمن، 2018، صفحة 187)، تعكس حوكمة الشركات دورها في تسيير شؤون شعوبها، أما الحوكمة كمصطلح فهي تعني الأسلوب أو الطريقة التي تمارس بها السلطات الإدارة الرشيدة. (شباح، 2022، صفحة 185) وفيما يلي بعض التعاريف:

2-1- تعريف جيرارد شارو: عرفها على أنها مجموع الميكانيزمات التي تهدف إلى تحديد السلطات والتأثير على قرارات المديرين، أي بعبارة أخرى تحكم قيادتهم للمؤسسة، وتعرف مجال سلطاتهم. (الخالدية، 2019، صفحة 124)

2-2- تعريف جابريل اونغان: عرفها على أنها نظام داخلي لإدارة، ومراقبة، ومساءلة أداء أعمال الشركات، من خلال ضبط، ومراقبة السياسات، والعمليات، والعاملين، والأرباح لخدمة الملاك، والمساهمين، والمديرين المستفيدين على حد سواء، والتأكد من كفاءة وجودة أعمال المؤسسة. (خلف، 2016-2017، صفحة 18)

2-3- تعريف الاقتصاديان شلايفر وفيشني: عرفا الحوكمة على أنها مجموعة من الآليات التي من خلالها يؤمن المستثمرون أنفسهم للحصول على عائد على استثماراتهم. (لزرقي، 2021، صفحة 272)

2-4- تعريف ريزي: عرفها على أنها اشتراك جميع القوى وتركيز جميع الجهود باتجاه سير المنشأة، من أجل جعلها تسيير بشكل صحيح وسليم، كما عرفها لويس بأنها نظام كامل من السلطات، والإجراءات، والتحكم، ينشأ داخليا وخارجيا لمتابعة إدارة الوحدات الاقتصادية، بهدف حماية حقوق جميع أصحاب المصالح بالمنشأة. (تحريشي، 2012، صفحة 127)

2-4- تعريف معهد أمناء الشركات في الهند ICSI Institute of Company Secretaries of India: عرفها المعهد على أنها تطبيق أفضل الممارسات الإدارية، والامتثال الحقيقي للقانون نصا وروحا، والالتزام بالمعايير الأخلاقية للإدارة الفعالة، وتوزيع الثروة، واستخدام الأموال، والاضطلاع بالمسؤولية الاجتماعية لتحقيق التنمية المستدامة لجميع أصحاب المصلحة. (Docest, 2025)

2-5- تعريف البنك الدولي Word Bank: يعرفها على أنها النظام الذي تدار وتراقب به الشركات، بما يضمن مساءلة، وكفاءة، وشفافية المالكين، والشركات، والجهات التنظيمية، وهو بدوره يساهم في بناء الثقة والمصادقية داخل الشركات، ويقلل احتمالية المخاطر، وتحقيق عائد أفضل، كما تتمتع بإمكانية الحصول على التمويل الخارجي، وتعزز الاستثمار الخارجي، وتقلل المخاطر النظامية التي تسببها الفضائح المالية والأزمات المؤسسية. (World Bank Group, 2016)

2-6- تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organisation for Economic Co-operation and Development OECD: عرفت على أنها النظام الذي يوجه إدارة وعلاقات المؤسسة بأصحاب المصلحة، كونها توفر الهيكل والنظام المناسب لذلك، بما يمكن من خلق بيئة تتوفر على الثقة، والمساءلة، والشفافية، ويعزز رأس المال طويل الأجل، ويدعم النمو والاستقرار المالي. (OECD, 2025)

2-7- تعريف البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة United Nations Development Programme UNDP: عرفت على أنها ممارسة السلطة الاقتصادية، والسياسية، والإدارية، في إدارة شؤون الدولة على كل مستوياتها، وتشمل العمليات، والآليات، والمؤسسات المعقدة، التي يعبر عبرها المواطن والمجتمع عن مصالحهم، ويتم من خلالها تسوية اختلافاتهم، ويمارسون حقوقهم والتزاماتهم القانونية. (UNDP, 1997)

2-8- تعريف صندوق النقد الدولي International Monetary Fund IMF: تشمل جميع الجوانب التي تتعلق بكيفية إدارة الدولة، بما فيها السياسات الاقتصادية، والإطار التنظيمي، والالتزام بسيادة القانون. (IMF, 2024)

وبناء على ما سبق يمكن تعريف حوكمة الشركات على أنها: " منظومة متكاملة من الممارسات والقواعد التي تضمن حسن سير وإدارة الشركات، وتهدف لتعزيز الشفافية، والمساءلة، وحماية حقوق المساهمين، والأطراف ذوي العلاقة، بما يدعم الأداء المالي والمؤسسي".

3- أهمية حوكمة الشركات

حظي مفهوم حوكمة الشركات باهتمام العديد من المفكرين والباحثين نظرا للمزايا التي تضيفها للمؤسسة، حيث توسعت زاوية أهمية حوكمة الشركات بتعدد الجهات المستفيدة منها والتوجهات، نذكرها فيما يلي:

3-1- أهمية الحوكمة بالنسبة للمساهمين:

يرى المساهمون أن لحوكمة الشركات أهمية كبيرة كونها تحقق ما يلي: (لوجاني، 2019-2020، صفحة 93)

- تساهم في ضمان كافة حقوق المساهمين، التي تتمثل في حق التصويت، وحق المشاركة في صنع القرارات خاصة التي تحدث تغيرات جوهرية، والتي تؤثر بدورها على أداء الوحدة الاقتصادية مستقبلا؛
- تحقق الإفصاح الكامل وبكل شفافية عن الأداء والوضع المالي للوحدة الاقتصادية، بالإضافة لكافة قرارات الإدارة العليا، بما يساعد المساهمين على تحديد المخاطر الناتجة عن الاستثمار، وتطويقها، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتعامل مع هذه المخاطر؛

- في حالة وجود تضارب بين مصالح المساهمين ومصالح إدارة المؤسسة، تعمل الحوكمة على وضع الضمانات الكفيلة بحماية حقوق المساهمين من الآثار السلبية التي قد يتعرضون لها جراء هذا التعارض.

ركزت حوكمة الشركات كثيرا على الحفاظ على حقوق المساهمين لأنهم هم من يتحمل الخسارة في حال الإفلاس أو الفشل المالي، ومن أهم الضمانات التي تكفلها لهم من الفصل بين الملكية وسلطة الإدارة، وذلك بالاعتماد على المديرين المستقلين الذين لا تربطهم علاقة بملكية المؤسسة، أي مصالح شخصية تجعلهم يستغلون مناصبهم الإدارية لتحقيق مصالح خاصة في بيئة تفتقر لسلطة الرقابة، وما يضمن أيضا حماية حقوق المساهمين هو حق الاطلاع على تطور نشاط المؤسسة، وهو ما يقتضيه إطار حوكمة الشركات من شفافية وإفصاح عن جميع القضايا الهامة ذات العلاقة بالمركز المالي والقانوني للشركة وسياسات توزيع الأرباح فيها ومقدار التزامها بحوكمة الشركات. (الصالحين، 2016، صفحة 4)

3-2- أهمية الحوكمة بالنسبة للإدارة: تساهم الحوكمة في تعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة، وتحقيق رصانة علمية، وتجنب الفساد الإداري، كما تعمل على تعزيز الثقة بين الأطراف المعنية، وتعزيز قدرة المؤسسة على التطوير والاستمرار، (ابو النصر، 2015، صفحة 50) كما تساعد على خلق بيئة عمل سليمة، تساهم في تحقيق أداء أفضل مع توافر الإدارة الجيدة، مما يجعل القيمة الاقتصادية للشركة أكبر، إضافة إلى الوصول إلى أسواق المال، والحصول على التمويل اللازم بتكلفة أقل، بما يساعدها على توسيع نشاطها، وتقليل المخاطر، وتعزيز ثقة أصحاب المصالح. (هيئة السوق المالية، 2024، صفحة 5)

3-3- أهمية الحوكمة في محاربة الفساد المالي والإداري: إن أهم ما تسعى حوكمة الشركات لتحقيقه هو الشفافية، والعدالة، ومنح حق مسائلة الإدارة، الذي يكون عن طريق القواعد، والأسس، والمبادئ، التي تؤكد على ضرورة وأهمية الالتزام بأحكام القانون، وضمان الرقابة على الأداء المالي، وذلك بتصميم هياكل إدارية محكمة تتولى مسؤولية محاسبة الإدارة، وتحدد طريقة، وكيفية صنع القرارات، وتوزيع السلطات بين مجلس الإدارة، والمساهمين، وأصحاب المصلحة، وهو ما يساهم في تقليل التنازع في السلطات، والحد من الفساد والمحسوبية، وعليه تخفيض تعارض المصالح، والحد من استغلال السلطة من قبل المسؤولين. ولعل ما يميز البناء القانوني للرقابة في حوكمة الشركات، والذي يعمل على الحد من تفشي ظاهرة الفساد، هو ضرورة وجود هيكل تنظيمي يحدد الواجبات والمسؤوليات في المؤسسة بشكل دقيق ومتوازن، في ظل بيئة قانونية، واقتصادية، واجتماعية، تتصف بكل مقومات الكفاءة، والصدق، والعدالة، مع ضرورة التركيز على تحقيق استقلالية القائمين على المؤسسة، وتجردهم من أي مصلحة مع المؤسسة، ناهيك عن ضرورة التقيد بالمعايير الدولية للمحاسبة والتدقيق، بما يضمن عملية المقارنة، وتسهيل عملية الرقابة. (اوصيف، 2020-2021، الصفحات 35-36)

مما سبق يمكن القول أن للحوكمة دور مهم في إرساء قيم الديمقراطية، والعدالة، والمساءلة، والمسؤولية، والشفافية في الشركات، وضمان صحة المعاملات، وعليه تعزيز سيادة القانون ضد الفساد المالي والإداري، كما أنها تضع الحدود بين الحقوق الخاصة والمصلحة العامة، وتضع حد لسوء استخدام السلطة والمال، أي أنها تسمح بالتحكم في العلاقة بين المستثمرين، ومجلس الإدارة، والمديرين، والمساهمين، وغيرهم، بالإضافة إلى تعظيم استثمار المساهمين على المدى الطويل، من خلال تحسين أداء الشركات، وهذا يتطلب توفير الحوافز والإجراءات التي تخدم مصالح المساهمين، وتحترم بقية أصحاب المصلحة داخل المؤسسة. (Hamlaoui, 2021, p. 2242)

4- أهداف حوكمة الشركات

تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق عدة أهداف نوجزها في التالي:

- إعادة تعريف دور الدولة في إدارة المصالح العامة، وتشجيع السياسات والبرامج الجديدة للشراكة داخل الدولة، والتي تحظى بتأييد ورعاية المنظمات الدولية، وذلك في إطار سياق مجتمع قائم على الديمقراطية، والمساءلة، واحترام حقوق الإنسان، بالإضافة إلى تعزيز قدرات المواطنين على المشاركة والمبادرة. (بن حسين، 2015، صفحة 191)

- منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة، والمتاجرة بمصالح المؤسسة، والمساهمين، وأصحاب المصالح، وحماية حقوق المساهمين بصفة عامة، سواء كانوا أقلية أو أغلبية، وتعظيم عوائدهم؛

- تشجيع تدفق الأموال وجذب الاستثمارات؛

- الالتزام بالقوانين والقرارات الحكومية. (أوصيف، 2018، صفحة 404)

- تحسين عملية صنع القرار في الشركات، بزيادة تحسيس المديرين بالمسؤولية، وإمكانية محاسبتهم من خلال الجمعية العامة؛

- إدخال اعتبارات القضايا البيئية والأخلاقية في منظومة صنع القرار؛

- تحسين درجات الشفافية، والوضوح، والإفصاح، ونشر البيانات، والمعلومات. (عزاوي، 2018، صفحة 43)

المطلب الثاني: أبعاد ومؤشرات حوكمة الشركات

حتى تتمكن الحوكمة من أداء دورها بشكل سليم، لا بد من توفرها على مجموعة من العوامل الضرورية.

1- خصائص حوكمة الشركات:

تتميز حوكمة الشركات بما يلي:

1-1- الانضباط والالتزام بالقوانين: وتعني الإلتزام بما جاء به القانون وأخلاقيات المهنة، أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح، الذي يعبر عن ولاء العاملين والتزامهم بمبادئ وقيم العمل. (العسالي، 2018-2019، صفحة 10)

1-2- الإفصاح والشفافية: وذلك بالإفصاح عن الأهداف المالية بدقة، ومصداقية، وعرض التقارير المالية في التوقيت المناسب، مع التأكيد على أن يكون الإفصاح عادلاً، وتعني بالشفافية توفر درجة عالية من الإفصاح في الوقت المناسب عن المعلومة التي تعبر بصدق عن الأداء المالي المؤسسة، وتعطي صورة واضحة وحقيقية عن كل ما يحدث. (تقرو، 2021، صفحة 39)

1-3- الاستقلالية: تعني الاستقلالية التجرد التام من الموضوعية، ويكون ذلك من خلال تشكيل المجالس، وتعيين اللجان، ومراجع خارجي مستقل، وكفاء، ومؤهل، يمارس عمله في ظل معايير وقواعد المهنة، ليؤكد ويصادق على صدق وصحة القوائم المالية، وهو ما يعالج مشكلة تضارب المصالح، وعليه يمكن القول بأن خاصية الاستقلالية هي عدم وجود أي تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.

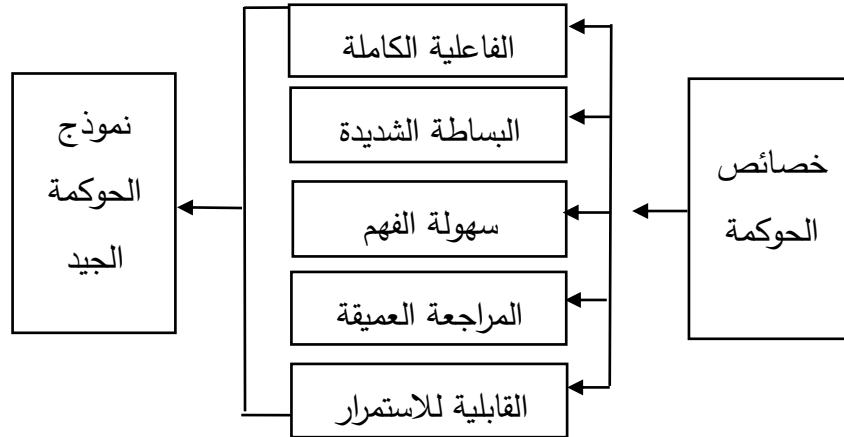
1-4- المسؤولية والمسؤولية الاجتماعية: وتعني وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة بالمؤسسة، والنظر إلى المؤسسة كمواطن جيد. (محمدي، 2017-2018، صفحة 22)

1-5- المساءلة: لا تكون المساءلة فقط للمنظمات الحكومية، بل حتى للقطاع الخاص، والمجتمع المدني ككل، فالمنظمات يجب أن تسأل من قبل هؤلاء الذين يتأثرون بقراراتها وأعمالها، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا بوجود درجة عالية من الشفافية، والالتزام بقواعد القانون.

1-6- العدالة والشمول: وتعني شعور كل الأفراد بأنهم أعضاء فاعلين في المجتمع، لهم فرصة التأثير، والتغيير في المجتمع. (الخالدية، 2019، صفحة 125)

تحقق هذه الخصائص مجموعة من المزايا التي بدورها تعزز التطبيق الجيد والفعال لحوكمة الشركات، بما يقود لنموذج حوكمة فعال، حيث يمكن تلخيص هذه المزايا من خلال الشكل التالي:

الشكل (3): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: (لوجاني، 2019-2020، دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، صفحة 100)

2- أبعاد حوكمة الشركات

تتمثل أبعاد الحوكمة فيما يلي:

2-1- الرقابة والمساءلة: تعمل الحوكمة على دعم وتفعيل الرقابة على المستويين الداخلي والخارجي للمؤسسة، فعلى المستوى الداخلي يكون ذلك بتفعيل نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، مما يزيد ثقة المساهمين وأصحاب المصلحة في النظام، وعلى المستوى الخارجي يكون بالالتزام باللوائح، والقواعد، والتشريعات، التي تضعها البورصة، مع منح الفرصة لحملة الأسهم وأصحاب المصلحة لممارسة الرقابة، مع توسيع نطاق مسؤوليات المراجع الخارجي، ودعم استقلاليته.

2-2- الإفصاح والشفافية: لا ينحصر مفهوم الإفصاح والشفافية فقط على المعلومات المستخدمة في عملية صنع القرار في المؤسسة، بل اتسع ليشمل جودة ودرجة الإفصاح ضمن التقارير العامة عن المؤشرات الدالة عن مستوى الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات، وذلك في ظل تفعيل توصيات سوق نيويورك. (حوداسي، 2019، صفحة 266)

2-3- عمليات اتخاذ القرار: تقدم حوكمة الشركات دعم كفاء وفعال لعمليات صنع القرار، خاصة تلك التي تتعلق بعمليات الحوكمة والمشروع، وذلك لحرصها على توزيع الأدوار والمسؤوليات وفقا لسلوكيات متخذي القرارات في المؤسسة، وهو ما يضمن توفير إطار وهيكلي لاتخاذ القرارات وفق معيار أخلاقي، يعكس الثقافة الواضحة والمقبولة فريق العمل، ولا بد من مشاركة الأطراف ذات العلاقة في عمليات صنع القرار داخل المؤسسة، وإدخالهم ضمن الهيكل التنظيمي كجزء من هذه العملية.

2-4- الإلتزام مع أصحاب المصالح: وذلك بالتعامل مع المتطلبات العديدة والمعقدة، التي تتعلق بأصحاب المصالح خاصة الزبائن، كما يعتبر هذا البعد رئيسي وأساسي في عملية اتخاذ القرار، عن طريق إيصال القيمة المتوقعة من أصحاب المصالح بما يتلاءم مع الخطط الاستراتيجية للمؤسسة، مع الحفاظ على قيمتها الأخلاقية، والعمل على تعزيز الاستجابة الطارئة لأصحاب المصالح. (النسور، 2019، صفحة 163)

2-5- إدارة الأرباح: تطبق بعض المؤسسات سياسة إدارة الأرباح لزيادة فرصة تحقيق الأهداف، إلا أن هذه السياسة تعتبر أسلوب إبداعي للتلاعب في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، بغض النظر عن الأهداف.

2-6- تقييم أداء الوحدات الاقتصادية: وذلك من خلال مساهمة حوكمة الشركات في زيادة كفاءة استخدام الموارد المتاحة، وتعظيم قيمة المؤسسة، ودعم القدرة التنافسية لها بالأسواق. (لوجاني، 2019-2020، صفحة 102)

2-7- البعد الاقتصادي أو الاستثماري: يعبر هذا البعد على القدرة على إدارة المخاطر، والأرباح، وتعظيم قيمة أسهم المؤسسة، وأرباحها، وقدرتها على الاستمرار على المدى الطويل، كونها توفر نظام معلومات يعزز قدرة المؤسسة على الحصول على التمويل، بالإضافة لضمان السياسات الاقتصادية على المستوى الكلي، ودرجة المنافسة في سوق الأعمال.

2-8- البعد الاجتماعي والقانوني: يؤكد البعد القانوني على نوعية وطبيعة العلاقات التي تحدد حقوق وواجبات حملة الأسهم، وأصحاب المصالح من جهة، والمديرين من جهة أخرى، أما البعد الاجتماعي فهو يمثل في المسؤولية الاجتماعية في حماية حقوق الأقلية، وصغار المستثمرين، وتحقيق التنمية الاقتصادية، كما يشير إلى تحديد المهام، والمسؤوليات، وتوزيعها على الهيكل التنظيمي، وتحديد خطوط السلطة، والمسؤوليات، وتفويض السلطات، والتحكم في قيم المنظمة من خلال نشر الثقافة السلوكية، والأخلاقية، والالتزام بقواعد السلوك المهني. (عبد الغني، 2022، صفحة 29)

2- ركائز حوكمة الشركات

حتى يتمكن نظام الحوكمة من تحقيق أهدافه بفعالية، وجب توفر مجموعة من ركائز التي تعمل بالتكامل مع مجموعة من الآليات الرقابية، وهي ما يحدد جودة نظام الحوكمة، كما تعتمد في قياسها مجموعة من المؤشرات.

تعتمد حوكمة الشركات ثلاث ركائز أساسية من أجل تحقيق أهدافها، وهي: (غلاي، 2022، الصفحات 266-267)

3-1- السلوك الأخلاقي:

لا يتحقق ضمان الإلتزام السلوكي إلا من خلال الإلتزام بأخلاقيات ومبادئ السلوك المهني، والعدالة في تحقيق مصالح الأطراف ذات العلاقة، وعرض المعلومات المالية بكل إفصاح وشفافية، ومن أجل نشر ثقافة الإلتزام الأخلاقي، وجب الإلتزام بدليل السلوك الأخلاقي، يتضمن هذا الدليل ثلاث أقسام أساسية وهي:

3-1-1- قيم المؤسسة ومبادئها الأخلاقية: ويعني ذلك أن تلتزم المؤسسة بالقيم والأخلاق في جميع معاملاتها، سواء كانت داخلية أو خارجية، ويمكن توضيح ذلك من خلال جودة المنتجات التي تقدمها، أو حرصها على حماية حقوق المساهمين.

3-1-2- المعايير الأخلاقية: تضمن هذا الجزء طبيعة العلاقة بين المؤسسة والموظفين أو العاملين بها، ويمكن تحقيق ذلك بحرصها على احترام حقوق الانسان، والمعاملة المتساوية، وعدم التمييز، والسهرة على توفير بيئة عمل ملائمة، والعدالة والمساواة في تقديم المكافآت.

3-1-3- علاقة المؤسسة بالمحيط الخارجي: حدد هذا القسم طبيعة العلاقة بين المؤسسة والمحيط الخارجي لها، أو ما يسمى بالبيئة المحيطة بها، يتحقق ذلك من خلال الإلتزام باللوائح، وتطبيق القوانين، والتشريعات.

3-2- الرقابة والمساءلة:

وذلك بتفعيل دور كل الأطراف أصحاب المصلحة بالمؤسسة، من خلال أطراف رقابية عامة، حيث تتمثل هذه الأطراف فيما يلي:

3-2-1- أطراف عامة: عادة ما تكون هذه الأطراف من خارج المؤسسة، ولا تتدخل في طريقة عملها، وتفاصيل تسييرها، بل يكون تدخلها بشروط معينة من قبل المؤسسة، أو عن طريق فرض قواعد ومبادئ معينة، تزيد من درجة الإفصاح والشفافية داخلها، قد تكون هذه الأطراف بنوك، أو هيئات أسواق المال، أو بورصة...

3-2-2- أطراف رقابية مباشرة: هذه الفئة هي المعنية بأداء ونتائج المؤسسة، والتي لها سلطة المساءلة عن أسباب نجاح أو فشل نشاط المؤسسة، كما لها صلاحية الاطلاع على سجلات المؤسسة، وتفاصيل عملها بصفة دورية، وقد تكون هذه الفئة مساهمين أو مدققين داخليين...

3-2-3- أطراف خارجية: هي الأطراف التي لها صلاحية الرقابة والمساءلة عن نشاط المؤسسة، ووضعيتها المالية، لما لها من تأثير على هذه الفئة، وقد تكون موردين أو عملاء ومستهلكين...

3-3- إدارة المخاطر:

يقصد بإدارة المخاطر ذلك النشاط الإداري الذي يهدف إلى التحكم وتخفيف المخاطر إلى الحد المقبول، أو هي عملية تحديد وقياس درجة سيطرة المؤسسة على المخاطر التي قد تواجهها. وعليه يمكن القول بأن إدارة المخاطر لها القدرة على حماية حقوق أصحاب المصلحة، كما تقوم بإعداد الدراسات للحد أو التقليل من المخاطر، وآثارها السلبية، ويجب أن تتضمن ما يلي:

- جمع المعلومات عن الأنشطة التي تشكل خطر على المؤسسة؛
- تحديد التهديدات المحتملة على كل نشاط؛
- تحديد نقاط ضعف النظام التي تشكل تهديد على المؤسسة؛
- حساب الخسائر التي قد تتعرض لها المؤسسة، إذا تحقق التهديد المحتمل فعلاً؛
- تحديد وتقييم الأساليب والأدوات التي يمكن الاعتماد عليها لتخفيف أو تجنب الخسائر المحتملة؛
- تطوير وتعديل أداء ممارسات إدارة المخاطر للوصول إلى نتائج أفضل.

4- مؤشرات قياس حوكمة الشركات

تعتمد الحوكمة في قياسها على ستة مؤشرات، تتمثل في: (بوشيخي، 2021، الصفحات 90-91)

4-1- مؤشر الصوت والمساءلة: يتحقق ذلك من خلال الفهم الجيد لمدرجات مدى قدرة المواطنين على المشاركة في اختيار حكومتهم، بالإضافة لحرية التعبير وتكوين الجمعيات والإعلام.

4-2- مؤشر الاستقرار السياسي: وهو المعرفة السابقة لكل ما يتعلق باحتمال الإخلال باستقرار الحكومة أو الإطاحة به بطرق غير دستورية أو عنيفة، ومن أمثلة ذلك العنف والإرهاب بدوافع سياسية.

4-3- مؤشر فعالية الحكومة: ويعني درجة الإدراك بجودة الخدمات العامة، ونوعية الخدمة المدنية، وتجربتها تماماً من أي ضغوط سياسية، وكيفية، ونوعية صياغة السياسات، وتنفيذها، ودرجة إلزام الحكومة بتلك السياسات.

4-4- مؤشر الجودة التنظيمية: ويعني معرفة مدى قدرة الحكومة على وضع وتنفيذ سياسات وأنظمة تساهم في تطوير القطاع العام.

4-5- مؤشر سيادة القانون: يوضح مدى معرفة وثقة المواطنين في القواعد، والتشريعات، ودرجة الالتزام بها، خاصة جودة تنفيذ العقود، وحقوق الملكية...

4-6- مؤشر السيطرة على الفساد: يقيس قدرة السلطة العامة لتحقيق المكاسب، والأرباح، والحد من الفساد بأشكاله الصغيرة والضخمة.

المطلب الثالث: المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات

تعتبر محددات الحوكمة العوامل التي تقيد نجاح تطبيق الإطار الذي تسعى لتحقيقه وهو مبادئها، مما يستوجب وجود استراتيجيات لمعالجتها، وتشديد الالتزام بمبادئها لضمان حوكمة مستدامة وفعالة.

1- مبادئ حوكمة الشركات

إن الاهتمام المتزايد بموضوع الحوكمة زاد من حرص التجمعات، والشركات الإقليمية والدولية على دراسة وتحليل هذا المفهوم، مما جعلها تسعى لوضع مجموعة من المبادئ، التي تعتبر الخريطة التوضيحية الواجب إتباعها لضمان التطبيق السليم للحوكمة، وفيما يلي سيتم عرض المبادئ الصادرة عن مجموعة من الهيئات الدولية.

1-1- المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية:

تتمثل في:

1-1-1- ضمان وجود أساس فعال لحوكمة الشركات: يشجع هذا المبدأ على شفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع أحكام القانون، ويحدد بدقة ووضوح طريقة توزيع المهام والمسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية، والتنظيمية، والتنفيذية، مع مراعاة عدة عوامل عند وضع هذا الإطار والمتمثلة في تأثيره على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة الأسواق، وتوافقه مع أحكام القانون، وتوزيع المسؤوليات على مختلف الجهات مع تحويلها للسلطات لتنفيذ هذا الإطار. (موساوي، 2020، صفحة 170)

1-1-2- الإفصاح والشفافية: الإفصاح الكامل، والعادل، وفي الوقت المناسب، على كل القضايا والأحداث التي لها علاقة بنشاط المؤسسة، بما فيها الوضع، والأداء المالي، ومؤشرات، ونسب الملكية، وإدارة المؤسسة، ونتائجها، كما يجب الإفصاح عن الأسلوب المعتمد لرسم الخطط والسياسات، وعرضها على الجهات المعنية لمراقبة أداء الحوكمة، وخضوع الممارسات الإدارية للرقابة والمحاسبة بصفة دورية، ومنتظمة، واتخاذ القرارات. (بوشيخي، 2021، صفحة 89)

1-1-3- مسؤوليات مجلس الإدارة: يساهم التطبيق السليم لحوكمة الشركات في وضع الخطوط الإرشادية والاستراتيجية لتوجيه عمل المؤسسة، كما تتيح الصلاحية لمجلس الإدارة إجراء الرقابة والمتابعة المستمرة على الإدارة التنفيذية، وتضمن للمساهمين خاصية المساءلة أمام مجلس الإدارة، بما يجعله

ملزم بأداء واجباته القانونية اتجاه المساهمين، والعمل بحسن نية، بما يخدم مصالحهم ومصالح المؤسسة. (غلاي، 2022، صفحة 266)

1-1-4- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: توضع وتحدد حقوق أصحاب المصالح وفق قوانين، واتفاقيات، وعقود، على أن يتم أخذها بعين الاعتبار عند وضع إطار حوكمة الشركات، وهو ما يشجع التعاون الفعال والنشط بين الشركات المساهمة وأصحاب المصالح، بما يساهم في تحديد وتنمية ثروة المؤسسة، والعمل على استمرارية المشاريع، مع التأكيد على ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها سابقاً، وضرورة إتاحة الفرصة لهم للحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم، كما لهم سلطة وصلاحيات المطالبة بالمعلومات التي تتعلق بنشاط المؤسسة في أي وقت. (بن خليفة، 2021، صفحة 30)

1-1-5- حقوق المساهمين: يتمتع المساهمون بمجموعة من الحقوق تكفل الممارسة السليمة لحوكمة الشركات، وحمايتها، وحفظها، التي تتمثل في الحق في تأمين طرق تسجيل الملكية، والحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، وحق نقل أو تحويل ملكية الأسهم، والحق في الحصول على المعلومات الخاصة بنشاط المؤسسة بانتظام في الوقت المناسب. (لزرقي، 2021، صفحة 273)

1-1-6- المعاملة المتساوية لجميع المساهمين: تعني المساواة بين كل حملة الأسهم بغض النظر عن نوعية السهم، ومنحهم الحق في الدفاع عن حقوقهم، والتصويت في الجمعية العامة فيما يتعلق بالقرارات الأساسية لنشاط المؤسسة، مع توفير الحماية الكاملة لهم عن أي عملية استحواذ أو دمج مشكوك فيه، أو المتاجرة بالمعلومات الداخلية، بالإضافة لمنحهم حق الاطلاع على كافة المعلومات مع أعضاء مجلس الإدارة. (عبد الرحمن، 2018، صفحة 190)

1-2- مبادئ لجنة بازل للحوكمة المصرفية: تتكون هذه لجنة من هيئات الرقابة المصرفية، تم إنشائها من قبل محافظو البنوك المركزية لمجموعة الدول العشرة سنة 1974، تستمد اسمها من مدينة بازل السويسرية، وتهدف لتحسين جودة الرقابة المصرفية دولياً، تتمثل مبادئها في ما يلي: (العسالي، 2018-2019، صفحة 37-40)

1-2-1- اكتساب أعضاء مجلس الإدارة الخبرة والكفاءة التي تؤهلهم لأداء مهامهم وفق مراكزهم، وأن يكون لهم فهم واضح عن دورهم في حوكمة الشركات، وقدرتهم على الحكم السليم فيما يخص أعمال البنك: يشير هذا المبدأ إلى ضرورة حصول أعضاء مجلس الإدارة على التأهيل اللازم الذي يناسب مراكزهم، وأن تكون لهم الدراية التامة بالحوكمة وأعمال البنك.

1-2-2-2- المصادقة والإشراف على الأهداف الاستراتيجية للبنك، وقيّمته من قبل مجلس المديرين: يشير هذا المبدأ إلى إلزامية موافقة ومراقبة مجلس الإدارة للأهداف الاستراتيجية للبنك مع معايير العمل، والأخذ بعين الاعتبار حقوق ومصالح المساهمين، وضرورة التأكد من تنفيذ السياسات الاستراتيجية، إضافة إلى وجوب توفير الحماية الملائمة للفئة المسؤولة عن إعداد التقارير عن الممارسات الغير قانونية والأخلاقية.

1-2-2-3- وضع وتعزيز الخطوط العريضة للمسؤولية، والمساءلة من قبل مجلس المديرين: يشير هذا المبدأ إلى ضرورة خضوع مجلس الإدارة، والإدارة العليا، والمديرين، والعاملين، للمحاسبة والمساءلة من قبل المساهمين.

1-2-2-4- ضمان مجلس الإدارة لإشراف ملائم من الإدارة العليا يوافق سياسته: التأكد من موافقة مبادئ ومفاهيم الإدارة التنفيذية مع سياسة المجلس، مع تمتع المسؤولين بالبنك بالخبرات والمهارات الضرورية لإدارة أعماله.

1-2-2-5- ضرورة استعانة مجلس الإدارة والإدارة العليا بأعمال التدقيق الداخلي، والخارجي، ووظائف الرقابة الداخلية: على مجلس الإدارة إقرار استقلالية مراقبي الحسابات، ووظائف الرقابة الداخلية، الأمر الذي يؤكد أن المعلومات المتحصل عليها خاصة بعمليات وأداء البنك، وعلى مجلس الإدارة والإدارة العليا للبنك التحقق من شمولية القوائم المالية للوضع المالي للبنك من كل جوانبه، ولا يتحقق ذلك إلا بتوافق عمل محافظو الحسابات مع معايير المهنة المتعارف عليها.

1-2-2-6- ضمان المصرف لملائمة ممارسات وسياسات المكافآت مع ثقافة المؤسسات المصرفية ومع الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل، وكذلك مع محيط الرقابة: ينص هذا المبدأ على ضرورة التأكد من توافق سياسات الأجور والمكافآت مع ثقافة، وأهداف، واستراتيجية المصرف، على المدى الطويل.

1-2-2-7- الشفافية عند إدارة البنك: من أهم سمات الحوكمة الفعالة الشفافية، بحيث كلما زادت درجة الشفافية كلما سهلت عملية المراقبة والمساءلة حول أداء البنك، ولا يتحقق ذلك إلا بوجود الإفصاح التام وفي الوقت المناسب للتقارير السنوية.

1-2-2-8- فهم مجلس الإدارة والإدارة العليا للهيكل التشغيلي للمصرف من خلال درجة الالتزام بالعمل وفق بيئة قانونية معينة: أحيانا يتعرض البنك لمخاطر قانونية بشكل غير مباشر أثناء قيامه بخدمات نيابة عن عملائه، وهذا ما يعرض سمعته للخطر، في هذه الحالة وجب على مجلس الإدارة والإدارة العليا تفهم هيكل عمل البنك.

1-3- مبادئ مؤسسة التمويل الدولية:

- هي مؤسسة تابعة للبنك الدولي قامت بوضع مجموعة من القواعد، والأسس المالية، والإدارية، بهدف دعم الحوكمة داخل المؤسسة، ومن بين هذه المبادئ ما يلي: (عواق، 2015، صفحة 147)
- أن تكون الممارسات في المؤسسة جيدة ومقبولة؛
 - البحث عن خطوات جديدة تضمن توفر أساليب تحكم أفضل في المؤسسة؛
 - المساهمة في تطوير وتحسين أنظمة التسيير المحلية؛
 - القيادة الجيدة.

1-4- مبادئ البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة:

- وضع البرنامج مجموعة من الإرشادات والتعليمات التي تساعد على تطبيق حوكمة الشركات، تتمثل في: (عبد الرحمن، 2018، الصفحات 191-192)
- مشاركة الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرار؛
 - العدالة والشمول في تطبيق القوانين والنظم، مع مراعاة المصلحة العامة؛
 - ضمان تبادل وتدقيق المعلومات بكل حرية، بما يمكن من مراقبتها ومتابعتها؛
 - جاهزية المؤسسات والعاملين بها على خدمة الجمهور دون تحيز، بما يلبي طلباتهم؛
 - الإلزام والإجماع بمصلحة الجميع، والتوسط فيما بينها للوصول لتحقيق أكبر قدر من المصلحة العامة؛
 - تنفيذ المشاريع التي تلبي حاجات الجمهور، وتحقيق أهداف المؤسسة بفعالية وكفاءة؛
 - تطبيق نظام متكامل للمحاسبة والمساءلة على جميع متخذي القرارات.

2- محددات حوكمة الشركات

هناك مجموعتان من المحددات يتوقف عليهما مستوى الجودة والتطبيق الجيد لحوكمة الشركات، تتمثل في:

1-2- المحددات الخارجية:

هي الجوانب التي تتعلق بتنفيذ القوانين والقواعد التي تساعد في حسن سير إدارة المؤسسة، وتشمل: (عواق، 2015، الصفحات 147-148)

- المناخ العام للاستثمار المنظم للأنشطة الاقتصادية في الدولة، مثل القوانين، والتشريعات، والإجراءات المنظمة لسوق العمل والشركات؛

- تنظيم المنافسة، ومنع الممارسات الاحتكارية، والإفلاس؛

- كفاءة القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات، وكفاءة الأجهزة الرقابية على الشركات؛

- وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية، والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية؛

- وجود مؤسسات خاصة بالمهن الحرة، مثل مكاتب المحاماة، ومكاتب الاستشارة المالية والاستثمارية.

2-2- محددات خارجية: هي مجموع القواعد التي تحدد أساليب صنع القرار، وتوزيع المهام والمسؤوليات داخل المؤسسة بين مجلس الإدارة، والجمعية العامة، والإدارة التنفيذية، تتشكل هذه المحددات داخل المؤسسة، وتتضمن الآلية المعتمدة في توزيع السلطات، وكافة القواعد والأسس التي تنظم صنع القرار والعلاقات، بما يحقق المصلحة العامة. (بوغرة، 2019، صفحة 137)

3- الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

يكلف بتطبيق حوكمة الشركات أطراف معنية تساهم في تنفيذ آلياتها، بما يضبط عمليات الإدارة والرقابة، الذي بدوره يعزز الشفافية، والمساءلة، والكفاءة، وهناك 4 أطراف معنية بتطبيقها تؤثر وتتأثر بوجودها، وتساهم بشكل كبير في فعاليتها في إدارة المؤسسة وهي: (العسالي، 2019-2018، الصفحات 14-15)

3-1- المساهمون: وهم الفئة التي تقدم رأس المال للشركة من خلال امتلاكهم لأسهم، يحصلون في المقابل على أرباح تتوافق مع نسبة مساهمتهم، ويساهمون في تعظيم قيمة المؤسسة في المدى البعيد، مما يحدد استمراريته، كما يملكون صلاحية وسلطة اختيار أعضاء مجلس الإدارة، بما يوفر الحماية اللازمة لحماية حقوقهم.

3-2- مجلس الإدارة: يمثل أعضاء مجلس الإدارة المساهمين والأطراف ذات العلاقة، تخول لهم مسؤولية اختيار المديرين التنفيذيين الذين يتولون إدارة أعمال المؤسسة، كما يقومون برسم السياسات العامة، وكيفية المحافظة على مصالح المساهمين، والرقابة على أدائهم.

3-3- الإدارة: هي الجهة المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة، وتقديم تقارير أداء المؤسسة لمجلس الإدارة، كما تتولى مسؤولية تعظيم أرباح المؤسسة، وزيادة قيمتها السوقية، ومسؤولية الشفافية، والإفصاح عن المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

3-4- أصحاب المصالح: هم الفئة التي لها مصالح في المؤسسة، مثل الدائنين، والموردين، والعملاء، حيث يمكن أن تتعارض مصالح هذه الأطراف مع مصالح المؤسسة، فالدائنون مثلاً يهتمون بقدرة المؤسسة على السداد، في حين العمال والموظفون يهتمون بقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح والاستمرار.

4- آليات تطبيق حوكمة الشركات

يتطلب التطبيق السليم لحوكمة الشركات مجموعة من الآليات، تنقسم لداخلية وخارجية كما يلي:

4-1- الآليات الداخلية:

تتمثل الآليات الداخلية لحوكمة الشركات فيما يلي:

4-1-1- مجلس الإدارة: وهي الجهة المسؤولة عن إدارة المؤسسة، يتم انتخاب أعضائه من قبل الجمعية العامة التأسيسية أو العادية، بحيث لا يقل عددهم عن 3 أعضاء، ولا يزيد عن 12 عضو، كل ما يتعلق بعضويتهم محدد في القانون الأساسي لشركة، مع عدم تجاوز مدة عضويتهم في المجلس 6 سنوات، وللجمعية العامة العادية صلاحية إعادة انتخاب أعضاء المجلس أو عزلهم، وذلك في أي وقت. (محمدي، 2017-2018، صفحة 130) وينبثق من مجلس الإدارة عدة لجان من أعضائه الغير تنفيذيين وهم:

4-1-1-1- لجنة التدقيق: يتمتع أعضاء هذه اللجنة بالخبرة والدراية في مجال المحاسبة، والمالية، والتدقيق، والاستقلالية التامة، على أن تشمل مسؤولياتهم مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة في المؤسسة، والاجتماع والمناقشة مع المدققين الخارجيين حول نتائج عملية التدقيق، والتحقق من فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومراجعة التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة. (Arar, 2021, p. 855)

4-1-1-2- لجنة المكافآت: أكدت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على ضرورة منح أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا مكافآت، على أن تكون بقيم معقولة، بما يضمن تعزيز مصالح المؤسسة على المدى الطويل، وذلك بجذب المهنيين المتميزون بالكفاءات والمهارات العالية، وهو هدف اللجنة. (يحيائي، 2016، صفحة 34)

4-1-1-3- لجنة التعيينات: يتم تعيين أعضاء مجلس إدارة المؤسسة والعاملين بها بناء على المهارات والخبرات المحددة من قبل المؤسسة، والتي تؤهلهم للقيام بمهامهم على أحسن وجه، بما يضمن شفافية عملية التعيين. من واجبات هذه اللجنة تعيين أفضل المرشحين المؤهلين، وتقييم مهاراتهم

باستمرار، والالتزام بالموضوعية عند تعيين الأعضاء، والإعلان عن الوظائف المراد شغلها. (زغلامي، 2022، الصفحات 61-62)

4-1-2- التدقيق الداخلي: يؤدي نشاط المدققون الداخليون إلى زيادة مصداقية التقارير المالية، والعدالة، وتحسين سلوك الموظفين بالمؤسسة، كما يعملون على تقليل مخاطر الفساد المالي والإداري، ولكي تتمكن آلية التدقيق الداخلي من تحقيق ما سبق ذكره، وجب عليها أن تكون هيئة مستقلة، ومنظمة بوضوح، ودقة، وأن تستند لتشريعات خاصة بها. (بن خديجة، 2020، صفحة 72)

4-2- الآليات الخارجية:

تتمثل في:

4-2-1- التدقيق الخارجي: يلعب التدقيق الخارجي دور مهم في تحسين جودة التقارير والبيانات المالية، والمنافسة بين لجنة التدقيق، ولا يتحقق ذلك إلا إذا كان المدقق الخارجي يتمتع بدرجة عالية من الاستقلالية، حتى يتمكن من تأكيد سلامة البيانات المالية، ومطابقتها للمعايير والقوانين المنصوص عليها.

4-2-2- المنافسة في السوق على المنتجات أو الخدمات وسوق العمل الإداري: تساعد منافسة السوق على المنتجات والخدمات في تحسين سلوك الإدارة، بما يجعلها تؤدي واجبتها بأفضل وأصح الطرق، ويزيد من منافسة المؤسسة في مجال نشاطها. (Bekhouche, 2024, p. 166)

4-2-3- التشريع والقوانين: غالبا ما تؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون في عملية الحوكمة، حيث تؤثر بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتعلق بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلاتهم مع بعض. (زغلامي، 2022، صفحة 62)

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة القطاع العام

لم يواجه القطاع الخاص وحده الفشل المالي والاحتيايل بل القطاع العام أيضا، وللاستجابة لهذه الإخفاقات أبدت الحكومات والهيئات المختصة اهتماما، وباشرت بالتغييرات، من خلال تشديد قوانين حوكمة الشركات، وفرض عقوبات تهدف إلى إلزام الشركات تبني سياسات أخلاقية وشفافة، وعلى نهج حوكمة الشركات تم اعتماد نموذج حوكمة خاص بالقطاع العام، وتنفيذه كمنهج جديد للإدارة العامة.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول القطاع العام

إن تغير دور الدولة من المتدخلة إلى الحارسة أدى إلى خلق حرية التسيير والإدارة في مؤسسة القطاع العام، وتسبب في ظهور أساليب وطرق جديدة للتسيير على المستوى المركزي، واللامركزي، وذلك نظراً لعدم كفاية الأساليب القديمة في وصول مؤسسات هذا القطاع إلى أهدافها.

1- تعريف القطاع العام

يعرف القطاع العام بأنه مجموع المنظمات الحكومية التي يتم تمويلها من إيرادات الدولة، يشمل جميع الوزارات، والمنظمات الحكومية المركزية، والمحلية، والهيئات، والمؤسسات المملوكة كلياً أو جزئياً للدولة، التي تهدف إلى توفير السلع والخدمات العامة، وتحقيق الرفاه الاقتصادي، والاجتماعي للمجتمع. (بن اسماعيل، 2019، صفحة 139)

كما يعرف بأنه جميع الترتيبات التي تقوم فيها الحكومة (مركزية أو محلية أو إقليمية) بتقديم الخدمات أو الأنشطة عن طريق كيان فرعي يخضع للرقابة، سواء كانت تديره الحكومة كلياً، أو يتمتع بهوية قانونية منفصلة. (طويل، 2017، صفحة 83)

وعليه يشير مصطلح القطاع العام للوحدات التي تعود ملكيتها للدولة، والتي تنتج السلع والخدمات، وتبيعها للمستهلكين مقابل سعر محدد، بغض النظر عن شكل ملكية الدولة، أو الحالة التنظيمية للوحدات الاقتصادية، سواء اتخذت شكل للمصالح الحكومية أو الهيئات أو المؤسسات أو الشركات العامة. (بريري، 2021، صفحة 140)

2- خصوصيات القطاع العام

تختلف الممارسات المحاسبية والإدارية في مستوى القطاع العام من دولة إلى أخرى، حيث أن أغلبية الدول تلجأ إلى تبني نماذج خاصة بمؤسسات القطاع العام، إلا أن هناك البعض يفضل الاعتراف بنموذج موحد، خاصة في مجال المحاسبة، سواء في القطاع العام أو الخاص، مثل أستراليا، ونيوزيلندا. وبالرجوع لعملية صياغة الإطار المفاهيمي نرى بأن IPSASB تلقى العديد من التوجيهات، يشير معظمها إلى ضرورة الأخذ بعين الاعتبار خصوصية القطاع العام، مع المعرفة التامة بالنقاط الفنية المشتركة بين محاسبة القطاعيين، حيث يقر المجلس بأهمية خصوصية القطاع العام في صياغته للمعايير، إلا أنه يعتمد على معايير القطاع الخاص IAS/IFRS الصادرة عن IASB يمكن تلخيص هذه الخصوصيات فيما يلي: (غزيل، 2022، الصفحات 617-618)

- الهدف الأساسي لمؤسسات القطاع العام المتمثل في تحقيق المنفعة العامة، وليس تحقيق الأرباح والعوائد للمستثمرين والمالكين؛
- القدرات الواسعة التي تمتلكها الحكومات والسلطات على تغيير أو تعزيز أو إعادة صياغة القواعد القانونية المتعلقة بالمال العام؛
- الحجم والقيمة المالية للمعاملات غير التبادلية للقطاع العام؛
- التركيز على أهمية الموازنة المصادق عليها نظراً لأهميتها القانونية والاقتصادية؛
- طبيعة برامج القطاع العام التي تمتاز بامتدادها الزمني واستمراريتها؛
- طبيعة الغرض من الأصول والخصوم في القطاع العام، المتمثل في توفير السلع والخدمات للمواطنين وغيرهم من الأفراد والجماعات، بدلاً من توليد تدفقات نقدية، وإيرادات، وأرباح.

3- بعض المفاهيم المتعلقة بالقطاع العام

بشمل القطاع العام عدة مفاهيم، تتمثل في:

3-1- المؤسسة العمومية: تعرف بأنها وحدة إدارية أو جهاز إداري من منظمات القطاع العام، مستقلة بذاتها بشخصية معنوية، ولها نوع من الاستقلال المالي والإداري، لتمارس عملاً من أعمال الدولة، يتم إنشاءها بقانون يحدد أعمالها، وواجبتها، وحقوقها، وتخضع من حيث المبدأ لقواعد القانون الإداري. (قصاص، 2016، صفحة 174)

3-2- الدولة: عرفها كاري دي ولبير على أنها "مجموعة من الأفراد مستقرة على إقليم معين، ولها من التنظيم ما يجعل من الجماعة في مواجهة الأفراد سلطة عليا آمرة وقاهرة. (الجبار، 2023، صفحة 48)

3-3- الهيئات الإقليمية: تتمثل في البلدية والولاية، تشكل هذه الأخيرة جزءاً لا يتجزأ من الدولة، وعليه يمكن القول بأن الهيئات الإقليمية تبقى تابعة للدولة، رغم كونها شكل من أشكال اللامركزية الإدارية. (نزار، 2018، صفحة 83)

3-4- الإدارة: عرفها فريدريك تايلور على أنها "عملية التخطيط، والتنظيم، وصنع القرارات، والقيادة، والمراقبة، للأنشطة التي يقوم بها أعضاء المؤسسة، واستخدام كافة الموارد التنظيمية، والبشرية، والمالية، والمادية، بغرض إنجاز أهداف المؤسسات بكفاءة وفعالية. (المصري، 2021)

3-4-1- أنماط الإدارة:

يعتمد علم الإدارة على نمطين هما:

3-4-1-1- الإدارة اللامركزية:

هي توزيع الوظيفة الإدارية للدولة بين الأجهزة المركزية وبين سلطات اللامركزية الإقليمية، أو مرفقية مستقلة نسبياً وتخضع لرقابة السلطة المركزية. (بخلف، 2021، صفحة 120) تتميز بـ: (بن علي، 2019، صفحة 275)

أ- **وجود مصالح إقليمية:** يفضل ترك الإشراف عن بعض المصالح الإقليمية لمن يهمهم الأمر، لكي تتمكن الدولة من الإشراف على المصالح التي تهتمها، حيث من المتعارف عليه أن عملية تحديد المصالح المحلية للهيئات المركزية واللامركزية تترك للمشرع، إلا أن أحياناً تقتضي أحكام الدستور بعض التعليمات والتوجيهات بهذا الشأن للمشرع.

ب- **قيام مجالس منتخبة:** تمارس الإدارة الإقليمية سلطاتها من خلال مجالس إقليمية أو محلية، لكي تتمكن من القيام بأعباء وظائفها، حيث اختلف الباحثون والمهتمون في المجال حول طريقة تشكيل هذه المجالس، فهناك من يرى أنه من الأفضل التصويت، والبعض يرى بأنه من الأفضل التعيين.

ج- **استقلال الهيئات الإقليمية في ممارسة اختصاصات تحت إشراف ورقابة الحكومة المركزية:** إن تمتع الهيئات، والمجالس، والعاملين المسؤولين عن إدارة الوحدة المحلية، بالاستقلالية عند إصدار قراراتهم الإدارية، وأثناء مباشرة أعمالهم، يجعل من نظام الإدارة الإقليمية مكتمل ذاتياً، بمنأى عن ضغط الحكومة المركزية.

ولكي ينجح تطبيق اللامركزية كأداة فعالة في حوكمة القطاع العام، وضمان فاعلية المساءلة في الدول ذات الطبيعة الموحدة، يجب توفر 3 شروط رئيسية ومتكاملة:

- يتطلب وجود إدارة محلية قوية ذات صلاحيات ومهام محددة بوضوح في إدارة وتقديم الخدمات العامة، حيث يؤدي غياب هذا التحديد إلى تداخل المسؤوليات بين المستويين المركزي والمحلي في الجوانب التنفيذية، مما ينتج عنه حالة من تزامن المسؤوليات، هذا الوضع يتيح للحكومة المركزية فرض سيطرتها وتدخلها في الشؤون المحلية، مما يضعف دور الإدارة المحلية، ويعيق أداء مهامها الأساسية بفعالية؛

- تحديد اختصاصات ومسؤوليات الإنفاق العام على المستوى المحلي ومصادر تمويله يعد عنصراً أساسياً في تطبيق اللامركزية المالية، وتشير التجارب العالمية إلى تنوع النماذج المتبعة في هذا المجال، إلا أن هناك مجموعة من الضوابط العامة التي يجب الالتزام بها لضمان نجاح هذا التوجه، من أبرزها:

- **تولي المستوى المركزي مسؤولية الإدارة الشاملة لعمليات الميزانية، بما يضمن تحقيق الانضباط المالي العام، والحفاظ على التوازن النقدي للميزانية العامة؛**

- وضع إطار قانوني يحدد بوضوح اختصاصات ومسؤوليات الإنفاق بين المستوى المركزي والمستويات المحلية، بما يضمن تمكين المستوى المحلي من تحديد الأولويات، وتقديم الخدمات، التي تؤثر بشكل مباشر على المجتمع المحلي مثل التعليم، والصحة، والإسكان، والنقل، وغيرها من الخدمات الأساسية؛
- تحديد الإطار القانوني لمسؤوليات الاقتراض بين كل من السلطة المركزية والهيئات المحلية؛
- يعد توضيح العلاقات المالية الأفقية والعمودية، ووسائل التحويلات المالية، وجدولها الزمنية بين مختلف المستويات الحكومية، أمراً بالغ الأهمية في تسريع تلبية احتياجات المواطنين، وزيادة كفاءة وفعالية تقييم الخدمات العامة.

- تفعيل أساليب المساءلة المحلية يعد عنصراً أساسياً في تعزيز المساءلة السياسية، والذي يفرض وجود مجالس شعبية محلية منتخبة، تمتلك الكفاءات الفنية اللازمة للمشاركة في إعداد الميزانية، ومراقبتها. (مسعودي، 2018-2019، الصفحات 56-57)

3-4-2- الإدارة المركزية: يشير هذا المبدأ إلى تولي السلطة المركزية مهمة صنع واتخاذ القرارات بالشكل الذي يساعدها على إشباع حاجيات المواطنين، إلا أن المبدأ يتناقض مع مبدأ الديمقراطية المحلية، التي من شأنها فتح المجال أكثر للإدارة المحلية حول انشغالات وحاجيات المجتمع من الإدارة المركزية، مما يؤثر على علاقة الإدارة المركزية مع المواطنين، وهو ما يجعل المواطن يفكر أن سوء أوضاعه سببه الإدارة المركزية، بما يجعلها تواجه عبء أثناء مساهمتها في تقديم الخدمات، وإشباع حاجات المجتمع، وذلك بقيام البرلمان بتنويع العمل التشريعي، أو وضع الإطار التشريعي لبسط القواعد التي تنظم الحوكمة في القطاع العام، أو ما يعرف بالحكم الراشد في مختلف المجالات، بما يشعر المواطن بأنه العنصر الفعال في تكريس الديمقراطية التشاركية.

وبالرغم من هيمنة هذا النوع من الإدارة، إلا أنها لم تتمكن من حل مشاكل المواطن المتمثلة في تعطل المشاريع التنموية المحلية، بما أدى بالمواطن بفقدان الثقة في هذه الإدارة، وجعل المشرع يلجأ للتنظيم الإداري اللامركزي، بهدف خلق علاقة ديناميكية بين الإدارة والمواطن، مع التركيز على أسس الحوكمة في القطاع العام محلياً وإقليمياً. (بلودنين، 2023، صفحة 538)

4- من البيروقراطية إلى الحوكمة

عرفت الإدارة العمومية انتقال تدريجي من البيروقراطية التقليدية، التي تعرف بالمركزية والامتثال الصارم للقواعد، وتضمن الانضباط الإداري، وتطبيق اللوائح، والقوانين بمنهج هرمي، إلى أسلوب جديد

يركز على مبادئ التسيير العمومي الحديث، ويعزز مفاهيم الفعالية، والكفاءة، والنتائج، وجودة الخدمات، معتمداً في ذلك على أساليب وأدوات القطاع الخاص مثل قياس الأداء والمساءلة.

4-1- التسيير العمومي: ينظم التسيير العمومي الموارد والمهام العمومية للدولة، بهدف تلبية حاجات المواطنين وتحقيق المصلحة العامة. وينقسم إلى:

4-1-1- تعريف التسيير العمومي التقليدي: يعرف بأنه العلم والفن الذي يتم عن طريقه تحقيق الأهداف بأفضل الوسائل، وبأقل تكاليف، وذلك في الوقت المحدد، وباستغلال الأمثل للإمكانات المتاحة لها، تظهر في سلطة جماعة العاملين على الأعمال داخل المنظمة في نموذج الإدارة التقليدية، يتضمن الفكر الإداري فرضتين رئيسيتين يرتبطان بمفهوم الإدارة، وهما نشاط إدارة هادف يمارسه الفرد منذ القديم، وارتباطه بالإدارة بالجماعة، وأن نجاح النشاط الجماعي سواء كان اقتصادي أو اجتماعي أو سياسي، مرهون بكفاءة الإدارة. (بن شهرة، 2021، الصفحات 233-234)

4-1-2- خصائص التسيير العمومي التقليدي:

يتميز بمجموعة من الخصائص نذكرها فيما يلي: (DPathshala, 2024)

- **الهيكل الهرمي:** اتجاه السلطة من القمة إلى القاعدة.
- **الامتثال للنظم والقواعد:** تستند القرارات وتنفيذها إلى قوانين رسمية.
- **اللامركزية والحياد:** تنفيذ القرارات دون التحيز لأي طرف أو مصلحة.
- **التخصص الأدائي:** يقسم العمل إلى مهام يتم تحديدها بناء على الكفاءات والمهارات.

4-1-3- الانتقادات الموجهة لتسيير العمومي التقليدي:

تتمثل الانتقادات الموجهة لتسيير العمومي التقليدي فيما يلي: (DPathshala, 2024)

- **الجمود والبطء:** امتثاله للقواعد الصارمة يعيق الاستجابة للمستجدات والابتكار.
- **البيروقراطية:** إجراءاته المعقدة تعطل الخدمات.
- **الافتقار للمشاركة المجتمعية:** يركز على الالتزام بالقواعد، ويهمل تفاعل المجتمع، ويتجاهل العوامل المجتمعية المعقدة.

4-2- التسيير العمومي الجديد: قامت عدة دول متقدمة ونامية في سبيل مكافحة الفساد بتنفيذ إصلاحات على مستوى الإدارة المالية العامة، التي تركز على تعزيز الضوابط المالية، وإعداد التقارير المالية، والشفافية، والمساءلة، والحوكمة، داخل مؤسسات القطاع العام، وتعد الإدارة العامة الجديدة أحد العناصر الرئيسية في إصلاح القطاع العام في جميع أنحاء العالم، والتي من خلالها تلعب المحاسبة

دورا مركزيا في مراقبة الموارد، ومتابعتها من خلال وظائف التدقيق والإفصاح. (Audrey S.Paterson Dr, 2019, p. 1)

يعتبر التسيير العمومي الجديد برنامج منسق لإصلاح القطاع العام، يهدف إلى استبدال الإدارة بالتسيير، واستبدال البيروقراطية الرسمية بالأسواق أو العقود إلى أقصى حد ممكن، والحد من حجم القطاع العام. ولمفهوم التسيير العمومي الجديد 7 جوانب نذكرها فيما يلي: (بلعمرى، 2022، صفحة 671)

- تركيز المدير على التسيير، على أن يكون هذا الأخير مؤهل لذلك؛
 - وجود معايير لقياس الأداء والبناش ماركينغ بوضوح؛
 - وجود الحاجة المسببة لفصل وحدات القطاع العام، ووضع منظمات مستقلة؛
 - زيادة التركيز على المخرجات والنتائج؛
 - التأكيد أكثر على المنافسة في القطاع العام؛
 - تحقيق الاستخدام الفعال للموارد، وتجنب الإسراف في الإنفاق؛
 - اعتماد ممارسات القطاع الخاص في القطاع العام.
- كما أعطت OECD إحدى تصورات هذا النمط الجديد من التسيير، والتي نصت على:
- توجيه التركيز نحو النتائج، وزيادة القيمة مقابل النقود؛
 - تفويض السلطة، وتعزيز المرونة؛
 - تعزيز المساءلة، والرقابة؛
 - توجيه العمل، والخدمات؛
 - تعزيز القدرة على التنمية الاستراتيجية، والسياسية؛
 - إدخال المنافسة، وعناصر السوق الأخرى؛
 - تغيير العلاقات مع المستويات الحكومية الأخرى.
- حيث تعتبر هذه العناصر السمات الرئيسية للتسيير العمومي الجديد.

4-2-1- مبادئ التسيير العمومي الجديد:

سعى العديد من الباحثون في مجال التسيير العمومي الحديث إلى وضع مبادئ لهذا الأخير، أهمهم Christopher Hood و Christopher Pallit و Donald Kettl ولقد اتفقوا على المبادئ الآتية: (ضريفي، 2019، الصفحات 6-8)

4-2-1-1- التركيز على النتائج: أي توجيه الاهتمام، والتركيز، وزيادة الجهود على المخرجات، والنتائج، بدلا من التركيز على المدخلات، وإجراءات التسيير العمومي، أين تم التخلي عن استخدام المعايير الرقابية التي تقيس مدى إلتزام المؤسسات بما تضمنته اللوائح والقوانين، واستخدام تلك التي تتعلق بقياس النتائج والأهداف، كما هو الحال في مؤسسات القطاع الخاص، سعيا لإشباع حاجات المواطن.

4-2-1-2- تقليص التكاليف وإصلاح المالية العامة: من أهم مميزات التسيير العمومي الحديث تقليص التكاليف، خاصة في ظل محدودية موارد الدولة، الذي كان سببه الأزمات، وببطء وتيرة النمو، مما ألزم الدولة بإعادة تحديد دورها، والنظر أكثر دقة وتحديدًا لمهامها ومؤسساتها العمومية، وجعلها أكثر قدرة على تحقيق الاستغلال الأمثل لمواردها، وهو ما يجعلها أكثر تحكما في صرف التكاليف، لأنها تستهلك ما هو أضخم مما تحققه من موارد.

4-2-1-3- تقليص حجم المؤسسات العمومية: يطبق هذا النمط من التسيير في المؤسسات العمومية الأكثر تخصيصا، التي تكون ذات الحجم الصغير، والهيكل التنظيمي الأفقي، وتتميز بالاستقلالية، وعليه فإن الإصلاح الذي جاء به هذا النمط الجديد يفرض على المؤسسات إعادة هيكلة وتقسيم أو تقليص حجمها، وتحديد أدوارها بدقة أكثر.

4-2-1-4- تعزيز اللامركزية: يكون ذلك بتولي الحكومات المحلية والإدارات العامة السلطة داخل النظام، ومسؤولية تقديم الخدمات، أي جعل الهيكل التنظيمي للوحدة أقل هرمية، وهو ما يوجه تركيز المسير العمومي أكثر نحو النتائج المراد تحقيقها، واعتماد آليات أكثر كفاءة، وفعالية، وذلك بتحديد التزاماته الشكلية، ورفع روح المبادرة لديه.

4-2-1-5- اعتماد إدارة الأداء: يركز مسير المؤسسات العمومية في ظل التسيير العمومي التقليدي على الإجراءات والمدخلات، مما جعلها تعاني الجمود، وعليه وجب التوجه نحو نمط جديد يركز على النتائج والمخرجات، ويقوم على إدارة الأداء في سبيل تحقيق الفعالية واستمرارية تحسين الأداء.

4-2-1-6- تبني إدارة الموارد البشرية: يتم تسيير الموارد البشرية وفق هذا النمط من التسيير بطريقة مرنة، وأقل استقرارا، حيث البقاء في المنصب أو الترقية هنا مرهونة بالكفاءة والأداء، في حين يعتمد التوظيف العقود القابلة للتجديد، وذلك وفقا للأداء الحسن، كما يتم التفاوض فيما يخص شروط التوظيف

بصفة سنوية وفقاً للأهداف المرجوة، والأداء، والإنتاجية، كما يحاول هذا النمط خلق نظام فردي ومتباين للحوافز والتعويضات بين الأفراد، والابتعاد عن مبدأ المساواة عند التوظيف، الذي يتجاهل عنصري الكفاءة، والمواءمة، بهدف تحديث أبعاد تسيير وإدارة المؤسسات العمومية.

4-2-1-7- اعتماد آليات السوق لتقديم الخدمات العمومية: إن توجه الدولة نحو تبني آليات السوق، لا يعني حتماً تخليها عن مهامها لصالح القطاع الخاص، ولكن ارتباط دورها بشكل مماثل لهيكل السوق، حيث تستخدم في ذلك الخصخصة، والتعاقد مع القطاع الخاص، وشراكة القطاع العام مع القطاع الخاص، والاستفادة من أدائه، سواء فيما يتعلق بالجودة التي يتميز بها، أو التزامها بالمسؤولية الاجتماعية التي تعمل على تحقيق المساواة، والعدالة الاجتماعية.

4-3- مقارنة بين التسيير العمومي التقليدي والجديد: يمثل الجدول التالي أهم النقاط التفصيلية بين كل من التسيير العمومي التقليدي والحديث.

الجدول (6): مقارنة بين التسيير العمومي التقليدي والتسيير العمومي الجديد

عنصر المقارنة	التسيير العمومي التقليدي	التسيير العمومي الحديث
مجال الاهتمام	يقوم على احترام القواعد والتشريعات، ويخضع للسلطة العمومية.	الغاية منه الوصول للاستغلال الأمثل للموارد، وتحقيق الأهداف التطورية للمؤسسة، حيث يركز على النجاعة، والنتائج، والإجابة على الإشكاليات المطروحة.
نوع التنظيم	يقوم على التنظيم الهرمي التقليدي، وبالتالي مركزة السلطات، وتعزيز الرقابة.	يعتمد على اللامركزية الإدارية، ويشجع على التفويض، وتمكين العاملين، كما يعتمد على فرق العمل والتنظيمات الشكلية.
حجم الوحدات الإدارية	يتجه هذا النمط إلى تضخيم الجهاز الإداري، وتوسيع نشاط الوحدات العمومية.	يقوم بالتخلي عن بعض الوحدات الغير ضرورية لصالح القطاع الخاص، بما يجعل الجهاز أكثر مرونة ورقابة.
وسائل العمل	محددة في القانون بناءً على الإجراءات التي تحدد معاني الإبداع والمبادرة.	تحددها آليات السوق، بالاستعانة بآليات القطاع الخاص، وتقنيات التسيير الحديثة.
تنفيذ الخدمات الحكومية	تتفدها وحدات عمومية بحتة، ولها ارتباط وثيق مع سيادة الدولة.	المشاركة في تقديم الخدمات العمومية للوحدات العمومية والخواص.

المصدر: (بن يوسف، 2019، نجاعة التسيير في الجماعات المحلية الجزائرية على ضوء مقتضيات التسيير العمومي الحديث،

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حوكمة القطاع العام

لأقلى مفهوم الحوكمة اهتمام كبير نظرا للمزايا التي حققتها في مجال محاربة الفساد، وحماية حقوق أصحاب المصالح، مما أدى بالمنظمات الدولية في مجال المحاسبة، والمفكرين، بإسقاط هذا المفهوم على القطاع العام، على أمل الحصول على نفس المزايا.

1- مفهوم حوكمة القطاع العام

لمفهوم حوكمة القطاع العام بعدة تعريفات، نذكرها فيما يلي:

1-1- تعريف وزارة القطاع العام الأردنية: حوكمة القطاع العام هي مجموعة التشريعات، والسياسات، والهياكل التنظيمية، والإجراءات، والضوابط، التي تشكل الطريقة التي توجه، وتدار فيها الدائرة الحكومية، لتحقيق أهدافها بأسلوب مهني، وأخلاقي، وبكل نزاهة، وشفافية، وفق آليات للمتابعة، والتقييم، ونظام صارم للمساءلة، لضمان كفاءة وفعالية الأداء من جهة، وتوفير الخدمات الحكومية بعدالة من جهة أخرى. (بركات، 2017، الصفحات 7-8)

1-2- تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين: حوكمة القطاع العام هي مجموعة من الترتيبات الهيكلية للإدارات العامة التي تؤثر على تخصيص الموارد العامة، ودرجة كفاءة وفعالية أنشطتها.

كما تعرف بأنها السياسات والإجراءات المستخدمة لتوجيه أنشطة المؤسسة لتوفير ضمان عقلاني بأن الأهداف المنصوص عليها قد تم تحقيقها وتنفيذ العمليات بطريقة أخلاقية وخاضعة للمساءلة، كما تتعلق الحوكمة بالطرق التي يتم من خلالها تحديد الأهداف وتحقيقها، ويشمل أيضا الأنشطة التي تضمن مكانة ومصداقية الحوكمة، تؤسس لتوفير الخدمات بشكل عادل وتضمن السلوك المناسب للمسؤولين الحكوميين وتقلل من مخاطر الفساد العام. (Ngoran, 2017, p. 84)

وبناء على ما سبق يمكن تعريف حوكمة القطاع العام على أنها: " الإطار المؤسسي الذي يحسن كفاءة استخدام العام، من خلال تكريسه لمبادئ المساءلة، والشفافية، والمشاركة وسيادة القانون، بما يعزز ثقة المجتمع في الدولة، ومؤسساتها، ويضمن استدامتها المالية.

2- دوافع ظهور الحوكمة في القطاع العام

هناك العديد من الأسباب التي أدت إلى ظهور الحوكمة في القطاع العام، من بينها العوامل السياسية، والأيدولوجية، التي ظهرت بفعل تغير موازين القوى في العالم، التي سببتها الحرب الباردة، وانحيار الاتحاد السوفيتي، إضافة إلى العوامل الأخرى التي ظهرت بعد تبني معظم الدول النامية لسياسة انفتاح

السوق، وتحرير التجارة الدولية، وظهور العولمة الاقتصادية، مما أدى إلى تغير دور الدولة، وعليه يمكن تقسيم هذه الدوافع فيما يلي: (فرج، 2011-2012، الصفحات 5-7)

2-1- دوافع سياسية: بعد انتهاء الحرب الباردة وانحيار الاتحاد السوفياتي، توجه تركيز العالم نحو سبل مكافحة الفساد، الذي لاقى اهتمام واسع على مستوى الدول المانحة، والدول المتلقية، نظرا لتلاشي الحدود الفاصلة بين الأمور الداخلية والخارجية لهما، ومع توجه دول المعسكر الشرقي نحو إيديولوجيات يسودها الطابع الليبرالي، ازدادت موجة العولمة، وانتشرت القيم الديمقراطية عبر الدول النامية، خصوصا بعد ثورة الخدمات الإلكترونية، وتكنولوجيا المعلومات، حيث تم التأكد عالميا أن الفساد يؤثر سلبا على الأمن والاستقرار الدولي، كما أن آثاره لم تعد محصورة ضمن الحدود الإقليمية للدولة، بل تجاوزتها، وأصبحت تعصف حتى باقتصاديات الدول الأخرى، بالإضافة إلى ذلك عدم الاستقرار السياسي الذي يشوب الكثير من الدول النامية، وسواد الحروب الأهلية، والطائفية، وبروز ما يعرف بروح النضال السياسي والاجتماعي النشط على مستوى منظمات المجتمع المدني في كل دول العالم، التي تدعو إلى ترسيخ الديمقراطية والمشاركة في صنع القرار العام والحياة السياسية، مما أدى إلى ضرورة البحث عن وسيلة جديدة تساهم في التخفيف من تلك الأزمات.

2-2- الدوافع الإدارية: ظهرت هذه الدوافع بفعل التغير الذي طرأ على دور الدولة، وانتقالها من الجهة الرئيسية المختصة في وضع السياسات العامة، التي تمثل المجتمع المدني في تقرير السياسات، وتقوم بوضع الخطط وتتابع تنفيذها، كما كانت تملك المشروعات، وتديرها، وتتولى مسؤولية توزيع الدخل، وتقديم الخدمات، إلى أن أصبحت مجرد شريك ضمن مجموعة متعددة من الشركاء القائمين على إدارة شؤون الدولة والمجتمع، الذين يتمثلون في القطاع الخاص، والشركات المتعددة الجنسيات، والمجتمع المدني.

يساهم كل هؤلاء الشركاء في صنع سياسات الدولة الإنمائية، ويطالبون بتشديد الرقابة، والمساءلة، والرفع من مستوى الشفافية.

وعليه أصبحت الدولة في ظل الاقتصاد الحديث ليست المسؤول الوحيد عن الوفاء والالتزام بمتطلبات التنمية، التي تتزايد باستمرار، كما أنها لم تتمكن من تسيير النشاط الاقتصادي لوحدها، وعدم قدرتها على تحقيق السلم والأمن العام، والحفاظ عليه، وفشلها في حماية الممتلكات العمومية بسبب تفشي ظاهرة الفساد، وصعوبة السيطرة عليه، فكان من الضروري البحث عن نظام جديد يعالج كافة المشاكل التي واجهتها الدولة بمفهومها التقليدي، وتحول الإدارة الحكومية لوضع جديد يقوم على مشاركة عدة أطراف في إدارة شؤون الدولة.

2-3- الدوافع الاقتصادية والمالية:

يمكن حصرها فيما يلي:

- الظواهر الاقتصادية التي كانت سائدة في سبعينات وثمانينيات القرن الماضي، والمتمثلة في تنامي عجز الموازنة في معظم دول العالم، إلا أنها كانت أشد حدة في الدول النامية، مما أفقدها استقرارها الاقتصادي، وتسبب لها في ارتفاع معدلات التضخم والمديونية، وانعكس سلبيًا على القدرة الشرائية لديها، وانخفاض قيمة العملة، وتفاشي الفقر فيها، تشير كل هذه الظواهر إلى ضعف البيئة المؤسسية لعمليات التنمية فزادت الحاجة لفكرة حوكمة القطاع العام؛

- تسارع وتيرة العولمة التي تمثلت في زيادة تجارة السلع والخدمات، خصوصًا الخدمات المالية، وما سببته هذه الوتيرة من تلاحم بين الاقتصاديات الدولية من جهة، ومن جهة أخرى انتشار الأزمات المالية وتأثيرها المتسلسل، مما جعلها صعبة التطويق، والاحتواء، وكبح حركتها خارج الحدود الدولية والإقليمية؛

- التأكد التام من عدم كفاءة إدارة الاقتصاد العالمي في السنوات القليلة السابقة، وعدم ملائمة قواعد وأسس هذه العملية مع متطلبات العولمة، وما أسفرت عليه من تغيرات على الصعيد الدولي، يتوجه بعض المفكرين والمختصين إلى أن الليبرالية الجديدة التي قامت بوضع برنامج جديد لعمل مسيرة التنمية العالمية، وذلك في العشرون سنة الأخيرة من القرن الماضي، لم تتوصل إلى الأهداف المسطرة سابقًا، ولم تحقق النمو المطلوب، مع استمرار الأوضاع المزرية من فقر، واللامساواة، وتنامي الديون، بما أدى إلى ضرورة البحث عن استراتيجية جديدة؛

- عدم تمكن المساعدات (الثنائية والمتعددة الأطراف) التي الممنوحة للدول النامية من الوصول إلى أهدافها، والمتمثلة في تعزيز التنمية المستدامة، والنمو الاقتصادي، والتقليل من الفقر، الذي كان سببه ضعف القدرات الحكومية للدول النامية، وعدم تمكنها من إدارة هذه المساعدات، والمشاريع التنموية، وزيادة انتشار الفساد ومخلفاته، وهو ما توصلت إليه إحدى دراسات البنك الدولي لوجود علاقة عكسية خلال السنوات القليلة السابقة بين المساعدات ومعدلات النمو، حيث تلقت بعض الدول مساعدات دولية ضخمة، إلا أن مستوى دخلها استمر في الانخفاض، في حين تلقت دول أخرى مساعدات أقل من الأولى، إلا أنها تمكنت من تحقيق هدفها، والرفع من مستوى دخلها، فنتائج هذه الدراسة زادت من احتمال وجود العديد من العوامل، بالإضافة إلى الموارد المالية التي تعيق عملية التنمية، وهو ما زاد من الحاجة لوجود نظام حوكمة في القطاع العام يساعد في إدارة هذه المساعدات، ومنذ ذلك الحين أصبحت التنمية وتقديم المساعدات مرتبطتين باعتماد نظام الحوكمة في الدول النامية؛

- فشل برامج التكيف والإصلاحات الهيكلية المقدمة من طرف صندوق النقد الدولي والبنك العالمي على مستوى الدول النامية، نظرا لارتفاع مستوى الفساد فيها، بالإضافة إلى ضعف المؤسسات في تطبيق تلك الإصلاحات.

2-4- الأسباب الاجتماعية:

تتمثل في:

- ضعف مستوى التنمية البشرية؛
- زيادة نسب الفقر والأمية؛
- انتشار الأمراض وسوء التغذية؛
- انتشار البطالة خاصة في دول العالم الثالث.

3- أهمية الحوكمة في القطاع العام

تستمد الحوكمة في القطاع العام أهميتها من كونها تهدف إلى الرفع من مستوى وجودة الخدمات المقدمة للمواطنين، كما تساهم في تفعيل المساءلة عن طريق وضع معايير ومبادئ للحكم الراشد في القطاع العام، الذي يطبق نظام رقابي يعزز الأداء، ويحارب السلوك الغير أخلاقي، وهو ما يجسد تلك المبادئ على أرض الواقع، بالتالي تقديم خدمات أفضل.

يساهم تطبيق الحوكمة في القطاع العام في تحسين الجودة في المجالات التالية:

- التحالف والتخطيط الاستراتيجيين؛
- إدارة المخاطر وعملية التدقيق؛
- مكافحة الغش والاحتيال؛
- جودة الأداء؛
- الموارد البشرية؛
- البنية التحتية والمرافق.

إن تطبيق قواعد الحوكمة في القطاع العام يشجع مديري المؤسسات على صنع واتخاذ القرارات بطريقة أفضل، كما تعمل على توجيههم إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وإرساء مفهوم المساءلة عن إدارة هذه الموارد، وهو ما يحسن جودة الخدمات المقدمة. (ربايعة، 2020، صفحة 15)

تستمد حوكمة القطاع العام أهميتها من مساهمتها في خضوع أنشطة الأجهزة الحكومية إلى النظم، والسياسات، والتشريعات، والمعايير، التي تعزز الانضباط المؤسسي داخل إدارات القطاع العام، وتحفز مستوى أدائها، والحد من تضارب المصالح والمسؤوليات، كما تعمل على تكريس المساءلة، وتحسين الإنتاجية، ومكافحة الفساد بمختلف أشكاله، والحفاظ على المال العام بصفته الأداة الرئيسية التي تمكن الدولة من تحسين جودة خدماتها، وضمان حقوق مواطنيها، تساهم كذلك في حسن استخدام الأساليب العلمية في عملية صنع واتخاذ القرار، وقياس الأداء، ومعرفة مختلف آراء العاملين والأفراد، تكريساً لمبدأ الوضوح، والتشارك، والعدالة، والشفافية، وتحمل المسؤولية. (رقوب، 2019، الصفحات 277-278)

4- أهداف الحوكمة في القطاع العام

يمكن حصر أهم أهداف الحوكمة في القطاع العام فيما يلي: (ربايعة، 2020، صفحة 15)

- تعزيز ثقة المواطنين، ووحدات القطاع الخاص، والأطراف ذات العلاقة بمؤسسات الدولة، كما تحقق مبدأ الشفافية، والنزاهة، والعدالة، في استخدام السلطة، وإدارة الأموال العمومية، وموارد الدولة، والحد من استغلال السلطة العامة لتحقيق المصالح الخاصة؛

- تساهم في تعزيز مبادئ المحاسبة والمساءلة في الوحدات والمؤسسات الحكومية، كما تشجع على الالتزام بالنظم والقوانين، وتضمن تكافؤ الفرص والمساواة بين المواطنين، والموظفين، وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة، والمتأثرين من السياسات، والإجراءات الحكومية؛

- تحقق الحوكمة في القطاع العام الكفاءة، والفعالية، والمشاركة، لدى الأفراد والوحدات لخلق بيئة اجتماعية تساهم في دعم وتحفيز التطور والإبداع، وترفع من نسبة رضا المواطن عن الخدمات المقدمة من طرف القطاع العام؛

- ترفع من مستوى القدرات التنافسية، وتعمل على توفير المصادر المالية اللازمة في أعمال التوسع، والنمو، وخلق فرص العمل، كما تحقق الاستقرار المالي للوحدات الحكومية، وتساهم في تحسين القدرة على التأقلم مع المتغيرات التي تطرأ على البيئة الخارجية.

5- مقارنة بين الحوكمة في القطاع العام وفي القطاع الخاص

يمثل الجدول التالي أهم الفروقات بين حوكمة القطاع العام والخاص.

الجدول (7): مقارنة الحوكمة في القطاع العام والخاص

عنصر المقارنة	حوكمة القطاع الخاص (مؤسسة ذات أسهم)	حوكمة القطاع العام (هيئات عامة)
الملكية، السلطة	المساهمين (حملة الأسهم)	المجتمع، الناخبين
الهيئات المكلفة بالمراقبة	- مجلس الإدارة؛ - مجلس المراقبة.	- البرلمان؛ - مجلس المقاطعة (الولاية)؛ - المجلس البلدي.
الهيئات المكلفة بالتسيير	الإدارة العامة	- الحكومة؛ - رئيس البلدية؛ - المساعدين.
مدة الوكالة أو التفويض	مدة محددة	مدة محددة بالعهد الانتخابية قانونيا.

المصدر: (ضريفي، 2019، فعالية حوكمة القطاع العام كإحدى آليات تحديث التسيير العمومي، صفحة 13)

تختص حوكمة القطاع العام بالإدارة الرشيدة لكافة الوحدات التابعة للدولة، باعتبارها تقوم بوضع السياسات والآليات اللازمة لمكافحة الفساد، وتحقيق العدالة والمساواة بين المواطنين، في حين تختص الحوكمة في القطاع الخاص بالقوانين والمعايير التي تحكم العلاقة بين الإدارة وأصحاب المصالح.

مما سبق يمكن القول بأنه لا يوجد فروقات جوهرية بين حوكمة القطاع العام والخاص، إذ كلاهما يهدفان لتحقيق نفس المبادئ والمعايير من شفافية ومساءلة، إلا أنها يختلفان في الهدف الأساسي لكل قطاع، حيث يهدف القطاع العام إلى تحقيق رضا المواطنين، في حين يهدف القطاع الخاص إلى تحقيق وتعظيم الربح، وتحسين الأداء الاقتصادي.

وفي الأخير نستنتج أن الحوكمة سواء في القطاع العام أو الخاص، هي عملية تكاملية بين مجلس إدارة المؤسسة وأصحاب المصالح، وعليه فلكليهما دورا مهما يلتزم بالقيام به، أما الحوكمة وبصفتها أداة رقابية، يكمن دورها في ضمان الإلتزام بالقوانين والتشريعات التي تضمن حسن سير نشاط المؤسسة. (Bakkah, 2024)

6- معوقات تطبيق الحوكمة في القطاع العام

اكتسب مفهوم الحوكمة اهتمام وجدية كبيرة من قبل المفكرين نظرا لأثرها على الفرد، والمجتمع، والنمو، والتنمية، وعن أهمية وجود إطار يناسب كل حكومة، ويجعلها تدخل حيز التنفيذ، حيث يمكن

التبني الصحيح والجيد لهذا المفهوم في عدة دول من محاربة الفساد المالي والإداري، كما فتح المجال أمام تعزيز دور الرقابة في القطاع العام، وضمان حق المساءلة، والاستقلالية، وتكافؤ الفرص، والمساواة، بين العاملين والمواطنين، بما دفع قادة القطاع العام في الآونة الأخيرة بالعمل على تكريس قواعدها، وإيجاد الحلول اللازمة للحد من القضايا التي تعيق تطبيقها المتمثلة في: (موضوع، 2022)

6-1- الرشوة والفساد: تعني الرشوة لجوء الموظف الحكومي أو أصحاب المناصب العليا في الوحدات الحكومية إلى استخدام مناصبهم ونفوذهم لاستغلال الموقف العام، لتحقيق أغراضهم الشخصية، وجني الفوائد لعائلاتهم، وشركاءهم السياسيين أو معارفهم، ومن أسباب وجود وانتشار هذا النوع من الفساد، النظم الضريبية السائدة التي يعتقدونها الموظفون معقدة، وسوء الإنفاق والهدر، وارتفاع أسعار السوق، وحاجة الأحزاب السياسية للتمويل، وعليه إذا استمر الوضع على حاله سوف تضع أداة القياس، ويتغلغل الفساد أكثر في القطاعات العامة.

6-2- انعدام الشفافية: عندما يستخدم المسؤولين مشاريع الاستثمار تحت شعار الشفافية، فإن انحراف هذه نتائجها عن أهدافها الأصلية يكون وارد جداً، نتيجةً للسلطة التقديرية الواسعة التي يتمتع بها هؤلاء المسؤولون عند اتخاذ القرارات التي تتعلق بتنفيذ تلك المشاريع.

6-3- انعدام الرقابة الإدارية: يسبب انعدام الرقابة أو الرقابة غير الفعالة، وغياب المنافسة، بعض المخاوف والقلق عند الشروع في أي استثمار، بما يجعل الوحدة تتخذ إجراءات التشف التي تؤدي أحياناً للإفلاس، تدهور النشاط الاقتصادي وحدوث خلل في الميزان التجاري، وضياح رأس المال البشري نتيجة تعطل فرص العمل لدى الفئة المستثمرة، إضافة إلى ذلك العوائد الخارجية المتمثلة في تراجع فرص الاستثمار الأجنبي، بسبب فشل المشاريع المحلية.

6-4- انخفاض رأس المال: إذا تعرضت الحوكمة إلى مخاطر الممارسات المالية أو تم التوجه للتحريات المالية أو تجميد بعض أموال القطاع العام أو الصادرات والممتلكات، سيسبب ذلك اختلال معدل النمو الاقتصادي، وذلك لانخفاض رأس المال، وعدم كفايته لإنشاء أو تطوير المشاريع القائمة.

6-5- فقدان الدافع الاقتصادي: يؤدي تطبيق نظام الحوكمة الصارمة في وحدات القطاع العام، أو اللجوء لحل الأزمات المالية برفع الأسعار، في نزع دافع العمل لدى موظفيها ومواطنيها، وتحقيق الأرباح المستحقة، وزيادة الممارسات القائمة على احتكار المشاريع الاستثمارية من أجل الوصول إلى الربح المطلوب، مما يساهم في تعزيز الممارسات الاحتكارية التي تؤدي بدورها إلى تقليص فرص العمل، وزيادة البطالة في أنشطة المؤسسات والمنظمات المالية.

6-6- عدم وجود آلية تضمن وتحمي حقوق المساهمين إذا انتهكت: أحيانا تعيق هذه المشكلة حركة الحوكمة، إذ أن التقصير في حماية حقوق المساهمين، وعدم قدرة المجلس الإداري على إدارة الأموال التي وضعها المساهمون بكل ثقة تحت مسؤوليته.

المطلب الثالث: ركائز حوكمة القطاع العام

حتى تتمكن حوكمة القطاع العام من تحقيق أهدافها فهي بحاجة للعوامل التالية: (غانم، 2021، صفحة 7)

1- مقومات الحوكمة في القطاع العام

تتمثل في:

1-1- **البنية القانونية:** تختص البنية القانونية بالإطار العام للنظم السياسية التي تسود كل دولة، بالإضافة للبنية التنفيذية المؤسسية فيه، وتتمثل في القانون الأساسي (الدستور) الذي يعين كل من مواصفات نظام الدولة، وبنائها، وسلطاتها، ومجموع التشريعات العادية، والفرعية، واللوائح التنظيمية، والتنفيذية، ولوائح الضبط، والتعليمات.

1-2- **البنية الإدارية:** هي المعايير، والأسس، والتعليمات، التي يتم بموجبها تسيير مؤسسات الدولة، وبناءً عليها يتم اتخاذ القرارات، وتوزيع الأدوار في العمل، كما يتم وفقها بناء الهياكل التنظيمية التي تحدد المسؤوليات، والمهام، والصلاحيات، بالإضافة إلى تحديد طرق المتابعة، والتقييم، والتدقيق، والمحاسبة، بهدف تحقيق الاتساق بين ما تم إقراره، وما تم تنفيذه على أرض الواقع.

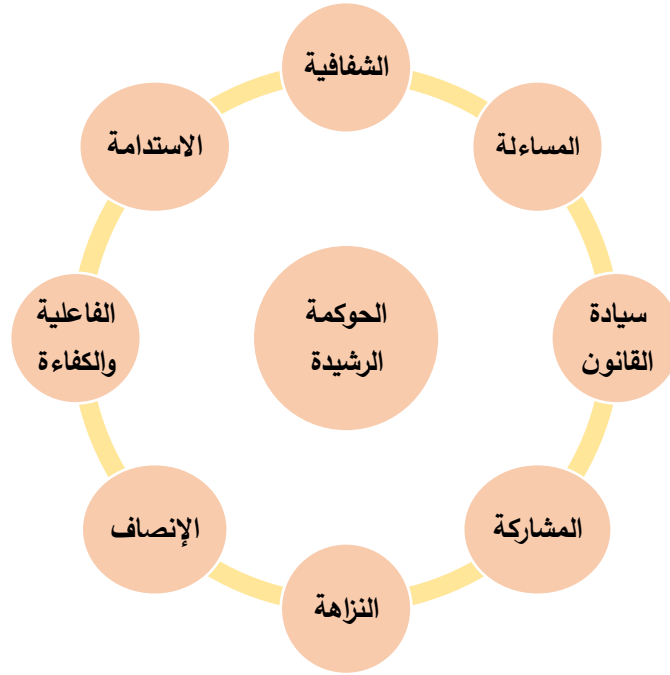
1-3- **البنية التحتية التكنولوجية المعلوماتية:** وتضمن اعتماد الأجهزة، والعتاد التكنولوجي، والنظم المعلوماتية المتطورة والحديثة في الإدارة الحكومية، التي تزيد كفاءة العمل، وتحقق مبدأ العدالة، والنزاهة، والشفافية.

2- مبادئ الحوكمة في القطاع العام

تبين الحوكمة أساليب عمل الوحدات الحكومية، وطريقة تنظيم أمورها، وعملية صنع واتخاذ القرارات الخاصة بها، والسياسات التي تتبعها، واستراتيجياتها، وطرق تقديم الخدمات للمواطنين، وتحقيق الأهداف المرجوة منها.

وبالتالي، وبالرجوع للعديد من المراجع، والممارسات الدولية والوطنية، واستنادا لمجموع المعايير المقبولة، والمعتمدة لدى الهيئات والمنظمات الدولية، فإن الحوكمة في القطاع العام تشمل 8 مبادئ وهي موضحة في الشكل التالي:

الشكل (4): مبادئ حوكمة القطاع العام



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على (وزارة تطوير القطاع العام، دليل تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة في القطاع العام، 2017، صفحة 5)

وسيتم شرح كل هذه المبادئ فيما يلي:

2-1- سيادة القانون: ضرورة وجود إطار قانوني واضح وسليم لكل التشريعات التي تحكم بموجبها الوحدات الحكومية سلطاتها، ومسؤولياتها، وواجبتها، حيث تشكل هذه التشريعات المرجعية الرئيسية التي تنظم عمل هذه المؤسسات بوضوح وشمولية.

على أن تكون عملية إصدار القوانين وفقاً للإجراءات الدستورية والمبادئ القانونية السائدة، والتي تتصف بالشمولية، والكمال، والانسجام، والتدرج، وألا تتعارض هذه التشريعات مع التشريعات الداخلية أو المركزية أو الاتفاقيات الدولية الموقعة، والتركيز على خلوها من الثغرات القانونية.

على الوحدة وموظفيها بالالتزام والتقيّد بالتشريعات المعمول بها عند أداء مهامهم، واتخاذ القرارات الإدارية، والمالية، والفنية، والتأكد، ومتابعة تنفيذها، والامتثال لها، وعلى الجميع تطبيقها بطريقة ثابتة، وموحدة، وبشكل منصف، ودون ظلم أو تعسف أو إقصاء، على أن تكون هذه التشريعات مستقرة مع إمكانية التنبؤ بها، واعتمادها (اليقين القانوني). (وزارة تطوير القطاع العام، 2017، صفحة 6)

2-2- الشفافية: تعني الشفافية إمكانية حصول كافة الجمهور على المعلومة التي تتميز بالوضوح، والملاءمة، والموثوقية، الخاصة بأداء الوحدة وقراراتها، يشير كذلك هذا المبدأ إلى ضرورة توفر المعلومة

الدقيقة والكافية حول الأداء المالي للوحدة، كما تتميز الوحدات التي تطبق هذا المبدأ بإفصاحها عن كل من المعلومات بتمام، ودقة، ووضوح، وأن تكون مفهومة وبأقل تكلفة، باستثناء المعلومات السرية للوحدة. (ال عمر، 2021، صفحة 196)

2-3- المساءلة: هي علاقة اجتماعية يشعر فيها الفاعل بالالتزام بشرح وتبرير سلوكه تجاه شخص آخر مهم، والمساءلة في القطاع العام تتعلق بالعلاقة بين السياسيين والمواطنين، وبين السياسيين والمديرين العامين.

إن توفير المعلومات في إطار علاقة المساءلة يمكن أن يكون مدفوعاً بالعرض والطلب، ولا تقتصر فقط على العلاقة بين المدير والوكيل، والعكس صحيح، يمكن أن تكون الجهات الفاعلة مسؤولة أمام عدد من الأطراف داخل منظماتها وخارجها، ولتحقيق هذه الغاية تم تحديد أنواع مختلفة من المساءلة، اعتماداً على نوع العلاقة المعنية، ونظراً لعدم تجانس وتعدد المصالح المعرضة للخطر في القطاع العام، قد تميل المنظمات العامة إلى اختيار استراتيجيات وأهداف غامضة، من غير المرجح أن يرفضها الناخبون مقارنة بالسياسات الواضحة المعالم، وسوف تسمح للسياسيين بالحفاظ على، أو زيادة توافقهم السياسي. (Almquist, 2013, p. 481)

2-4- المشاركة: يشير هذا المبدأ إلى إتاحة الفرصة لكافة القطاعات في المجتمع المشاركة في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالقضايا الهامة، وتعزز هذه الخاصية من خلال نشر المعلومات بالطريقة المناسبة، وفي الوقت المناسب، حتى تتمكن كل الفئات المعنية من إبداء آرائها دون قيد، أما بخصوص مكافحة الفساد، وبالرجوع إلى المادة 13 من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، والتي تشجع كل الدول الأطراف على تعزيز مشاركة الأفراد والجماعات الفعالة خارج إطار القطاع العام بهدف مكافحة الفساد، وتتمثل هذه المنظمات في المجتمع المدني، والمنظمات المجتمعية، والمنظمات الغير حكومية. (كاسي، 2023، صفحة 5)

2-5- النزاهة: تعني النزاهة قيام الوحدة الحكومية بمعاملة كافة الأفراد، والموظفين، والوحدات، وغيرهم من الفئات بالمساواة والعدالة، وذلك لتجنب كل أشكال التمييز، والمفاضلة، والتحيز، مع الاعتراف بحقوق الآخرين واحترامهم. (وزارة تطوير القطاع العام، 2017، صفحة 8)

كما ينبغي لأصحاب المناصب العامة أن يضعوا أنفسهم تحت أي إلتزام اتجاه أفراد أو منظمات خارجية، قد تؤثر عليهم في أداء واجباتهم الرسمية. (Matei, 2016, pp. 501-502)

2-6- الإنصاف والعدالة: يرتبط هذا المبدأ ارتباط وثيق بتقديم الخدمات للمجتمع والأفراد من جهة، ومن جهة أخرى العدالة عند تطبيق إجراءات التوظيف سواء من خلال تكافؤ الفرص أو في الترقيات أو

الامتيازات الممنوحة... إلخ، والتي تكون وفق معايير يحددها التنظيم كالكفاءة والجدارة، وبصفة عامة تعني العدالة قدرة الحكومة، والمجتمع المدني على تقديم الخدمات بشكل منصف بين جميع المواطنين. (جديد، 2020، صفحة 142)

2-7- الفاعلية والكفاءة:

يتحقق هذا المبدأ عندما يتحقق الاستخدام الأمثل للموارد، بهدف تحقيق النتائج التي تشبع حاجات المجتمع، حيث يتطلب هذا المبدأ ما يلي:

- تعزيز جودة الخدمات؛

- توحيد أساليب تقديم الخدمات العامة؛

- إضفاء الطابع الاحترافي على الإجراءات البيروقراطية؛

- توجيه الجهود الحكومية نحو الوظائف الأساسية؛

- القضاء على التكرار أو التداخل في المهام والعمليات.

كما يتطلب تقديم الخدمات العامة من الوكالات أن تلبي حاجات المواطنين فوراً وبشكل كافٍ، مع تبسيط الإجراءات الحكومية على قدر الإمكان، وتجنب الروتين، كذلك وجب استخدام التكنولوجيا المناسبة إذا كان ذلك ممكناً، كما يتعين تنسيق العمليات بين مختلف الوكالات الحكومية للتقليل من متطلبات المعلومات غير الضرورية. ويمكن القول بأن هناك ضرورة معيارية تدعم الحوكمة الرشيدة في استخدام الموارد والسلطات بشكل أخلاقي ومهني، مما يعزز النزاهة ويزيد من القيم والمصالح العامة، كما أن الفعالية والكفاءة تتطلب توافق أهداف الأداء الفردية مع برامج الوكالة وأهدافها، وفي هذا السياق قد تكون المكافآت المناسبة والتعويضات غير النقدية ضرورية للحفاظ على الكفاءة وتعزيز الروح المعنوية. (كاسي، 2023، صفحة 7)

أما بالنسبة للاستدامة فهي تعبر عن قدرة الدائرة الحكومية على التكيف مع تغيرات الظروف الاجتماعية، والاقتصادية، والبيئية، من خلال السعي لتحقيق توازن بين مختلف الأهداف والمصالح على المدى القصير والمتوسط، يهدف ذلك إلى ضمان استدامة الموارد المالية والبشرية، وتحقيق التنمية الاجتماعية والحفاظ على البيئة.

يتطلب الأمر أيضاً التخطيط الشمولي والمستقبلي لضمان استدامة الاستراتيجية والخطط التنفيذية، بالإضافة إلى استدامة الموارد البشرية، والقوى العاملة، واستدامة عمليات الإدارة المالية اللازمة لإدارة المشتريات والاستثمارات بشكل مستدام، كما يجب تبني وتطبيق المفاهيم ذات الصلة، وتطوير وتطبيق

المفاهيم، والإجراءات، والآليات، والحوافز الضرورية، لتعزيز الابتكار في جميع المجالات، والسعي لتحسين الخدمات، بما يتناسب مع الاحتياجات الاقتصادية، والاجتماعية، والبيئية المتزايدة، والجديدة.

(وزارة تطوير القطاع العام، 2017، الصفحات 5-10)

3- مؤشرات قياس الحوكمة في القطاع العام

يتم تعزيز الحوكمة في القطاع العام انطلاقاً من ضمان تحقيق ما تم ذكره من مبادئ، ويتم ذلك عبر مؤشرات معينة، تتمثل في:

3-1- مؤشر المشاركة والمساءلة: يمكن هذا المؤشر المجتمع من التعبير عن رأيه، والمشاركة في عملية صنع القرار، على أن يخضع جميع المسؤولين وصناع القرار في الدولة لمساءلة ومحاسبة الرأي العام، ووحداته دون استثناء. (رقوب، 2019، صفحة 278)

3-2- مؤشر الاستقرار السياسي:

يقيس مؤشر الاستقرار السياسي المفاهيم التالية:

- حالات عدم الاستقرار؛
 - توترات إثنية أو نزاع مسلح؛
 - قلق اجتماعية أو تهديد إرهابي؛
 - صراع داخلي أو تفكك الطبقة السياسية؛
 - تعديلات دستورية أو انقلابات عسكرية.
- كما يقيس هذا المؤشر عوامل استقرار النظام السياسي لمواجهة الأخطار الداخلية والخارجية.

3-3- مؤشر فاعلية الحوكمة:

يقيس المفاهيم التالية:

- جودة الجهاز البيروقراطي؛
- تكاليف المعاملات؛
- جودة الرعاية الصحية العامة؛
- جودة الخدمات العامة المقدمة، وجودة الخدمات المدنية، ودرجة استقلاليته عن الضغوط السياسية.

كما يقيم فعالية صياغة السياسات وتنفيذها في هذه المجالات، وموثوقية إلتزام الحكومة بتلك السياسات. (الجباني، 2019، صفحة 360)

3-4- مؤشر جودة التشريعات: يعتبر مؤشر جودة التشريعات أهم مكون في التنمية الاقتصادية للدول، نظرا للدور الفعال الذي يلعبه القطاع الخاص كونه يدعم ويوازي دور القطاع الحكومي في التنمية الاقتصادية، كما يقيس هذا المؤشر جودة القوانين الخاصة بتنظيم حياة الناس، وطريقة تفاعل الأفراد مع الحكومة في تكوين عملية الحوكمة، حيث يوجهوا معظم الخبراء والسياسيين الاتهام بانتشار الغش والتلاعب بالقوانين وصولا إلى الفساد نحو غياب أو ضعف التشريعات، وعليه كلما زادت جودة التشريعات والقوانين الحكومية، كلما أدى ذلك إلى تقلص حدة أثر الأزمات بأنواعها.

3-5- مؤشر سيادة القانون: يشير هذا المؤشر لوجود سند تشريعي واضح وصحيح لكل التشريعات التي تمارس بموجبها الوحدة الحكومية سلطتها، ومسؤولياتها، ومهامها، وواجباتها، والتي تعد المرجعية الأساسية التي تنظم عمل الوحدة بوضوح وشمولية.

ويجب ضمان إلتزام الدائرة وموظفيها بالتشريعات المعمول بها عند اتخاذ أي من الإجراءات أو القرارات الإدارية، والمالية، والفنية، والتأكد من تنفيذها والعمل بها، وأن تكون هذه التشريعات والقواعد ذات الاستقرار، ويمكن التنبؤ بها، والاعتماد عليها.

كما أن مؤشر سيادة القانون له أهمية يتعدى تأثيرها على الفرد، ليشمل المجتمع وقطاع الأعمال، وارتفاعه عند أي بلد يساعد على خلق ثقة الجهات التنفيذية الحكومية من جهة، ومن جهة أخرى القطاع الخاص والأفراد.

وهذا يعني أن المواطنين وحكامهم ينبغي ملزمون باحترام القانون، ويستلزم هذا التعريف البسيط قدرا من الإيضاح يبين أنواع المسائل التي تنطبق عليها سيادة القانون، وما الذي تعنيه عبارة القانون، فسيادة القانون تنطبق على العلاقة بين الحكومة والأجهزة التنفيذية بمختلف المستويات، وترتبط أيضا بالمواطنين ككل، والجهات الأخرى مثل الجمعيات والشركات، ويشمل مفهوم سيادة القانون ثلاثة عناصر أساسية وهي:

- أن تتسم القوانين بمجموعة من الخصائص الشكلية، مثل أن القانون الصادر يجب أن يتضمن السمات التي تبين أنه تشريع النشر في الجريدة الرسمية القانونية الوطنية، وأن جودته كأصدار تتيح فهمه من جانب الأشخاص الذين وجه إليهم؛

- الطريقة التي توضع بها القوانين، سواء من قبل الأشخاص المنتخبون، أو أنها توضع من قبل أشخاص لم يتم انتخابهم من قبل الشعب، في كلا الحالتين فإن الأمر الأساسي هنا هو أن يخضع الأشخاص الذين توكل إليهم صلاحيات تشريع القوانين إلى رقابة دستورية مناسبة، حيث يتعلق جوهر القانون بضرورة احترام حقوق الإنسان، وغيرها من الحقوق المدنية، والسياسية، والاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية (العنصر الأساسي هنا هو أن سيادة القانون تتطلب الالتزام بهذه الحقوق).

3-6- مؤشر السيطرة على الفساد: يعتبر مؤشر السيطرة على الفساد من أبرز مؤشرات الحوكمة، حيث يرتبط ارتباطاً وثيقاً بتحقيق التنمية الاقتصادية، ودعم النمو، وفي ظل الفساد يصبح من الصعب تحقيق التنمية الاقتصادية، لذا يجب أن تشمل السيطرة على الفساد جميع أنواعه، سواء كانت اقتصادية أو سياسية أو إدارية، حيث يقيس هذا المؤشر مدى القدرة على تقليل المكاسب الشخصية، الكبيرة والصغيرة، والحد من هيمنة النخب وأصحاب المصالح الشخصية على الحكم.

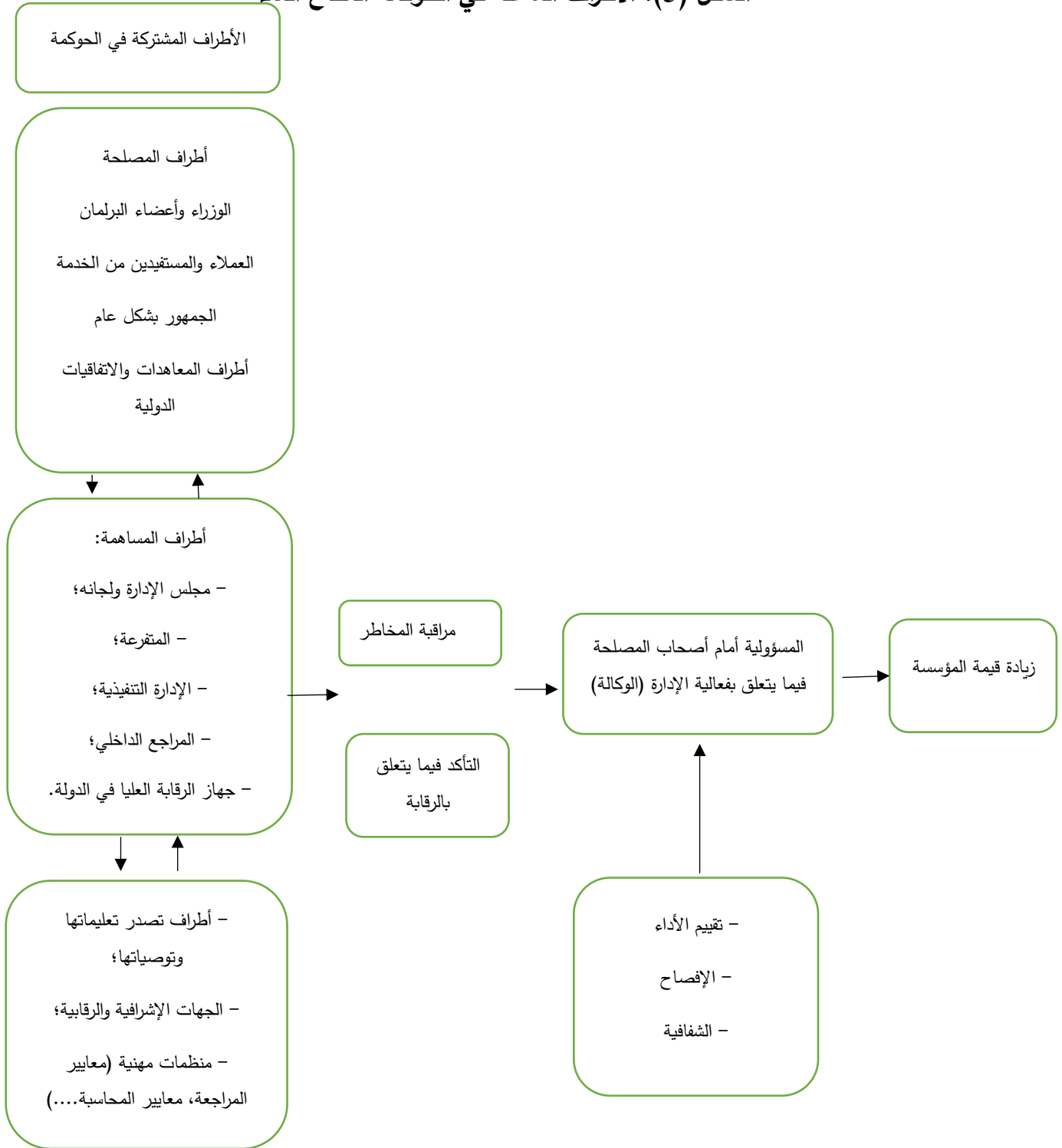
مما سبق نلاحظ وجود علاقة عكسية بين الفساد والديمقراطية، حيث يتطلب الحد من الفساد وجود بيئة سياسية، وقانونية ملائمة، بالإضافة إلى قدرات مؤسسية مناسبة، كما يعزز أهمية مشاركة وسائل الإعلام، ومنظمات المجتمع المدني في مكافحة الفساد، وبالتالي فإن مكافحة الفساد تعني وجود نظام متكامل وفعال لمواجهة الفساد من قبل جميع الفاعلين المعنيين. (الكبيسي، 2019، الصفحات 40-41)

4- الأطراف الفاعلة في حوكمة القطاع العام

تتفق الجهات المعنية بالحوكمة على أن الأطراف المشاركة في عملية الحوكمة، والمسؤولة عنها على مستوى المؤسسة، تشمل جميع الفئات بغض النظر عن القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة، سواء كان عاماً أو خاصاً، وتتمثل هذه الأطراف في المساهمين بمختلف فئاتهم، ومجلس الإدارة، ولجانه، والإدارة التنفيذية، والمراجع الخارجي، والدائنين، والمقرضين، والموردين، والعملاء، والعاملين، والجهات الإشرافية، والجهات الرقابية.

أما بالنسبة لمؤسسات القطاع العام، وبسبب الخصائص الفريدة التي تميزها عن مؤسسات القطاع الخاص، فإن الأطراف المعنية بحوكمتها والمسؤولة عن تنفيذها، تشمل الوزير المختص، وأعضاء البرلمان، ومجلس الإدارة، ولجانه، والإدارة التنفيذية، والمراجع الخارجي، والعملاء، والعاملين، والجهات الإشرافية، والجهات الرقابية يمكننا توضيح دور هذه الأطراف في حوكمة مؤسسات القطاع العام بشكل أكثر تفصيلاً من خلال الشكل التالي:

الشكل (5): الأطراف الفاعلة في الحوكمة القطاع العام



المصدر: (سرعة، 2015-2016، تطوير مفهوم الحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالجمهورية اليمنية لتعزيز الإفصاح والشفافية في تقاريرها المالية، صفحة 24)

يوضح الشكل أعلاه الأطراف الرئيسية المعنية بالحوكمة في المؤسسات العامة، التي يمكن تصنيفها إلى ثلاث فئات كما يلي: (سرعة، 2015-2016، الصفحات 23-25)

4-1- أصحاب المصلحة في المؤسسة: تتكون هذه الفئة من الأفراد أو الجهات المستفيدة، التي تهتم بتطبيق إجراءات الحوكمة بشكل سليم وفعال، يلعب هؤلاء دورًا حيويًا في حماية الأموال والحقوق من أي تصرفات غير قانونية قد تقوم بها إدارة المؤسسة، وتشمل الوزير المختص، وأعضاء البرلمان، والعملاء، ومستخدمي الخدمة، والجمهور بشكل عام، بالإضافة إلى أصحاب المصالح الدولية الناشئة عن المعاهدات والاتفاقيات الدولية التي تفرض التزامات على الدولة.

4-2- الأطراف المساهمة في تطبيق الحوكمة في المؤسسة: تشمل الأطراف المعنية في هذه الفئة مجلس الإدارة، واللجان التابعة له، والإدارة التنفيذية، والمراجع الداخلي، والمراجع الخارجي الذي يتمثل في الجهاز الأعلى للرقابة المالية في الدولة، وقد تمت الإشارة إلى معظم هذه الأطراف في سياق آليات تطبيق الحوكمة، حيث تعتبر هذه الأطراف من أساسيات نظام الحوكمة داخل المؤسسة، إذ تقع على عاتقها مسؤولية تنفيذ إجراءات الحوكمة بشكل جيد وفعال.

4-3- الأطراف المسؤولة عن إصدار التعليمات والتوصيات: تشمل هذه الأطراف الهيئات، والمنظمات المهنية الدولية والمحلية، التي تتولى إصدار المبادئ، والقواعد، والمعايير الإرشادية المتعلقة بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى الجهات التي تشرف على مدى الالتزام بتلك المبادئ، والقواعد، والمعايير.

المبحث الثالث: معايير ومزايا حوكمة القطاع العام في ضوء التجارب الدولية

تستند حوكمة القطاع العام إلى عدة معايير وأساسيات تجعلها تحقق المزايا التي وضعت من أجلها، حيث يعبر تحقيق المزايا عن مدى نجاح أي دولة في تطبيق نظام الحوكمة في القطاع العام.

المطلب الأول: معايير وأساسيات حوكمة القطاع العام

تعتمد الحوكمة في القطاع العام مجموعة من المعايير وترتكز على بعض الأساسيات التي تجعلها تحقق كفاءة الإدارة، وتميزها عن المفهوم الكلاسيكي لحوكمة الشركات.

1- معايير حوكمة القطاع العام

يعتمد تحقيق عالمية مفهوم حوكمة القطاع العام بأبعادها ومبادئها التي تمت الإشارة إليها سابقًا على مجموعة من المعايير أو المحاكاة، وهناك ثلاثة معايير أساسية تعتبر جوهرية في سياق الحوكمة الرشيدة، وهي الشمولية، والفعالية، والإنسانية.

تغطي شمولية الحوكمة جميع الأبعاد الاقتصادية، والسياسية، والإدارية للدولة، وهو ما تضمنه مبادئ برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، فالمشاركة، وحكم القانون، والمساءلة، والشفافية، تعتبر مبادئ أساسية في ممارسة الحوكمة الاقتصادية، والسياسية، والإدارية، وإن كانت بعض المبادئ أكثر تعلقاً ببعض الأبعاد من بعضها الآخر، فغالباً ما ترد الشفافية كمبدأ أساسي إذا تحدثنا عن الأبعاد الاقتصادية، في حين ترد المساءلة إذا كان الحديث عن البعد الإداري، إلا أن التحليل الدقيق لهذه المبادئ يشير إلى أنها كلها ضرورية في الحياة الاقتصادية، والسياسية، والإدارية، التي تحقق المصلحة العامة.

وعلى قدم المساواة يعزز مبدأ الشمولية موثوقية وشفافية النظم المالية، كونه يحقق مشاركة جميع الأطراف الفاعلة في اتخاذ القرار وفق أسس مهنية، يساهم ذلك في تحسين جودة البيانات المحاسبية، وكفاءة الأداء المالي، ويضمن موثوقية التقارير وفعالية الرقابة اللتان تعتبران أدوات محورية في تحقيق الشفافية، كما تعمل المساءلة على ترسيخ بيئة تحفيزية تصحح الانحرافات، وتدعم القرارات، بما يحقق الاستفادة المالية، ويعزز مصداقية المؤسسات، ولا يتحقق ذلك إلا بالالتزام بحكم القانون، والانضباط المالي، الذي يضمن سرعة إيصال الحقوق لأصحابها.

وفيما يخص ضبط أخلاقيات الممارسين، فإن الأهداف النهائية لجميع هذه المبادئ تتمثل في تعزيز الفعل الحكومي، واحترام، وحماية حقوق الأفراد، مما يعني ضمان وصول الحقوق إلى أصحابها، دون النظر إلى أي عوامل تميزهم، حيث يجب استخدام الموارد المجتمعية، وإدارتها لمصلحة المواطنين في الحاضر والمستقبل، وليس لفائدة فئة معينة، كما يتطلب الأمر إقامة شراكة حقيقية بين الحوكمة والشعب، وتستند إلى الثقة، وتهدف إلى تحقيق توازن واطمئنان عام في المجتمع، مما يساهم في نموه المستدام، ويعزز التزام الممارسين بالأخلاقيات، وحماية حقوقهم.

إذا كانت هناك قيمة أكبر تحدد ما سبق وتحدد أي من القيم الأصغر يمكن أن تكون معياراً للعالمية، باعتبار الحوكمة الرشيدة قائمة على هياكل مؤسسية تتميز بالفاعلية وأخلاقيات الممارسين، وتعتمد على مجموعة من السلوكيات المقبولة، فإن ذلك يعني أولاً أن المؤسسات يجب أن تكون موثوقة، وتحظى بالاحترام، كما يتعين على الحكومة والمجتمع المدني الالتزام بالقوانين، ثانياً يجب أن تمتلك هذه المؤسسات القدرة والفعالية في تحقيق أهداف المجتمع، وإلا أصبح الفساد وسيلة معتمدة لأنه قد يحقق بعض الأهداف المجتمعية أحياناً. (توق، 2014، الصفحات 79-80).

2- أساسيات حوكمة القطاع العام

تتعلق الحوكمة الجيدة في القطاع العام بإنجاز الأمور الصحيحة بأفضل طريقة ممكنة، وتقديم هذا المستوى من الأداء على أساس مستدام. حيث: (Krambia, p. 130)

- يحتاج القطاع العام المتنوع والديناميكي للجمع بين الممارسات الإدارية التي تم اختيارها، من أجل ضمان تقديم خدمات موثوقة، والمرونة لتحقيق النتائج بأكبر قدر من الكفاءة، والتركيز على الابتكار للاستفادة من الطرق الجديدة لتحقيق النتائج، ويجب على الرؤساء التنفيذيين، والمديرين، وكبار المسؤولين التنفيذيين، إنشاء مؤسسات مناسبة لغرض ترتيبات الحوكمة، والاستعداد لتعديلها لتلبية الاحتياجات المتغيرة، إلا أنه لا يكفي مجرد وجود هياكل وعمليات الحوكمة الصحيحة، لأن موظفي الكيان هم الذين يحققون التميز، ويقودون التغيير، يتمثل الدور الحاسم لكبار المسؤولين التنفيذيين في تحديد التوجه الصحيح من الأعلى لتعزيز قيم الكيان، والحماس للحوكمة الرشيدة، والتركيز على الأداء والمساءلة، وهما مطلبين أساسيين لوحدات القطاع العام، ضمن إطار إدارة المخاطر، بدلا من ذلك تداول أحدهما ضد الآخر.

يسرد الدليل الأسترالي أساسيات الحوكمة التي تدعم تحقيق الحوكمة الرشيدة للقطاع العام، والمتمثلة في:

- تطوير قيادة قوية على كافة مستويات الجهة، مع التركيز على السلوك الأخلاقي، والتحسين المستمر؛
- الحفاظ على أنظمة وعمليات الحوكمة المناسبة للغرض؛
- تحسين الأداء من خلال التخطيط، والتعامل مع المخاطر، والابتكار، ومراقبة الأداء، والتقييم، والمراجعة؛
- التركيز على الانفتاح، والشفافية، والنزاهة، والمشاركة، بشكل بناء مع أصحاب المصلحة، وتعزيز المساءلة، من خلال إعداد تقارير واضحة عن الأداء والعمليات؛
- المشاركة كلما كان مناسباً في الشراكات التعاونية لتقديم البرامج والخدمات بشكل أكثر فعالية، بما في ذلك الشراكات خارج الحكومة.

المطلب الثاني: مزايا حوكمة القطاع العام

تحقق الحوكمة في القطاع العام مزايا عديدة يمكن حصرها من عدة نواحي، نذكرها فيما يلي:

1- من حيث التنمية المستدامة

تعتبر التنمية الاقتصادية بمفهومها الواسع، الذي يشمل تحسين جودة التعليم، والصحة، والخدمات العامة، الهدف الرئيسي الذي تسعى الحكومات للوصول إليه، فالتنمية البشرية والاقتصادية تساعد على تحقيق نمو اقتصادي مستدام على المدى الطويل، وتعزز مستوى الرفاه الاجتماعي للأفراد، كما تلعب

التنمية الاقتصادية دوراً مهماً في خلق فرص العمل، وزيادة إنتاجية الاقتصاد، بالإضافة إلى تعزيز الاستخدام الفعال للموارد البشرية والاقتصادية.

تعزز جودة الحوكمة في القطاع العام التنمية المستدامة، بما يساهم في تقليل حدة آثار الأزمات السياسية والاقتصادية، بما فيها الأزمات التي وقعت عامي 2008 و2020، حيث يعتمد التصدي لتلك الأزمات وتقليل آثارها السلبية على تطبيق مبادئ الحوكمة، وتعزيز جودتها، حيث يؤدي غياب الشفافية، وعدم الالتزام بمبادئ الإفصاح، وعدم تحديد المسؤوليات، وضعف التخطيط، وسوء إدارة المخاطر، والأزمات، إلى تكرار الأزمات الاقتصادية والسياسية التي شهدتها العالم على مر العصور، وعدم الاستفادة من الأخطاء السابقة التي تسببت في وقوعها، حيث كانت آثارها سلبية على الاقتصاد، مما أسفر عن فقدان الوظائف، وارتفاع نسب الضرائب والرسوم.

كما أن الآثار السلبية البارزة للأزمات المالية العالمية على اقتصاديات مختلف دول الشرق الأوسط، مقارنة مع باقي الدول، كان وراءه عدم الامتثال لقواعد شفافية المالية العامة، والحوكمة في القطاع العام، الذي يعد قفزة نوعية في البلدان النامية الغنية بالموارد، ويمكن اعتباره ضماناً للتقليل من حدة آثار هذه الأزمات، وذلك بتعزيز المحاسبة والمساءلة في القطاعين العام والخاص.

وعليه يمكن القول بأن تبني وتطبيق الحوكمة ليس هدفاً بحد ذاته، بل هو أداة لتحسين جودة الخدمات العامة، ومكافحة الفساد، وتحقيق العدالة، والمساواة في تقديم الخدمات لجميع الأفراد دون تمييز، مما يساعد على الوصول إلى مستويات أعلى من التنمية.

وخلال ثمانينيات القرن الماضي، شهدت العديد من المشروعات والبرامج الحكومية عملية تخصيص واسعة، أدت بالقطاعات غير الحكومية بتقديم معظم الخدمات، خصوصاً على مستوى الدول المتقدمة، بما في ذلك المنظمات غير الربحية والقطاع الخاص، وبشكل مباشر أو غير مباشر، حيث أثار هذا التحول عدة تساؤلات حول الدور الحقيقي للحكومات، وقدرتها على محاسبة مقدمي الخدمات، وتحديد المسؤولية اتجاه المستفيدين، في ظل الأساليب التقليدية للإدارة، ومن هنا ظهرت أهمية تبني مفهوم ومبادئ الحوكمة في القطاع العام، وضمان وجود قطاع خاص وفعال يطبق معايير الحوكمة.

وفقاً للبنك الدولي فإن غياب الحوكمة لا يؤثر سلباً فقط على أداء القطاع الحكومي، بل يمتد أثره إلى القطاع الخاص أيضاً، حيث تساهم إدارة الحوكمة في صياغة السياسات وتنفيذها، مما يحدد بدوره وجود بيئة أعمال صحية وجذابة للاستثمار، كما أن بيئة الأعمال السليمة تضمن المنافسة الحرة، والشفافية في الأداء، وتعزز جودة العلاقة بين مؤسسات العمل.

في هذا السياق أصبح التأثير الاقتصادي والاجتماعي للهيئات غير الربحية في الاقتصاد الوطني والدولي عاملاً رئيسياً لتحقيق مستويات متقدمة من التنمية المستدامة، فهذه الهيئات توفر فرص عمل لعدد كبير من الأفراد في الدول، إضافة إلى دورها السياسي المتزايد، وقد أدى هذا الدور إلى تشكيل مجموعات ضغط على الحكومات والمؤسسات التشريعية، مما ساهم في إقرار أنظمة أو تبني سياسات عامة، بما ألزم الحكومات على الاعتراف بالمنظمات غير الحكومية كشريك فعال في إدارة شؤون الدولة.

وفي هذا السياق، وبظهور أساليب الإدارة الحديثة التي تعتبر من الاتجاهات النسبية التي تشجع على تعزيز دور القطاع الخاص في تقديم الخدمات العامة، التي كانت تقتصر على الحكومة، أدى ذلك إلى تغيير في كيفية إدارة شؤون الدولة، مما ساهم في زيادة مشاركة القطاعات غير الحكومية في صياغة التشريعات وتنفيذها.

يعزز تطبيق مبادئ الحوكمة في القطاع العام التنمية البشرية، كونه يوسع نطاق المشاركة، ويبني القدرات لكل الكوادر، ومن مختلف الفئات التي لها القدرة على القيام بالمهام والوظائف، وبالتالي يمكن القول بأن الدول التي شهدت مستويات متدنية في مؤشرات الحوكمة في القطاع العام تحقق مستويات منخفضة في مؤشرات التنمية، علاوة على ذلك اعتمدت الأمم المتحدة سنة 2015 غاية عامة للخمسة عشر سنة القادمة، تركز على التنمية المستدامة، ولتحقيقها تبنت عدة أهداف فرعية، كالتنمية البشرية والاقتصادية، وتحسين كفاءة الأداء الحكومي، والتي لا يمكن تجسيدها بكفاءة وفاعلية، إلا من خلال التعاون بين مقدمي الخدمة، والمستفيدين منها. (البسام، 2021، الصفحات 6-8)

2- من حيث الديمقراطية

تُعتبر الديمقراطية والمشاركة السياسية من أبرز الموضوعات التي تم تناولها في العديد من الدراسات، والأبحاث، والنقاشات، خاصة في سياق الدول النامية، فقد كانت العديد من الثورات، والانقلابات السياسية، والنزاعات بين الدول، نتيجة لمطالب المواطنين بزيادة مشاركتهم السياسية والإدارية في إدارة شؤون الدولة، وحماية حقوق الأقليات، كما تبرز المطالبات بتبني وتطبيق مبادئ أكثر ديمقراطية ومشاركة.

ومع ذلك لا يزال هناك غموض حول تعريف المشاركة السياسية، وتحديد العناصر الأساسية لها، وفوائد تطبيقها، حيث لم يتم التوصل إلى اتفاق بين المفكرين والمنظمات الدولية، ولا حتى بين الدول المتقدمة في تبني مبادئ الديمقراطية، إن مفهوم المشاركة السياسية والإدارية في إدارة شؤون الدولة وطرق تطبيقه، وغيرها من الموضوعات ذات الصلة، قد شغلت حيزاً كبيراً من النقاشات العلمية والسياسية، ورغم ذلك لا يزال هناك تباين كبير في الآراء حول توقيت التطبيق وآلياته، بالإضافة إلى نتائج تفعيل

مشاركة الأفراد، كما أن تأثير ذلك على التنمية الاقتصادية، والبشرية، والتنمية المستدامة، يشكل جزءاً كبيراً من اهتمام السياسيين والباحثين على مختلف المستويات، فبينما يركز نموذج الإدارة التقليدية على وجود ممثلين للشعب في المجالس التشريعية كصيغة مشاركة مباشرة، فإن تطبيق نموذج الحوكمة يساهم في تعزيز مشاركة الأفراد والمنظمات غير الحكومية في العملية السياسية والإدارية لصنع السياسات العامة، واتخاذ القرارات، وذلك بشكل مباشر (انتخابات ومجالس تشريعية)، وغير مباشر (مثل منظمات المجتمع المدني)، ففي ظل نموذج الحوكمة عن طريق المساهمة في تكوين المجالس المحلية، وتقييم الأداء الحكومي، والتأكد من تحقيق الحكومة لأهدافها، وخططها المتفق عليها بين الحكومة والأفراد والمنظمات غير الحكومية.

يرى بعض الباحثين أن المشاركة في صياغة السياسات العامة، واتخاذ القرارات التي تؤثر بشكل مباشر على حياتهم أمر ضروري، بينما يرى آخرون أن الحوكمة تشمل جميع الأنشطة التي يقوم بها المسؤولون الحكوميون لمعالجة المشكلات التي تواجه المجتمع، وتطبيق مبادئ الديمقراطية، والمشاركة السياسية، والإدارية. (البسام، 2021، صفحة 8)

3- من حيث الإصلاح الإداري

إن تجارب الإصلاح الإداري على مستوى العالم متنوعة وكثيرة، وقد نشأت هذه التنوعات نتيجة لعدة عوامل أبرزها اختلاف دوافع الإصلاح، والأهداف المرجوة منه، يُعتبر الإصلاح الإداري مصطلحاً له جوانب وتطبيقات متعددة، ولكنه بشكل عام يهدف إلى تعزيز فعالية وكفاءة الإدارة في المجتمع، سواء في القطاع العام أو الخاص أو في المنظمات غير الربحية، ومن العوامل الأساسية التي تؤثر على الإنتاجية من حيث الكم والنوع فضلاً عن تقليل التكاليف، وقد شهدت الإدارة بشكل عام، والإدارة العامة بشكل خاص، على مدار الخمسين عام الماضية عدة مراحل تطويرية.

قبل ثمانينات القرن الماضي كانت الإدارة التقليدية هي السائدة، حيث اتسمت بالمركزية، والتركيز على المخرجات بدلاً من المدخلات، وكانت الحكومة تلعب الدور الرئيسي في عملية الإدارة.

ومع دخول الثمانينات، ظهر نمط إداري جديد يتيح للقطاع الخاص فرصة أكبر في تقديم الخدمات، وإدارة المنافع العامة التي كانت تحت سيطرة الحكومات، وقد عُرف هذا الأسلوب بـ "الخصخصة"، الذي تم تطبيقه في كل من الولايات المتحدة وبريطانيا، ثم انتشر في العديد من الدول الأخرى، وقد تم بيع العديد من المصانع، والمرافق العامة، أو منح حقوق إدارتها واستثمارها للقطاع الخاص، مما أدى إلى تركيز دور الدولة على التشريعات، والرقابة في إطار هذا الأسلوب.

ومع تعقيد التركيبة السكانية، والاقتصادية، والاجتماعية للمجتمعات، أصبح من الصعب على الحكومات سواء بمفردها أو بالتعاون مع القطاع الخاص إدارة المشاريع أو مراقبة الأنشطة الخاصة، هذا الأمر أدى إلى تدهور جودة الخدمات المقدمة للمواطنين، بالإضافة إلى تفشي الفساد المالي والإداري في العديد من المجتمعات، الذي أسفر عن اضطرابات سياسية واقتصادية، وفي بعض الحالات عن حروب أو قلائل.

هذا الوضع الجديد أعاد إحياء فكرة قديمة، لكنها جديدة في تطبيقها، وهي نموذج الحوكمة، الذي يتيح تطبيقه بشكل صحيح كفاءة وفعالية أكبر للدول المتقدمة في مجال التنمية البشرية، لذا يرى البرنامج أن العلاقة بين الحوكمة الرشيدة، والنمو الاقتصادي، والتنمية البشرية، هي علاقة تبادلية، حيث يتطلب تحقيق التنمية المستدامة على المدى الطويل تحقيق تنمية متوازنة، كما يرى بعض الباحثين في المجال أنه هناك تشابه بين مبادئ الحوكمة وعناصر التنمية البشرية، وتعتبر الشفافية وسيادة القانون من عناصر الحوكمة الرشيدة، وهما أيضًا شرطين أساسيين لتحسين جودة التعليم، والرعاية الصحية، لذا يؤكد هؤلاء الباحثين أن جودة الحكم تساهم في تحقيق فعالية وكفاءة أكبر في العمل الحكومي، بما ينعكس إيجابًا على جودة مخرجات التعليم والخدمات الصحية المقدمة للجمهور.

ترتبط جودة الحكم ارتباطًا وثيقًا بالتنمية والتطور، حيث تقدم الحكومات خدمات أكثر كفاءة للمواطنين، بما يساهم في رفع مستوى المعيشة. فمن جهة هناك علاقات متبادلة بين الحوكمة الرشيدة تلعب دورًا أساسيًا في تعزيز التنمية والنمو الاقتصادي، وتساهم في تحسين جودة مخرجات التعليم والخدمات الصحية، بما يعزز الإنتاجية في الاقتصاد، من خلال إعداد أفراد مؤهلين بشكل جيد، ومن جهة أخرى للوصول لأفراد مدربين بشكل جيد، يتطلب الأمر تحقيق نمو اقتصادي مستدام، بالإضافة إلى تطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة من قبل الحكومات. (البسام، 2014، الصفحات 7-8).

المطلب الثالث: تجارب دولية في مجال حوكمة القطاع العام

تسعى العديد من الدول إلى احتضان التوجه الجديد في مجال الإدارة العمومية، نظرا للمزايا التي يحققها في مجال تكافؤ الفرص داخل المؤسسة وترشيد الإنفاق. سيتم عرضها فيما يلي:

1- تجربة تونس

واجهت جمهورية تونس مشكلة الفساد لعدة سنوات، والذي تغلغل في عدة مستويات، وطال كل القطاعات، وهو ما أكدته العديد من التقارير والبحوث، بما أضعف فرص التنمية والرقى الاقتصادي، حيث احتلت جمهورية تونس المرتبة 76 عالميا، و6 عربيا، من بين 168 دولة مصنفة على لائحة

مؤشر مدركات الفساد، وذلك وفق التقرير الذي قدمته منظمة الشفافية الدولية في 2015، مما أجبرها على اتخاذ الإجراءات اللازمة، فتوجهت نحو المصادقة على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد.

بذلت الدولة عدة جهود منذ 2010 لاعتماد نظام الحوكمة في القطاع العام، أين اتفقت الأطراف الفاعلة في الدولة مع منظمات المجتمع المدني، والإعلام، والقطاع الخاص، على اعتبار أن تطبيق مبادئ الحوكمة ومكافحة الفساد أولوية وطنية، وذلك تبعا لمقتضيات الدستور الصادر في 27 جانفي 2014، ولاتفاق قرطاج الخاص بأولويات حكومة الوحدة الوطنية، المؤرخ في 13 جويلية 2016، ولبرنامج عمل حكومة الوحدة الوطنية المؤرخ في 26 أوت 2016.

1-1- الاستراتيجية الوطنية للحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد: واجهت جمهورية تونس عدة عقبات لإسراء مبادئ الحوكمة، كما هو الحال في العديد من الدول خاصة النامية، مما ألزمها العمل على وضع استراتيجية وطنية، وخطة عمل محكمة، وميزانية تضبط المهام، والأنشطة، والمسؤوليات في إطار زمني معين، فقامت وبالتعاون مع الأطراف الفاعلة بوضع "الاستراتيجية الوطنية للحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد"، حيث يهدف هذا المشروع إلى:

1-1-1- من الجانب الوقائي والرقابي: التأكيد على التوعية، وتثقيف المواطنين، وتعليمهم، والإعلام، بما يمكنهم من تعزيز قدراتهم، وتقوية قيم المواطنة، وسيادة القانون.

1-1-2- من الجانب الجزري والردعي: التركيز على مبدأ المساءلة، ومنح الاستقلالية التامة للقضاء، وسيادة القانون، أي وضع عقوبات ردعية لكل من يتورط في قضايا الفساد، الذي يساهم بدوره في ضمان العدالة والمساواة بين أفراد المجتمع، إلا أن ذلك ليس كافيا، ووجب دعمه بالردع الاجتماعي، وهو الردع الممارس من قبل الأطراف الاجتماعية الفاعلة من أحزاب ونقابات..

ومن أجل دعم هذا المشروع قامت بوضع استراتيجية وطنية في المجال لتكون خطوة حاسمة لتجسيده على أرض الواقع، تركز هذه العملية على التخطيط، وذلك لتحديد الأهداف بدقة، وبشكل إداري، حيث تمت هيكلة هذا الإطار بناء على غايات، وأهداف، وتدابير استراتيجية، تتمثل في:

- الغاية: وهي الوجهة التي تطمح الدولة الوصول إليها.

- الهدف: والذي يعتبر الإجراء المتبع للوصول إلى الغاية.

- التدبير: هو الطرق، والأساليب، والأسس المتبعة للوصول إلى الهدف المرجو.

1-2- مستويات تنفيذ الخطة: تم وضع خطة عمل ترتبط بالإطار الاستراتيجي للمشروع، إلا أنها تختلف عنه، تعمل على تفعيل التدابير التي تم وضعها بدقة ووضوح، على أن تهيكّل هذه الخطة لمدة

سنتين، تركز الخطة على التدابير الأولية التي يمكن الشروع في تنفيذها في مدة قصيرة، وبطريقة ملموسة، مع تعيين جهة أو سلطة مختصة لمتابعة سير الخطة، والتقدم المحقق، وإعداد تقرير مفسر للوضع، ونشره على موقعها الخاص، ولكي تعمل هذه الخطة بالطريقة الصحيحة، وجب التمييز بين مستويين:

1-2-1- المستوى الأول: مواجهة الفساد بطريقة مباشرة، ويكون ذلك عن طريق فرض الرقابة، والردع، والزجر..

1-2-2- المستوى الثاني: اعتبار الفساد نتيجة لسوء الحوكمة، ومعالجة أسبابه بطريقة غير مباشرة، من خلال تسهيل الحصول على المعلومات، وتحديث برامج الإدارة الإلكترونية، ودعم وسائل وآليات المساءلة، ومتابعة مستوى رضا المواطن على الخدمات العمومية المقدمة....

1-3- عوامل نجاح الخطة: لكي تحقق هذه الاستراتيجية نجاعة في مجال تطبيق الحوكمة ومكافحة الفساد، وجب توفر 3 عوامل، وذلك وفقا لمتطلبات المعايير الدولية، وعملا بتجارب الدول المتقدمة في المجال، تتمثل هذه العوامل في:

- إلزام الأطراف الرئيسية الفاعلة في تطبيق الحوكمة؛

- وضع وتطبيق الإجراءات التي تتناسب مع الاحتياجات؛

- وضع، وتنفيذ، وتقييم، ومتابعة، السياسات بنجاعة.

1-4- أهداف الاستراتيجية:

تعمل الاستراتيجية على تحقيق الغايات التالية:

1-4-1- إرساء مقومات الحوكمة ودعم الديمقراطية: بعد فقدان الشعب التونسي ثقته في المؤسسات العمومية خاصة بعد الربيع العربي، دفع الحكومة للعمل على استعادة هذه الثقة، وجعلها من الأهداف، وعليه لابد للفئات المعنية من اتخاذ التدابير والإجراءات اللازمة لترسيخ مبادئ الحوكمة، ومكافحة الفساد، بما يجعل الجمهور يشعر بأن السلطات تبذل مجهودات لمكافحة الفساد، ويدعم ويساند المبادرة.

1-4-2- دعم مشاركة مختلف فئات المجتمع في إرساء مبادئ الحوكمة: هناك مقولة لماكيافيل تشير إلى أن المجتمع الذي يسود فيه الفساد، يكون الفرد فيه غير قادر على ممارسة حريته، وعليه لابد من نشر الوعي حول القضية، ومدى خطورتها، على أن يكون المجتمع على دراية بحرياته وحقوقه، وذلك وفق مقتضيات الدستور.

1-4-3- تعزيز النزاهة والشفافية لضمان حسن سير المال العام: في ظل توجه الدولة نحو المستجدات العالمية لابد أن تكون الشفافية والنزاهة من أهم الأهداف الواجب تحقيقها، نظرا لنجاعتها، وفعاليتها في مكافحة الفساد.

1-4-4- دعم المساواة والمحاسبة لضمان احترام القانون والمساواة بين الجميع: لازلت ظاهرة التساهل اتجاه بعض الأفعال والظواهر سائدة في الدولة، وعليه يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة لتغيير الوضع، وذلك بتعزيز استقلالية هياكل الوقاية والمتابعات، والجهات المسؤولة عن الترسد، والعقوبات، وتمكين المجتمع من الإبلاغ عن مواطن الفساد، أو أي تجاوزات قانونية لحماية المتضررين من مثل هذه الممارسات.

1-4-5- تحديث الوسائل وتعزيز قدرات الأطراف الفاعلة في المجال: مع زيادة انتشار الفساد، وتعدد، وتطور أساليبه، وتعدد عمل الأسواق، وتطور التكنولوجيا، فرض على الدولة وضع سياسات ناجعة لتطبيق الحوكمة في القطاع العام، وهو ما يتطلب تحديث وسائل عمل فعالة، وتعزيز الإمكانيات، والقدرات المؤسسية لكل الأطراف المتدخلة.

1-4-6- توضيح دور الأطراف الفاعلة في الحوكمة والتنسيق بينهما: هنا غالبا ما تطرح مشكلة عدم تناسق عمل مختلف الأطراف الفاعلة في تطبيق حوكمة القطاع العام بما يؤثر سلبا على فعالية، وكفاءة السياسات، والإجراءات، واستراتيجيات العمل، وعليه يجب التركيز على هذا العنصر، ومحاولة تطوير منظومات معلوماتية، ووسائل الاتصال. (INLUCC, 2016, pp. 2-26)

اعتمدت سنة 2017 نظام TARTIB بهدف توحيد إدارة الاستثمار العمومي، التي دعمها البنك الدولي، بعدها تم تحويلها لمنصة الكترونية ثالثة لتسهيل العمل على صناع القرار، وطورت سنة 2021 منصة لنقل الوظائف e-Platform Job Mobility التي ساهمت في تقديم عدة طلبات لتغيير الإطار الوظيفي في القطاع العام. (WORLD BANK GROUP, 2025) كما تم إطلاق التصوير الرقمي الحديث لعمليات مشتريات الحكومة على منصة TUNEPS. (OECD, 2025)

وفي سبيل تعزيز التنمية المحلية، والحوكمة الحضرية، تمت إتاحة المشاركة للمواطنين في تخطيط الاستثمار المحلي. (WORLD BANK GROUP, Tunisia—Implementing Participation in Governance, 2016) حقق هذا المشروع عدة نتائج أهمها تحسن ملحوظ في فعالية الحكومة، إلا أنها لا تزال متراجعة مقارنة ببعض دول الشمال الإفريقي والمشرق، وتوحيد النصوص، وتدريب العاملين، واعتماد الرقمنة لتسهيل اعتماد TUNEPS، (OECD, Open Government in Tunisia: La Marsa, Sayada and Sfax, 2019) كما تمكنت

من تحسين المشاركة المواطن في تخطيط الخدمات المحلية، والالتزام بمبادئ الشفافية، والحوكمة، والمشاركة الفعالة. (Open Government Partnership, 2025)

2- تجربة المملكة المتحدة

تم اعتماد الحوكمة في المملكة المتحدة كوسيلة فعالة لإدارة ومراقبة المؤسسات العامة، أعقاب الفضائح التي تمحورت حول سلوك بعض السياسيين والموظفين المشاركين في الحياة العامة في بداية التسعينات، أبرزها صفقة 1994 "المال مقابل الأسئلة" عند قبول عدد من أعضاء البرلمان عروض بعض الصحفيين (صحيفة سندي تايمز) من أشخاص ذوي اهتمامات مختلفة لطرح أسئلة خاصة بمواضيع معينة داخل البرلمان بمقابل مادي تراوحت مبالغه بين 1000 و2000 جنيه إسترليني، في أعقاب هذه الفضائح والاحتياالات المالية في التسعينات، أنشأ رئيس الوزراء لجنة معايير الحياة العامة المسماة بلجنة نولان على اسم رئيسها كهيئة استشارية غير وزارية، هيئة عامة تابعة للحكومة، تهدف إلى تحديد أسباب الفضائح، والاحتياالات المالية، وتحديد الحلول.

2-1- نماذج الحكم في المملكة:

اعتمدت المملكة المتحدة عدة نماذج، يختص كل واحد منها بالأدوار المميزة لمختلف الجهات الفاعلة في الساحة الاجتماعية والاقتصادية، بما في ذلك السياسيون، وموظفو الخدمة العامة، والمجتمع المدني، وهي ثلاثة كما يلي:

2-1-1- نموذج الإدارة العامة "التقليدية": الذي سيطر بعد الحرب العالمية 2 لأكثر من 3 عقود، يتمحور هذا النموذج حول الدولة والمنتخبين، ويستند إلى علاقات إدارية هرمية داخل الإدارات العامة، ويتميز بالدور السلبي للسكان، حيث كان ينظر لهم على أنهم مجموعة متجانسة نسبيا من الاستهلاك المذعن.

2-1-2- نموذج التسيير العمومي الجديد: ساد في الإدارات العامة منذ منتصف الثمانينات، يعتمد على محاكاة القطاع الخاص، وإدخال آليات السوق داخل الإدارات العامة، وفي العلاقات بين القطاع العام والمواطنين.

2-1-3- نموذج الحوكمة الشبكية: الذي ظهر في أوائل العقد الأول من القرن الحادي والعشرين، وفي هذا النموذج يكون القطاع العام أكثر اهتماما بالضغط، والمحفزات، والفرص، التي يخلقها المجتمع المدني، مع مشاركة أكبر للمستخدمين في عملية تطوير الخدمات.

تستخدم تسميات مختلفة لتحديد النموذج الأول والثالث، توصف أنماط الإدارة العامة في النموذج الثالث من حيث أسسها النظرية، يرتبط النموذج الأول بالعلوم السياسية التقليدية، ومبادئ السياسة العامة، مع التركيز على النقل الإداري للإدارة السياسية إلى الممارسة، واتخاذ القرارات من الأعلى إلى الأسفل، وتقديم الخدمات القائمة على العرض. (Ada Scupola, 2016, pp. 238-239)

2-2- مبادئ حوكمة القطاع العام في المملكة: تعتمد حوكمة القطاع العام في المملكة المتحدة على المبادئ الصادرة عن لجنة نولان سنة 1995، وتم توجيهها لأعضاء المنظمات المركزية العامة (أعضاء البرلمان، والوزارات، وكذلك الموظفين العموميين..) والمعروفة باسم مبادئ نولان، نذكرها فيما يلي:

2-2-1- التجرد من الذات: يجب على شاغلي المناصب العامة اتخاذ القرارات فيما يتعلق بالمصلحة العامة فقط، وتجنب قدر الإمكان المصلحة الخاصة.

2-2-2- النزاهة: لا ينبغي لأصحاب المناصب العامة أن يضعوا أنفسهم تحت أي إلزام مالي أو إلزام آخر اتجاه أفراد أو منظمات خارجية، قد تؤثر عليهم في أداء واجباتهم الرسمية.

2-2-3- الموضوعية: عند القيام بالأعمال العامة، بما في ذلك إجراء التعيينات العامة أو منح العقود أو التوصية بالأفراد للحصول على مكافآت ومزايا، يجب على شاغلي المناصب العامة اتخاذ الخيارات على أساس الجدارة.

2-2-4- المساءلة: أصحاب المناصب العامة مسؤولون عن قراراتهم وأفعالهم أمام الجمهور، مع خضوعهم لتدقيق المناسب لمناصبهم.

2-2-5- الصدق: على أصحاب المناصب العامة التحلي بالصدق في قراراتهم وتصرفاتهم، مع تقديم أسباب تصرفاتهم، وتقييد المعلومات فقط عندما تتطلب المصلحة العامة ذلك وبوضوح.

2-2-6- الانفتاح: على أصحاب المناصب العامة الانفتاح قدر الإمكان بشأن جميع القرارات والإجراءات التي يتخذونها، ويجب عليهم تقديم الأسباب لقراراتهم، وأفعالهم، وعدم تقييد المعلومات، إلا إذا اقتضت المصلحة العامة ذلك بوضوح.

2-2-7- الأمانة: من واجب أصحاب المناصب العامة الإعلان عن أي مصالح خاصة تتعلق بواجباتهم العامة، واتخاذ الخطوات اللازمة لحل أي صراعات تنشأ بطريقة تحمي المصلحة العامة.

2-2-8- القيادة: على أصحاب المناصب العامة تعزيز ودعم هذه المبادئ من خلال القيادة والقوة.

قامت لجنة معايير الحياة بعد عامين من إصدار مبادئ نولان بتوسيع المبادئ لتشمل الموظفين المشاركين والعاملين في الإدارة العامة المحلية.

2-3- خصائص حوكمة القطاع العام في المملكة: بالنظر إلى خصوصيات القطاع العام، فضلا عن كونها لا تهدف لتحقيق الربح، فإن خصائص حوكمة الشركات الخاصة لا تنعكس بالكامل في حوكمة الشركات في القطاع العام.

وفي سياق النقد الموجه إلى قانون كاديوري (انتقد في الأدبيات المتخصصة لأنه لم يشير للقطاع العام) بدءا من ثلاث مبادئ أساسية لحوكمة الشركات، التي حددها تقرير كاديوري سنة 1995، قام المعهد القانوني للتمويل العام والمحاسبة بتطوير أول إطار لحوكمة الشركات للقطاع العام، والذي يحتوي على مجموعة مشتركة من المبادئ والمعايير لإدارة ورقابة المؤسسات العامة، يتناول إطار الحوكمة في القطاع العام المطور من قبل المعهد القانوني للتمويل العام والمحاسبة ثلاثة مجالات رئيسية، تتمثل في:

2-3-1- العمليات والهيكل التنظيمية:

يشير إلى عدة جوانب تتعلق بـ:

- المسؤولية اتجاه القانون؛
- المسؤولية عن المال العام؛
- التواصل مع أصحاب المصلحة؛
- الأدوار والمسؤوليات، وتشمل التوازن بين السلطة، والحكم، والرئيس، والأعضاء الغير تنفيذيين لمجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية.

2-3-2- الضوابط والتقارير المالية:

يتكون من:

- التقارير السنوية؛
- الرقابة الداخلية؛
- إدارة المخاطر؛
- التدقيق الداخلي؛
- لجان التدقيق؛
- التدقيق الخارجي.

2-3-3- المعايير السلوكية لأعضاء مجلس الإدارة.

لم تتوقف حوكمة في القطاع العام في المملكة المتحدة على المستوى المركزي (الحكومي)، وامتدت أيضاً للسلطات العامة المحلية، لذلك بعد اعتماد قانون الحكم المحلي لعام 2000 من قبل برلمان بريطانيا العظمى، الذي تم دعمه بحوكمة الشركات في الحكومة المحلية، حجر الزاوية في حوكمة المجتمع، الذي وضعه المعهد القانوني للتمويل العام والمحاسبة سنة 2001 (وتم تنقيحه عامي 2004-2007)، أصبحت الحكومة المحلية توسع حوكمة القطاع العام بشكل كبير.

2-4- العناصر المحددة لحوكمة القطاع العام في المملكة:

تتمثل في:

- كيفية تناسب الإطار مع المبادرات والتوجيهات الحكومية المحلية الأخرى؛
- أمثلة عن الممارسات الجيدة؛
- أمثلة عن أنواع الأنظمة، والعمليات، والأدلة الوثائقية، التي يمكن أن تستشهد بها السلطة؛
- إثبات الامتثال لأفضل الممارسات (مثل الدستور، والأدوار الدائمة، والوصف الوظيفي)؛
- المبادئ الأساسية لمن يجب أن ترشحه السلطة لتولي مسؤولية المراجعة نيابة عنها والنطاق المحدد؛
- أسئلة للاستخدام الداخلي لمساعدة السلطات في نهجها.

ووفقاً لإطار الحوكمة الجيدة للإدارة العامة الذي وضعه المعهد القانوني للتمويل العام والمحاسبة سنة 2007، بعد نشر حوكمة الشركات في الحكومة المحلية سنة 2001، حدثت التغييرات على مستوى السلطات العامة المحلية، تتمثل في:

- تحقيق الهياكل السياسية الجديدة، والمدونة الأخلاقية الجديدة لأداء أفضل وسيطرة السلطات المحلية (أعضاء السلطات المحلية المسؤولون المباشرون والوحيدين عن المجتمع المحلي)، في إنجلترا وويلز، مما جعل تأثيرهم أساسياً في بناء المجتمع، وتنميته المستدامة؛
- خضوع السلطات للرقابة الخارجية، من خلال المراجعة الخارجية للأوضاع المالية وتقييمات الأداء الشامل في إنجلترا؛
- تولي السلطات مهمة نشر أوضاعها المالية، وتشجيعها على إعداد تقرير سنوي؛
- خضوع العديد من السلطات للمعايير والأهداف الوطنية، مثل المستوى التعليمي...؛
- خضوع ميزانياتها لمراجعة الحكومة، والتأثر بها بشكل كبير، من خلال سلطة التدخل، وتعديل الميزانية؛

- خضوع كل من أعضاء السلطات (المنتخبين سياسياً)، والموظفين العموميين لقواعد السلوك (الإلتزام بالأخلاقيات)؛

- في حالة عدم كفاية الإدارة يمكن للشخص المتضرر أن يطعن أو يستأنف إما أمام المجلس المحلي، أو المحامي البرلماني مباشرة. (Matei, 2016, pp. 496-503)

3- تجربة الأردن

تتمتع الأردن بجهاز حكومي ضخم انعكس على ارتفاع عدد العاملين في المؤسسات والهيئات التابعة له، مما عقد عملية إصلاحه وتطويره، وهو ما تضمنته كتب التكليف الملكية المرسلة للحكومات، حيث أكدت على ضرورة القيام بإصلاحات إدارية، بهدف تطوير القطاع، ومواكبة المستجدات العالمية، أين تعهدت هذه الحكومات بإصلاح القطاع العام.

3-1- مبادرات الأردن في مجال الإصلاحات:

قامت الأردن بطرح العديد من المبادرات في المجال، نذكر منها:

- في المرحلة الأولى تم تشكيل لجنة إصلاح القطاع العام سنة 1999، كما تم إطلاق برنامج لتحديث وتطوير القطاع سنة 2002؛

- سنة 2004 تم إطلاق برنامج ليغطي الفترة الممتدة بين 2004-2009، والمعروف ببرنامج تطوير القطاع العام؛

- سنة 2006 تم إنشاء وزارة تطوير القطاع العام تورط أعقابها وأعقاب وزارة التنمية الإدارية 21 وزير، ولا تزال هذه الوزارة قائمة؛

- سنة 2009 وضعت الحكومة خطة عمل مبنية على مبدأ قياس الأداء لدى الحكومات والسلطات التنفيذية بشكل عام، وذلك عن طريق نظم الرصد والتقييم الذي تقوم به هيئة متابعة الأداء الحكومي، التي ترتبط مباشرة برئيس الوزراء؛

- سنة 2011 تم إطلاق سياسات شاملة في المجال، تتمثل في:

○ السياسات العامة لتسيير الموارد البشرية وتنمية القطاع العام: تشمل هذه الأخيرة كل ما يتعلق بتطور إدارة وتنمية الموارد البشرية في القطاع العام، وتركز هذه السياسات في محتواها على وثيقة سياسات تطوير القطاع العام المقررة من طرف مجلس الوزراء سنة 2004، كما تطرقت إلى مواضيع

إعادة الهيكلة، ووضع السياسات بدقة ووضوح، واقتراح حلول لتنمية الموارد البشرية، كما قدمت بعض الإحصاءات حول عدد الموظفين، وتوزيعهم على الوزارات.

○ السياسات الحكومية لتطوير القطاع العام: أكدت على التنسيق والتكامل بين عناصر القطاع العام كلها، والتزام الجميع بذلك، وتحقيق إدارة حكومية موجهة بالنتائج في ظل جهاز مرن، كما ركزت على ترجمة الأهداف إلى برامج ومؤشرات أداء تقيس الإنجازات.

- سنة 2013 تم إقرار الخطة التنفيذية لتطوير أجهزة القطاع الحكومي للفترة الممتدة بين 2014-2016، عملاً بتوجيهات الملك التي تدعو لمباشرة برامج الإصلاحات وتطوير القطاع العام، حتى يلتصق المواطن، ويكون ذلك بتطوير الخدمات من قبل الوزارات على أن تدعمها وزارة تطوير القطاع العام، وأصبحت هذه الخطة من أولويات الحكومات، كما قامت الدولة بوضع إطار لتقييم أدائها، ومتابعة تحقيق أهدافها، وتحديث وسائلها وأساليب عملها؛

- سنة 2016 وضعت الوزارة لنفسها برنامج ما بين 2016-2019.

3-2- النقائص التي يعاني منها القطاع العام الأردني:

يعاني الجهاز العمومي الأردني من عدة نقائص، نذكرها فيما يلي:

- ضعف التشبيك بين وحدات القطاع والدوائر في وسائل التنفيذ؛
- ضعف كفاءة العنصر البشري؛
- بيئة تنظيمية غير ملائمة؛
- ضعف القيادة الحكومية، والحوكمة الإدارية، والثقافة التنظيمية؛
- صعوبة تطوير ومحاربة الاختلالات من تضارب مصالح، وفساد، وسوء استخدام المال العام...؛
- عدم التطبيق والالتزام بمبادئ الحوكمة في القطاع العام من نزاهة وشفافية..؛
- انعدام الروح المعنوية لدى الموظفين؛
- برامج تدريبية دون مردودية؛
- اعتماد على الدعم والمنح الخارجية في تنفيذ برامجه.

3-3- إشكالية الإرادة السياسية في مواجهة التحديات التنموية: بالرغم من الجهود المبذولة إلا أنها لم تكن كافية لتحقيق الهدف المراد تحقيقه، واستمرار تفشي ظاهرة الفساد، وتقادم هجرة الكفاءات، وتدهور الاستثمار الأجنبي، حيث يرجح البعض أن عدم قدرة المملكة على النهوض بهذا القطاع هو عدم توفر الموارد المالية الكافية لذلك، إلا أن المطلع على الواقع سيرى أن المشكلة تكمن في الإرادة وليس الإدارة والمال، وعليه وجب على المملكة إعادة النظر في:

3-3-1- القيادات العليا: تعاني القيادة من عدة نقائص على مستوى عدة مجالات من بينها آلية تعيين أعضائها التي تقتصر للموضوعية والكفاءة، ومن أجل تحسين عملية التعيين لابد من:

- خضوع التعيين للأسس العلمية والموضوعية المتعارف عليها؛
- أن تكون الأولوية في تعيين القيادات العليا في الإدارة للعاملين بالمؤسسة؛
- خضوع القيادات للبرامج التدريبية والتطويرية؛
- خضوع القيادات بعد 6 أشهر من التعيين إلى التقييم الأولي؛
- التعريف بمفهوم الحوكمة لدى القيادات عن طريق الملتقيات والندوات، بما يعزز مفهوم النزاهة والشفافية؛

- إنشاء إدارة تختص بعملية إعداد القيادات، على أن توفر لهم التدريبات اللازمة.

3-3-2- إدارة الموارد البشرية: تعتبر الموارد البشرية العنصر الفعال في تحسين الأداء في أي قطاع، إلا أنها لازلت تعاني من عدة مشاكل، من بينها معاملتها على أنها إدارة موظفين، بما يستلزم معالجة الوضع عن طريق:

3-3-2-1- مدخلات القطاع العام: يتم اختيار العاملين في القطاع العام وفقاً لعدة معايير أهمها الأقدمية، يؤدي ذلك لكسب الخبرة وزيادة المعرفة، إلا أنها تقلل من الأداء الوظيفي، مما يفرض تعويض هذه الآلية بنظام جديد يتمثل في مسابقة تنافسية موجهة للخريجين، على أن يتقدمون لامتحان للفوز بالوظيفة، وهنا يتم الانتقاء بناءً على الكفاءة.

3-3-2-2- تخطيط الموارد البشرية: من الملاحظ أن تخطيط الموارد البشرية في القطاع العام تقتصر فقط على التخطيط الكمي، إلا وفي ظل التغيرات الديناميكية العالمية، وفي سبيل إرضاء متلقو الخدمة، وجب التخطيط أيضاً من ناحية النوع (المهارات، الخبرة، الكفاءة..).

3-3-2-3- المسار الوظيفي للعاملين: تزيد معرفة الموظفين بمسارهم المهني على تحفيزهم على بذل مجهودات أكثر، ورفع أداءهم، إلا أن أغلب المؤسسات لا تلجأ لهذا الإجراء.

3-3-2-4- المكافآت والتكليف بالعمل الإضافي: تمنح عادة المكافآت للعامل المتميز والمبدع، بما يزيد من أدائه، إلا أن أغلبية المؤسسات تمنحها وفقاً للعلاقات الشخصية.

3-3-2-5- الترقيات للمناصب القيادية الإدارية الوسطى: انعدام الأسس العلمية لترقية للمناصب العليا، حيث يتم ذلك وفقاً للأهواء الشخصية، والنسب، والعلاقات الشخصية، وعليه وجب الاعتماد على تعليمات وآليات لترقية للمناصب القيادية، مثل تكليف جهة مستقلة ومتخصصة في المجال بإجراء اختبار الترقية.

3-3-2-6- تقييم الأداء: يتم تقييم الأداء بناءً على النتائج المحققة من طرف الموظف، وهو ما ينعكس لدى مؤسسات القطاع العام، ويتم التقييم بشكل روتيني، وشكلي، ومبني على الشخصية، ومدى قرب الموظف من المدير، وعليه يجب تغيير طريقة التقييم ووضع آليات قائمة على الأهداف المحققة، على أن تكون علنية، مع منح الموظف حق الاطلاع على نتيجته، وإبداء رأيه في ذلك.

3-3-3- ترهل الجهاز الإداري: إن ضخامة عدد وزارات القطاع الحكومي أدت لزيادة العاملين به، والذي يقابله انخفاض الأداء، كما أن معدل ساعات العمل حدد بـ 4 ساعات، وذلك يؤثر سلباً على مالية الدولة، ومعدلات التوجه نحو العمل في القطاع الخاص، وزيادة فاتورة التقاعد، ونسب البطالة، وعليه يجب محاولة الحد من هذه الظواهر عن طريق وقف التعيين، إلا ضمن الوظائف الفنية، وتخفيض سن التقاعد، مع التأكيد على عدم التمديد، وتعيين الوظائف القيادية من داخل المؤسسة، وإشباع مختلف حاجات الموظفين.

3-3-4- وزارة تطوير القطاع العام:

نظراً لضعف مستوى الأداء الحكومي الأردني يجب:

- دعم الوزارة، وتطويرها، وبذل الجهد، والوقت، وتوفير الإمكانيات اللازمة؛
- تشكيل لجنة مختصة من ذوي الخبرة والمعرفة تقوم بدراسة واقع القطاع، وإبداء رأيها، وتقديم الاقتراحات، والتوصيات؛
- وضع استراتيجية محكمة لتطوير القطاع العام؛
- محاولة استعادة العنصر البشري الأردني الذي ساهم في تنمية القطاع العام في الدول الأجنبية.

3-3-5- الجهود المبذولة لترقية القطاع العام الأردني:

في سياق الرقي بقطاعها العام تقدم المملكة عدة حوافر ومكافآت لموظفيها، تتمثل في:

3-3-5-1- جائزة الملك عبد الله الثاني لتمييز الأداء الحكومي والشفافية: تعمل هذه الجائزة على التحفيز ورفع الأداء لدى الموظف، كما تعتبر أداة توجيهية لتحسين وتطوير القطاع العام، وتحويل نقاط الضعف إلى قوة، إلا أن الإدارات العليا لم توليها الأهمية الكافية، باعتبار أن هناك أهم من صرف الأموال والجهود لهذه الجائزة.

3-3-5-2- إعادة دراسة برنامج الهيكل: يهدف هذا البرنامج إلى تحقيق العدالة بين الموظفين، وتحسين الأداء، حيث بلغت إجمالي تكاليف هذا المشروع أكثر من 400 مليون دينار سنوياً.

3-3-5-3- الاستراتيجيات والتخطيط الاستراتيجي: تعد عملية التخطيط الاستراتيجي عملية جد معقدة ولا بد من العمل على وضعها بالشكل الصحيح، توجد في أغلبية المؤسسات، إلا أنها غير مفعلة، ولها العديد من النقائص التي يجب معالجتها بـ:

- توفر مهارات التخطيط الاستراتيجي لدى القيادة؛

- خضوع الموظفين إلى تدريب في المعاهد والكلليات، على أن تقوم الفرقة بتدريب باقي العمال داخل المؤسسة، وإذا كان ذلك غير ممكن يفضل وجود مختص داخل المؤسسة؛
- استحالة إلغاء الاستراتيجيات، لأنه تم وضعها لتغطية عدة سنوات، وتعديلها بناءً على الظروف الخارجية، إلا أنه لا يمكن أبداً إلغائها. (المجلس الاقتصادي والاجتماعي، 2018، الصفحات 4-24)

تمكنت بذلك من إصدار قانون الحق في الوصول إلى المعلومات الذي تم إقراره سنة 2024، ضمن برامج تعزيز الإفصاح، والشفافية، والحوكمة، (OECD, 2024)

إضافة لتحسين قانون ديوان المحاسبة، واعتماد قوائم مالية موحدة، بما جعلها تتقدم وفق مؤشر البيانات المفتوحة ODIN في 2024-2025، باحتلالها المرتبة 43 عالمياً. (Linkedin, 2025)

كما تمكنت من رقمنة الخدمة العمومية وفق NRGs National Registry of Government Services

الذي حسن بدوره جودة تقديم الخدمات مع اقتصاد الوقت والجهد. (Ministry Of Planning And International Cooperation, 2019)

خلاصة الفصل:

من خلال دراسة هذا الفصل نرى بأن للحوكمة أهمية كبيرة في مجال المالية والمحاسبة، وقد زادت أهميتها نتيجة لانهيئات كبرى الشركات العالمية، الذي كان سببه الاستخدام غير العقلاني للأساليب المحاسبية، في ظل غياب الشفافية، والرقابة، وعدم الالتزام بأخلاقيات المهنة، أسفرت هذه الأحداث عن تضافر الجهود الدولية لوضع نظام جديد يضبط السلوك المهني وينظم العلاقات داخل المؤسسات، بما أدى إلى ظهور نظام حوكمة الشركات، الذي يركز على تعزيز شفافية ومصادقية التقارير، كأساس لصنع القرار.

حقق مفهوم الحوكمة الأهداف المرجوة منه في مؤسسات القطاع الخاص، وتوسع ليشمل عدة مجالات بما فيها القطاع العام، كونه المحرك الرئيسي للتحويل الاقتصادي، يقوم على مجموعة من المبادئ التي تحسن أداء المؤسسات الحكومية، وتضمن الانضباط المالي والأخلاقي، وبالتالي الحفاظ على المال العام، إلا أن تطبيقها يواجه تحديات كبيرة، أبرزها ضعف الأنظمة المؤسسية والتأثيرات السياسية، في حين توفر الفرص المتاحة مثل توظيف التكنولوجيا، وتعزيز الشراكات مع القطاع الخاص، إمكانات هائلة لتحسين ممارسات الحوكمة، وتحقيق التنمية المستدامة، ولضمان نجاح هذه الجهود يتطلب الأمر إصلاح السياسات، وبناء القدرات المؤسسية، وتعزيز المشاركة المجتمعية لتحسين جودة الخدمات العامة.

أبرزت التجارب الدولية المدروسة نجاح المملكة المتحدة والأردن في ترقية مستويات الشفافية والإفصاح والرقابة والالتزام بالسلوك الأخلاقي، في حين تونس وبالرغم من مجهوداتها لم تتمكن من تحقيق نتائج بارزة بعد.

الفصل الثالث: الميزانية

العامة في الجزائر

تمهيد الفصل:

تعد الميزانية العامة من أهم الأدوات الاقتصادية والإدارية المستخدمة في تسيير وإدارة الموارد المالية، وتوجيهها لتحقيق الأهداف التنموية للبلاد، كونها تعكس أولويات الدولة في تخصيص الموارد بين مختلف القطاعات، وتحدد السياسات المالية المتبعة من أجل تحقيق الاستقرار الاقتصادي، والتنمية المستدامة، حيث يتم إعدادها وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية والمالية الدقيقة، التي تضمن شفافية وكفاءة استخدام المال العام، وتعزز عملية التخطيط المالي، ورسم السياسات العامة، وتؤثر بشكل مباشر على النشاط الاقتصادي، ومستويات التشغيل، والاستثمار داخل الدولة.

تعتمد الممارسات المحاسبية والميزانية في الجزائر إطار قانوني وتنظيمي، يعرف بأساس المحاسبة العمومية التي تشكل مادة قانونية باستحقاق، تقوم هذه الأنظمة على ترسانة من القوانين، والمراسيم، والتشريعات، التي تضبط عمليات الإنفاق والتحصيل وفق ما تم تحديده في ميزانية الدولة، كما تحدد صلاحيات ومسؤوليات الأعوان المكلفون بتنفيذ عملياتها، حيث تطور مفهومها بتطور النشاط الحكومي، إلى أن أصبحت القناة الأساسية التي تمر عبرها سياسات الدولة المالية، وتعد حجر الأساس في تنفيذ البرامج التنموية للدولة، كونها تؤدي دور معلوماتي بارز، باعتبارها المصدر الأول للمعلومة المالية، الذي يلبي بدوره حاجات الأطراف المعنية عند إعداد الميزانية التقديرية، وعليه وبهدف أداء دورها، وتحقيق أهدافها، فهي بحاجة إلى نظام أكثر كفاءة يواكب المستجدات العالمية، مما دفع بالدولة إلى بذل مجهودات عديدة في سبيل النهوض به، والتخلي عن النظم التقليدية التي أثبتت عجزها في تحقيق الأهداف، والحفاظ على المال العام.

وقد حاولنا من خلال هذا الفصل الوقوف على العناصر التالية:

- المبحث الأول: مدخل للميزانية العامة في الجزائر
- المبحث الثاني: مدخل للمحاسبة العمومية
- المبحث الثالث: إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

المبحث الأول: مدخل للميزانية العامة في الجزائر

يحتل موضوع الميزانية أهمية كبيرة في المالية العامة للدولة نظرا لزيادة دور وتدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، كون الميزانية تجمع بين الإيرادات والنفقات في إطار محاولة تحقيق التوازن بينهما والوصول إلى الأهداف المنشودة.

المطلب الأول: الميزانية العامة

سنتناول في هذا الجزء من البحث مفهوم الموازنة العمومية للدولة، التي تعد وثيقة رسمية تقرها السلطات التشريعية لمدة سنة مالية.

1- ماهية الميزانية العامة

تعتبر الميزانية أداة لتجميع، وتحليل، وتسجيل، وتقيد الأعمال، والأنشطة المالية، والمحاسبية، للمؤسسة، أو بتعبير آخر هي ترجمة حسابية لعمليات المؤسسة.

1-1- تعريف الميزانية العامة: هي وثيقة مالية تبين إنفاق الحكومة وإيراداتها، والموازنة بينهما بما يحقق أهداف الدولة، التي تعد من قبل السلطة المالية سنويا، وتصادق عليها السلطة التشريعية. (زياني، 2022، صفحة 383)

كما يعرفها القانون 90-21 المتعلق بقانون المحاسبة العمومية في الجزائر في مادته 3 على أنها الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأس مال وترخص بها. (القانون 90-21 ، 1990 المادة 3) ومن خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الميزانية العامة على أنها: "مقابلة لإيرادات الدولة مع نفقاتها، تعدها السلطات المالية للبلاد بشكل سنوي وتضمن بذلك تنفيذ برامج وأهداف الدولة".

1-2- أهمية الميزانية العامة: تعتبر الميزانية العامة أداة حيوية للرقابة المالية على نفقات وإيرادات الدولة، حيث تضمن التزام الجهات الإدارية بضوابط محددة أثناء الإنفاق، تساعد هذه الرقابة التي تمارسها أجهزة متخصصة في الحفاظ على الأموال العامة، وتجنب المخالفات المالية. (بريج، 2016، صفحة 227) وتتجلى هذه الأهمية في النقاط التالية: (زياني، 2022، الصفحات 383-384)

- المساهمة في تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد، في الدول النامية على الخصوص؛
- العمل على التقليل من أثر الأزمات الاقتصادية على الاقتصاد الوطني؛
- تحسين جودة الخدمات العامة التي تقدمها للمستفيدين منها سواء كانوا أفراد أو منظمات، بتفعيل الرقابة مثلا؛

- تساهم في تفعيل التنمية الشاملة والمستدامة، عن طريق توازن توزيع المخصصات المالية على الأنشطة، والبرامج، والمشاريع، ووفقا للأهمية، ومدى الحاجة؛
- المساهمة في تصميم وتنفيذ سياسات مالية فعالة؛
- تساعد على الحفاظ على المال العام من خلال مساءلة الحكومة؛
- تزيد من كفاءة استخدام الموارد العامة النادرة؛
- تحسين آفاق الحفاظ على الاستقرار المالي، وتلبية احتياجات التنمية الاجتماعية.

2- القواعد التي تحكم إعداد الميزانية العامة

هناك عدة قواعد تحكم وتنظم الميزانية، وتعتبر بمثابة العمود الفقري للمالية العامة والمسار الإلزامي لفهم آلياتها، نذكرها فيما يلي:

2-1- قاعدة السنوية: يتم إعداد الميزانية سنوياً وتحتاج إلى مصادقة السلطة التشريعية. في حال عدم إقرارها، لا تستطيع الحكومة صرف أي من المخصصات المالية؛

2-2- توازن الميزانية: التوازن المستوي لعناصر الموازنة يشير إلى التوازن المطلق بين النفقات العامة والإيرادات العامة، ويعكس فعالية الإدارة المالية التي تتطلب تحقيق هذا التوازن. (سنوسي، 2018، صفحة 201)

2-3- وحدة الميزانية: تشير إلى وحدة وثائق الميزانية، حيث تُقدم النفقات والإيرادات في وثيقة واحدة دون إلغاء أو تحويل، بما يتيح لهيئة المداولة تقييم الميزانية، وإجراء المقارنات اللازمة بشكل فعال؛

2-4- قاعدة الشمولية: تتعلق بالزامية إدراج جميع الإيرادات والنفقات في الميزانية بشكل منفصل دون إجراء مقاصة بينهما، ويشير ذلك إلى أهمية الميزانية الإجمالية التي تعرض تقديرات الإيرادات والنفقات للمرفق، مما يتيح معرفة رصيده، حيث يكون دائماً إذا كانت الإيرادات أكبر من النفقات، ومدينا في الحالة العكسية. (عية، 2022، الصفحات 268-269)

3- تطور الموازنات العامة (الأنواع)

عرفت الموازنات عدة تطورات نذكرها فيما يلي:

3-1- موازنة البنود: تعرف بموازنة الاعتمادات أو الموازنة التقليدية، تعتبر الأقدم بين أنواع الموازنات، تتميز بسهولة إعدادها، وتنفيذها، ورقابتها، حيث تعتمد على تصنيف نوعي للنفقات والإيرادات، مع إمكانية وجود تصنيفات فرعية أخرى، تهدف إلى تمويل احتياجات الهيئات الحكومية من السلع والخدمات،

مع الالتزام بالمخصصات المحددة، لكنها تفتقر إلى التركيز على المخرجات، ونوعية السلع والخدمات المقدمة للمجتمع. (العشماوي، 2017، الصفحات 439-440)

3-1-2- مزايا تطبيق موازنة البنود:

يحقق تطبيق الموازنة التقليدية عدة مزايا أهمها: (المجموعة العربية العليا للرقابة المالية والمحاسبية للأجهزة، 2021، الصفحة 16)

- اعتمادها على النماذج والتعليمات البسيطة والواضحة لتسهيل عملية جمع البيانات؛
- اعتمادها الأساليب البسيطة، وسهولة إعدادها؛
- اعتمادها أساليب رقابية بسيطة وسهلة على المال العام؛
- اعتماد إجراءات التحليل والمقارنة البسيطة، بما يسهل المقارنة على مدار السنوات.

3-1-2- عيوب تطبيق موازنة البنود:

بالرغم من أنها تتميز بسهولة إعدادها واعتمادها للأساليب والإجراءات البسيطة، إلا أنها لاقت العديد من الانتقادات المتمثلة في: (العشماوي، 2017، صفحة 440)

- تركّز رقابتها على الناحية المالية فقط، وإهمالها لباقي النواحي المهمة، أين تسهل عمليات الاختلاس والتبذير؛
- تقدم معلومات غير كافية لعمليات التخطيط وصنع القرار؛
- إهمالها لجانب المخرجات، ونوعية الخدمات التي تقدمها (إرضاء المواطن)، وتركيزها فقط على المدخلات، ولا تهتم بالعلاقة بينهما، بما يجعلها غير قادرة على مدى كفاءة استخدامها للموارد المتاحة، وتحقيقها للأهداف؛
- يتم توزيع الاستخدامات والموارد وفق هذا النوع من الموازنة على الهيئات العمومية أو على مختلف أنواع الحسابات بدلا من توزيعها على البرامج والأنشطة، الأمر الذي يجعل متابعة أداءها غير ممكن؛
- عدم تحديدها بدقة ووضوح لهدف الاعتمادات؛
- لا ترتبط بشكل مستمر بخطط الدولة التنموية؛
- يتم وفقا لهذه الموازنة توزيع المخصصات المالية للمرونة على بنود محددة مسبقا، مما يجعل عملية إعادة التخصيص أو نقل الاعتمادات صعبة حتى في ظل تغير الظروف والأولويات، مما يجعلها غير قادرة لمواجهة الأزمات أو الظروف الطارئة.

3-2- موازنة البرامج والأداء : هذا النوع من الموازنة يركز على البرامج الحكومية، وأعمالها، وخططها، بدلا من السلع والخدمات المقتناة، فهو يركز على تحقيق الأهداف بدلا من التركيز على وسائل تحقيقها، على عكس التبويب التقليدي الذي يركز على المشتريات، دون عرض البرامج أو مدى تحقيقها لأهدافها. (بيرش، 2020، صفحة 415)

3-2-1- مزايا تطبيق موازنة البرامج والأداء :

- تحقق العديد من المزايا وذلك من عدة نواحي نلخصها فيما يلي: (كشاوي، 2022، صفحة 430)
- تقوم هذه الموازنة على دمج التخطيط في عمليات الموازنة، حيث تربط بين الأهداف السنوية قصيرة المدى والأهداف الاستراتيجية، مما يعزز فعالية التخطيط؛
 - تسمح بمتابعة تنفيذ البرامج والأعمال من خلال مقارنة الإنجازات مع الخطة المرسومة، مما يساعد في ترشيد وتنفيذ الأنشطة بشكل أكثر فعالية؛
 - تحقق إمكانية الرقابة التقييمية والحسابية، التي تقيم برامج وأعمال الهيئة الحكومية ووحداتها الإدارية اقتصاديا، وتسمح بتبرير وتفسير تصرفات العاملين ومجهوداتهم والانحرافات الناتجة عن ذلك، بما يحقق فعالية الرقابة على الإنفاق العام؛
 - تقييم العوائد المحققة من البرامج والأعمال على المستوى القومي، يكون ذلك بتخفيض العبء الضريبي على المجتمع وحوكمة الإنفاق العام، خفض تكاليف البرامج والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

3-2-2- عيوب موازنة البرامج والأداء :

لاقت موازنة البرامج والأداء بعض الانتقادات كونها تحتاج في تطبيقها للمرتكزات التالية: (الهمي، 2022، الصفحات 1329-1330)

- تحديد وحدات قياس الأداء للبرامج والأعمال دقيقة للحكم على كفاءة وفعالية الأداء، ومدى تحقيق الأهداف؛
- الأخذ بعين الاعتبار الموارد المتاحة عند تحديد الأولويات في تنفيذ البرامج؛
- توفر العنصر البشري لدى الوحدات الإدارية المؤهلة لوضع البرامج والخطط، وبالتالي إمكانية تنفيذها.

ومن الأسباب التي جعلت هذه المرتكزات محل انتقاد في تطبيق موازنة البرامج والأداء ما يلي:

- افتقار أغلبية أوجه النشاط الحكومي للمقاييس الملموسة التي يمكن قياسها كميا وماليا، وبالتالي عدم القدرة على وضعها لمقاييس تقيس كفاءة وفعالية الأداء فيها، بما يجعل الأمر صعب التحقيق؛
- يتطلب عند إعداد خطط الموازنة تحديد أولويات التنفيذ وفقا لهذا الصنف الموائمة بين:
 - الأثر الاجتماعي والاقتصادي للبرامج المحققة؛
 - إجمالي الأثر الاجتماعي والاقتصادي لمجموع البرامج.

حيث يمكن أن يكون للبرنامج أثرا إيجابيا من الناحية الاقتصادية أو الاجتماعية، إلا أن أثره الكلي سلبي مثل برنامج تعبيد الطرق الذي يزيد من كفاءة النقل، يمكن أن يشكل عائق على برنامج آخر قد يهدف إلى التقليل من حوادث المرور.

- يتطلب تنفيذ البرامج وتحقيق الأهداف وجود كفاءات بشرية قد تقتقر إليها بعض الوحدات الإدارية، مما يشكل عائقا أمام استخدام هذا النوع من الموازنات، لذا يتعين على الهيئة تنظيم دورات تدريبية للأشخاص المعنيين، مما سيؤدي إلى تكبد نفقات إضافية ضمن تكاليف البرامج.

3-3- موازنة التخطيط والبرمجة: موازنة التخطيط والبرمجة هي أداة مالية تعكس خطة شاملة ومنسقة لنشاط معين لفترة مستقبلية، وتتم الموافقة عليها من قبل المسؤولين، تُستخدم هذه الموازنة كهدف لمتابعة وتقييم التنفيذ الفعلي، مما يساعد الوحدات الإدارية على اتخاذ إجراءات تصحيحية لمعالجة الانحرافات وتحقيق الكفاءة القصوى. (المهانية، 2022، صفحة 245)

3-3-1- مزايا تطبيق موازنة التخطيط والبرمجة:

يقدم هذا الصنف العديد من المزايا أهمها: (الحجوي، 2004، صفحة 186)

- تتيح إمكانية تحديد المعيار الأنسب لتقدير وتقييم التكاليف؛
- تعطي صورة واضحة ودقيقة عن الأهداف، بما يساعد على رصد العوائق المحتملة، وتحديد البدائل الممكنة؛
- توفر كافة المعلومات والبيانات اللازمة لتحليل وصنع القرار الملائم لتحقيق الأهداف الموضوعية؛
- تتيح إمكانية قياس ما تم إنجازه من أعمال وتقييم أداء البرامج؛
- ساهمت في زيادة التوجه، والتركيز أكثر على التحليل، واتخاذ كخطوة سابقة لعملية اتخاذ القرار؛
- ساهمت في زيادة أهمية الموازنة، والمشاركة في إعدادها لدى المستويات العليا للإدارة داخل الهيئة الحكومية، بهدف ترجمة القرارات الخاصة بكل هيئة في الموازنة.

3-3-2- عيوب موازنة التخطيط والبرمجة:

بالرغم من المزايا التي تقدمها إلا أنها تعاني من بعض النقائص نذكرها فيما يلي: (هلاي، 2002، صفحة 90)

- أحيانا ما تكون عملية تحديد الأهداف داخل وحدات القطاع الحكومي صعبة، وبالتالي سيصعب التعبير عنها كميا؛
- أحيانا تفضل الحكومات والمجالس المنتخبة عدم الارتباط بأهداف محددة، بل يقتصرون على صياغة عبارة عامة تتضمن الأهداف؛
- تتطلب عنصر بشري وجهاز معلوماتي كفاء، وهو ما تقتقر له معظم الهيئات الحكومية؛
- الافتقار لأدوات القياس مما يصعب على الهيئات الحكومية قياس التكاليف، والمنافع، والمشاكل، التي تتعلق بتحليل التكاليف والعوائد، وخاصة تلك التي تتعلق بتحديد معدل الخصم الأنسب.

3-4- الموازنة الصفريّة: عرف بيتر بيهر عملية التخطيط والموازنة بأنها تتطلب من كل مدير إداري تبرير تفاصيل موازنته بدءاً من الصفر، يتم نقل مسؤولية تقديم التبريرات من الإدارة العليا إلى الوسطى، مما يستدعي معرفة جميع الأنشطة وتصنيفها في مجموعات قرارات، يتضمن ذلك تقييم وترتيب هذه القرارات حسب الأهمية، ومراجعة البرامج والمشاريع الحالية والجديدة بشكل منتظم وفقاً لمعايير التكلفة، والعائد، والفعالية. (تجاني، 2019، صفحة 206)

3-4-1- مزايا تطبيق الموازنة الصفريّة:

تتوفر على العديد من المزايا، تتمثل في: (مجدوب، 2020، صفحة 89)

- **الدقة:** تختلف الموازنة الصفريّة عن الأساليب التقليدية في إعداد الموازنات، حيث تتطلب من كل إدارة إعادة تقييم جميع عناصر التدفق النقدي وتكاليف الأنشطة التشغيلية، بدلاً من إجراء تعديلات عشوائية على الميزانية السابقة، يساهم هذا النهج في تقليل التكاليف من خلال تقديم صورة دقيقة عن النفقات اللازمة لتحقيق الأداء المطلوب.
- **الكفاءة:** وذلك من ناحية تخصيص الموارد، وهنا تظهر كفاءة الإدارة في الحفاظ على المال العام، حيث لا يأخذ هذا النمط بعين الاعتبار المبالغ التاريخية، بل يهتم بالمبالغ الحقيقية.
- **الحد من النشاطات التي لا حاجة لها:** تعمل هذه الموازنة بناء على تحديد الفرص بإتباع الأساليب الأكثر فعالية من حيث التكلفة والأداء، وذلك بالتخلي عن كل نشاط غير منتج أو لا حاجة له.
- **تضخيم الموازنة:** تقوم هذه الموازنة على فكرة التبرير المفصل لكل بند، وعليه فهي تتجنب الوقوع في الضعف أو العجز الميزانياتي.

- التنسيق والاتصالات: يتيح هذا الصنف إمكانية مشاركة الموظفين في صنع القرارات، بما يحسن العلاقات داخل القسم، ويعزز الاتصال والتنسيق، ويحفزهم على رفع أداءهم.

3-4-1- عيوب تطبيق الموازنة الصفرية:

بالرغم من المزايا التي تحققها هذه الموازنة إلا أنها لاقت بدورها عدة انتقادات تتمثل في: (الزروق، 2020، صفحة 45)

- اعتماد الموازنة على الأساس الصفري يتطلب جهد، وتكلفة إضافية، وعنصرًا بشريًا مؤهلًا علميًا وعمليًا على تطبيق هذا النوع، وذلك غير متوفر في أغلبية مؤسسات القطاع العام خاصة في دول العالم الثالث؛
- قد يعارض الموظفون تطبيق هذا الأسلوب نظرًا لشعورهم الدائم برقابة وتقييم أداء أعمالهم؛
- تطبيقها يتطلب مراحل وخطوات عديدة، بما يجعلها تأخذ وقت طويل عند إعدادها مقارنة بالموازنات الأخرى؛
- التغيرات المستمرة التي تحدث على مستوى الموازنة قد تسبب بعض الارتباك وسوء فهم مديري الإدارات، بما يتطلب الخضوع لنظام تدريبي سليم، ووجود نظام رقابي فعال داخل الهيئات الحكومية؛
- الافتقار للجهاز المعلوماتي والأنظمة المتكاملة اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب؛
- تؤدي صعوبة شرح الأنشطة الحكومية، وتحديد تكلفتها، وتعقيد عملية تحديد الأهداف المنتظرة من تلك الأنشطة إلى صعوبة صياغة وصنع القرارات.

4- خصائص الميزانية العامة

سيتم التطرق في هذا الجزء إلى أهم الخصائص الواجب أن تتوفر في الميزانية التي تؤهلها لتحقيق الأهداف المسطرة، وتتمثل في:

4-1- عمل تقديري: تقوم على تقدير شامل ودقيق لبرامج الإنفاق العمومي وبنود الإيرادات المتوقعة، إذ أن الأرقام المذكورة هي تقديرات وليست فعلية، بسبب عدم قدرة الجهاز الإداري على التنبؤ بدقة بإيرادات ونفقات السنة المقبلة.

4-2- سنوية الميزانية العامة: الميزانية هي خطة مالية لفترة زمنية محددة، عادة سنة تبدأ من 1 جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر، تحديد هذه الفترة ضروري لتقدير النفقات والإيرادات العامة، ويكون التصريح بتنفيذ الميزانية مرتبطًا بنهاية السنة المعنية.

4-3- أداة توجيهية: تعتبر وسيلة للتخطيط للمستقبل ومن أهم الوسائل السياسية الاقتصادية الوطنية بيد السلطة الحاكمة، تعكس الأهداف الاقتصادية، والاجتماعية، والمالية، التي تضعها الحكومة بغية تحقيق التنمية المستدامة، وعليه يمكن من خلالها توحيد الأوضاع نحو المسار الصحيح. (بوسهوه، 2021، صفحة 378)

4-4- وثيقة معتمدة ومرخصة من السلطات التشريعية: تعتبر الميزانية العامة وثيقة قانونية يعتمدها البرلمان لإجازة النفقات والإيرادات العامة، وتعني الإجازة الإجراء القانوني الذي يرخص بمقتضاه البرلمان للحكومة بصرف النفقات وتحصيل الإيرادات. (بريج، 2016، الصفحات 220-221)

5- دورة الميزانية العامة للدولة

تمر الميزانية العامة بأربعة مراحل تعرف بدورة الميزانية العامة، والتي تبدأ بالإعداد والتحضير، ثم الاعتماد، يليها التنفيذ، وأخيرا الرقابة على التنفيذ، تتميز هذه المراحل بالاستمرارية، والتداخل، والتكرار، والتداخل لأنه أحيانا في الوقت الذي تقوم فيه بعض الوحدات الإدارية بتحضير مشروع الميزانية العامة للسنة المقبلة، لايزال البعض الآخر في مرحلة تنفيذ ميزانية السنة الحالية، كما تبرز صفة الاستمرار بأنه ومباشرة بعد الانتهاء من ميزانية السنة الحالية يتم الشروع في إعداد ميزانية السنة الموالية. وفيما يلي شرح مفصل لمرحلة دورة الميزانية العامة: (عصفور، 2012، صفحة 82)

5-1- الإعداد والتحضير: تتمتع السلطة التنفيذية في معظم الدول، بما في ذلك الجزائر، بالقدرات اللازمة لإعداد مشروع الميزانية العامة للدولة، حيث يتولى الوزير المكلف بالمالية المسؤولية الأساسية في هذا المجال، تحت إشراف الوزير الأول، وفقاً للمادة 69 من القانون العضوي 18-15 المتعلق بقانون المالية.

وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 07-364، يتولى وزير المالية مسؤوليات رئيسية في المجال المالي، بما في ذلك تحضير الميزانية العامة للدولة، ويشمل ذلك إعداد المشروع التمهيدي لقانون المالية السنوي وتنظيم الدراسات المتعلقة بتقويم الموارد والنفقات العمومية على المدى القصير والمتوسط والطويل.

أما دستوريا وبمقتضى المادة 143 منه فإنه يجوز للنواب وأعضاء مجلس الأمة التدخل وتقديم الاقتراحات فيما يخص مشروع الميزانية العامة، إلا أنه وبالرجوع للمادة 147 من الدستور ترفض المقترحات التي يؤول مضمونها إلى تخفيض الموارد أو رفع النفقات العمومية، إلا في حالة إرفاق هذه المقترحات بالتدابير التي تستهدف رفع الإيرادات أو تخفيض بعض من المبالغ في فصل آخر من النفقات العمومية، على أن تكون مساوية على الأقل للمبالغ التي تم اقتراح إنفاقها، وعليه فإن هذه المادة

تظهر مدى تقيد اختصاص السلطة التشريعية في ما يتعلق بالمبادرة بمشاريع القوانين التي لها علاقة بقانون المالية. ومن أهم مبررات ذلك ما يلي:

- أن الميزانية العامة هي تعبير رقمي وحسابي للنفقات والإيرادات العمومية المتضمنة في مشروع الميزانية؛

- افتقار السلطة التشريعية للموارد البشرية والإمكانات المادية اللازمة لتحصيل الإحصائيات الدقيقة والمفصلة للإيرادات والنفقات العمومية. (زغودي، 2021، الصفحات 1132-1133)

5-2- اعتماد الميزانية العامة:

لا يمكن للحكومة تنفيذ مشروع الميزانية العامة إلا بعد اعتماده من السلطة المختصة، التي تمثل الشعب، وفق النظام السياسي المعمول به. الميزانية تعكس تدفقات مالية تؤثر على توزيع الدخل القومي بين الأفراد، لذا يجب اعتمادها من السلطة التشريعية وفق إجراءات دستورية محددة لتصبح قابلة للتنفيذ. تختص السلطة التشريعية باعتماد الميزانية، وهو إجراء أساسي لتنفيذها، وفقاً لمبدأ "أسبقية الاعتماد على التنفيذ"، يمر هذا الإجراء بثلاث مراحل في المجلس التشريعي كما يلي:

5-2-1- مرحلة المناقشة العامة: يكون ذلك بعرض المشروع أمام البرلمان، وعموماً يتم التركيز في المناقشة على كليات الميزانية العامة وعلاقاتها بالأهداف القومية كما يراها المجلس.

5-2-2- مرحلة المناقشة التفصيلية المتخصصة: تشكل لجنة مختصة من المجلس النيابي (لجنة الشؤون الاقتصادية والمالية) التي يمكنها الاستعانة بخبراء استشاريين. تقوم اللجنة بمناقشة المشروع بشكل دقيق ومفصل، ثم تقدم تقريرها للمجلس.

5-2-3- مرحلة المناقشة النهائية: في هذه المرحلة، يناقش المجلس تقرير لجنة الشؤون الاقتصادية والمالية، ثم يتم التصويت على الموازنة العامة وفقاً للقوانين والدستور المعمول به.

تتعلق كفاءة السلطة التشريعية في فحص مشروع الموازنة العامة بعدة اعتبارات، منها ضرورة الإلمام بجوانب النشاط الحكومي ومكونات الميزانية، وتوفير المعلومات الاقتصادية والمالية في الوقت المناسب. كما أن نضج المؤسسات السياسية والاقتصادية، والنقدية، يعزز من قوة السلطة التشريعية، ويزيد من تأثيرها في اعتماد البرامج الاقتصادية والمالية. في حال افتقار هذه المؤسسات للنضج، فإن ذلك يضعف السلطة التشريعية ويعزز من تأثير السلطة التنفيذية.

إذا وافق البرلمان على مشروع "قانون المالية"، فإنه يحدد إجمالي النفقات والإيرادات العامة، ويكون مرفقاً بجدولين أحدهما جدول للنفقات وآخر للإيرادات. يعتمد البرلمان النفقات بشكل مختلف عن

الإيرادات، حيث يعتبر اعتماد الإيرادات إجازة للحكومة لتحصيلها، مما يمنحها الحق في تجاوز المبالغ المحددة في قانون الميزانية، دون الحاجة لإذن مسبق من البرلمان.

يتعلق اعتماد النفقات بإجازة إنفاق الأموال وفق التخصيصات المحددة لكل نوع من النفقات، لا يُسمح بتجاوز هذه التخصيصات أو نقل المخصصات بين الأبواب إلا بموافقة البرلمان، وذلك التزاما بقاعدة تخصيص الاعتمادات. (بن خليفة، 2021، الصفحات 23-24)

5-3- تنفيذ الميزانية العامة: تبدأ هذه المرحلة بعد موافقة السلطة التشريعية على الميزانية العامة وإصدار القانون الخاص بها، حيث تنتهي عملية التنبؤ بالمستقبل وتبدأ عملية التحصيل والإنفاق الفعلية، تشمل هذه المرحلة جمع الإيرادات العامة وإنفاق النفقات المحددة في الميزانية. كلما كانت المراحل السابقة للتنفيذ دقيقة وموضوعية، كانت عملية التنفيذ أكثر واقعية. (عبود، 2018-2019، صفحة 38)

تتولى السلطة التنفيذية مسؤولية تنفيذ القوانين واللوائح من خلال الدوائر الحكومية والهيئات العامة، مع الالتزام بالنفقات المحددة في الميزانية العامة. يجب على الجهات المعنية الالتزام بالميزانية المعتمدة وعدم تجاوزها، ولكن ليس من الضروري إنفاق كل المخصصات إذا كانت التقديرات تفوق الحاجة الفعلية. كما أنه لا يمكن تحويل الاعتمادات المخصصة لجهة معينة إلى أخرى إلا بمرسوم.

أما بالنسبة للإيرادات وكيفية تحصيلها، فهي تختلف تماما عن النفقات حيث تكون مبالغها مقدرة، وقد تتغير بناءً على الظروف والعوامل المؤثرة، تكتسي عملية الالتزام بتحصيل الإيرادات المقدرة بجدية وأهمية بالغة، مع ضرورة عدم التعسف أو التشدد فيها، وكذلك تجنب التراخي الذي قد يؤدي إلى المساءلة، كما تُجمع في وعاء مالي موحد يُستخدم لتمويل النفقات المعروف بالخزينة العمومية. (خلف، 2008، الصفحات 305-307)

يجب أن تتبع عملية تنفيذ قوانين المحاسبة العامة، وتتسجم مع قانون الخدمة المدنية كونها تخصص جزء من الإنفاق للأجور والتوظيف، أما محاسبيا فإن أي تغير يطرأ على عملية تسيير الموارد البشرية في المؤسسة سيؤثر حتما على تنفيذ الميزانية العامة والتشريعات المتعلقة بعقود الالتزام. كما يجب الالتزام بالتعليمات الصادرة عن وزير المالية والسلطة المسؤولة عن التنفيذ وإدارة الميزانية العامة والمحاسبة العمومية، كما تحكم عملية التنفيذ هذه عدة اعتبارات أهمها:

- عدم تجاوز ما تم منحه من اعتمادات بالجباية والإنفاق، وذلك احتراما لمقتضيات قرار السلطة التشريعية؛

- أن يتحلى الموظفون المكلفين بعملية التنفيذ (تنفيذ النفقات العمومية) بالرشد عند استخدام المال العام؛

- تحسين أداء الهيئات المسؤولة عن تحقيق وتحصيل الإيرادات العامة؛

- تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية. (عبود، 2018-2019، صفحة 82)

5-4- الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة:

تخضع مراحل ميزانية الدولة إلى الرقابة وهي آخر مرحلة في دورة الميزانية، تهدف هذه المرحلة إلى التأكد من صحة تنفيذ الخطة المالية، ومطابقة النفقات والإيرادات المقدرة مع ما تم إنفاقه وتحصيله فعلياً، يعزز ذلك دور السلطة التنفيذية في الالتزام بقانون المالية وأهمية الرقابة في ضمان حسن سير أموال الدولة وحمايتها، كما تتفق التشريعات المالية على ضرورة هذه المرحلة لتحقيق النشاط المالي للدولة وفقاً لما تم إقراره في الميزانية العامة. تعددت أنواع الرقابة على الميزانية والمتمثلة: (دردوري، 2013-2014، صفحة 108)

5-4-1- الرقابة الإدارية: هي النوع الممارس من قبل هيئات الإدارة العامة على بعضها البعض، حيث تقوم بها السلطة التنفيذية، تُعتبر ذاتية وداخلية، كما قد تكون سابقة أو لاحقة، ومن أبرز صور هذه الرقابة الرقابة المالية التي تُمارسها وزارة المالية ومصالحها على المستويين المركزي والمحلي، من خلال المفتشية العامة للمالية أو المراقب المالي. (بن خليفة، 2021، صفحة 25) وتنقسم إلى قسمين: (دردوري، 2013-2014، الصفحات 108-109)

5-4-1-1- الرقابة السابقة: أو الرقابة الوقائية وهي آلية تهدف إلى منع الأخطاء المالية ومعالجتها قبل حدوثها، وتُمارس من قبل الرؤساء العاملين في وزارة المالية على مستوى جميع الوزارات والهيئات الحكومية، تعتمد هذه الرقابة على صرف الأموال وفقاً لقواعد المالية والاعتمادات المحددة في الميزانية، يتعين على المحاسبين العموميين التأكد من وجود الاعتماد قبل صرف أي نفقة، أو في حال الحاجة، الخصم من اعتماد غير مخصص أو صرف نفقة تتجاوز المخصصات المعتمدة.

5-4-1-2- الرقابة اللاحقة: تتم الرقابة المالية بعد صرف الأموال المخصصة أو نهاية السنة المالية، حيث يقوم المسؤولون الإداريون بعملية تدقيق لاحق للصرف. تشمل هذه الرقابة جميع جوانب الحسابات، بما في ذلك النفقات والإيرادات العمومية، للتأكد من أن الجهات المسؤولة عن التحصيل قد أدت عملها بشكل صحيح، وأن المبالغ المحصلة تم إيداعها في الخزينة العمومية.

5-4-2- الرقابة القضائية:

يتولى مجلس المحاسبة مسؤولية الرقابة القضائية على المالية العمومية وميزانية الدولة في الجزائر. ورغم توسيع صلاحياته القانونية والدستورية منذ تأسيسه، إلا أن مستوى رقابته لا يزال ضعيفاً، حيث

صنف في تقرير مسح الموازنة المفتوحة لعام 2015 ضمن فئة "الرقابة الضعيفة" بحصوله على 34 درجة من 100 وسبب ذلك يرجع لـ: (مغني، 2016-2017، الصفحات 107-108)

- تأثرت عمليات الرقابة سلبًا بسبب قلة عدد الموظفين الفنيين، بما في ذلك المدققين والقضاة، مما أدى إلى انخفاض نسبة الإنجاز في العمليات الرقابية، كما يعاني الطاقم الفني من نقص في التأهيل اللازم لتنفيذ رقابة نوعية تتماشى مع المعايير الدولية في القطاع العام؛

- تتركز الأنشطة الرقابية بشكل رئيسي على فحص حسابات المحاسبين العموميين، مما يؤثر سلبًا على الرقابة المتعلقة بجودة الإدارة، ورغم قلة هذه الأنشطة فإن تنفيذها معقد بسبب غياب الأهداف والمؤشرات الواضحة في المؤسسات الخاضعة للرقابة، يظهر ذلك بشكل خاص في الحاجة لتحقيق نتائج دقيقة ضمن مواعيد محددة، والالتزام بالأعمال التفصيلية على مدار السنة؛

- عدم توفر التقارير الرقابية الصادرة عن المجلس للجمهور خاصةً المتعلقة بمشروع قانون تسوية الميزانية، والتقرير السنوي الموجه لرئيس الجمهورية ورئيس مجلس الأمة، ورئيس المجلس الشعبي الوطني في شكل نسخ حصرية، وهذا يتعارض مع القوانين والتنظيمات المعمول بها، وذلك بنص المادة 16 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 هـ الموافق لـ 17 يوليو 1995، والمتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم، على ضرورة النشر الكلي أو الجزئي للتقارير في الجريدة الرسمية؛

- تراجع مستوى مشاركة المواطنين في عمليات المراجعة وفي إعداد البرامج السنوية للرقابة.

3-4-5- الرقابة البرلمانية: تعد الرقابة الوظيفية الثانية للبرلمان بعد مهنته الرئيسية والمتمثلة في التشريع، حيث تتم هذه الرقابة عن طريق مشروع قانون ضبط (تسوية) الميزانية من خلال متابعة الطرق التي تم بها تنفيذ الميزانية، وتقييم ما تم التوصل إليه نتيجة تصويته على قانون المالية، وتحليل شروط تطبيقه.

4-4-5- قانون ضبط (تسوية) الميزانية: هو الخطوة الأخيرة في الدورة المالية، حيث يبدأ القانون المالي بتقدير النفقات والإيرادات المتوقعة، وينتهي بقانون ضبط (تسوية) الميزانية الذي يعرض المبالغ الفعلية المحققة والمصادق عليها من قبل البرلمان، كما تمت الإشارة إليه في المادة 5 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم، الذي يعد بمثابة الأداة التي تثبت تنفيذ قانون المالية، كما نصت المادة 77 منه على مهام هذا القانون والمتمثلة في حساب نتائج السنة الذي يشمل كل من:

- الفرق بين ما تم إنفاقه من نفقات عامة، وتحصيله من إيرادات عامة، وهو ما يعرف بالفائض أو العجز؛

- النتائج المثبتة في تنفيذ الحسابات الخاصة للخزينة؛
- نتائج إدارة عمليات الخزينة.
- حتى يتمكن البرلمان من ممارسة رقابته يجب أن يكون على دراية بكل وسائل تنفيذ الميزانية العامة، مما جعل المشرع الجزائري يفرض تقديم مشروع قانون ضبط الميزانية للبرلمان مصحوب بمجموعة من البيانات التوضيحية والتقارير أهمها:
- تقرير مفسر للشروط التي تنفذ الميزانية بناء عليها؛
- جدول تنفيذ الاعتمادات التي تم التصويت عليها؛
- رخص تمويل الاستثمارات المخططة.
- يشمل قانون ضبط الميزانية على نوعين من الأحكام يتعلق الأول بمعاينة نتائج العمليات التي تم اتخاذها بهدف تنفيذ الميزانية العامة، والثاني يتعلق بالمصادقة على حساب نتائج السنة والذي يمثل جزء الرقابة.

يقوم البرلمان بمراقبة تنفيذ قانون المالية من خلال مقارنة التقديرات مع النتائج الفعلية، مما يؤدي إلى تحليل الحساب العام، يوضح هذا القانون ما إذا كان العجز أو الفائض في الميزانية قد تحقق بعد التنفيذ، ويعكس مدى التزام الحكومة بقرارات البرلمان، نظرًا للطبيعة التقنية لهذه الرقابة، قد يحتاج البرلمان أحيانًا إلى خدمات مجلس المحاسبة، كما ينص عليه الأمر رقم 95-20 المتعلق بالمجلس. (عبد القادر، 2014، الصفحات 93-94)

المطلب الثاني: الإيرادات العامة للدولة

تحتاج الدولة إلى إيرادات حتى تتمكن من تغطية نفقاتها والقيام بوظائفها في مجال إشباع الحاجات العامة، حيث تحصل هذه الإيرادات في ظل سياسة مالية مبنية على الوضع الاقتصادي، والسياسي، والاجتماعي، الذي يسود الدولة.

1- تعريف الإيرادات العامة: هي مجموع المداخل التي تحصلها الدولة من عدة مصادر بهدف تغطية نفقاتها العامة، وتلبية حاجات المجتمع، وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي. (بقدر، 2022، صفحة 90)

2- مصادر الإيرادات العامة

تختلف مصادر الإيرادات العامة باختلاف تصنيفها إلى ما يلي:

2-1- إيرادات عادية:

هي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بصفة دورية ومنتظمة لتغطية نفقاتها، وتشمل ما يلي:

2-1-1- الإيرادات الاقتصادية: وهي تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بصفة الشخص الاعتباري القانوني، حيث تمتلك الثروة وتقدم الخدمات العامة. تُعرف ممتلكات الدولة باسم "الدومين"، وتنقسم إلى نوعين عام وخاص، بغض النظر عن طبيعة الممتلكات (عقارية أو منقولة) أو نوع ملكيتها (خاصة أو عامة). (خليل، 2022، صفحة 485)

2-1-1-1- الدومين العام: وهو ما تملكه الدولة أو هيئاتها العامة، يهدف إلى تحقيق النفع العام مثل الأنهار، والطرق، والحدائق العامة، يخضع لأحكام القانون العام. يُستخدم هذا الدومين من قبل أفراد المجتمع دون دفع مقابل، لكن قد تُفرض رسوم رمزية في بعض الحالات، مثل زيارة الحدائق أو المتاحف. رغم ذلك فإن القاعدة العامة تعتبر الانتفاع من هذه الممتلكات مجانيًا، ولا يُعتمد على الدومين العام في تمويل النفقات. (هواش، 2021، صفحة 379)

2-1-1-2- الدومين الخاص (ممتلكات الدولة الخاصة):

وهي الأملاك الوطنية الخاصة التي تخضع لأحكام القانون الخاص، يمكن التصرف فيها بيعها أو تأجيرها وهي غير قابلة للتقادم ولا للحجز، ما عدا المساهمات المخصصة للمؤسسة العمومية الاقتصادية، توسع العمل بها نظرا لزيادة تدخل الدولة في المجال الاقتصادي، والمالي، والتجاري. (عباس، 2019، صفحة 39)

ويأخذ هذا النوع عدة أشكال تتمثل في:

أ- الدومين العقاري: تمتع في العصور الوسطى بأهمية تاريخية تتمثل في الأراضي الزراعية والغابات، إلا أنه فقد أهميته نظرا لعدة أسباب أهمها زوال العهد الإقطاعي، وتوسع أعمال الدولة فيما يخص بيع هذه العقارات، وترك أمر استغلالها للأفراد، وكذلك تعدد مصادر تحقيق الإيرادات العامة للدولة. (القيسي، 2017، صفحة 61)

ب- الدومين التجاري والصناعي: يشمل هذا الدومين كل النشاطات الصناعية للدولة أين تمارس نشاط يشبه نشاط الفرد العادي أو المشاريع الخاصة، بغية تحقيق أرباح أو تقديم خدمات للمجتمع مقابل مبالغ غير احتكارية، حيث يدار هذا الدومين بشكل مباشر عن طريق الدولة أو إحدى مرافقها، أو عن طريق الشركات الخاصة بمنحهم ترخيص يمكنهم من بيع البضاعة أو تأدية الخدمات لمدة زمنية معينة.

ج- الدومين المالي: يشمل هذا النوع الممتلكات المالية للدولة من الأوراق المالية (أسهم، وسندات، وفوائد، وقروض) وغيرها من الفوائد المالية المستحقة للحكومة. (زواش، 2018-2019، صفحة 42)

2-1-2- إيرادات سيادية:

هي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة كونها تملك السلطة في ذلك، وتشمل ما يلي:

1-2-1-2-1- الضريبة: هي اقتطاع نقدي تحصله الدولة إجباريا ودون مقابل، تفرضه الدولة على المكلفين لتغطية النفقات العامة لها، وتنفيذ السياسات المالية المبرمجة، بما يحقق المنفعة العامة. (لعلوي، 2014-2015، صفحة 5).

أ- أهداف الضرائب:

تحقق الضرائب عدة أهداف يمكن حصرها فيما يلي:

- **الهدف المالي:** يعتبر الحصول على الإيرادات العامة لتنفيذ النفقات العامة للدولة من أهم الأهداف التقليدية للنظم الضريبية الذي ظهر مباشرة مع فرض الضريبة، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة فهدفها الرئيسي هو تمويل خزينة الدولة حتى تتمكن هذه الأخيرة من توفير الموارد التي تغطي نفقاتها العامة. (الحاجوي، 2004، صفحة 195)

- **الهدف الاجتماعي:** تساهم في الحد من الفقر وتعزيز العدالة الاجتماعية، من خلال فرضها على فئة المداخيل المرتفعة لكي توزع بعدها على فئة المداخيل المنخفضة.

- **الهدف الاقتصادي:** تعتبر الضرائب الوسيلة المستخدمة في التقويم الاقتصادي، ترفع نسبها في حالة التضخم لامتصاص الكتلة النقدية، وتخفيض نسبها مع منح تحفيزات وإعفاءات جبائية أكثر لتنشيط الاستثمار في حالة الانكماش الاقتصادي.

ولكي تتحقق هذه الأهداف يجب أن يكون هناك مستوى معين من الوعي الضريبي، بمعرفة وإدراك المواطنين بمسؤولياتهم المالية اتجاه المجتمع والدولة، وكلما زاد ذلك الوعي كلما زادت ثقتهم بحكومتهم، وكلما زادت تلك الثقة زاد قبولهم على أداء فرض الضريبة. (عمر، 2023، صفحة 60)

ب- القواعد العامة التي تحكم فرض الضرائب:

لكي يكون النظام الضريبي عادل وسليم، وجب توفر مجموعة من القواعد الواجب أخذها بعين الاعتبار، تتمثل هذه القواعد في:

- **قاعدة العدالة:** تتميز عدالة الضريبة ببعدها الحساس وانعكاساتها السياسية، وقد تبلور هذا المفهوم ضمن إطار علمي صحيح عند ارتفاع حجم النفقات العمومية، التي أدت بدورها إلى ارتفاع التكاليف العامة، حيث أصبح المكلفون يشعرون بوطأة الضريبة، وعليه كان من الضروري المطالبة بعدالتها، كما أن مفهومها النسبي يختلف باختلاف الطبقات الاجتماعية والنظم السائدة في كل دولة، فالمستقر ماليا يرى أن العدالة تكمن في فرض نفس النسبة على كافة الأفراد والأموال، أما الفقير فيرى أنه من الواجب المساواة في التضحية، أي فرضها يختلف باختلاف الحالة المادية والعائلية للمكلفين، كما يختلف هذا

المفهوم من دولة إلى أخرى باختلاف النظام السياسي والاقتصادي السائد في كل منها، فنظرة الدول الرأسمالية عن العدالة الضريبية تختلف عن نظرة الدول الاشتراكية.

- **قاعدة اليقين:** ويعني أن تكون المعلومات الضريبية واضحة، وأن يكون المكلفون بها على علم ودراية بأحكامها وإجراءاتها القانونية (السعر، والوعاء، وموعد الدفع، وأساليب التحصيل، الخ) أي كل ما يتعلق بالتنظيم الفني للضريبة، حتى يتمكنون من أدائها ومعرفة موقفهم الضريبي من ناحية التزاماتهم الضريبية وأحكامها القانونية، بالإضافة لمعرفة حقوقهم اتجاه المؤسسات الضريبية والدفاع عنها، وهو ما يزيد ثقتهم في الحكومة والنظام. (الكريم، 2019، صفحة 232)

- **قاعدة الملاءمة:** تشير هذه القاعدة إلى أهمية اختيار الأساليب والمواعيد المناسبة لتحصيل الضرائب بحيث تتناسب مع طبيعة الضريبة، وظروف المكلفين، والأنشطة المعنية، يفضل أن يدفع التاجر الضرائب بعد انتهاء السنة المالية وتحديد أرباحه، بينما لا يُناسب إجبار الفلاح على دفع الضرائب قبل نضوج محصوله، وبالتالي يعتبر الوقت الأنسب لتحصيل الضرائب هو عند حصول المكلف على دخله.

- **قاعدة الاقتصاد:** تؤكد هذه القاعدة على ضرورة اختيار الأساليب والإجراءات الجبائية التي تتطلب تكاليف أقل، والتقيد بها لكي تتجنب التبذير والإسراف، ولا يتم نفاذ مبالغ مهمة من المحصول الضريبي على هذه التكاليف، بما يخفض إمكانية الاستفادة منها، حيث تحتاج جباية الضرائب إلى جهاز فعال ومتكامل ليقوم بذلك مع مراعاة صنف العاملين القائمين عليه، باعتماد مبدأ النوع عند التوظيف وليس الكم.

وعليه فإن العمل على تبسيط الإجراءات الضريبية واختصارها يؤدي إلى اقتصاد الوقت والجهد، كما أن أسلوب جباية الضريبة من المنبع يعد من أفضل الأساليب التي تحقق قاعدة الاقتصاد. (الغزوي، 2010، الصفحات 91-92) وتنقسم الضرائب بدورها إلى:

○ **ضرائب مباشرة:** وهي كل ما يفرض، ويقطع مباشرة، وبصفة قطعية من الدخل والثروة، ولا يمكن نقل عبئها، يتحملها المكلف بها (ضرائب الدخل) وتصب دوريا على المركز المالي للممول الذي يتكون من عناصر ثابتة ودائمة لفترة طويلة، ويتم تحصيلها بناء على قوائم إسمية توضح فيها اسم الممول ومقدار الضريبة المفروضة عليه. (بادي، 2022، صفحة 219) تحقق عدة مزايا أهمها تحقيق عدالة توزيع العبء الضريبي، وخاصة مراعاة الظروف التكاليفية للمواطنين وذلك بما تنص عليه أحكامها. (الحجوي، 2004، صفحة 194)

○ **ضرائب غير مباشرة:** هي الأموال التي يتم اقتطاعها بطريقة غير مباشرة من دخول أو رؤوس أموال المكلفين، تفرضها الدولة على استعمالات الثروة، وتجنّى لصالح هيئاتها العمومية التي خولت لها

صلاحية التحصيل. (البرود، 2016، صفحة 419) تحقق عدة مزايا أهمها سهولة أدائها، وتوسع، وتنوع القاعدة الضريبية، بالإضافة لضبط الاستهلاك. (الحجاوي، 2004، صفحة 194)

○ إيرادات الجباية البترولية: هي الضرائب التي تحصلها الدولة على أن تمنح رخص لاستغلال ما يوجد في باطن الأرض من محروقات في مختلف المراحل، من الاستخراج إلى غاية عملية البيع. (بعلة، 2018، صفحة 174)

2-2-1-2- الرسوم: من أهم مصادر التمويل المعتمدة من قبل الدولة، وهو مبلغ مالي يدفعه الفرد للدولة بصفة إجبارية مقابل تقديم خدمة خاصة له، أو مقابل نفع خاص يعود على المجتمع من هذه الخدمة.

2-2-1-3- الإتاوة: وهو مبلغ يدفع مقابل الحصول على امتياز فردي يفرض على ملاك العقارات بنسبة المنفعة التي ستعود على عقاراتهم جراء الأعمال التي تقوم بها الدولة أو هيئاتها. (بكريتي، 2015، الصفحات 305-306)

2-2-1-4- الغرامة: هو المبلغ المالي المقطوع من الفرد بصفة إجبارية جراء ارتكابه مخالفة قانونية، أي أنها إيلام مالي للمعني من خلال الاقتطاع من أمواله. (صيدي، 2022، صفحة 469)

2-1-3- إيرادات غير عادية:

هي تلك التي تحصلها الدولة بصفة غير منتظمة وغير عادية، ويكون ذلك في حالة عدم كفاية الإيرادات العادية في تغطية النفقات العامة، وتشمل ما يلي:

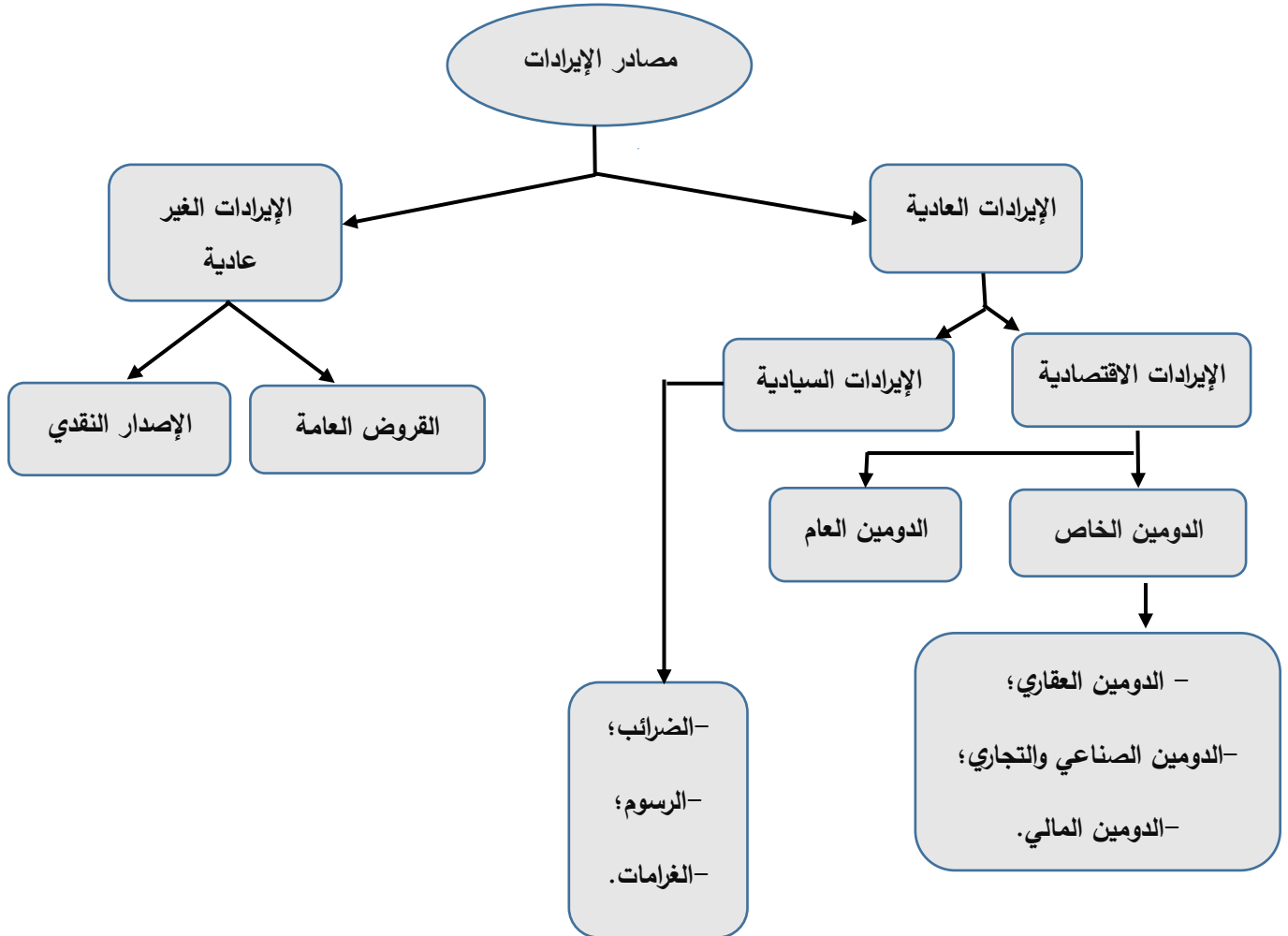
2-1-3-1- الإصدار النقدي التمويل بالعجز: تعرف هذه العملية بقيام الدولة وخلال فترة زمنية معينة بإصدار نقدي جديد، وينسب تفوق نسبة الزيادة الروتينية لحجم معاملات الاقتصاد المحلي، وذلك في نفس الفترة، وفي ظل ثبات سرعة تداول النقود، يشكل هذا الإجراء أحد أهم الوسائل التي تلجأ لها الحكومة للحصول على التمويل في حالة عجز الموازنة، أين تقوم بما يعرف بالتوسع النقدي (إصدار نقود جديدة) كما تعرف هذه العملية بالتمويل التضخمي لاعتماده مصادر تضخمية بدلا من اعتماد مدخرات حقيقية، تعتمد الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية، تتم هذه العملية على مستوى البنك المركزي فقط، على أن تتم بطلب من الخزينة العمومية، وبتقديم بعض السندات الحكومية التي تشكل غطاء العملية، وبناء لمقتضيات قانون المالية الذي تمت المصادقة عليه مسبقا من قبل الهيئة التشريعية، وعليه يمكن القول بأن عملية الإصدار النقدي هي ضخ كتلة من النقود الصادرة من البنك المركزي بدون أن تحقق بعدها مقابل مادي. (يوب، 2019، صفحة 487) وبالرغم من كونه حل سريع إلا أنه مدموم اقتصاديا، لأن طباعة جديدة للنقود دون إنتاج فعلي قد تؤدي إلى انخفاض قيمة العملة، وبالتالي انخفاض

القدرة الشرائية وخطر التضخم المفرط، كما تؤدي عملية الإصدار الغير مدروسة إلى نفور المستثمرين الأجبيين، وعليه فهو لا يعالج المشكلة من أساسها بل هو حل مؤقت.

2-1-3-2- القروض العامة: تلجأ الدولة للقروض العامة بكل أنواعها في حالة عجز الموازنة العامة، كانت تعتبر سابقا موردا استثنائيا تلجأ إليه الدولة في الظروف الاستثنائية أو لتمويل النفقات المستعجلة، إلا مع تطور وظائفها وتوسع حجم النفقات (البرامج التنموية)، زادت حاجة الدولة إلى التمويل عن طريق القرض وبشكل مستمر، مما جعلها مورد عادي يساهم في تنفيذ سياسة الدولة وتحقيق التوازن بين نفقاتها وإيراداتها. (دردوري، 2013، صفحة 111)

ويمكن تلخيص أهم ما تم ذكره من مصادر إيرادات الدولة في الشكل الموالي:

الشكل (6): مصادر وأنواع الإيرادات العامة



المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على (بقدر، 2022، دور الإيرادات الجبائية في توازن الموازنة العامة في الجزائر دراسة تحليلية للفترة 2010-2018، صفحة 90)

المطلب الثالث: النفقات العامة للدولة

تعتبر النفقات العامة الأداة التي تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها التنموية، حيث شهدت تطورا وارتفع حجمها مع زيادة دور الدولة.

1- تعريف النفقات العامة

يقصد بها ذلك المبلغ النقدي الذي يخرج من الذمة المالية لشخص معنوي عام بهدف إشباع الحاجات العامة، وعليه فكل النفقات العامة تتوقعها وترخصها الميزانية العامة. (بولحال، 2020، صفحة 54)

كما تعرفها موسوعة المصطلحات الاقتصادية والإحصائية على أنها: ما تنفقه الحكومة المركزية، والسلطات المحلية، والمشروعات العامة، على السلع والخدمات (متضمنة الإنفاق الرأسمالي)، والإعانات، والمنح، والمدفوعات المحولة مثل فوائد الدين العام والمعاشات والتقاعد. (عباد، 2018، صفحة 276)

2- خصائص النفقات العامة

تتميز النفقات العامة بالخصائص التالية:

2-1- الطابع النقدي للنفقة: أصبح يتمتع الإنفاق العام بالصفة النقدية بتطور دور الدولة، حيث كان سابقا في شكل سلع عينية تقدمها الدولة للمجتمع (مسكن، وأكل، ولباس..) دون الحاجة لاقتنائها من الدولة، إلا أنه تم التخلي عن هذا النوع من الإنفاق، وذلك للعديد من الأسباب منها ما يعرف بالإنفاق الإضافي، وهو ما يترتب من نفقات إضافية تتحملها الدولة لنقل، وتخزين، وشحن، هذه السلع للأفراد على مستوى الوطن، إضافة إلى صعوبة وتعدد العملية وأنها تتطلب وقت، مما يؤدي ببعض السلع إلى التلف وانتهاء الصلاحية، وعليه أصبح من الضروري اعتماد الإنفاق في شكله النقدي مع استمرارية اعتماد الإنفاق العيني إذا تتطلب الأمر ذلك.

كذلك من بين الأسباب الشائعة للانتقال إلى الإنفاق النقدي هو عدم تحقيق الإنفاق العيني مبدأي المساواة والعدالة بين أفراد المجتمع حتى ولو بنسبة قليلة، بالإضافة إلى صعوبة القيام بالرقابة المالية على المشتريات التي تمت حيازتها من مال الدولة العام والتحقق من شرعيتها وخضوعها للقانون. (العوائد، 2023، صفحة 92)

2-2- أن تصدرها الدولة أو إحدى هيئاتها: أن يتم إصدارها دوما من قبل الدولة أو إحدى المصالح التابعة لها إقليمية كانت (ولاية أو بلدية) أو مرفقية (مستشفيات، ومدارس)، وعليه فإن الأموال المنفقة

من قبل الأفراد والأشخاص المعنوية الخاصة (الشركات، والجمعيات) التي تهدف لتحقيق المنفعة العامة مثل التبرعات قصد بناء مدارس أو مساجد لا تعد نفقة عامة بل نفقة خاصة.

اتفق بعض كتاب المالية العامة على أن النفقة التي تصدر عن الدولة التي تعتبر شخص عام يملك سيادة هي نفقة عامة، إلا أنهم يختلفون في موضوع النفقات التي تصدرها الدولة لتمويل نشاط اقتصادي مماثل للمشاريع التي تقوم بها الشركات الخاصة، وهنا لا يعتبرها البعض نفقة عامة بل نفقة خاصة، إلا أن بعض الفقهاء ينتقدون هذه الرؤية لأنها لا تتوافق مع فلسفة تدخل الدولة في الجانب الاقتصادي، حيث تتولى الدولة نشاط اقتصادي عن طريق مؤسساتها العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري الذي يهدف لتحقيق المنفعة العامة، وعليه يمكن اعتبار نفقات الدولة الموجهة لهذا الغرض هي نفقات عامة، في حين يرون أن نفقات الدولة الموجهة لتمويل رأس مال المؤسسة العمومية الاقتصادية هي نفقات خاصة، وذلك بناء لمقتضيات المادة 4 الفقرة 2 من الأمر 01-04 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية، وتسييرها، وخصوصتها. (جلاي، 2023، صفحة 269)

2-3- تهدف لتحقيق المنفعة العامة: أن يكون الهدف منها إشباع الحاجات العامة وتحقيق النفع العام مع مراعاة خاصية المساواة في ذلك، أي لا يتم إشباع حاجات فئة على حساب فئة أخرى، حيث يتساوى جميع أفراد المجتمع في تحمل الأعباء المالية، ويكونوا على قدم المساواة في الاستفادة من النفقات العامة للدولة. (شراك، 2021، صفحة 189)

3- ضوابط الإنفاق العام

هناك عدة ضوابط يجب الالتزام بها عند تنفيذ النفقات العامة من أجل تحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة العامة، وتحقيق الأهداف التنموية للدولة، تتمثل هذه الضوابط في:

3-1- المنفعة: أن تحقق النفقة أكبر قدر ممكن من المنفعة، وألا تخصص نفقة لفئة معينة من الأفراد ذوي النفوذ السياسي والاجتماعي على حساب أخرى، حيث يمارس هذا النفوذ في الكثير من الأحيان في الهيئات المعروفة بجماعات الضغط، وما يصدر عنها من آثار سلبية بسبب ممارساتها لمختلف أدوات الضغط على المجتمع.

كما يتطلب وقبل الإنفاق إلقاء نظرة إجمالية وشاملة على المرافق والمشروعات من أجل تقدير احتياجات كل مرفق، وتحديد كل وجه من أوجه الإنفاق بدقة ووضوح. (مجاهد، 2023، صفحة 17)

3-2- الاقتصاد في المنفعة: يعتبر هذا الضبط أهم شرط في الإنفاق حيث وجب على الهيئات المكلفة بالإنفاق عدم التبذير والإسراف والعمل على تحقيق أقصى قدر ممكن من المنفعة وبأقل تكلفة، لقوله تعالى: «والذين إذا أنفقوا لم يسرفوا ولم يقتروا وكان بين ذلك قواما». سورة الفرقان، الآية 67. (عزة، 2023، صفحة 385)

3-3- تقنين النفقات: ألا يتم الإنفاق، ولا تصرف الأموال العامة، وألا يتم القيام بأي إجراء من إجراءات تنفيذ النفقة إلا بموافقة الجهة المختصة بالتشريع، وأن يتم الصرف وفق خطوات محددة، وبناءا للإجراءات الموضوعة مسبقا لضمان تحقيق الهدف الذي وجهت له. (رملی، 2023، صفحة 102)

4- تقسيمات النفقات العامة

تنقسم النفقات العامة إلى ما يلي:

الجدول (8): تقسيمات النفقات العامة

المجال	الشكل	المفهوم
التقسيم النظري	النفقات العادية	هي تلك النفقات التي تتفقها الدولة بالتواتر ودون انقطاع، وذلك بغض النظر عن قيمتها من سنة إلى أخرى، إلا أنها تبقى دورية، ولا تتقطع مثل الرواتب والأجور.... إلخ
	النفقات غير العادية	هي تلك النفقات الاستثنائية التي تضم للميزانية العامة بصفة غير دورية وغير سنوية، وإنما في حالة ظهور اعتمادات جديدة ومفاجئة، وتكون لفترات متباعدة مثل نفقات الحروب، الكوارث الطبيعية... إلخ
التقسيم الاقتصادي	النفقات الحقيقية	يقصد بها تلك النفقات العامة التي تقوم الدولة بصرفها بهدف تحقيق عائد حقيقي تحصل عليه الفئة المستفيدة من هذه النفقة، ويكون هذا النفع واقع وملمس، كما يعود هذا النوع من الإنفاق على الدولة بدخل جديد يضاف لبقية الدخل، ويشكل جزء من دخلها القومي.
	النفقات التحويلية	هي تلك النفقات التي تصرفها الدولة دون مقابل، أي أنها لن تحقق منها دخل يضاف للإيرادات العامة للدولة، والتي تهدف إلى إعانة الفئات المحتاجة أو التي تعاني من تدهور في الحالة الاجتماعية، مثل البطالين، والمصابين بأمراض مزمنة... إلخ
التقسيم حسب الغرض	نفقات إدارية	وهي تلك النفقات اللازمة والضرورية التي تصرفها الدولة لتسهيل عمل المصالح العامة، بما يمكن الدولة ومن خلال مرافقها العامة أداء وظائفها واختصاصاتها.
	النفقات الاجتماعية	هي تلك النفقات التي تصرفها الدولة عن طريق المرافق العامة بهدف تحسين الأوضاع الاجتماعية للمجتمع، وإشباع حاجاته الضرورية والثانوية، ومحاولة توفير العيش الكريم له.

النفقات الاقتصادية	هي النفقات التي تصرفها الدولة لتحقيق أهدافها الاقتصادية، إلا أن الغرض الرئيسي من هذه النفقات هو زيادة وتنويع مصادر الدخل القومي للدولة، مما يزيد من قدرة الدولة على توفير حاجيات المجتمع، وتحسين الوضع الاجتماعي.
--------------------	---

المصدر: (العوائد، 2023، النفقات العامة من الناحية القانونية واثارها الاقتصادية في سلطنة عمان الصفحات 94-95)

5- أسباب زيادة النفقات العمومية

تعرف زيادة النفقات العمومية بأنها الزيادة الحقيقية في قيمة هذه النفقات ونوعيتها، بما يؤدي إلى زيادة المنفعة الحقيقية الناتجة عن هذه النفقات، بالإضافة إلى زيادة المصاريف نتيجة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، (رقوب، 2020، صفحة 99) وعليه يمكن حصر أهم أسباب ارتفاع النفقات فيما يلي:

5-1- الأسباب الاجتماعية: تشمل زيادة عدد السكان وكذلك التوسع الإقليمي الذين يؤديان إلى زيادة الحاجة إلى الخدمات العامة المقدمة للمجتمع، بهدف الحفاظ على نصيب كل فرد من هذه الخدمات، إضافة إلى النمو الديمغرافي الذي يزيد من حصيلة النفقات المخصصة للرعاية الصحية والاجتماعية. (بحري، 2015، صفحة 1215)

5-2- الأسباب التضخمية: ويعني انخفاض القدرة الشرائية للنقود، وبما أن الفرد يتأثر به وذلك بارتفاع عدد الوحدات النقدية اللازمة لاقتناء مختلف السلع والخدمات، فالدولة كذلك تتأثر بارتفاع تكاليف مقتنياتها ومستلزماتها السلعية، ومن خلال تقرير علاوة الأسعار وغلاء المعيشة لموظفيها لتعويضهم عن الانخفاض الحاصل على مستوى دخولهم الشخصية.

ومن الملاحظ أن الارتفاع في الأسعار الذي يسبب انخفاض القدرة الشرائية للنقود لا يؤدي إلى زيادة كل أنواع النفقات العامة، فمثلا النفقات المتعلقة بخدمة الديون لا يؤثر فيها هذا العامل، بل من الممكن أن تستفيد من ظاهرة التضخم، كما أنه يتم تحديد مدى استعادة الدولة من التضخم من عدمه يعود إلى نسبة كل من الديون الداخلية والخارجية إلى الناتج القومي الاجتماعي، فإذا فاقت الديون الخارجية الديون الداخلية فالتضخم هنا سيزيد من عجز الموازنة العامة، والعكس إذا كانت النسبة الأكبر منها هي ديون داخلية فإن التضخم سيساهم في التقليل من عجز الموازنة العامة.

ويعتبر التضخم من أهم العوامل التي تؤدي إلى عجز الموازنة العامة في كل دول العالم، من جهة بسبب ارتفاع سعر الخدمات المقدمة من قبل الدولة الذي كان نتيجة لانخفاض القدرة الشرائية للعملة المحلية، ومن جهة أخرى التأثير على ميزان المدفوعات، خصوصا إذا كان معدل التضخم الداخلي للدولة يفوق المعدل السائد في الأسواق العالمية التي تنشط فيها الدولة. (عطاالله، 2024)

5-3- الأسباب الاقتصادية:

تحتاج الحكومة لنفقات إضافية لتحقيق الخطط والمشاريع التنموية الاقتصادية، بحيث يوجد تناسب طردي بين كل من التنوع في حجم الإنفاق، وعمليات تحديث التنمية الاقتصادية، وتحقيق النمو الاقتصادي المرغوب، والتي تتلخص في مجموع الأسباب المذكورة أسفله: (نبوية، 2016، الصفحات 179-180)

5-3-1- زيادة الدخل القومي: ويتحقق ذلك برفع حجم النفقات العمومية قدر المستطاع، من أجل حقن الاقتصاد الوطني ومختلف قطاعاته بالمزيد من الأموال، حتى تتمكن الدولة من تنفيذ مشاريعها وزيادة معدلات إنتاجها، باعتبار أن زيادة الدخل القومي تؤدي إلى تحقيق النمو الاقتصادي؛

5-3-2- رفع مستوى الإنتاج:

يتطلب ذلك رفع حجم الإنفاق العام، خاصة على مستوى الدول التي تتميز اقتصادياتها وقطاعاتها بتدهور الإنتاج، الذي تسببه العوامل الآتية:

- بنية تحتية ضعيفة؛
- الافتقار للمهارات العلمية، والعملية، والتكنولوجية؛
- الافتقار لمصادر التمويل الرأسمالي المحلي والأجنبي.

5-3-3- بناء قاعدة صناعية تكنولوجية: تتطلب هذه القاعدة نفقات إضافية كونها تتطلب توظيف رؤوس الأموال محلية كانت أو أجنبية، ورفع الكفاءة الإنتاجية للعنصر البشري من خلال تكوينهم على أساليب التكنولوجيا المتطورة والجديدة، وتوفير الخبرات، والمهارات العلمية والعملية، حتى يتمكنون من استيعاب القطاعات الإنتاجية، والصناعية، وتطوير تركيبها الاقتصادي صناعيا وتكنولوجيا.

5-3-4- تحسين وتطوير الهياكل الإنتاجية: تحتاج الهياكل الإنتاجية لنفقات إضافية من أجل تعديل وتحديث التركيب النسبي لهياكل الاقتصاد القومي، من خلال تنويعها وزيادة طاقتها الإنتاجية، ورفع وتعزيز أداء الموارد البشرية والمادية باستعمال مختلف الآليات العلمية والتكنولوجية في كل القطاعات الإنتاجية، واستحداث التنمية، والنمو بهدف تحقيق الأمن والاستقرار الاقتصادي.

5-4- الأسباب المالية: تشجع وفرة الموارد المالية وتعدد مصادرها الحكومات على زيادة الإنفاق، فالسهولة النسبية التي تتمتع بها عملية الاقتراض أخرجت القرض العام من نطاقه ومفهومه الضيق، كونه مصدر استثنائي لتحقيق إيرادات الدولة نادراً ما يتم اللجوء إليه، وأصبحت تصدر سندات مختلفة الفئات لجذب المستثمرين والاكتتاب فيها، بما يسمح لها من تغطية قيمة قرضها على أن يتم ذلك وفق شروط ملائمة كمنح بعض الإعفاءات.

أحيانا تضطر الدولة للجوء إلى القرض الإجباري إذا كان القرض الاختياري لا يوفر ما تحتاجه من موارد مالية لتغطية نفقاتها. (جليلة، 2020، صفحة 113)

5-5- الأسباب العسكرية: تعتبر النفقات العسكرية جزء لا يتجزأ من الإنفاق العام الذي تقوم به الدولة في سبيل الحفاظ على أمنها الداخلي ضد أي خطر خارجي محتمل أو خطر حقيقي، أو لتمكين القوات العسكرية من القيام بالتوسعات، حيث أنه لا يقتصر فقط على تخصيص الأجور والعتاد للقوات المسلحة بل تغطي نفقاته صفقات استيراد الأسلحة ومصاريف صيانة وتطوير المعدات. (دراجي، 2021، صفحة 12)

5-6- الأسباب الإدارية والسياسية: إن التوسع في عمل الدولة، وارتفاع عدد الوزارات، والقطاعات، والإدارات، وتوسع وظائفها، والتمثيلات الدبلوماسية بالخارج، إضافة إلى أجور القائمين على نشاطاتها، وضخامة حجم الجهاز الإداري، الذي تسعى إليه الدولة في سبيل تحسين جودة الخدمات العامة، والإشراف على مختلف مشاريعها التنموية يتطلب نفقات إضافية. (عيساني، 2018، صفحة 16)

6- الآثار الاقتصادية للنفقات العامة

يترتب على النفقات العامة عدة آثار تتمثل في:

6-1- أثر الإنفاق العام على الإنتاج القومي: يؤدي الإنفاق العام الاستثماري إلى زيادة عوامل الإنتاج والقدرة الإنتاجية للدولة، بما يؤدي إلى زيادة المكافآت، والأجور، والمنح (تساهم بدورها في تعزيز الأداء والإنتاج)، بما يحدث زيادة مباشرة على مستوى الدخل القومي الجاري.

كما يؤدي الإنفاق الاستهلاكي العام إلى رفع القدرة الإنتاجية المتمثلة في المخصصات الإجمالية الموجهة لتمويل الخدمات التعليمية، والصحية، والثقافية، بالإضافة إلى تدريب وتكوين العمال، التي تساهم بدورها في زيادة الناتج القومي، كما تساهم الإعانات العامة المقدمة لدعم المشاريع العامة والخاصة إلى زيادة عوائد تلك المشاريع، والذي يزيد من قدرتها الإنتاجية.

يساهم أيضاً الإنفاق العام التقليدي الموجه لخدمات الدفاع، والعدالة، والمساواة، والأمن، في تحقيق الاستقرار باستمرار عمليات الإنتاج. (عيد، 2020، صفحة 51)

6-2- أثر النفقات العامة على الاستهلاك:

هناك تأثير وفق طريقتين: (رماش، 2023-2024، صفحة 17)

6-2-1- شراء الدولة للسلع الاستهلاكية: أي قيام الدولة باقتناء السلع الاستهلاكية أو تقديم الخدمات اللازمة لتسيير المرافق العامة وهيئاتها، كنفقات تقديم الخدمات، واقتناء المواد الأولية...

6-2-2- توزيع الدولة للدخول: قيام الدولة بتوزيع الأجور والرواتب على الموظفين والعمال، على أن يقوم هؤلاء بإنفاق جزء من هذه الرواتب على الاستهلاك.

6-3- أثر النفقات العامة على الادخار القومي:

ويكون ذلك من ناحيتين: (عبود، 2018-2019، الصفحات 97-98)

- يؤدي تنفيذ الدولة لمجموعة من النفقات العمومية المنتجة، خصوصا في مجال الاستثمار إلى زيادة مستوى الإنتاج، بما يجعل الميل الحدي للادخار ثابت، وعليه زيادة مستوى الادخار القومي؛
- استفادة الأفراد من بعض الخدمات التي تقدمها الدولة مجاناً كالصحة والتعليم، يعني إعفاءهم من دفع قيمتها النقدية من أجورهم، بما يجعلهم يحافظون على جزء منها، ويزيد من أجورهم الحقيقية، أي ارتفاع ميلهم للادخار.

6-4- أثر النفقات العامة على توزيع الدخل: تؤثر النفقات العمومية بطريقة مباشرة على أشكال توزيع الدخل الوطني، إذا كان الهدف منها رفع القدرة الشرائية أو الإنتاجية لفئة معينة بغض النظر إن كان ذلك بمقابل (زيادة الأجور والرواتب)، أو بدون مقابل (تقديم المساعدات لتوفير السلع الضرورية أو لدعم أحد القطاعات الإنتاجية)، وعليه فإن الدخل الوطني يتم توزيعه بين مختلف الطبقات بمقدار مساهمة كل طبقة في عملية الإنتاج، حيث يكون ذلك وفق العمل والإنتاجية، وحجم الملكية، والنفوذ السياسي، إذا كان الأسلوب المعتمد في الإنتاج رأسمالي.

إذا تم اعتماد هذه الركائز فسيكون التوزيع غير عادل، وسيكون هناك فوارق كبيرة بين مختلف طبقات المجتمع، وعليه يتم توزيع الدخل وفق نوعين وهما:

- التوزيع الأولي أو التوزيع على المنتجين الذين كان لهم دور في العملية الإنتاجية في شكل مكافآت (أجور، وأرباح، وحوافز...) لعوامل الإنتاج؛
- يتمثل النوع الثاني في إعادة توزيع الدخل الوطني، وهو ما يعرف بإعادة توزيع الدخل على فئة المستهلكين. (دردوري، 2013-2014، صفحة 56)

ولكي تحقق النفقات العامة الآثار السابقة وجب توفر مجموعة من العوامل، نذكرها فيما يلي: (زغلامي، 2018، الصفحات 136-137)

أ- **حجم النفقة:** هناك علاقة طردية بين الآثار والحجم، حيث كلما زاد الحجم زادت الآثار الإيجابية والعكس، على افتراض أن باقي الأمور تبقى على حالها وبارتباطها بالوضع الاقتصادية.

ب - طريقة توزيع النفقات: كيفية توزيع النفقات على مختلف المجالات المنفق عليها، من شأنها أن تزيد من الآثار الممكن تحقيقها من النفقة العامة.

ج - كفاءة الإنفاق العام تحدث آثار إيجابية على الاقتصاد الوطني.

د - طريقة تمويل النفقات العامة: تؤثر طريقة تمويل النفقات (كيفية تحصيل الإيرادات العامة) إيجابا على الاقتصاد الوطني.

المبحث الثاني: مدخل للمحاسبة العمومية

يعد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر الإطار القانوني الذي ينظم سير المال العام وفق قواعد وتشريعات محددة، بهدف ضمان الشفافية والرقابة على النفقات والإيرادات العمومية.

المطلب الأول: الإبلاغ المالي الحكومي

ينطلق مفهوم الإبلاغ المالي من الأهداف الأساسية للقوائم المالية، التي تركز على توفير المعلومات المحاسبية المناسبة للفئات المستفيدة من هذه القوائم في عملية اتخاذ القرارات ذات العلاقة بالمؤسسة.

1- مفهوم الإبلاغ المالي

تباينت الاتجاهات الفكرية بشأن مفهوم الإبلاغ المالي، حيث ينظر إليه البعض باعتباره مرادفا لمفهوم الإفصاح المحاسبي، ويحصر هذا التوجه في عرض وتقديم القوائم المالية ذات الغرض العام، المعدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)، والموجهة أساسا إلى المستخدمين الخارجيين، الذين لا يملكون سلطة الوصول إلى المعلومات الداخلية، ووفقا لهذا التصور يعتبر الإبلاغ المالي عملية تقنية بحتة، تقتصر على تقديم بيانات مالية منظمة.

أما الاتجاه الثاني، الذي يتبناه مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IASB/IPSASB)، فيتبنى رؤية أوسع، حيث يعتبر الإبلاغ المالي منظومة متكاملة تشمل كافة المعلومات التي يمكن استخلاصها من النظام المحاسبي، بما في ذلك البيانات غير المالية والتقارير التكميلية، مثل تقارير الأداء والامتثال، والتوقعات المالية المستقبلية. (عبدوس، 2022، صفحة 36)

وبالنظر لهذا التوسع يعرف الإبلاغ المالي بأنه: "مجموعة العمليات التي تهدف إلى القياس والعرض والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية، وفق أسس محاسبية ومعايير محددة، بما يخدم أغراض الشفافية والمساءلة وتحسين عملية اتخاذ القرار.

2- أهداف الإبلاغ المالي الحكومي

حددت إحدى الدراسات التي قام بها الاتحاد الدولي للمحاسبين على ضرورة وجوب إظهار الإبلاغ المالي القدرة على المساءلة الحكومة وهيئاتها حول قضاياها المالية والموارد المؤتمنة عليها أو المعهودة إليها بدقة ووضوح، إضافة إلى إعداد المعلومات التي تفيد في عملية اتخاذ القرارات، ويهدف على العموم إلى توفير كافة المعلومات التي تفيد المستخدمين (داخليين وخارجيين) في صنع القرار، وهو أسمى أهداف الإبلاغ المالي، أما الإبلاغ المالي الحكومي فهدفه لا يتعدى نطاق هدف الإبلاغ المالي ويمكن تمييزه فيما يلي:

2-1- توفير المعلومات للمستخدمين: يعد الإبلاغ المالي الحكومي أداة لإيصال مختلف المعلومات حول نشاط القطاع الحكومي إلى كافة المستخدمين.

2-2- مساعدة المستخدمين في فهم:

- حجم وطبيعة الوحدات الحكومية؛

- نطاق نشاطها؛

- مركزها وأدائها المالي؛

- الطريقة التي تمول بها الحكومة نشاطها، برامجها وسياساتها.

2-3- تساعد المعلومات التي يوفرها في تصحيح القرارات المتخذة بما يساهم في تقييم الأداء والتنبؤ المستقبلي للحكومات؛

2-4- يزيد من درجة المساءلة، وذلك لما يوفره من معلومات حول كيفية تخصيص الموارد، وطرق استخدامها، ومعلومات حول مدى مطابقة هذه الاعتمادات للمتطلبات القانونية والتشريعية، كما يسمح بالتحقق من مدى الالتزام بحماية، وكفاءة، وفعالية، تسيير المال العام، إذ تساهم هذه المعلومات في معرفة مدى نجاعة السياسات العمومية المتبعة، وتوفير ما يستلزم من عناصر لصنع القرار. (حيرش، 2022، صفحة 305)

3- عناصر الإبلاغ المالي الحكومي

يوفر الإبلاغ المالي الحكومي كافة المعلومات التي تساهم في تحديد الوضعية والأداء المالي للدولة والحكومة، إضافة إلى إمكانية توفير كافة مستلزمات المساءلة، والتي تترجم في صيغة معلومات مالية وغير مالية تتضمنها القوائم والتقارير المالية، إلا أنه وأحياناً قد تكون هذه المعلومات من مصادر أخرى

غير التقارير، وهو ما تشجع عليه IPSAS، كونها تحفز الحكومات على تقديم معلومات إضافية على تلك التي تتضمنها عادة القوائم المالية، بهدف تعزيز الشفافية والإفصاح، كما تهتم هذه المعلومات بتقديم تقارير حول الأداء، ومدى الامتثال للقوانين، والتشريعات، بالإضافة إلى الوضع الاقتصادي، والسياسي، والسياسات المالية المطبقة، والخطط المستقبلية المقرر تنفيذها. (عبدوس، 2022، صفحة 37) تتمثل هذه العناصر في:

3-1- المعلومة المالية: هي تلك المعلومات التي تشمل كل المعطيات الموضوعية، الوقائع والأرقام (مبالغ) التي تتعلق بالمؤسسة، تختلف باختلاف طبيعة الأوراق المملوكة من قبل الجمهور (سندات الدين أو رأس المال). (صديقي، 2022، صفحة 42)

3-2- خصائص المعلومة المالية:

لكي تكتسب المعلومة المالية الجودة، وجب أن تتوفر على مجموعة من الخصائص، تتمثل في:

3-2-1- الملاءمة: تعبر هذه الخاصية عن إمكانية المعلومة التي تنتجها المحاسبة المالية في صلب التقارير المالية لدعم وتعزيز عملية صنع القرار، حيث تمثل هذه الأخيرة الصورة الصادقة والواضحة للأحداث الماضية، والحاضرة أو المستقبلية التي تعرفها المؤسسة، بما يساهم في اتخاذ القرارات المثلى والواعدة. (برحال، 2017، صفحة 156)

3-2-2- الموثوقية (التمثيل الصادق): تستند التقارير المالية على الأرقام والكلمات لتعبير عن الظواهر الاقتصادية، ولكي تكون هذه الأرقام والكلمات مفيدة وذات تأثير، يجب ألا تمثل فقط الظواهر ذات الصلة، بل أن تعبر عن الصورة الحقيقية لها، ولتحقيق ذلك وجب أن تتوفر هذه التقارير على الخصائص التالية:

3-2-2-1- الشمولية: تشير خاصية الشمولية على وجوب توفر كافة المعلومات اللازمة التي تمكن المستخدمين من فهم ما تم عرضه في التقارير المالية.

3-2-2-2- الحيادية: أي الابتعاد التام عن التحيز عند اختيار وعرض المعلومات، وأن يكون الإعلام عليها عام ليشمل كافة فئات المستخدمين دون التحيز لطرف على حسب طرف آخر.

3-2-2-3- الخلو من الأخطاء: تعني هذه الخاصية وصف الظاهرة دون سهو وأخطاء. (جايي، 2018-2019، صفحة 73)

3-2-3-3- قابلة للفهم: أن يتم التعبير على المعلومة المالية ببساطة، وأن تكون مفهومة، ويتم تحليلها بسهولة، وعلى المؤسسة عرض معلوماتها بأسلوب يستجيب لحاجات المستخدمين ومستوى معرفتهم، ويتم تعزيز هذه الخاصية من خلال تصنيف، وتقديم، وتمثيل، المعلومات بدقة ووضوح.

3-2-4- التوقيت المناسب: أن تعرض وتقدم المعلومات قبل أن تفقد قيمتها وقدرتها على تحقيق أغراض المساءلة وصنع القرار.

3-2-5- قابلية التحقق: وجود درجة عالية من الاتفاق بين الفئات القائمة بعملية القياس وباستخدام نفس الأساليب والخروج بنفس النتائج، بما يجعل هذه الخاصية تعزز من مصداقية المعلومة، وزيادة ثقة المستخدمين في النظام. (غزيل، 2022، صفحة 620)

3-2-6- قابلية المقارنة: تتيح هذه الخاصية إمكانية تحديد أوجه الاختلاف والتشابه بين عدة ظواهر داخل المؤسسة الواحدة عبر عدة فترات، أو بين الظواهر الخاصة بعدة مؤسسات، تساهم هذه الخاصية في فهم أفضل للتقارير المالية، كما تمكن من استخراج نقاط قوة وضعف المؤسسة. (Boudjellal, 2024, pp. 792-793)

3-3- القوائم المالية ذات الغرض العام

هي تلك البيانات المالية التي تمثل هيكل المركز المالي للمؤسسة ومختلف أنشطتها، تهدف إلى توفير المعلومات الخاصة بالمركز والأداء الماليين للمؤسسة، وتدفعاتها النقدية، التي تمكن المستخدمين من تقييم القرارات المتخذة سابقا، واتخاذ القرارات المستقبلية فيما يخص توزيع الموارد، أي عرض لدرجة مسؤولية المؤسسة عن مواردها. (يمامي، 2022، صفحة 209)

3-3-1- تصنيفات القوائم المالية ذات الغرض العام:

تتمثل المجموعة الكاملة للقوائم المالية في:

3-3-1-1- قائمة المركز المالي:

تتضمن هذه القائمة معلومات حول موارد وحقوق المؤسسة المعدة للتقارير المالية في تاريخ معين وهو تاريخ إعداد التقارير المالية. تهدف هذه القائمة إلى:

- درجة حفاظ المؤسسة على مواردها المالية، والتزامها بمخصصاتها؛

- تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار من خلال مدى توفر الموارد اللازمة لذلك؛

- معرفة قيم وتوقيت التدفقات النقدية اللازمة لضمان تقديم الخدمات، والوفاء بالمطلوبات. (بوخالفة، 2019-2020، صفحة 46)

3-1-2- قائمة الأداء المالي:

توفر هذه القائمة معلومات حول تكاليف الخدمات التي تقدمها المؤسسة، ومصادر استرجاعها خلال السنة المالية. وتهدف إلى: (Boudjellal, 2024, p. 248)

- المساعدة على تقييم الطريقة التي تم بها اقتناء الموارد، وتقييم كفاءة وفعالية استخدامها في تحقيق ما تم رسمه من أهداف؛

- تحديد مدى قدرة المؤسسة على استرجاع تكاليفها التشغيلية، التي تم انفاقها بغية تقديم الخدمات، ومن عدة مصادر مثل الرسوم والضرائب، ومستوى مديونية المؤسسة.

3-1-3- قائمة التدفقات النقدية: تتضمن معلومات حول أداء، والسيولة، والوضع المالي المؤسسة اتجاه العسر المالي. تهدف هذه القائمة إلى بيان طرق استخدام النقدية خلال فترة زمنية معينة، بما في ذلك الديون وطريقة سدادها، كما تبين هذه القائمة ما تم اقتناؤه وبيعه من موجودات، بالإضافة إلى النقدية المحصلة من مختلف المصادر مثل التحويلات. (بوخالفة، 2019-2020، صفحة 47)

3-1-4- قائمة التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية: تستعرض هذه القائمة تطور رأس المال، والاحتياطات، والفوائض، وطرق استخدامها، بالإضافة إلى العجز المتراكم ووسائل تغطيته، لذا يجب أن تحتوي هذه القائمة على معلومات حول الفائض والعجز في بدايتهما، وفترة تسجيلهما، وحقوق الملكية، حقوق الأقلية، فضلاً عن تأثير التغيرات في السياسات، والتقديرات المحاسبية، وتصحيح الأخطاء.

3-1-5- الملاحق:

تُعرف أيضاً بالإيضاحات، وهي جزء أساسي من البيانات المالية في القطاع العام، حيث تقدم معلومات توضيحية ومكملة لتلك الموجودة في باقي البيانات المالية، بهدف تقديم صورة أكثر وضوحاً عن القطاع. تُعرض هذه الإيضاحات بشكل يسهل قراءة البيانات المالية، سواء في شكل جداول أو من خلال تحليلات وتفسيرات. على أن تتضمن الإيضاحات ما يلي:

- تصريح يفيد بأن البيانات تمثل لمتطلبات IPSAS؛

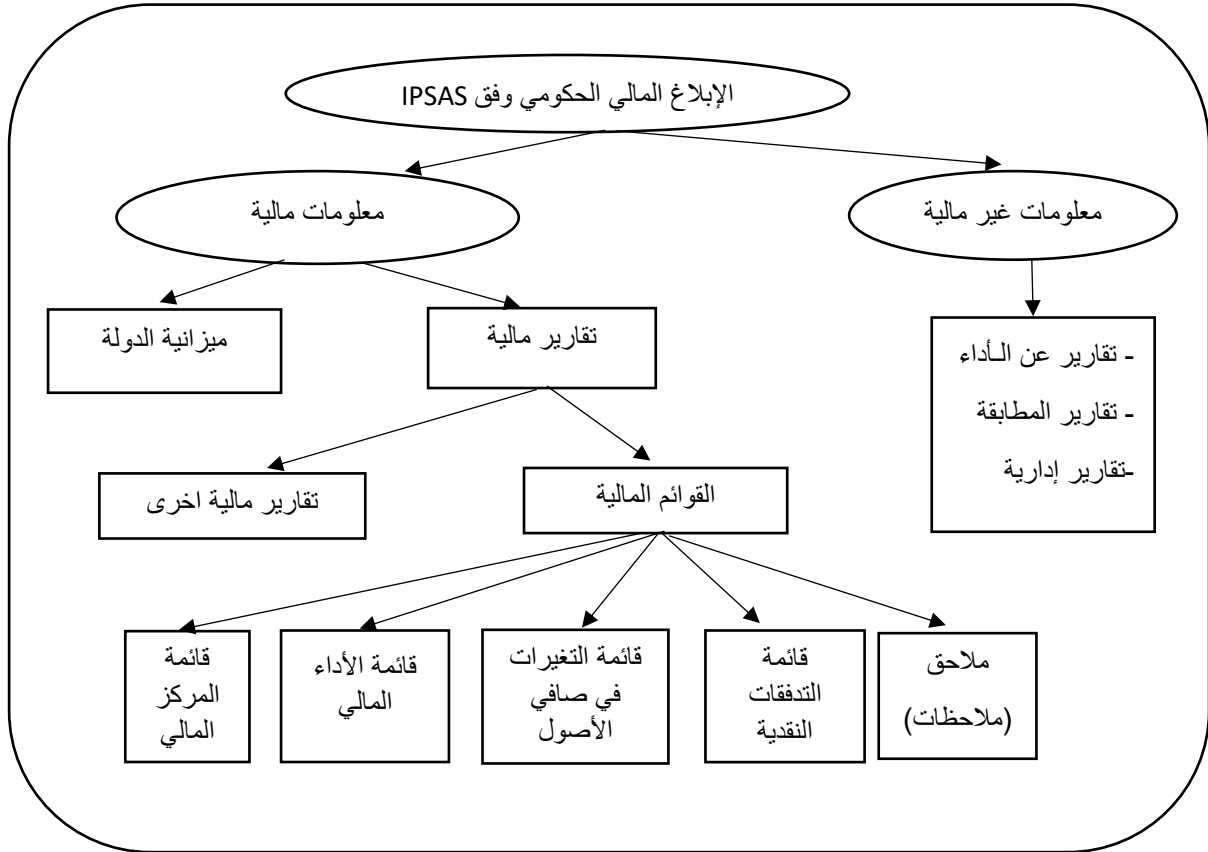
- توضيح للطرق، والسياسات، والتقديرات المحاسبية المعتمدة؛

- معلومات غير مالية؛

- الأحداث المتوقعة التي قد تؤثر على المعلومات المبلغ عنها. (بلفاسم، 2019، صفحة 7)

ويمكن تلخيص هذه العناصر في الشكل الموالي:

الشكل (7): عناصر الإبلاغ المالي الحكومي



المصدر: (عبدوس، 2022، دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر واثره على جودة الابلاغ المالي الحكومي، صفحة 38)

4- الأطراف المستفيدة من الإبلاغ المالي الحكومي

تنقسم الأطراف المستفيدة من الإبلاغ المالي الحكومي إلى مجموعتين: (التميمي، 2019، صفحة 521)

4-1- الأطراف الخارجية:

تشمل هذه المجموعة الأطراف التالية:

4-1-1-1- السلطة التشريعية والهيئات الرقابية: وهي الفئة ذات الولاية على المال العام، تتولى مسؤولية وضع اللوائح، والقواعد، والتشريعات، التي تجعل السلطة التنفيذية تتمتع بصلاحيات التصرف في المال العام (قبض وإنفاق)، وفقا لمقتضيات الموازنة العامة للدولة أو أي تشريع آخر.

4-1-2- الجمهور: الجمهور هو الفئة التي لا تملك سلطة الحصول على المعلومة إلا بوجود مرسوم أو تشريع، تحتاج هذه الفئة للإبلاغ الحكومي لأنها تساهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في تمويل خزينة الدولة، وبالتالي يجب عليه أن يكون ملم ويكتسب المعرفة المعقولة بالمشاكل المالية والحقائق على مستوى القطاع العام، ولا يتحقق ذلك إلا بوجود إبلاغ مالي حكومي، تتمثل هذه الفئة في دافعي الضرائب، والناخبون، وملتقو الخدمات، أي الجمهور بصفة عامة.

4-1-3- المستثمرون والمقرضون: تعكس القوائم والتقارير المالية الوضع المالي للدولة الذي يهتم به المستثمرون، بهدف التمكن من اتخاذ القرار الاستثماري المناسب في الدولة، والاطمئنان على مسيرتها المالية. أما المقرضون فهم يهتمون بالوضع المالي للدولة، بهدف معرفة قدرة الدولة على السداد والوفاء بمستحققاتها مستقبلا، وذلك عن طريق دراسة نتائج نشاط الدولة.

يقوم البنك الدولي وصندوق النقد الدولي من خلال التقارير المالية للدول المقرضة بإعادة جدولة لديونها للتحقق من سلامة وضعها المالي.

4-1-4- المانحون: تتمثل فئة المانحون في الجهات المقدمة للإعانات والموارد للجهات الحكومية من داخل أو خارج الوطن، مثل الإعانات التي تقدم للدول الأجنبية في ظل العلاقات الدبلوماسية والمنظمات الإنسانية، يخدم الإبلاغ المالي الحكومي هذه الفئة لمعرفة حجم الخدمات العامة التي تقدمها الحكومات المستلمة للإعانات والمساعدات لشعبها.

4-2- الأطراف الداخلية:

تتمثل هذه الفئة في مختلف مستخدمي المعلومة المالية داخل الهيئات الحكومية، والذين يتمتعون بصلاحيات التصرف في الأموال في إطار تحقيق الأهداف المسطرة، وتنقسم إلى:

4-2-1- الجهات المركزية: تتمثل الجهات المركزية في وزارة المالية ووزارة التخطيط وفي بعض الأحيان البنك المركزي، يفيد الإبلاغ المالي الحكومي هذه الفئة في الحصول على المعلومات التي تساعد في تتبع صرف النفاق وتحصيل الإيرادات.

4-2-2- المدراء الحكوميون: وهم كل من المدراء التنفيذيين ومسؤولي العمليات اليومية للحكومة، تتميز هذه الفئة باختلاف مستويات الأفراد العاملين ضمنها، مما يجعلهم بحاجة لمعلومات دقيقة تقدم

في الوقت المناسب، بما يتيح لهم أداء مهامهم الإدارية بكفاءة، وهو ما يوفره الإبلاغ المالي الحكومي، كما يساهم في تسريع وتعزيز عملية التغذية العكسية، وتصحيح حالات سوء الإدارة.

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة العمومية

يمثل القطاع العام جزء مهم في الاقتصاد، يهدف إلى تقديم خدمات أساسية مثل التعليم، والصحة، والأمن. يلعب دوراً مهماً في تحقيق العدالة الاجتماعية، ودعم التنمية، وتوفير الاستقرار الاقتصادي.

1- تعريف القطاع العام في الجزائر

ظهر مصطلح القطاع العام تزامناً مع ظهور الدولة، ويطلق هذا المصطلح على الأعمال التي تعود ملكية رأس مالها ومنتجاتها للدولة، وقد عرف تطوراً واسعاً في الجزائر منذ الاستقلال، والذي يقوم على عدة أبعاد وأسس تختلف باختلاف النظم الإيديولوجية السائدة فيها.

يتفرع القطاع العام بدوره إلى قطاعين يتمثلان في القطاع الاقتصادي والقطاع الإداري الخدماتي، الذي يقوم على تقديم مختلف الخدمات العمومية دون مقابل مادي، تشمل هذه الخدمات الرعاية الصحية، والتعليم، والنقل، والقضاء، ومختلف الأشغال العمومية، وغيرها، ويطلق عليه أيضاً مصطلح "قطاع الوظيفة العمومية" انطلاقاً من العاملين به الذين يأخذون صفة المرفق العام، والخاضعين لقانون الوظيفة العامة في الجزائر، وذلك بمقتضى الأمر 03/06 الصادر في 15/07/2006 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العامة.

في حين يشمل القطاع العام الاقتصادي مختلف الأنشطة التي تشرف الدولة على أدائها، وبناءاً عليها يتم تقديم الخدمات للمواطن بمقابل مادي، من بين هذه الخدمات كل ما يتعلق بالمياه، والشبكة الهاتفية، والوقود، والاتصالات، وغيرها، ويتم تسيير هذا القطاع من خلال المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، أين تتجرد الدولة فيها من التسيير وتعامل معاملة الأصل العام، وذلك طبقاً لمقتضيات أحكام القانون العام.

حيث وضع القانون 88-01 المتعلق بالمؤسسات العمومية الاقتصادية، المعدل والمتمم، الفرق بين أنواع وطبيعة المؤسسات العمومية في الجزائر بدقة ووضوح، بعد الغموض الذي شاب تنظيمها القانوني منذ الاستقلال.

ووصل عدد هذه المؤسسات نهاية السبعينات من القرن الماضي في الجزائر إلى حوالي 2800 مؤسسة، منها 1165 صناعية تتوزع مهامها بين التصنيع، والتوزيع، والاستغلال، والتكوين.

مع العلم أن الدور الاقتصادي الرئيسي للدولة بعد الاستقلال مباشرة كان مبني على استرجاع الثروات الوطنية، ومحاولة التحكم في قواعد الاقتصاد، وبعد إعادة هيمنة الدولة على هذا القطاع، وسرعة دخولها الميدان الاقتصادي، وعمليات التأمين الكثيفة آنذاك، أدى لإعادة تنظيم الاقتصاد الوطني، مما جعل المشرع الجزائري يوزع هذه التوسعات في عدة أشكال قانونية، ومرت عملية التنظيم هذه بعدة مراحل متباعدة منذ الاستقلال، نظرا لتغير النظم الاقتصادية السائدة في الدولة، ووفقا للإيديولوجية المتبعة.

ينص القانون الجزائري على اختلاف أنواع المؤسسات العمومية، والتي تشمل:

- المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري؛
- المؤسسة العمومية ذات الطابع العلمي والتقني؛
- المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- المؤسسة العمومية الاقتصادية.

ويسقط مفهوم مؤسسات القطاع العام الاقتصادي في الجزائر على المرافق الاقتصادية التي يشمل نطاقها المؤسسات ذات الطابع التجاري، والصناعي، والمؤسسات العمومية الاقتصادية، والتي تمثل القلب النابض للاقتصاد الوطني في ظل التهميش النسبي الذي يعاني منه القطاع الخاص، بالرغم من محاولة إتباع سياسات الانفتاح في الجزائر منذ تسعينات القرن الماضي، وبالرغم من النص القانوني 88-01 المشار إليه أعلاه الذي بين، وشرح، ووضح، طبيعتها، إلا أن الأمر 04-01 الصادر في 2001/08/20، المتضمن تنظيم، وتسيير، وخصوصية المؤسسات العمومية الاقتصادية، منحها الاستقلالية التي جعلتها متمكنة من أداء وظائفها الأساسية في الدولة، وبما أنها تخضع لوصاية الدولة فهي استقلالية نسبية تمثلها الوزارة المعنية بالقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى تتولى الأجهزة المتخصصة رقابتها، من بينها مجلس المنافسة الذي نص عليه في الأمر 03-03 الصادر في 2003/07/19 والمتعلق بالمنافسة، المعدل بالقانون 10-05 الصادر في 2010/08/15، يفرض هذا المجلس رقابته على كافة الهيئات والمؤسسات التي تقوم بنشاط إنتاجي والتوزيع، بما في ذلك المؤسسات العمومية التي يتعلق نشاطها بالإنتاج والتوزيع، مع التأكيد على عدم عرقلة هذه الرقابة عمل المرفق العام، وممارساته للصلاحيات التي تدخل ضمن السلطة العمومية. (خليفة، 2021، الصفحات 1022-1023)

2- مفهوم المحاسبة العمومية

أسند لمفهوم المحاسبة العمومية عدة تعاريف نذكر منها:

- عرفت على أنها "القواعد التي تلتزم بها الجهات الإدارية في تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وتأثيرتها، وتسجيل، وتبويب العمليات المالية التي تجريها، وقواعد الرقابة المالية قبل الصرف، ونظم الضبط الداخلي، وإظهار، وتحليل النتائج التي تعبر عنها المراكز المالية والحسابات الختامية لهذه الجهات". (بن عيسى، 2020، صفحة 432)

- كما عرفت المادتين 1 و2 من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 92-04 المؤرخ في 11 أكتوبر 1992 المتضمن قانون المالية لسنة 1992 بأنها: "كل القواعد والأحكام القانونية التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الميزانيات، والحسابات، والعمليات الخاصة بالدولة، والمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة، والميزانيات من الجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية ذات طابع إداري، كما يبين أيضا الالتزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، ومسؤولياتهم، ويقصد بتنفيذ الميزانية صرف النفقات وتحصيل الإيرادات. (القانون 90-21، 1990، الصفحة 3)

وبناء على ما سبق يمكن تعريف المحاسبة العمومية على أنها: "النظام المحاسبي والإداري والقانوني الذي يهتم بتسجيل ومتابعة جميع العمليات المحاسبية والمالية التي تتعلق بالإيرادات والنفقات العمومية، والتي تقوم بها الإدارات والهيئات الحكومية، وفق نصوص تشريعية وقواعد محددة بهدف تحقيق الشفافية، والرقابة، والمساءلة في تسيير المال العام.

وتتميز هذه الأخيرة بمجموعة من الخصائص تتمثل في: (زاوي، 2025، صفحة 546)

- **إطار محاسبي مميز:** تمثل النظام المعلوماتي والتنظيمي الذي يسجل البيانات المالية خلال فترة معينة، حيث كانت سابقا تركز على مراقبة النفقات وتجنب الغش المالي، ومع تطور مفهومها أصبحت تهدف إلى تطوير الأساليب والإجراءات المتبعة.

- **فرع متخصص:** تحظى بأهمية كبيرة في القانون المالي الجزائري، وقانون الميزانية، والقانون الجبائي، إلى أن أصبحت مستقلة بقانونها الخاص، الذي أضيف له قواعد خاصة تحكم العلاقات الداخلية للمؤسسات العمومية.

- **مزيج من القواعد القانونية والتقنية:** تمثل أداة تنفيذية ورقابية على المال العام كونها تجمع بين القواعد التقنية والقانونية، فهي تضمن الإشراف وتنظيم العمليات المالية للمؤسسات والهيئات العمومية في ظل القواعد التي تضبط فعالية وكفاءة هذه العمليات.

3- أهداف المحاسبة العمومية

إن الهدف الأساسي للمحاسبة العمومية هو توفير معلومات وبيانات موضوعية وذات مصداقية عالية حول نشاط القطاع العام، لترشيد صرف المال العام، وتداوله بكل شفافية، والوصول إلى تحديد بصورة صادقة وإفصاح كامل للموقف المالي، ونتائج عمليات مالية الدولة. (العايب، 2021، صفحة 35) وفي هذا السياق يمكن عرض أهداف المحاسبة العمومية:

- القدرة على التعرف على الإيرادات والنفقات الفعلية، ومقارنتها مع ما تم تقديره للوحدات الإدارية، واستخراج أسباب الفروقات الحاصلة بين ما هو حقيقي وما هو مقدر، واتخاذ الإجراءات التصحيحية، ومعالجة الخلل لتقادي الانحرافات الغير مرغوب بها. (معاش، 2016، صفحة 277)

- ترشيد الإنفاق على النحو الذي يكفل فاعلية النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة والمساعدة في اتخاذ القرارات، وذلك عن طريق توفير البيانات التحليلية اللازمة؛

- ضمان حماية الأموال العمومية من التلاعب، والاختلاس، واحترام الترخيصات المحددة في إطار الميزانية والقوانين، وضمان تطبيق مضمون المخطط التنموي للوحدة في إطار الميزانية العامة. (عبود، 2017، صفحة 127)

- توفير المعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية للوحدات الحكومية المختلفة، ورسم سياساتها، واتخاذ القرارات المتعلقة بها، بما يساعد على إعداد تقديرات الموازنة العامة للدولة في الفترات اللاحقة. (شلال، 2013-2014، صفحة 11)

ولتحقيق هذه الأهداف التي تركز أساسا على توفير المعلومات للأطراف المستفيدة، وجب توفر المخرجات على شرطين: (عبدوس، 2022، صفحة 21)

- **الشمول:** أن تشمل المعلومات معطيات حول الوحدة، والتي تتعلق بالموارد، والمدخلات، ومعلومات عن الفترات السابقة.
- **الملاءمة:** أن تتميز المعلومة بصدق التعبير، والحياد، والدقة، إضافة إلى إمكانية التحقق منها، ومراعاة التوقيت المناسب لتقديمها.

4- مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

شهدت الجزائر عدة إصلاحات عقب الاحتلال وحتى يومنا، نذكرها فيما يلي: (طلعة، 2023، صفحة

421)

4-1- مرحلة الاحتلال 1862 إلى غاية 1962: كانت الجزائر تعتمد النظام المحاسبي الفرنسي، واستمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية المعتمدة من قبل الجمهورية الفرنسية، بما في ذلك المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 المتعلق بتنظيم المحاسبة العمومية، إضافة إلى المرسوم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 الخاص بالنظام المالي للجزائر المستعمرة.

4-2- مرحلة ما بعد الاستقلال المعتمدة من 1962 إلى 1975: تميزت هذه المرحلة بمحاولة الجزائر لتكييف بعض النصوص الفرنسية المعتمدة في مجال المحاسبة العمومية على الواقع الجزائري، وكان أهم نص تنظيمي يذكر في هذا الخصوص هو المرسوم رقم 69-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965، والمحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين للقطاع العام.

4-3- مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية 1975 إلى غاية 1990: شهدت هذه المرحلة إلغاء كل النصوص، والنظم، والتشريعات، التي تعود للحقبة الاستعمارية الفرنسية، بناء على أحكام الأمر رقم 73-29 الصادر في 5 جويلية 1984، المعدل والمتمم، والمتعلق بقوانين المالية، وقد شهدت هذه المرحلة فراغ قانوني لنظام المحاسبة العمومية.

5- مجال تطبيق المحاسبة العمومية

يفرض تطبيق المحاسبة العمومية في الهيئات الحكومية، كما هو منصوص عليه في المادة رقم 01 من قانون المحاسبة العمومية، حيث يقصد بالهيئات العمومية المؤسسات التي يخضع نظامها لقواعد القانون العام، وتشمل كل من الدولة، والمجلس الدستوري، والمجلس الشعبي الوطني، ومجلس المحاسبة، والجماعات الإقليمية، والجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، بالإضافة إلى مجلس الأمة بعد إنشائه بموجب دستور 1996. تتميز هذه المؤسسات عن غيرها من المؤسسات الاقتصادية بأن تعيين واعتماد المحاسبين العموميين فيها يكون من قبل وزارة المالية، والذين يكلفون بعمليات تحصيل الإيرادات ودفع النفقات التي تخص هذه الهيئات، إضافة إلى باقي العمليات التي تتعلق بالمحاسبة والمالية الخاصة بهم، وتنفيذ الميزانية من خلال تقدير الإيرادات والنفقات من طرف الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، بصفة عامة هم مكلفون بصيانة واستعمال الممتلكات المنقولة والعقارية المخصصة لهم من الأموال العمومية. (بن سنة، 2022، صفحة 142)

6- الأطراف المستفيدة من المحاسبة العمومية

يستفيد من البيانات التي تصدر عن نظام المحاسبة العمومية كل من:

6-1- المواطنون: من أهم الجهات المستفيدة من مخرجات نظام المحاسبة العمومية بالنسبة للدولة، لأنها مسؤولة بالدرجة الأولى أمامهم، وتتضمن عدة أصناف منها **دافعي الضرائب** والتي تكون لهم بمثابة ضمان على أن أموالهم أنفقت وفق ما هو مقرر لهم، مما يزيد من ثقتهم في أجهزة الدولة، واعتبار أن ما قدموه ضروري لاستمرار تقديم الخدمات العامة، في حين **متلقو الخدمات** هم بحاجة للمعلومات عن البرامج والأنشطة الحكومية لمعرفة مستوى العدالة في تقديم الخدمات، ومدى التقيد بتنفيذ الخدمات المقررة سابقا، ولم تنفذ إلا في الفترات اللاحقة، كما تفرض أحيانا رسوم مقابل الخدمة، ففي حالة عدم التزام الحكومة بالقوانين التي تمت بها هذه الرسوم، يتم اتخاذ بعض الإجراءات القانونية. كذلك تكمن أهمية المعلومات عن الحكومة بالنسبة لفئة **المنتخبين** في كونها تمكنهم من معرفة طريقة أو كيفية مزاوله النشاط الحكومي، ومنه إمكانية تقييمهم لأداء الحكومة وأداء الأفراد المنتخبين بواسطتهم، فالناخب يرى أن للمنتخبين في الهيئة التشريعية دور كبير من حيث تحديد مسؤولية من يتدبروا النشاط الحكومي، ودورهم في متابعة ومراقبة أداء الحكومة، أما في مجالس البلدية أحيانا تقع مسؤولية إدارة النشاط فيه على الفرد المنتخب، وعليه فإن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات الحكومية التي تمكنهم من معرفة مدى الوفاء بالمسؤوليات، والالتزامات المترتبة عليهم. (مغني، 2016-2017، الصفحات 11-12)

6-2- المستثمرون ورجال الأعمال: تعتبر هذه الفئة من أهم الجهات المستفيدة من المعلومات التي توفرها الحكومات، إلى جانب البيانات الأخرى التي تساهم في دعم قراراتهم الاستثمارية، وتشمل هذه المعلومات مؤشرات حول قوة المركز المالي للحكومة، ومعدلات النمو الاقتصادي، وحجم المديونية العامة، ومدى قدرة الدولة على السداد، كما تتضمن بيانات إضافية تتعلق بالإطار القانوني للاستثمار، ومدى استقرار البيئة الاقتصادية والسياسية في البلد. (عبود، 2018-2019، صفحة 131)

6-3- الباحثون والدارسون: تساعد البيانات الحكومية هذه الفئة من إجراء تحليلات كمية ونوعية دقيقة، والتنبؤ بالتطورات المستقبلية المرتبطة بالوضع الاقتصادي للدولة. كما تساهم في دراسة حجم تدخل الدولة، ونطاق أنشطتها، وتأثيرها على السوق، إضافة إلى تحليل مؤشرات العجز والفائض، وإجمالي الأصول والخصوم. وتعتبر المعلومات المتعلقة بنفقات البرامج والأنشطة ذات أهمية بالغة في تقييم تكاليف ومنافع السياسات الحكومية، كما تفيد بيانات الإيرادات بحسب مصادرها في تحليل العبء الاقتصادي الناتج عن النظام الضريبي. (مغني، 2016-2017، صفحة 13)

نلاحظ مما تم تناوله أن الفئات المستفيدة من معلومات المحاسبة العمومية متعددة، كما تختلف أهمية هذه المعلومات من فئة إلى أخرى، مما يفرض إعداد الموازنة العامة للدولة بعناية وتركيز، حتى توفر لكل فئة معلومات ذات جودة ومصداقية لتكون قاعدة علمية صلبة لاتخاذ القرارات السليمة، وتحقيق الأهداف المرجوة.

7- أسس القياس المعتمدة في المحاسبة العمومية

يعتمد نظام المحاسبة العمومية الأساس النقدي، وأساس الاستحقاق المحاسبي، والأساس المختلط أو المشترك الذي يعد مزيج بين الأساس النقدي والاستحقاق.

7-1- الأساس النقدي: الأساس النقدي أو كما يطلق عليه بأساس الخزينة، وذلك لارتباطه بالخزينة، وعكسه لحركتها من خلال متابعة وتسجيل حركة التدفقات النقدية من وإلى الصندوق، بمعنى آخر تسجيل النفقات عند دفعها وليس عند الإلتزام بها، وتقيد الإيرادات عند تحصيلها فعلا، وليس عند تاريخ استحقاقها، كما أنه ووفقا لهذا الأساس كل النفقات المدفوعة والإيرادات المحصلة في فترة مالية تسجل بالدفاتر وتعرض في القوائم المالية على أنها تخص هذه الفترة حتى ولو كان بعضها ناتج عن سنوات سابقة أو لاحقة. (بن عيسى، 2020، صفحة 435)

7-1-1- مزايا الأساس النقدي:

بالرغم من فشل هذا الأساس في تحقيق الشفافية والمساءلة، إلا أنه يحقق بعض المزايا، نوضحها فيما يلي:

- الوضوح وسهولة الفهم والتطبيق من قبل المحاسبين، وذلك راجع لغياب الحاجة إلى تسويات قيدية في نهاية الفترة المحاسبية، بحيث يمكن من خلاله إقفال الحسابات، وإعداد الحسابات الختامية للدولة في نهاية السنة المالية؛

- الموضوعية، وذلك لأنه في تطبيقه يبتعد كل البعد على استخدام عوامل التقدير الشخصي بفعل محدودية الخيارات؛

- يعتبر أقل تكلفة مقارنة بأساس الاستحقاق.

يتضح أن هذا الأساس يتميز بالسهولة، والبساطة، والموضوعية (لا يقوم بالتقديرات والأحكام الشخصية)، ولا يدخل أي تعديلات على الحسابات، كما يمتاز بتكلفته المنخفضة مقارنة بأساس الاستحقاق، وهو ما يجعل مؤيديه يستدلون بمنافع استخدامه. (ملياني، 2017، صفحة 139)

7-1-2- عيوب الأساس النقدي:

يمكن تحديد أهم عيوب هذا الأساس فيما يلي:

- لا يوفر البيانات الضرورية اللازمة لإعطاء صورة واضحة، وعادلة، وسليمة، عن للمركز المالي للحكومة أو وحداتها، لأنه لا يفصح عن حقوق الحكومة أو وحداتها، في الإيرادات أو النفقات المستحقة؛

- لا يفرق بين النفقات الرأسمالية والنفقات الايرادية، وذلك يؤثر على نتائج الحساب الختامي، وقائمتي المركز المالي والتدفق النقدي، مما لا يسمح بتمييز النفقات بحسب الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية؛

- تعقيد عملية تتبع تكاليف المشاريع والبرامج التي تمتد لفترات زمنية طويلة، نظرا لافتقاره إلى المرونة اللازمة لمواصلة تنفيذها، خاصة مع اقتراب نهاية السنة المالية. ويرجع ذلك إلى أن الإنفاق مرتبط بالمخصصات المعتمدة في الموازنة السنوية، ما يؤدي إلى انقطاع التمويل عند نهاية الفترة، حتى في حال عدم استكمال المشروع، هذا القيد يؤثر سلبا على فعالية تنفيذ السياسات العامة، ويحد من كفاءة إدارة البرامج الحكومية بعيدة المدى؛

- عدم السماح بقياس التكلفة الحقيقية للخدمة لأنها أمر غير مهم في القطاع الخاص، والخدمة تقدم مجانا بالرغم من أنها مهمة لأغراض التقييم؛

- عدم تسجيل كافة الأحداث والعمليات المالية الواقعة، بل يقتصر على النفقات والإيرادات النقدية، كما يساعد على التلاعب في حجم الإيرادات والنفقات، من خلال التباطؤ أو الإسراع في التحصيل أو التسديد؛

- عدم الالتزام بمبدأ استقلالية الدورات، لأنه عند إجراء القياس المحاسبي يقوم بإلغاء النفقات التي لم يتم إنفاقها خلال السنة المالية، وتعاد إلى الخزينة، وعليه تحميل السنة المالية كل النفقات المدفوعة سواء تلك التي تخص السنة الحالية أو السنة السابقة. (العزيمي، 2021، الصفحات 133-135)

7-2- أساس الاستحقاق: عند الاعتماد على أساس الاستحقاق يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث الاقتصادية خلال الفترة التي تمت فيها بغض النظر عن الحركة النقدية الخاصة بها، مما يترتب عليه إظهار كافة الأصول، والالتزامات، والتسويات الختامية كاملة، وعليه تسهيل فصل أداء كل دورة عن غيرها، كما أن هذا الأساس لا يختلف باختلاف المؤسسة. إن جوهر أساس الاستحقاق هو تضمين حسابات الدورة الحالية كافة الإيرادات والمصروفات المستحقة لها، بغض النظر عن عملية الدفع أو التحصيل الفعلي، وذلك يوفر للمؤسسة شخصية معنوية قائمة للدورة المحاسبية تضاف لها كل الحقوق، وتستحق عليها كل الالتزامات التي قد تنشأ خلالها، حيث يتم إجراء التسويات الجردية في نهاية كل دورة مالية لتحديد ما يخصها من إيرادات ومصروفات وتحميلها بها. (عبابة، 2022، صفحة 54)

7-2-1- مزايا أساس الاستحقاق:

يحقق التسجيل المحاسبي وفق أساس الاستحقاق المزايا التالية: (صادفي، 2024، الصفحات 44-45)

- يُظهر الوضع المالي الحقيقي للحكومة عند أخذ الاستحقاقات والالتزامات المالية بعين الاعتبار، بالإضافة إلى القيمة الفعلية للأصول؛
 - يظهر بشكل واقعي نفقات الحكومة بناءً على تكلفة استهلاك الموارد بدلاً من قيمة شرائها؛
 - يمكن احتساب تكلفة الأنشطة، وما تنتجه الأقسام من مخرجات، مما يتيح قياس فعاليتها؛
 - يوفر القدرة على إدارة التوقعات المالية، والتدفقات النقدية، وإعداد الموازنات بشكل أكثر فعالية؛
 - يتماشى مع الممارسات المحاسبية الأكثر قبولاً وانتشاراً، وهي المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؛
 - يتوافق مع المعايير المالية والمحاسبية التي وضعتها الهيئات الدولية مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي؛
 - أسلوب أكثر تنظيمًا لإدارة الأصول والخصوم؛
 - يساهم التخطيط المالي الجيد في ضمان قدرة الحكومة على الوفاء بالتزاماتها عند حلول مواعيد استحقاقها؛
 - زيادة التنافس بين حكومات الدول وإمكانية المقارنة بينها، بالإضافة إلى تعزيز التقارير المتعلقة بالإحصائيات المالية الحكومية وفقاً لمتطلبات صندوق النقد الدولي؛
 - تقييم المساءلة المتعلقة بجميع الموارد التي تملكها الوحدة الحكومية وكيفية توزيع هذه الموارد.
- ولتحقيق هذه المزايا وتعزيز الالتزام بالمحاسبة على أساس الاستحقاق، أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار IPSAS 1 "عرض البيانات المالية"، يوضح هذا المعيار الاعتبارات العامة المتعلقة بعرض البيانات المالية، بالإضافة إلى الإرشادات حول هيكل هذه البيانات والمتطلبات الأساسية لمحتوى البيانات المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.
- 7-2-2- عيوب أساس الاستحقاق:** بالرغم من المزايا العديدة التي يضيفها هذا الأساس إلى المحاسبة العمومية، إلا أنه يستغرق في تطبيقه الكثير من وقت، مما يصعب عملية الحصول على معلومات مالية دقيقة عند مرحلة التنفيذ. (ضريفي، 2018، صفحة 6)

7-3- الفرق بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق:

تكمن أهم الفروقات بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق فيما يلي:

الجدول (9): مقارنة بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق

الميزة	الأساس النقدي	أساس الاستحقاق
التسجيل	عند الدفع أو التحصيل الفعلي	عند استحقاق الإيراد أو النفقة
التركيز	التدفقات النقدية	الالتزامات والحقوق المثبتة
الدقة المالية	دقة محدودة، يتجاهل الالتزامات	دقة عالية كونه يشمل الحقوق والالتزامات
الاستخدام الشائع	للهيئات التي لا تهتم إلا بالنقد	للهيئات التي تتطلب رؤية مالية شاملة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على (بن عيسى، 2020، أهمية الانتقال من المحاسبة العمومية القائمة على الوسائل إلى محاسبة النتائج - حالة الجزائر، صفحة 435) و (عبابة، 2022، تبني أساس الاستحقاق كدالة للإثبات المحاسبي في نظام المحاسبة العمومية، صفحة 54)

7-4- الأساس المشترك (المختلط): يعتبر هذا الأساس مزيج بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، يعرف كذلك بأساس الالتزام، ويجمع بين مزايا كل أساس، بحيث إذا كانت معظم التعديلات تقترب من مزايا الأساس النقدي، نتج عن ذلك أساس نقدي معدل، يكون فيه الجزء الأكبر من نظام المحاسبة الحكومي يقوم على الأساس النقدي، مع بعض الاستثناءات التي تتعلق بأساس الاستحقاق، أما إذا كان العكس وكانت معظم التعديلات تتعلق بأساس الاستحقاق المحاسبي، فهنا ينتج أساس استحقاق معدل. (شلال، 2013-2014، صفحة 39)

7-4-1- مزايا الأساس المشترك:

يحقق الأساس المعدل المزايا التالية: (قويدر، 2016، صفحة 279)

- ضمان إظهار حقوق الأطراف المعنية، بما يضمن التغطية اللازمة من الأموال لها عند تنفيذ الخدمات وتوريد اللوازم؛

- تقديم الحساب الختامي والقوائم المالية بشكل دقيق وواقعي أكثر مقارنة بالأساس النقدي؛
- تسهيل عمليات التحليل والمقارنة، مما يعزز رقابة وكفاءة على النفقات؛
- تمكين القائمين على تنفيذ المشاريع من الاستمرار في إنجازها بفعالية، من خلال تخصيص الموارد المالية اللازمة عند التعاقد.

7-4-2- عيوب الأساس المشترك:

بالرغم من المزايا التي يحققها الأساس المشترك إلا أنه يعاني من بعض النقائص: (جابي، 2018-2019، صفحة 12)

- يشجع على استغلال الموارد غير الملتزم بها عبر إبرام التزامات جديدة، مما يزيد من حجم الإنفاق الحكومي مستقبلاً؛
- يؤدي إلى تجميد الأموال المخصصة للنفقات المرتبطة بالمشاريع المتعاقد عليها دون استغلالها فعلاً؛
- يتطلب تطبيقه وجود كوادرات ذات معرفة علمية وعملية متخصصة في المحاسبة؛
- يترتب عليه تحميل السنة المالية مبالغ لا تخصها، حيث قد يتم تسجيل التزامات لخدمات لم تُنفذ خلال نفس السنة المالية؛
- يستلزم معالجة الإيرادات العامة بأسلوب مختلف عن النفقات، مما يحد من القدرة على التحكم في التدفقات النقدية للمؤسسات العامة، وبالتالي يقلل من السيطرة على السيولة النقدية نتيجة لاختلاف أساليب المعالجة المحاسبية؛
- نظراً لعدم التمييز بين النفقات الرأسمالية والإيرادية، فإنه يؤثر سلباً على القوائم المالية الختامية والمركز المالي للحكومة.

7-5- متطلبات الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق:

يتطلب الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق عدة شروط وتحليل دقيق للقواعد المتوقعة من هذا الانتقال، وأخذ بعين الاعتبار الظروف والأولويات المحلية، كما أن هذه العملية قد تتطوي عليها عدة مخاطر إذا أن الانتقال يجب أن يشمل ما يلي: (جاي، 2018-2019، الصفحات 144-145)

7-5-1- توضيح أهداف الإصلاح (الانتقال): يعتبر تحديد أهداف واضحة أول خطوة للانتقال، لما يمكن أن يتحقق جراء الانتقال والحصول على الالتزام والملكية، بحيث تحقق هذه الأهداف قدر أعلى من الشفافية، ودرجة عالية من الموثوقية في إدارة المعلومات.

7-5-2- إنشاء فريق ممثل للإصلاح: يجب أن يشمل هذا الفريق كافة أصحاب المصلحة الرئيسيين، بما فيهم وزارة المالية، والمحاسبين العموميين، والوزارات، والجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية، ومجمعي إحصاءات البرلمان، والمؤسسة العليا للرقابة المالية، وواضعي المعايير المحاسبية، بحيث يكون هذا الفريق متمكن جداً في المحاسبة، ويتم تقسيمهم إلى لجنة توجيهية وفرق العمل، ويعد هذا الأمر أساسياً لدفع عملية الإصلاح، ومعالجة المشاكل التقنية عند ظهورها.

7-5-3- استبيان حول السياسات المحاسبية القائمة، والأنظمة، والمهارات، والممارسات: يجب أن يشمل هذا الاستبيان كامل القطاع العام، بما فيه الوزارات الحكومية المركزية، والصناديق، والأموال خارج الميزانية، والحكومات المحلية، والمؤسسات العمومية، وتقييم المستوى الحالي لامتنثال كل قطاع لمتطلبات

المحاسبة على أساس الاستحقاق، حيث أن نتائج هذا الاستبيان والتقييم هي التي تحدد تكاليف الإصلاح وتوقيت الانتقال.

7-5-4- تقدير تكاليف الإصلاح: عند الانتهاء من التحليل وتحديد الثغرات الذي تم بناءا على ما تم ذكره سابقا، على الحكومة تقدير تكاليف الإصلاح، وإذا كانت هذه التكاليف المقدرة تفوق الفوائد المحتملة أم لا، وتأمين الموارد المالية لتنفيذ عملية الانتقال على أن تتم بمراحل أو اعتماد جزئي، تشير التجارب والدراسات الأخيرة إلى اختلاف حجم تكاليف الانتقال تبعا لحالة الممارسات المحاسبية، ومستوى الطموح، وارتباطها بإصلاحات أخرى للإدارة المالية.

7-5-5- إنشاء آلية لوضع معايير المحاسبة: غالبا تعد وزارة المالية الجهة المخولة لها مهمة وضع معايير المحاسبة في القطاع العام، إلا أن هذا الأمر يفقدها للموضوعية، والاستقلالية، والنزاهة، حيث استعانت العديد من الدول عند إدخال أساس الاستحقاق وفقا لمعايير المحاسبة الدولية بمصادر خارجية لتطوير معايير محاسبية للقطاع العام، وذلك من خلال إنشاء مجالس مستقلة تهدف إلى تقديم المشورة للحكومة بشأن اعتماد أو تعديل المعايير، كما كان الحال في فرنسا والولايات الأميركية، مع تحويل مهمة تحديد المعايير إلى هيئة وطنية مستقلة، كما كان الحال في نيوزيلاندا، وأستراليا، وغيرها من الدول، واعتماد معايير مطورة من قبل واضعي المعايير الدولية كما كان الحال في تشيلي، واستشارة مؤسسات عليا لمراجعة الحسابات قبل سن المعايير الجديدة كما كان الحال في فرنسا.

7-5-6- التدريب وإدارة التغيير: يتطلب الانتقال إلى أساس الاستحقاق في حسابات الحكومة قدر كبير من التدريبات، وتكوين الأعوان المكلفون بإعداد القوائم المالية، وإدراكهم للمفاهيم، والنظم، والأساليب المحاسبية الجديدة، كذلك وجوب امتداد هذا التدريب لمستخدمي القوائم المالية بما فيهم الوزراء وكبار المسؤولين في وزارة العدل، والبرلمانيين، والمجتمع المدني، والمؤسسات العليا للمراجعة الحسابات.

7-5-7- وضع خطة عمل للمرحلة الانتقالية: غالبا ما يتطلب الانتقال إلى أساس الاستحقاق المرور بعدة مراحل، مع وجوب تحديد خطة انتقالية تتضمن تحديد المراحل الرئيسية للانتقال للمسؤوليات، وتوقيت المهام التحضيرية، وإصلاح النظم والعمليات ذات الصلة، وشكل، ومحتوى البيانات المالية في كل مرحلة.

المطلب الثالث: الأعوان المكلفون بتنفيذ عمليات المحاسبة العمومية

يقوم بتنفيذ والإشراف على العمليات الخاصة بالمحاسبة العمومية أشخاص مؤهلون ومستقلون يعرفون بالأعوان المكلفون بالمحاسبة العمومية.

1- الأمر بالصرف

هو كل شخص مكلف قانونا بتسيير شؤون هيئة عمومية إدارية ذات طابع غير ربحي باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسة، يقوم بالعديد من المهام، إلا أن أهمها هو ضمان حسن تسيير الإدارة التي يشرف عليها، وبذل كل طاقاته للتكفل باحتياجات العاملين، كما أن صفة الأمر بالصرف تعطي للرئيس أو مدير المؤسسة سلطة إعطاء الأوامر بتنفيذ العمليات المالية. (لومازي، 2020، صفحة 210) حيث يؤهل الشخص قانونا ليكون أمر بالصرف عن طريق التعيين أو الانتخاب، بعدها تتم عملية الاعتماد. (سكوتي، 2017، صفحة 510)

1-1- أصناف الأمور بالصرف: حددت المادة 5 من نفس القانون على أصناف الأمرين بالصرف والمتمثلون في: الأمور بالصرف الرئيسيون، والأمرون بالصرف الثانويون، والأمرون بالصرف الإقليميون.

1-1-1- الأمور بالصرف الرئيسيون: هم المكلفون بإصدار أوامر الدفع لفائدة الدائنين، وأوامر التحصيل على المدينين، وأوامر الاعتمادات لصالح الأمرين بالصرف الثانويين، وهم المسؤولون المتواجدون في قمة هرم السلطة الذين يمنحون التراخيص الموازنة بشكل مباشر، كما يكلفون باتخاذ القرارات الخاصة بأعباء وإيرادات الميزانية.

اقتضت المادة 6 من نفس القانون على أن يكون الأمر بالصرف أو الوزير أو مختلف أعضاء الحكومة التي تكون الاعتمادات مسجلة باسمهم ومديري المؤسسات العمومية، أو المكلفون بعمليات التسيير المالي وذلك بالنسبة لميزانية الدولة.

ويكون الأمر بالصرف الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي، بالنسبة لميزانية الجماعات المحلية، أما بالنسبة للمؤسسات العمومية فالأمر بالصرف هو مدير المؤسسة سواء كانت إدارية أو صحية. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 5)

1-1-2- الأمور بالصرف الثانويون: هو الصنف الذي نصت عليه المادة 7 من نفس القانون، ويعد الشخص المسؤول عن تنفيذ العمليات المالية لميزانية الدولة، كونه رئيس مصلحة إدارية غير ممرضة، يملك صلاحيات بإمكانيات ممرضة، إضافة إلى العمليات المالية التي نصت عليها المادة 23 من نفس القانون، كما أنه يشرف على مصالح معنوية ليس لديها صفة الشخصية المعنوية والاستقلال المالي. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 5)

يقوم الآمرون بالصرف الرئيسيون بتفويض الاعتمادات للآمرين بالصرف الثانويون (رئيس مصلحة غير ممرضة في وزارة، ورئيس بعثة دبلوماسية للخارج، وعميد الكلية...)، وعليه فالآمر بالصرف الثانوي هو رئيس المصلحة الغير ممرضة.

يتلقى الأمر بالصرف الثانوي تفويض من الأمر بالصرف الرئيسي حول الاعتمادات بهدف توزيعها على البرامج وفروعها، والاعتمادات محل تفويض التسيير. (بيصار، 2021، صفحة 150)

1-1-3- الآمرون بالصرف الإقليميون: وفق المادة 8 من نفس القانون هم الذين يتم تكليفهم بتسيير برامج الهيئات الإقليمية عند تكليفهم بتنفيذ جزء من البرنامج أو كله. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 23-07، 2023، صفحة 5)

1-2- مهام الأمر بالصرف: هو المسؤول المباشر عن حسن سير وحدات القطاع العام من خلال تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها، كما أنه يختص بتنفيذ المراحل الإدارية للعمليات المالية، بتنفيذ الإيرادات، وهو بذلك ينفذ مرحلة الإثبات، والتصفية، وتحرير سند الأمر بالتحصيل. (سكوتي، 2020، صفحة 217) وطبقا للمادة 4 من نفس القانون تتلخص أهم مهامه فيما يلي: (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 23-07، 2023، الصفحات 4-5)

- إثبات كلا من الحقوق والالتزامات؛
- يصفي الإيرادات ويصدر أوامر الإيراد الخاصة بها؛
- في حدود الاعتمادات التي تم منحها أو تفويضها ماعدا الاعتمادات التقييمية، ضمان الالتزام والتصفية، كما يأمر بالصرف، ويصدر حوالات الدفع؛
- يصدر أوامر الحركة الخاصة بممتلكات، وموارد، وهيئات الدولة العمومية؛
- يحفظ الأملاك التي وضعت تحت تصرفه؛
- يضمن برمجة، وتوفير، وتوزيع، الاعتمادات المالية.

تتمثل المهام الجديدة للأمر بالصرف في محاسبة الميزانية العامة للدولة في الإشراف على عملية الالتزام بالصرف وإدارته، من خلال تسيير، وتسجيل، وتقييم، وضعية الميزانية العامة عبر البرامج المعتمدة في نهاية كل سنة، كما تشمل هذه المهام تنفيذ الحسابات الإدارية، وإحالتها إلى مجلس المحاسبة، يشمل هذا الحساب الاعتمادات التي تم تخصيصها، ومبلغ الالتزام للاعتمادات التي تم التوقيع عليها من قبل الأمر بالصرف، والمحاسب العمومي، والمراقب الميزانياتي. (عبود، 2018-2019، صفحة 331)

وقد حددت المادة 110 من نفس القانون مسؤولية الأمرين بالصرف سواء كانوا رئيسيين أو مفوضين أو مكلفين بالصرف، يتحملون المسؤولية الشخصية عن أي خطأ أو مخالفات قد تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بأي هيئة عامة، وهذا يعني أن المسؤولية لا تقتصر فقط على المؤسسات، بل تشمل الأفراد الذين يتولون مهام التصرف في الأموال العامة.

كما أن هذه المسؤولية قائمة بغض النظر عن القوانين واللوائح التي تنظم إدارة المال العام، مما يعني أنه لا يمكن التهرب من المسؤولية بحجة وجود ثغرات قانونية أو تنظيمية. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 13)

وتشير المادة 92 من نفس القانون إلى أن أي خطأ أو مخالفة يتم التعامل معها وفقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها، مما قد يترتب عليه عقوبات قانونية ضد المخالفين، سواء كانت هذه العقوبات مالية أو إدارية أو حتى جنائية. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 92)

1-3- المحاسبة التي يمسكها الأمر بالصرف: وفق المادة 92 من نفس القانون يمسك الأمر بالصرف محاسبة تحليل التكاليف التي تهدف إلى قياس تكاليف مختلف الأنشطة التي تم الإلتزام بها في سياق تنفيذ البرامج بهدف تقييم نجاعتها، وتقوم هذه المحاسبة على مخرجات المحاسبة العامة. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 92)

1-4- اعتماد الأمرين بالصرف: جاء في نص المادة 9 من نفس القانون أنه في حال غياب الأمر بالصرف بإمكان أن يستخلفه أمر بالصرف آخر، على أن يؤدي جميع مهامه، (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 10) ويكون هذا الاستخلاف بموجب مقرر تعيين يعده الأمر بالصرف نفسه ويتم تبليغ المحاسب العمومي المختص والمراقب الميزانياتي المؤهل بذلك، ذلك بما نصت عليه المادة 10 من نفس القانون 07، (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 10) كما أشارت المادة 11 من نفس القانون أنه في حال شغور المنصب مؤقتاً، يتم تعيين أمر بالصرف من قبل السلطة الوصية إلى حين إنهاء إجراءات تعيين مسؤول للمنصب. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 10)

- نصت المادة 12 و 13 من نفس القانون على إمكانية تفويض الإمضاء في حدود الصلاحيات والمسؤوليات التي يكلف بها الأمرون بالصرف، على أن يكون بموجب مقرر تفويض بالإمضاء لصالح أحد الموظفين أو الأعوان المؤهلين بذلك والذين يخضعون لسلطة الأمر بالصرف المعني مباشرة، يعد المقرر ويرسل للمحاسب العمومي المختص والمراقب الميزانياتي المؤهل، (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 10) على أن يكون الأمر بالصرف والأمر بالصرف المفوض أو المستخلف معتمد

لدى المحاسب العمومي المختص بالعمليات التي ينفذونها. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 10)

2- المحاسب العمومي

هو الموظف أو العون الذي يمتلك الصفة القانونية لممارسة عمليات الإيرادات، والنفقات، وحيازة، وتداول الأموال، والقيم العمومية، وذلك باسم الدولة، والجماعات المحلية، والهيئات العمومية. (العايب، 2021، صفحة 36)

2-1- أصناف المحاسبين العموميين: وفق المادة 15 من نفس القانون، يصنف المحاسبون العموميون إلى مختصين أو مفوضون، ورؤيسيون أو ثانويون، ومحاسبو الأموال والقيم، ومحاسبو التركيز المحاسبي. (القانون 07-23، 2023، صفحة 5) وفق المواد 19، و20، و21 من نفس القانون، يصنف المحاسبون العموميون إلى: (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 6)

2-1-1- المحاسبون المختصون: يتولون مسؤولية التقيد النهائي على مستوى كتاباتهم للعمليات التي تم أمرهم بها على مستوى صناديقهم.

2-1-2- المحاسبون المفوضون: هم المحاسبون الذين يقومون بتنفيذ العمليات لصالح المحاسبين المختصين.

2-1-3- المحاسبون الرؤيسيون: هم المحاسبون الذين يقومون بتقديم حساباتهم مباشرة إلى مجلس المحاسبة.

2-1-4- المحاسبون الثانويون: هم المحاسبون الذين تتمركز عملياتهم من قبل محاسب رئيسي، ويقدمون حساباتهم إلى مجلس المحاسبة.

2-1-5- محاسب الأموال والقيم: تخول لهم مسؤولية التداول، والمحافظة على الأموال، والقيم، والسندات، التي تعود ملكيتها للأشخاص المعنوية التي ذكرت في المادة 1 من هذا القانون.

2-1-6- محاسب التركيز المحاسبي: يقيدون العمليات المالية التي نفذها محاسب آخر في كتاباته وحساباته.

2-2- صلاحيات والتزام المحاسب العمومي: نصت المادة 25 من نفس القانون، على تمتع المحاسب العمومي بصلاحيات التفويض، حيث يجوز للمحاسبين العموميين في إطار الأحكام القانونية تفويض مندوبين يتصرفون بأسمائهم. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 6) وأشارت المادة 26 أنه وقبل أن يتكفل المحاسب العمومي بأوامر الإيرادات الصادرة عن الأمر بالصرف، وجب أولاً التأكد

من أن الأمر بالصرف له رخصة قانونية بإصدار الأمر بالإيراد، وأن يقوم بالمراقبة المادية لصحة الإيراد، وأوامر الإلغاء، والتخفيضات، وهل هي مطابقة للتنظيم، وذلك في حدود ما يملكه من عناصر. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 6)

نصت المادة 27 من نفس القانون على أن المحاسبة العمومي يتأكد قبل قبول أي نفقة مما يلي: (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 6)

- تم احترام المدونة الثبوتية الخاصة بالنفقة التي يحددها التنظيم؛

- صفة الأمر بالصرف، وتوفر الاعتمادات المالية، وتوفر السيولة إلا بالنسبة لميزانية الدولة؛

- تبرير أداء الخدمة؛

- دقة حساب مبلغ الدين؛

- دقة التقيد الميزانياتي؛

- وجود تأشيرات الهيئات الرقابية التي نص عليها التشريع والتنظيم الساري مفعوله؛

- الطابع الإبرائي للدفع؛

- ألا تكون النفقة محل تقادم أو معارضة.

عند تحقق كافة الشروط المنصوص عليها في المادتين 26 و 27، وبمقتضى المادة 28 من نفس القانون، فإن المحاسب العمومي يقوم بتحصيل الإيرادات أو دفع النفقات، وذلك وفقا للأجل المحددة في التنظيم. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 7)

في حالة رفض المحاسب العمومي تنفيذ الأمر، وبمقتضى المادة 29 من نفس القانون، تبطل العقوبات الصادرة في حقه إذا كانت هذه الأوامر ستقحم مسؤولياته الشخصية والمالية. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 7)

2-3- مهام المحاسب العمومي:

وفق للمادة 24 من نفس القانون، يكلف المحاسب العمومي بما يلي: (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 6)

- تحصيل الإيراد و/أو دفع النفقات؛

- حراسة، وحفظ الأموال، والسندات، والقيم، والأغراض أو المواد المكلف بها؛

- تداول الأموال، والسندات، والقيم، وحركة حسابات الموجودات؛

- مسك المحاسبة الميزانية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق؛
- مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة؛
- التقييد المحاسبي للقيم غير ثابتة؛
- إعداد القوائم المالية وحساب التسيير؛
- حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره.

كما يكلفون بإعداد القوائم المالية المنصوص عليها في المادة 95 من نفس القانون، والتي تستخدم لإعداد الحساب العام للدولة، مع ضرورة التقيد بمبادئ وقواعد المحاسبة العمومية. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 11)

يتضمن الحساب العام للدولة وذلك بنص المادة 96 من نفس القانون، على كافة المعلومات التي تساعد في تقديم صورة حقيقة للممتلكات ووضعية الدولة المالية، ويتكون من القوائم المالية والميزان العام للحسابات، (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 11) وبمقتضى المادة 106 من نفس القانون، يقوم مجلس المحاسبة بالمصادقة على هذه الحسابات وإعداد تقرير خاص بالمصادقة عليها يتم إرفاقه بمشروع قانون تسوية الميزانية. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 12)

2-4- تعيين المحاسب العمومي: بمقتضى المادة 2 من المرسوم التنفيذي 24-343 المؤرخ في 11 ربيع الثاني 1446 الموافق لـ 14 أكتوبر 2024، الذي يتضمن طرق تعيين واعتماد المحاسبين العموميين، يقوم الوزير المكلف بالمالية بتعيين المحاسب العمومي، وفقا للشروط التي يتضمنها القانون الأساسي الذي يتعلق بكل فئة من أصناف المحاسبين العموميين. (الجريدة الرسمية رقم 71 - المرسوم التنفيذي 24-343، 2024، صفحة 6)

2-5- اعتماد المحاسبين العموميين: يمنح المحاسبون العموميون بمقتضى المادة 3 من نفس المرسوم الاعتماد من قبل الوزير المكلف بالمالية على أن يتمتعون بالمؤهلات المهنية المطلوبة، ويتم ذلك وفق اقتراحات الأمر بالصرف أو من تخول لهم سلطة التعيين، هذا الاعتماد يمنحهم صفة المحاسب العمومي، وذلك بمقتضى المادة 3 من المرسوم أعلاه، (الجريدة الرسمية رقم 71 - المرسوم التنفيذي 24-343، 2024، صفحة 6) ويكلفوا هؤلاء المحاسبون وبنص المادة 4 من نفس المرسوم بتنفيذ الميزانيات التالية: (الجريدة الرسمية رقم 71 - المرسوم التنفيذي 24-343، 2024، صفحة 6)

- ميزانية الدولة؛

- ميزانية الجماعات المحلية؛

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛

- المؤسسات العمومية للصحة؛

- المؤسسات العمومية المماثلة؛

- المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي؛

- ميزانية الهيئات الدستورية.

كما يعين الوزير المكلف بالمالية كذلك العون المحاسبي المركزي للخزينة والمحاسبين العموميين المكلفين بتحصيل الإيرادات العامة.

2-6- إنهاء مهام المحاسب العمومي: نصت المادة 30 من القانون 07-23 على إنهاء مهام المحاسب العمومي بنفس طريقة تعيينه، (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 7) إلا في حالة وفاته أو إذا تخلى عن منصبه وذلك بمقتضى المادة 31 من نفس القانون، أين يتم إعداد محضر تسليم المهام، يمكن تعيين محاسب عمومي نيابة عن المحاسب العمومي السابق إلى غاية تعيين محاسب عمومي مرسوم، يتكفل بهذه العملية الوزير المكلف بالمالية أو أحد ممثليه الذين تم تأهيلهم قانونيا. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 7)

2-7- تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين: يشير هذا المبدأ إلى إلزام المسؤولين على عمليات الصرف بتنفيذ عمليات صرف مالي معين، ويكون ذلك بقرار تصدره سلطات عليا. وسيتم شرح ذلك فيما يلي:

2-7-1- مبدأ التسخير: تشير المادة 61 من نفس القانون إلى أنه في حالة رفض المحاسب العمومي الدفع، يمكن للأمر بالصرف اللجوء إلى استعمال حق التسخير الكتابي وذلك تحت مسؤوليته، لكي يتمكن من تجاوز هذا الرفض، (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 8) إذا توفرت الشروط المنصوص عليها في المادة 62 من نفس القانون والمتمثلة في: (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، الصفحات 8-9)

- إذا لم تتوفر الاعتمادات المالية الكافية؛

- إذا لم تتوفر السيولة إلا بالنسبة لميزانية الدولة؛

- إذا ثبت عدم أداء الخدمة؛

- إذا كان الطابع غير الابرائي للدفع؛

- غياب تأشيرة رقابة النفقة التي تم الإلتزام بها، أو تأشيرة لجنة الصفات المختصة التي نص عليها التنظيم الساري على هذه التأشيرة.

يقوم المحاسب العمومي الممثل للتسخيرة بنص المادة 3 من المرسوم التنفيذي 24-344 بتقديم عرض حال لوزير المالية ومجلس المحاسبة في مدة 15 يوم يشرح فيه أسباب الرفض مع إرفاقه بنسخة من كافة الوثائق المحاسبية. (الجريدة الرسمية رقم 71 - المرسوم التنفيذي 24-344، 2024، صفحة 7)

2-7-2- الأمر بالتسخير: وفق المادة 2 من نفس المرسوم، هي وثيقة تعد من قبل الأمر بالصرف، وتتضمن النفقة التي تم رفضها والسبب الذي يبرر ذلك، إضافة لعبارة "يسخر المحاسب للدفع" والتي تعد الوثيقة الثبوتية لدفع النفقة. (الجريدة الرسمية رقم 71 - المرسوم التنفيذي 24-344، 2024، صفحة 7)

2-8- مسؤولية المحاسب العمومي:

نصت المادة 112 من القانون 23-07 على المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين، ومفوضيهم، والأعوان الخاضعين لسلطتهم، والوكلاء الماليين، فيما يتعلق بأي عجز مالي يحدث في الصندوق الذي يديرونه، وهذا يعني أنهم يتحملون مسؤولية مباشرة عن أي نقص أو خسارة في الأموال العامة التي تحت عهدهم. وذلك كما يلي: (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 23-07، 2023، الصفحات 12-13)

2-8-1- العقوبات:

- إذا كان هناك عجز مالي تصدر قرارات تصفية باقي الحساب من قبل مجلس المحاسبة أو الوزير المكلف بالمالية بغية استرداد المبالغ المفقودة؛

- إذا قام المدينون بتقديم طعون قانونية، فإن ذلك لا يوقف عملية التحصيل، وعليه استمرار الدولة في استرجاع الأموال المستحقة، رغم وجود إجراءات قانونية قيد النظر.

2-8-2- الأخطاء والمخالفات:

- المحاسبون العموميون ومساعدتهم مسؤولون شخصياً عن أي أخطاء أو مخالفة تخرق بوضوح القوانين والنظم التي تحكم إدارة المال العام؛

- يتحمل المسؤول عن الخرق كل العواقب القانونية والإدارية، إذا أدى ذلك بضرر مالي للخزينة العمومية أو أي هيئة عامة.

تهدف المحاسبة الجديدة للدولة إلى إشراك الأمرين بالصرف المحاسبين العموميين في عمليات التسجيل ومسك الحسابات، بعدما كان يختص بها المحاسب العمومي وحده، خاصة في ظل تطور دوره

ومهامه، بما يلح لضرورة تكييف هذه المسؤولية، حيث كان من النادر إقحام مسؤولية الأمر بالصرف من قبل مجلس المحاسبة، على عكس المحاسب العمومي الذي غالبا ما تقحم مسؤوليته، وهو ما تم تداركه من قبل المشرع الجزائري عن طريق المادة 81 من القانون العضوي 18-15 التي نصت على تحديد نظام المسؤولية بما فيها الانضباط الميزانياتي والمالي للأعوان المكلفون بالمحاسبة العمومية. (عشة، 2021-2022، صفحة 217)

2-9- مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي: نلاحظ مما سبق أن للمحاسب العمومي والأمر بالصرف نفس الوظيفة وهي تحقيق الإيرادات أو صرف النفقات، فجاء هذا المبدأ للفصل بين مهام كليهما، وضمان عدم التداخل بينهما، ولكليهما حدود، ومهمة المحاسب العمومي تبدأ من حيث تنتهي مهمة الأمر بالصرف، ومبررات هذا المبدأ هو ضمان استقلالية كليهما، وتحقيق رقابة داخلية تسمح بتدارك الأخطاء. (بن سنة، 2022، صفحة 141)

ولتبرير هذا المبدأ نقيم ثلاثة أسباب رئيسية وهي الرقابة المتبادلة، وتوزيع المهام، وتكامل العمل المالي.

فيما يخص إدارة الأموال العامة، فإن الفصل بين الموظف المفوض وموظف المحاسبة جاء نتيجة لافتقار الهيئة التشريعية للثقة في جميع الأفراد المعنيين بإدارة هذه الصناديق.

عندما يتم تكليف إدارة الأموال لفئتين مختلفتين من موظفي الخدمة المدنية أو حتى للممثلين المنتخبين محليا، يتشكل بذلك تسلسل هرمي واضح يؤدي إلى وجود رقابة متبادلة، حيث يقوم الموظفون المفوضون بإصدار الأوامر المتعلقة بالإيرادات والنفقات، بينما يتولى الموظفون المكلفون بتنفيذ هذه الأوامر. كما يقوم الضباط المعنيون بمراقبة الإيرادات والنفقات، ويتولى المحاسبون تنفيذ الأوامر مع التحقق من صحتها كجزء من الرقابة الخارجية على الشرعية.

كمثال لذلك لا يتولى في الشركات الخاصة الضخمة المدير مسؤولية تحصيل الفواتير أو دفع المستحقات للموردين بنفسه، بل يكلف بذلك قسم المحاسبة، ونفس الشيء ينطبق في القطاع العام، حيث يتماشى الفصل بين الموظف المفوض وموظف المحاسبة مع مبدأ تقسيم العمل، وبذلك يتخصص كل طرف في مهامه المحددة. (Wikiterritorial, 2023)

اعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي مبدأً تقليدياً راسخاً في أنظمة المحاسبة العمومية التي تتبنى المذهب اللاتيني، يعود أصل هذا المبدأ إلى النظرية التي طرحها الفيلسوف الفرنسي مونتيسكو في كتابه المعروف "روح القوانين" (l'esprit des lois) عام 1748، والتي تدعو إلى فصل السلطات، وقد أصبح مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين سائداً في تنظيم المالية

العامة في الجزائر منذ بداية التسعينات من القرن العشرين، تم تقديم هذا المبدأ بشكل أولي في المادة 24 من قانون المالية لعام 1980، وتم التأكيد عليه بشكل مستمر، بعدها في الفصل 3 من القانون 90-21، وأخيرا في المادة 32 من قانون 07-23، جميع هذه القوانين جاءت لتأكيد مبدأ الفصل في الصلاحيات بين الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، ويطبق هذا المبدأ على جميع الهيئات العامة الخاضعة لقانون المحاسبة العمومية في الجزائر.

تم تطبيق هذا المبدأ بهدف تعزيز الشفافية في إدارة الشؤون المالية وحماية المال العام، حيث يتوجب على الجهة المسؤولة عن اتخاذ القرارات ومتابعة العمليات ألا تحتفظ بالمال العام، بينما الجهة التي تمتلك المال (المحاسبون) لا يمكنها اتخاذ القرارات المتعلقة بالعمليات.

يتبين مما سبق أن كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي مسؤولان عن تنفيذ العمليات المالية، إلا أن كل منهما يتمتع بدور خاص يميزه، ولا يقتصر هذا الفصل على الأشخاص فقط، بل يمتد ليشمل الوظائف التي يتولونها، لذا فإن الفصل هنا مزدوج من حيث الأشخاص والوظائف. (جاي، 2018-2019، صفحة 139) كما يساهم في تحقيق الرقابة المتبادلة، ويقسم المهام، مع تحقيق وحدة الخزينة والصندوق، ويزيد من فعالية التسيير عن طريق محاربة الغش وسوء التسيير. (درسي، 2024، صفحة 88)

يتجلى هذا المبدأ في عنصرين رئيسيين وفقاً لما ورد في المادتين 32 و33 من القانون 07-23، يتعلق العنصر الأول بعدم التوافق بين وظيفة الأمر بالصرف ووظيفة المحاسب العمومي، حيث يعتبر الجمع بين الوظيفتين في شخص واحد تعارضا بين وظائف الأمر بالصرف والمحاسبة العمومية. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 7) وقد شمل هذا الفصل الأزواج، إذ يمنع الأزواج من شغل أي من هاتين الوظيفتين في نفس الهيئة العمومية، فلا يسمح لزوجة الأمر بالصرف بأن تعمل كمحاسب عمومي في نفس الهيئة أو العكس، أما العنصر الثاني فيتعلق باستقلالية المحاسب العمومي، التي تعتبر من المبادئ الأساسية في القانون العام. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 7)

3- المراقب الميزانياتي

هو عون من الأعوان المكلفون والقائمون على مصلحة الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات العمومية، يتم تعيينه بقرار وزاري من قبل الوزير المكلف بالميزانية وفقا للمرسوم التنفيذي 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011 المتعلق بالمراقبة المالية تحت سلطة المدير العام للميزانية. (عزوز، 2022، صفحة 574) حيث استحدثت المادة 103 من القانون 07-23 هذه التسمية تسمية المراقب المالي.

3-1- مهام المراقب الميزانياتي: يقوم المراقب الميزانياتي بعدة مهام أهمها الرقابة السابقة على النفقة، وهي الرقابة التي تتم قبل إجراء الصرف بهدف تأكيد سلامة المستندات المقدمة للصرف، ومن وجود

الاعتمادات اللازمة لذلك، والتحقق من اعتماد المستندات المختصة، وذلك بالتحقق من صفة الأمر بالصرف، وتطابق النفقة مع القوانين والتشريعات السارية، وتوفير الاعتمادات أو المناصب المالية، والتخصيص القانوني للنفقة، والتحقق من تطابق مبالغ الالتزامات مع الوثائق الثبوتية، ووجود التأشيرات المنصوص عليها في التنظيم الجاري العمل به، أو الآراء المسبقة المسلمة من قبل السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض. (سيدي، 2020، صفحة 282)

كما يقدم أحيانا النصائح للأمر بالصرف في سياق عمله، ويعلم بصفة شهرية وزير المالية بأنه قد تم توظيف النفقات وفقا لما تم إقراره في البرامج وبوضعية الاعتمادات المفتوحة ومدى كفايتها. (قمبور، 2019، صفحة 18)

نصت المادة 103 من القانون 07-23 على ممارسة المراقب الميزانياتي لرقابته تحت سلطة الوزير المكلف بالميزانية، ويساعدهم في ذلك مراقبين مساعدين وتهدف هذه الرقابة إلى: (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 12)

- التأكد من أن التغطية المالية للبرمجة الميزانياتية ذات طابع دائم؛
- المساهمة في السيطرة على تنفيذ قوانين المالية؛
- الالتزام بالبرمجة الميزانياتية، والتأكد من توافقها مع مشاريع الالتزام بالنفقات؛
- إعلام الوزير المكلف بالميزانية بالمخاطر الميزانياتية؛
- ضمان ممارسة رقابة لاحقة على الوثائق التي لا تخضع للتأشيرة والراي المسبق، وإجراء تحليلات حول دورة الالتزام بنفقات الأمرين بالصرف وإجراءاتها وضمان جودة عناصر محاسبة الالتزامات؛
- نصح الأمرين بالصرف في مجال المحاسبة؛
- مسك محاسبة الالتزام بالنفقة ومحاسبة متابعة مناصب الشغل المالية فيما يخصه.

3-2- المحاسبة التي يمسكها المراقب الميزانياتي:

يمسك المراقب الميزانياتي محاسبة الالتزام بالنفقات بناء على المدونات الميزانياتية الجارية المفعول عن طريق تطبيقات الإعلام الألي أو بطاقات محاسبية، حيث تعكس هذه المحاسبة مبلغ: (التعليمة 9796، 2022)

- رخص الالتزامات المفتوحة؛

- رخص الالتزامات المراجعة؛

- رخص الالتزامات المستهلكة؛

- سحب مشاريع الالتزامات؛

- الأرصدة المتوفرة لرخص الالتزامات.

3-3- الاختصاصات المحاسبية للمراقب الميزانياتي: تعاقبت القوانين، والمراسيم، والتنظيمات، حول تحديد مهام المراقب الميزانياتي بما يتماشى مع مستجدات القانون العضوي 18-15، والذي يمارس مهامه تحت سلطة الوزير المكلف بالميزانية، بمساعدة مراقبان مساعدان، وذلك بنص التعليم رقم 9796 المؤرخة في 20/12/2022، التي حددت طرق مسك محاسبة الالتزامات من قبل أعوان الرقابة المالية ومحتواها، وذلك في إطار تنفيذ ميزانية الدولة، والجماعات المحلية، والمؤسسات العمومية. (التعليم 9796، 2022)

3-3-1- اختصاصات المراقب الميزانياتي خارج الإطار المحاسبي:

يتمتع باختصاصات أخرى خارج دوره الرقابي وتتمثل في: (رجال، 2024، الصفحات 501-502)

3-3-1-1- الدور الإعلامي: يتمتع المراقب الميزانياتي بهذا الدور من خلال إعداده للتقارير الثلاثية في السنة، حيث يلزم بإعداد تقريرين موجهان للوزير المكلف بالميزانية، الأول يعد كل نهاية ثلاثي بهدف إعلام الوزير بكل ما يتعلق بحجم النفقات التي تم الإلتزام بها، وتعداد مناصب الشغل المالية، أما الثاني يكون سنوي يتضمن كافة العمليات التي قام بها خلال السنة بالتفصيل والصعوبات التي واجهته في ذلك ومدى تنفيذ الميزانية، ويختتم هذا التقرير بتقديم الاقتراحات والآراء التي تساعد في تحسين نجاعة تنفيذ النفقات العمومية.

3-3-1-2- الدور الاستشاري: يبرز دوره الاستشاري في سياق المستجدات والتعديلات القانونية كهيئة مرفقة للأمر بالصرف، وقد يمارس دوره هذا عندما يطلب الأمر بالصرف ذلك، أو إذا أراد هو ذلك عن طريق مراسلات بينية يعرض فيها بعض النصائح والتوضيحات الخاصة بتوظيف القوانين، وإعداد الوثائق التي تتعلق ببرمجة الاعتمادات المالية، وتخصيص النفقات الإلزامية، بالإضافة إلى المساعدة التي يقدمها في مجال الصفقات العمومية، والإجراءات المكيفة في سياق المخصصات المالية التي نصت عليها القوانين.

3-3-1-3- ممارسة الوصاية على ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية المماثلة: نص القرار الوزاري رقم 15 المؤرخ في 9 مارس 2023 على تمتع أعوان الرقابة المالية بصلاحيات الموافقة على ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والتي تتواجد على

مستوى رئاسة الجمهورية، وزارة الشؤون الخارجية، والمصالح التي يسيروها الوزير الأول، ومختلف الهيئات المركزية الذي نص عليها القرار الوزاري المذكور أعلاه، كما يتمتع المراقب الميزانياتي للولاية والمجلس الشعبي البلدي بصلاحيات الموافقة على ميزانية الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات العمومية المماثلة الملحق بمصالحهم، وعليه تمارس الوصاية على الميزانية على المستوى المحلي والمركزي.

3-3-1-4- ممارسة رقابة الملاءمة: تنحصر رقابة الملاءمة وبمقتضى المرسوم 90-374 على بعض نفقات الهيئات العمومية ذات الصبغة المهنية، والعلمية، والثقافية، بناء على قرار وزاري مشترك بين كل من الوزير المكلف بالميزانية ووزير القطاع المعني، أين يكتفي المراقب الميزانياتي بإعداد تقرير كل سداسي يشمل كافة المعلومات التي تخص تنفيذ ميزانية المؤسسات المعنية يوجه للوزير المكلف بالميزانية مع إرسال نسخة منه للأمر بالصرف المعني.

4- مسؤولية المراقب الميزانياتي:

نصت المادة 111 من القانون 07-23 على أن المسؤولية الشخصية التي يتحملها أعوان الرقابة المالية ومساعدوهم أثناء أداء مهامهم، وخاصة فيما يتعلق بما يلي: (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 23-07، 2023، صفحة 13)

4-1- التأشيرات والموافقات:

- يتحمل المراقب الميزانياتي المسؤولية عن كل تأشيرة يمنحها، التي تعني الموافقة على تنفيذ عمليات مالية معينة؛

- إذا تم منح التأشيرة لعملية غير قانونية، أو مخالفة القواعد المالية والتنظيمية، فإنه يتحمل العواقب القانونية لهذا الخطأ.

4-2- تقديم الآراء المالية:

- يطلب من المراقب الميزانياتي أحيانا تقديم رأي فني أو قانوني حول المسائل المالية؛

- إذا كان الرأي المقدم خاطئ أو مضلل، وتسبب في ضرر مالي أو إداري، يتحمل المراقب الميزانياتي المسؤولية عن ذلك؛

- إذا رفض المراقب الميزانياتي التأشير على عملية مالية معينة، يجب أن يبرر هذا القرار وفقا للقوانين والأنظمة، وإذا كان الرفض تعسفي أو غير مبرر فهو مسؤول عن نتائج هذا الرفض.

4-3- الإلتزام بالقوانين والتنظيمات: يجب أن تخضع كل التأشيرات، والآراء، والقرارات، للقوانين والتشريعات السارية، على أن يشمل ذلك احترام قواعد الانضباط الميزانياتي والمالي، وهي القواعد التي تنظم كيفية إدارة الأموال العامة، وتضمن استخدامها بشكل قانوني وفعال.

4-4- العقوبات: يتعرض المراقب الميزانياتي ومساعديه في حال ارتكابه أخطاء أو مخالفات للعقوبات وفقاً للتشريعات والتنظيمات السارية، التي قد تكون مساءلة قانونية أو عقوبة مالية أو إجراءات تأديبية أو حتى مسؤولية جنائية إذا كانت المخالفات جسيمة.

المبحث الثالث: إصلاحات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

عرف نظام المحاسبة العمومية الجزائري بعد الاستقلال عدة إصلاحات وتعديلات على أمل مواكبة التطورات العالمية وتحقيق التوافق الدولي.

المطلب الأول: نظام المحاسبة العمومية الجزائري منذ الاستقلال إلى غاية 1990

واصلت الجزائر أعقاب استقلالها اعتماد النظام الفرنسي التقليدي الذي يعتمد الأساس النقدي.

1- مدونة حسابات الخزينة

لا يعني تأخر صدور قوانين المحاسبة العمومية في الجزائر افتقارها لنظام محاسبي خاص بها، حيث كانت تخضع عمليات الدولة لما يعرف بمدونة حسابات الخزينة التي اعتبرت الإطار التقني للمحاسبة العمومية، تهدف عموماً إلى شرح طرق التقييد المحاسبي لعمليات الميزانية، وعرض حساباتها، صدرت هذه المدونة بمقتضى التعليمات العامة instruction générale رقم 26 التي أرخت في 26 أكتوبر 1968، وصدرت عن المديرية العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية لتشمل كل الحسابات اللازمة لحسابات الدولة، وحددت هيكل الحسابات في مجموعات مرفقة خطياً تتضمن عدة أصناف.

1-1- أصناف مدونة حسابات الخزينة:

تتضمن أصناف حسابات مدونة حسابات الخزينة ما يلي:

- المجموعة (1): الصندوق والحافطة المالية.

- المجموعة (2): عمليات الميزانية.

- المجموعة (3): عمليات الخزينة.

- المجموعة (4): ودائع الهيئات المكتتبة لدى الخزينة.

- المجموعة (5): عمليات تحت التسوية.

- المجموعة (6): النتائج.

- المجموعة (7): الديون المضمونة من الدولة.

- المجموعة (8): الحقوق.

خضع هيكل هذه المدونة لعدة تعديلات خاصة بالحسابات المعتمدة في عملية التسجيل المحاسبي عبر التعليمات السنوية والشهرية التي كانت تصدرها آنذاك المديرية العامة للمحاسبة، بهدف التكيف مع العمليات والوظائف المالية الحديثة التي تقوم بها الدولة من خلال الميزانية العامة، مما أثر من جهة على تجانس المدونة، وأورد على النظام المحاسبي للدولة ميزة عدم الاستقرار بسبب فتح حسابات جديدة أو غلق حسابات قائمة من جهة أخرى، وهو ما يثبت محدودية وعدم استجابة هذه المدونة للمعايير الدولية، وهو الدافع الذي استوجب البدء في عمليات الإصلاح. (حاج جاب الله، 2018، صفحة 218)

1-2- أسباب التخلي عن النظام:

من الأسباب التي أدت إلى التخلي عن هذا النظام ما يلي:

1-2-1- محدودية الإطار المحاسبي:

فالبرغم من كل ما طرأ عليه من تعديلات، إلا أنه أثبت عجزه في تحقيق الهدف المنوط إليه وذلك لأسباب عديدة أهمها:

1-2-1-1- عدم إعطاء نظرة شاملة عن الذمة المالية: يقتصر هذا النظام على التسجيل المحاسبي لعمليات الصندوق المدرجة التي تشمل تنفيذ قانون المالية، مع إهمال عناصر ذمة المالية للدولة المتابعة خارج الإطار المحاسبي، نظرا لصعوبة التحكم في معطيات القيمة الحقيقية، وتطورها الذي أدى إلى سوء تسييرها.

1-2-1-2- جمود ترقيم حسابات المدونة: الترقيم الخطي المعتمد يؤثر سلبا على تجانس المدونة ووحدتها، ولا يتكيف مع التعديلات المستمرة أي أنه يفتقد للمرونة، كما أن عدم اعتماده للتقنيات والمعالجات المحاسبية الحديثة التي تتطلب نظام إعلام آلي يركز على كل المعطيات المتواجدة على مستوى كل مراكز التسجيل المحاسبي، جعل مخرجاته عديمة الجودة والمصادقية.

1-2-1-3- سوء استغلال النتائج والوثائق المحاسبية: يسفر اعتماد الحسابات العامة التي تقدم في شكل ملخص للعمليات المنفذة دون التفصيل والتدقيق فيها يجعل من عملية التحليل والمقارنة معقدة. (حاج جاب الله، 2018، صفحة 219)

1-2-2- حتمية الاستجابة للمستجدات الدولية: نظرا للنقائص التي تم ذكرها أعلاه، والتي كانت أهم دافع للبحث عن إطار جديد يتماشى مع المعايير الدولية التي تسهر على إيجاد طرق وأليات تمكن من المقارنة على المستوى الدولي، وهو ما يفقره النظام الذي يعاني من صعوبة دمج محاسبة الدولة مع المحاسبة الوطنية التي تعد آلية رئيسية في عملية المقارنة. (عبود، 2018-2019، الصفحات 292-293)

1-3- المراسيم التي صدرت منذ الاستقلال إلى غاية 1990:

تتمثل في: (Ouarab, 2022, p. 389)

- القانون رقم 63-198 الصادر في 1963/6/8 المتعلق بإنشاء الوكالة القضائية للخزينة العمومية؛
- القانون رقم 70-81 الصادر في 1970/11/23 المتعلق بأحداث إعفاء من دين؛
- القانون رقم 84-17 الصادر في 1984/7/7 المتعلق بقانون المالية المعدل والمتمم له؛
- القانون رقم 84-21 الصادر في 1984/12/24 المتضمن قانون المالية لسنة 1985؛
- القانون رقم 87-20 الصادر في 1987/12/23 المتضمن قانون المالية لسنة 1988؛
- القانون رقم 88-33 الصادر في 1988/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1989.

2- القانون 90-21 المتعلق بنظام المحاسبة العمومية

القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بنظام المحاسبة العمومية، اعتبر آنذاك الإطار القانوني الذي يحدد وينظم طرق تسيير المال العام، كما يحدد مبادئ المحاسبة العمومية والأعوان المكلفون بها.

2-1- دواعي صدور القانون 90-21: لم تنجح الإصلاحات السابقة في تخفيف حدة الأزمة الاقتصادية، مما أدى إلى اندلاع احتجاجات شعبية في أكتوبر 1988، وقد ساهمت هذه الاحتجاجات في تسريع وتيرة الإصلاحات، لتصل إلى أعلى مستويات هرم القوانين، من خلال اعتماد دستور جديد يتناسب مع الظروف الحالية، وفي 23 فبراير 1989 اعتبر هذا الدستور بداية لعصر جديد في الحياة السياسية، حيث أنهى نظام الحزب الواحد، وأقر التعددية الحزبية، وتخلّى عن الاشتراكية.

نصت المادة 160 المتعلقة بمجلس المحاسبة العمومية على بعض التعديلات مقارنة بالمادة 190 من دستور 1976، وذلك بما يتناسب مع الإصلاحات المتعلقة بالمؤسسة العمومية الاقتصادية، وفي هذا الإطار تم إصدار قانون المحاسبة العمومية الأول في الجزائر، والذي احتل أعلى مرتبة معيارية في هرم تدرج القوانين في تلك الفترة، وهو القانون 90-21. (رابحي، 2021-2022، الصفحات 26-35)

2-2- تعريف القانون 90-21: يعتبر أول تنظيم لقواعد ومبادئ المحاسبة العمومية في الجزائر منذ استقلالها، أين كانت الدولة حديثة الاستقلال، وركزت مثل العديد من الدول التي كانت تحت الاستعمار على اعتماد النظام الاشتراكي كإيديولوجية لإدارة شؤونها، ومع بداية الأزمة الاقتصادية في الثمانينات، التي أثرت على معظم الدول التي كانت تعتمد الاشتراكية، تأثرت الجزائر بشكل خاص بالأزمة التي تفاقمت بعد عام 1986، هذا الوضع دفع الجزائر إلى البحث عن حلول للتخفيف من آثار الأزمة، خاصة مع تراجع أسعار النفط، وبالتالي لجأت البلاد إلى المؤسسات المالية الدولية للحصول على التمويل اللازم لتلبية بعض احتياجاتها الخارجية. قد قابلت هذه الإصلاحات أيضا ضرورة اعتماد منظومة قانونية جديدة تتلاءم مع النظام الاقتصادي الجديد المتضمن في دستور 1989 فيما بعد، إلا أنه قبل صدور هذا الدستور كانت الإصلاحات متعلقة بالمؤسسات العمومية الاقتصادية في 1988 التي كانت مسبقة بإعادة الهيكلة التي باشرتها الدولة في سياق المخطط الخماسي الأول (1984/1980) من خلال المرسوم 240/80 الصادر في 1980/10/14 الخاص بإعادة هيكلة الشركات الوطنية، إلا أنها فشلت واستمرت المديونية الخارجية، ومن هنا ظهرت فكرة استقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية، التي أسفرت إلى خروج المؤسسات العمومية من دائرة المالية العمومية، من خلال تعديل المادة 3 و 11 من القانون 84-17 عن طريق القانون 88-05 بما يتناسب مع هذا الطرح. (رابحي، 2022، صفحة 5)

2-3- ركائز القانون 90-21:

اعتبر القانون 90-21 أساس المحاسبة العمومية في الجزائر، وذلك وبالرجوع للتعليمية 78 الصادرة في 1990/8/17 التي تضمنت كفاءات تطبيق المحاسبة العمومية، نجد أن هذا القانون ركز على ما يلي:

- استخدام نظام القيد المزدوج عند التقييد المحاسبي هو نفسه النظام المتبع في التسجيل المحاسبي للوحدات الهادفة للربح، إلا أن حسابات الخزينة تتضمن فقط الحسابات الخاصة بالإيرادات والمصاريف، على أن يتم تسجيل طرفين أحدهما مدين والآخر دائن، وأن يكون هذين الطرفين متساوين في كل عملية، بما يسهل عملية المراقبة، والمتابعة، وحركة الحسابات؛

- تسجل عمليات الإنفاق والتحصيل المنفذة فعلا خلال السنة المالية دون الأخذ بعين الاعتبار الاعتمادات الغير المستهلكة؛

- اعتماد عملية التركيز المرحلي للمحاسبة، حيث تجمع وتدمج محاسبة المحاسبين الثانويين مع محاسبة المحاسبين الرئيسيين، بعدها يقوم المحاسبون الرئيسيون بإرسالها إلى العون المركزي للخزينة، الذي يقوم بجمعها وتركيزها بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة. (حابي، 2021، صفحة 300)

4-2- المراسيم المفسرة للقانون 90-21:

وبهدف تعزيز تطبيق هذا القانون وتطبيقه بشكل كامل تم إصدار عدة نصوص تشريعية نذكرها: (عبود، 2019، الصفحات 181-182)

- الأمر رقم 20-95 الموقع عليه يوم 17 جويلية 1995 الخاص بمجلس المحاسبة؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإيرادات مراجع باقي الحسابات وكيفيات اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين.
- المرسوم التنفيذي 91-313 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، والمتعلق بإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيتها ومحتواها.
- المرسوم التنفيذي 91-314 المؤرخ في 7 سبتمبر 1991، والمتعلق بإجراءات تسخير الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين؛
- المرسوم التنفيذي 92-19 الموقع عليه يوم 9 جانفي 1991، المتعلق بإجراءات الدفع عن طريق خطاب الاعتماد لنفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- المرسوم التنفيذي 92-26 الموقع عليه في 13 جانفي 1992، المتضمن الحسابات الجارية البريدية الخاصة بالمحاسبين العموميين والوكلاء الإداريين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 93-108 الموقع عليه في 5 ماي 1993، الخاص بتحديد طرق إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وإدارتها؛

- المرسوم التنفيذي رقم 97-286 الموقع في 4 جويلية 1997، المتضمن تحديد إجراءات الإلتزام وتنفيذ النفقات العمومية والمحدد لصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 98-227 الموقع في 13 جويلية 1998، المتضمن نفقات التجهيزات العمومية؛
 - المرسوم التنفيذي رقم 01-351 الموقع في 10 نوفمبر 2001، المتضمن طرق تحديد إجراءات مراقبة استعمال إعانات الدولة والجماعات المحلية والجمعيات والتنظيمات.
- عملت الوزارة على تكييفها مع الواقع الجزائري ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره هو قانون 65-259 المحدد لالتزامات ومسؤوليات المحاسبين، إضافة إلى ذلك هناك عدة أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، لا سيما تلك الواردة في القانون 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية.

المطلب الثاني: مشروع المخطط المحاسبي للدولة لسنة 1995

تبنت الجزائر هذا المشروع وفق النموذج الفرنسي كما وضعت قيد التجربة، إلا أنه باء بالفشل.

1- التعريف بالمشروع

تولت مهمة تنفيذ هذا المشروع المديرية العامة للمحاسبة بتكليف من وزارة المالية، يهدف هذا النظام لوضع إطار محاسبي يوجه النظام السائد من الأساس النقدي إلى الاستحقاق المحاسبي مع إدراج محاسبة الذمة المالية التي تمكن من تسجيل عمليات الدولة، بغض النظر عن تاريخ الواقعة النقدية الخاصة بها.

2- مراحل تطبيق مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة

تم اعتماد فوج عمل يشمل إدارات المديرية العامة للمحاسبة والذين لهم اتصال مع المديرية العامة للمحاسبة العمومية التابعة آنذاك لوزارة الميزانية الفرنسية، بهدف الاستفادة من تجاربهم في المجال بالإضافة لبعض الخبراء التابعين لصندوق النقد الدولي والبنك الدولي. (خبيطي، 2016، صفحة 105) حيث طبق المشروع وفق المراحل:

2-1- وضع الإطار التصوري للمشروع:

حيث قام هذا الفريق بمباشرة عمله وفق النهج التالي:

- جمع النصوص القانونية والوثائق التقنية الخاصة بالمحاسبة العمومية، الذي نتج عنه وضع صندوق للتوثيق ودليل يمنح لأعضاء المجموعة، حيث يمكنهم الرجوع إليه حينما تطلب الأمر؛

- تشخيص النظم المحاسبية المطبقة بهدف استخراج الفجوات، وتحرير تقارير ذات طابع قطاعي لمختلف المؤسسات الخاضعة لنظام المحاسبة العمومية؛

- عقد الشراكة مع الدول التي نفذت تجارب مشابهة، كما أجريت بعثات ميدانية لإجراء الدراسات، وتقصي الحقائق على مستوى المديرية العامة للمحاسبة العمومية في فرنسا، بما مكنها من جمع الوثائق التقنية؛

- إعداد تقرير مرحلي حول المشروع وعرضه على مجلس الحكومة؛

- التشاور مع الوزارات والمؤسسات حول المخطط المحاسبي للدولة، والمشروع الذي تم تحضير ملف شامل حوله، يتضمن ما يلي: التذكير بمفهوم ونظام المحاسبة العمومية السائد، وتحديد نقائصه، عرض المشروع وإرساله لكل مصالح وزارة المالية ومناقشته.

وفي 23 أفريل 1997 صادق مجلس المحاسبة على هذا المشروع، وأوصى ضمن المداولات التي جمعت مختلف الأطراف المعنية محليا بالمباشرة في إنجازه، حيث مكنت الوثائق، وتشخيص البيئة، والتجارب الدولية في مجال الإصلاح فريق العمل من تصميم وتنفيذ هذا المشروع. (جاي، 2018-2019، الصفحات 176-177)

2-2- التنفيذ التقني للإصلاح:

مكن تصميم الإطار التصوري للمشروع والمناقشات حوله من إظهار الخطوط العريضة للعناصر الواجب الإحاطة بها عند صياغة القواعد التقنية التي تنظم العمل وفقا لهذا المخطط ومرفقاته، حيث شملت هذه المرحلة اعتماد برنامج عمل كما يلي:

- إعداد مدونة حسابات للمشروع عبر ترقيم الحسابات، وتصنيفها بشكل ملائم يضمن خصوصية نشاط الدولة؛

- تحضير جداول مرحلية من مدونة النظام القديم إلى مدونة المخطط الجديد عن طريق تحديد الحسابات الجديدة، وما يقابلها من الحسابات القديمة؛

- تحضير التعليمات التي تشمل الانتقال إلى تطبيق النظام الجديد وطرق تسيير المرحلة الانتقالية، بهدف ضمان سلامة تطبيقه بالإضافة لكل القواعد الخاصة بمسك المحاسبة العمومية.

تزامنت هذه العملية مع اتخاذ بعض الإجراءات الداعمة للمشروع التي شملت تكوين المحاسبة العمومية، وتحديث شبكة الإعلام الآلي حتى تتكيف أكثر مع الإصلاحات. (عبدوس، 2022، صفحة 140)

2-3- مرحلة الاختبار التجريبي:

وضع مشروع الإصلاح حيز التطبيق التجريبي للتأكد من مدى صلاحية تطبيقه على أرض الواقع عبر مرحلتين: (جاي، 2018-2019، الصفحات 178-179)

2-3-1- اختبار المخطط على مستوى ست ولايات:

تم تطبيق الاختبار التجريبي في 9-7-2000 لمدة سنة على مستوى ولاية بومرداس، وتيبازة، وتيزي وزو، وبجاية، وغرداية، وميلة، بناء على الإجراءات التالية:

- تصحيح وثائق المشروع ومرفقاته، بفتح حسابات جديدة وتقسيم الحسابات؛

- تحضير الوثائق المحاسبية والميزان الشهري لهذه الولايات بغية التأكد من صحتها، من خلال اختبار التركيز على العون المحاسبي المركزي للخزينة.

مكن هذا الاختبار من ملاحظة عدم القدرة على التسجيل المحاسبي للحقوق المثبتة للدولة من قبل قباضات الضرائب الجمارك وأمالك الدولة.

2-3-2- تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني:

مر المشروع بعدة مراحل من الإعداد والتشخيص التقني، بمشاركة خبراء محليين ودوليين (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي)، وتم إعداد إطار تصوري شامل مدعوم بتقارير وورشات ميدانية، ليصادق عليه مجلس المحاسبة في افريل 1997 ويوصى بالشروع في تجسيده.

ورغم الانتهاء من تصميم القواعد التقنية، وتحديث مدونة الحسابات، وإعداد التعليمات المنظمة لتطبيق المشروع، إلا أن اختباره الفعلي لم يتم إلا سنة 2000، عبر تجربة تطبيقية أولى شملت ست ولايات لمدة سنة، وقد كشفت هذه التجربة محدودية قدرة بعض المصالح، خاصة قباضات الضرائب والجمارك، على تسجيل الحقوق المثبتة، ما أدى إلى تأجيل التعميم.

بعد التطبيق التجريبي المعتمد تم توسيع نطاق التطبيق ليشمل كل التراب الوطني، وذلك في مطلع سنة 2003 من أجل:

- اختبار المشروع من ناحية الدفع، والتحصيل، والحقوق المثبتة، على مستوى الخزينة اللوائية، والوكالات المالية، وكذلك العون المحاسبي المركزي للخزينة؛

- تضمين أنظمة إعلام ألي جديدة تتكيف مع قواعد المشروع PCE؛

- مواءمة المعلومات المحاسبية للوثائق والميزان الشهري مع المشروع؛

- تكوين العاملين وتمكينهم من تطبيق الطرق الجديدة.

تميزت هذه المرحلة بمسك محاسبة عمومية مزدوجة، حيث تسجل العمليات اليومية مرتين في السجلات، تسجل المرة الأولى وفق مدونة حسابات الخزينة العمومية، ثم تقيد هذه العملية وفق حسابات المشروع الجديد.

وبعد سنوات من التحضير والتأجيل، تم إعادة إطلاق المشروع بصيغة محدثة، وتم تعميمه على المستوى الوطني في بداية سنة 2023، مع دعم هذا التعميم بأنظمة إعلام آلي متكيفة، وتكوين واسع للإطارات المحاسبية، واعتماد نظام محاسبة مزدوجة يجمع بين النظام القديم ونظام المشروع الجديد لضمان الانتقال التدريجي.

3- التحديات التي واجهت هذا المشروع

واجه هذا المشروع عدة تحديات لاسيما على مستوى الوكالات المالية، بما فيها قباضات الضرائب، وذلك بسبب:

3-1- صعوبة استيعاب الممارسات المحاسبية الجديدة خصوصا تلك التي تتعلق بالحقوق المثبتة للدولة، فبالرغم من خضوع نواب أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية التي تمحورت حول تقديم عرض شامل للمشروع، إلا أن مدة يومين لم تكن كافية لاستيعاب عملية الانتقال إلى الاستحقاق المحاسبي وفكرة الحقوق المثبتة؛

3-2- الافتقار للوثائق المحاسبية التي تتماشى مع قواعد المشروع. (عبود، 2018-2019، صفحة 298)

3-3- المعالجة المحاسبية للاستثمار: أدى دمج الاستثمارات في محاسبة الدولة إلى ظهور مشاكل وتحديات خاصة بالمعالجة المحاسبية للاستثمارات في السنوات السابقة، والتي تكمن في صعوبة تحديد القيمة الحقيقية، كونها لم تسجل على مستوى المحاسبة العامة للدولة لأنها تعتمد محاسبة الصندوق، بالإضافة إلى مشكلة التسجيل المحاسبي للممتلكات التي تم التنازل عنها نظرا لصعوبة هذا النوع من العمليات وتوزعها على العديد من الإيرادات الذي يؤدي إلى صعوبة تركيز المعلومة، من المشاكل كذلك التي واجهت هذا المشروع تعارض الإهلاك الذي يحمل تكاليف الممتلكات على عدة سنوات مستقبلية مع مبدأ سنوية الميزانية، كما أن المشروع لم يفصل في موضوع الإهلاك ولم يشمل طرق تقييم وإعادة التقييم سواء من ناحية عرض القيود أو شرح كفاءات تطبيقها. (شلال، 2013-2014، صفحة 235)

3-4- كيفية اختيار مدونة الحسابات: يعتمد تحضير الميزانية ومتابعة تنفيذها على مدونة تصنف النفقات وفقا للتقييم الإداري، في حين تعتمد المدونة تقسيم وفق طبيعة النفقة، مما جعل السلطات العمومية تقف أمام إشكالية هذه الازدواجية، وسعيا منها لتجاوزه اعتمدت متابعة الميزانية على مدونة الميزانية مع تطبيق نظام ملائم يعيد تصنيف الحسابات من منظور ذمة الدولة، وبناء على المدونة المحاسبية للنفقات والإيرادات المقيدة في مدونة الميزانية. (جاب الله، 2014، الصفحات 775-776)

3-5- المعالجة المحاسبية لحقوق الدولة والمخزون: لم يعرف التسجيل المحاسبي لحقوق الدولة أشكال، على عكس تحديد الوقت الواجب فيه تسجيل هذه الحقوق (إثبات، تصفية، دفع)، بالإضافة إلى ارتباط التقييم بمبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، الذي يفرض على المحاسب العمومي عدم تسجيل الحقوق في تاريخ نشوؤها، أما بالنسبة للمخزون فقد صنف ضمن المجموعة 3 من هذا المخطط التي تقوم بتسجيل السلع والخدمات، التي تم استهلاكها خلال السنة لتحديد الكميات الحقيقية المتواجدة في المخازن، وبالرغم من وضع حسابات لتسجيل المخزون إلا أن المشروع لم يتناول إجراءات التسجيل وإدارة المخزون.

3-6- غياب القانون العضوي الخاص بقوانين المالية الذي يعزز فكرة الانتقال إلى الاستحقاق المحاسبي. (عشة، 2021-2022، صفحة 181)

3-7- استمرار اعتماده للمستندات المحاسبية الخاصة بالنظام السابق أثناء إجراء الاختبار التجريبي، نظرا لعدم جاهزية الوثائق التي يعتمد عليها المحاسب العمومي في التقييد وفق النظام الجديد؛

3-8- لم تتم الاستعانة بالمعايير الدولية عند وضع هذا الإطار مما جعلها لا تتلاءم معه؛

3-9- افتقار المشروع لجدول زمني يحدد بوضوح موعد بداية ونهاية مختلف مراحل، مع عدم تحديد إجراءات الانتقال. (السعيد، 2015-2016، الصفحات 191-193)

يلاحظ من خلال ما تم عرضه أن هذا المشروع واعد من حيث أهدافه، إلا أنه يعاني من عدة نقائص في شكله ومضمونه، بما تسبب في تأخير تطبيقه بعدها التخلي عنه نهائيا، ومما زاد من ضرورة التخلي عنه عدم إرفاقه بإصلاح موازناتي آنذاك. (مغني، 2016-2017، صفحة 156)

ضغوطات صندوق النقد الدولي الموجهة لهذا المشروع جعلته يتغاضى عن الإصلاحات الخاصة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي للدولة، مما أدى إلى افتقاره لأهم الدعائم والركائز التي تجعله نظام متكامل وناضج، حيث أهمل عدة عناصر أساسية منها قياس الأداء، وإصلاح النظام القانوني، ودورة

الميزانية، وإجراءات تنفيذ العمليات، ونظام الرقابة، بما تسبب في التخلي عنه والتوجه نحو مشروع أكثر كفاءة وفعالية، ويتلاءم مع المعايير الدولية. (مغني، 2016-2017، صفحة 156)

المطلب الثالث: مشروع اصلاحات المحاسبة العمومية

أخذت الجزائر اتجاه جديد في مجال الإصلاحات وعصرنة نظام المحاسبة العمومية بعد فشل الإصلاح المحاسبي لسنة 1995 يتمثل في:

1- الإصلاح الميزانياتي لسنة 2006

نظرًا للنقائص التي يعاني منها مشروع الإصلاح المحاسبي لعام 1995 وصعوبة تطبيقه، والذي يتمثل في المخطط المحاسبي للدولة، بدأت الجزائر في مشروع جديد يتماشى مع التطورات العالمية، والمتمثلة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. (عوادي، 2023، صفحة 3) ويأتي هذا الإصلاح ضمن حوكمة القطاع العام من خلال اعتماد المبدأ المحاسبي المتمثل في الإفصاح والشفافية بهدف ترشيد القرارات وتعزيز استغلال المال العام. (بن قايد، 2024، صفحة 167)

1-1- نظرة عامة عن المشروع: توجهت الجزائر إلى مشروع عصرنة الأنظمة الميزانياتية لديها وذلك مع مطلع القرن الواحد والعشرين أين أبرمت عقدين، الأول مع شركة كندية متخصصة في الخدمات والاستشارات والمسماة بـ CRC-Rogema، بهدف وضع نظام متماسك يشمل إعداد الميزانية العامة للدولة واتباع منهج البرامج ومنهج الأداء، أما العقد الثاني فكان مع المجمع الفرنسي للنفع العام GIF Adetef restructuring du circuit de la dépense الذي تولى «مسؤولية إعادة هيكلة دورة النفقة» والتي تعد من أهم محاور مشروع عصرنة الأنظمة الميزانياتية في الدولة، حيث تضمن بعض التغييرات في إجراءات تنفيذ النفقات العامة وتصنيفها.

وعليه يمكن القول بأن الهدف الأساسي من هذا المشروع هو إعادة النظر في أساليب إعداد الميزانية وإجراءات تنفيذها، بما يؤدي إلى ضبط مستوى الأداء، وحسن استخدام الموارد، وتخصيصها بين القطاعات، كما يهدف لتحقيق الكفاءة والفعالية في تنفيذ برامج الميزانية العامة ومرونة رقابة المصالح المركزية عليها، بالإضافة إلى دعم وتعزيز أنظمة التدقيق ورقابة التسيير، بما يزيد من مسؤوليات المسيرين. (احسن، 2023، صفحة 129)

1-2- أهداف المخطط المحاسبي الجديد:

تعتبر المصدر الوحيد لتوفير المعلومة، والأداة الفعالة في تقييم أداء النشاط الحكومي، وعليه فهي بحاجة لتحديث وتجديد مستمر، وذلك بهدف:

- توفير معطيات دقيقة وصحيحة حول نشاط الدولة؛
- تعزيز الرقابة على استخدام موارد الدولة تحت زاوية العقلانية والانضباط؛
- توفير المستندات الشاملة في الوقت المحدد وبشكل مقروء، على أن تلبي حاجة المستخدمين منها، بالإضافة إلى توضيح ومتابعة عمليات الدولة بشكل واقعي وفعال، بما يمكن من:

- تحديد الذمة المالية ومكوناتها بدقة؛
- تحديد تكلفة الخدمات؛
- معرفة النتائج السنوية وتحديد فعالية عمل الإدارة؛
- ضمان معلومات دقيقة، ومفهومة، وملاءمة، وقابلة للمقارنة.

ويتطلب تحقيق الأهداف سابقة الذكر الانتقال من الأساس النقدي إلى محاسبة الذمم، التي تمكن من مسك العمليات التي يسجلها مع الدولة باعتماد القيد المزدوج وفقا لما نصت عليه القواعد العامة التي وضعها الوزير المكلف بالمالية. (روينه، 2006، الصفحات 52-53)

1-3- دوافع مشروع الإصلاح الميزانياتي: يعد الأمر رقم 59-02 الصادر في 1959/1/2 الذي تضمن القانون الخاص بقوانين المالية أهم وثيقة مرجعية اعتمدتها الدولة الجزائرية في مجال المالية العامة والصادر عن السلطات الفرنسية، واستمر تطبيق هذا القانون إلى غاية صدور القانون 84-17 وذلك في 1984/7/7، يعد هذا القانون عادي إلا أنه يميل بعض الشيء إلى كونه عضوي، لكن بما أنه غير خاضع لرقابة المجلس الدستوري المسبقة فبقى يحمل خصائص القانون العادي، واستمر العمل به إلى غاية صدور دستور 1996 الذي تحمل طياته صراحة وجوب تسيير مالية الدولة وفقا لقانون عضوي، ومع زيادة الاهتمام والتوجه الدولي نحو دور الدولة الاقتصادي والاجتماعي في مجال ترشيد الإنفاق، وتطوير كفاءة وفعالية التدخلات العمومية في ظل إطار الحوكمة الرشيدة، خاصة على مستوى الدول التي تعاني من قلة الموارد وسوء تسييرها، والجزائر باعتبارها جزء من تلك الدول تيقنت بضرورة إصلاح ماليتها العامة من جهة، ومن جهة أخرى معالجة الاختلالات والنقائص التي تعاني منها منظومتها المالية. (بن موسى، 2020، صفحة 264)

1-4- النقائص التي يعاني منها القانون 84/17 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم وعدم مواكبتها لمبادئ الحوكمة والمستجدات العالمية في المجال: باعتبار القانون 84/17 قانون عادي، وعدم ملائمة للمستجدات السياسية والاقتصادية الحاصلة في البلاد، وبسبب حدوده المقيدة، فهو عاجز عن الاستمرار في تسيير المالية العامة للبلاد، التي أصبحت تعاني من عدة ثغرات سببها التوجه نحو إصلاح ميزانياتي هادف يعمل على تحديث وتحسين نظم الميزانية.

وفي سياق مشروع الإصلاحات سنة 2001 قامت الجزائر بالموافقة على اتفاق القرض رقم 7047 الذي وقعت عليه في مدينة واشنطن بين الجزائر والبنك الدولي للإنشاء والتعمير لتمويل مشروع إصلاحاتها، التي تهدف إلى تطوير هياكل وأجهزة الدولة، بما يواكب التطورات العالمية، ويساهم في وضع أساس صلب ومتين لبناء استراتيجية تنمية شاملة.

وعليه فإن أحكام القانون 17-84 لم تصبح تتوافق مع المبادئ القانونية الجديدة خاصة المستجدات التي تضمنها دستور 2016، الذي نصت المادة 141 منه على أن تشريع البرلمان لا يكون إلا بوجود قانون عضوي فيما يتعلق بقوانين المالية. (غزاري، 2020، صفحة 19)

ومن بين النقائص التي كان يعاني منها القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم نذكر ما يلي: (كشاوي، 2022، صفحة 433)

- نظرت السنوية واعتماده السنة الواحدة شكل خلل في النظام الميزانياتي، حيث أن اعتماد سنة واحدة في التوقع لا يمكنه الإلمام بكل العوامل التي تدخل ضمن المدى المتوسط، وعليه وجب التوجه نحو الإطار الميزانياتي متعدد السنوات عند القيام بعملية توقع الميزانية العامة الخاصة بالسنة المالية المعنية بقانون المالية والسنتين الموالتين؛

- هيكل الميزانية المبنى على الازدواجية فيما يخص نفقات التسيير والاستثمار، والذي يدرج النفقات الجارية في صدارة نفقات الميزانية، يؤثر سلبا على تمويل برامج الاستثمار التي تم تجميد معظمها بسبب عدم وفرة الموارد المالية؛

- الاعتماد والتركيز على منهج الوسائل في تسيير النفقات العمومية مع إهمال النتائج المحققة يؤدي إلى سوء تقديرات السياسات، وعدم فعاليتها، وإعادة تقييم المشاريع باستمرار، بما سبب اللجوء المتكرر لقانون مالية تكميلي؛

- يعاني النظام الميزانياتي في ظل قانون المالية 17-84 من عدم كفاية المعلومة، وصعوبة، ونقص مصادر الحصول عليها، لانعدام الشفافية باعتبار أن الوثائق الخاصة بالميزانية التي تقدم رفقة مشروع قانون المالية لا تعطي قراءة واضحة ودقيقة عن الوضعية المالية.

جعلت هذه العوامل الحكومة تقوم بمراجعة شاملة لإطارها الميزانياتي، فالموازنة هي ترجمة لتوجهات الدولة الاستراتيجية، ورؤية واضحة لأولوياتها التي من المفروض أن تنعكس في صيغة خطة استراتيجية، وتحدد شروط تحقيق الأنشطة التي تكون في إطار البرامج التي تنتج الخدمات العامة، وعليه وجب توفر إطار جديد يتيح ما يلي:

- تقدم بوضوح البدائل الاستراتيجية متوسطة المدى للدولة؛
- ملاءمة توجيهات الميزانية مع أولوياتها؛
- ترشيد الإنفاق العام في سياق تقارب الأنشطة؛
- اعتماد أنشطة واضحة وهامة وقابلة للقياس،
- وضع نظام للمساءلة عن مدى تحقيق الأهداف؛
- اعتماد إطار لتقييم الأداء يمكن الجمهور من الحكم على الخدمة العمومية.

ويرتبط مشروع الإصلاح هذا ارتباط وثيق بموضوع حوكمة الميزانية العامة، فمن الصعب حالياً التعامل مع إدارة الميزانية وفق الأهداف دون الإشارة لحوكمتها الواقعة في لب هذه الإصلاحات، التي تهدف الى تحقيق الشفافية والأداء في ترتيبات المالية والإدارة العمومية. (جاي، 2018-2019، صفحة 185)

بدأت مسيرة مشروع تحديث النظام الميزانياتي بناءً على قرار مجلس الحكومة الجزائرية في افريل 2006، الذي نص على اعتماد ميزانية برنامج سنة 2010 كحد أقصى، وفي عام 2009 تم وضع نموذج لإعداد إطار النفقات متوسط الأجل، يتضمن جميع الجوانب التنظيمية التي يجب الإلتزام بها، وبعد ذلك تمت المصادقة على الهيكلية حسب البرامج في الوزارات بتاريخ 20 يوليو 2009، كما تم اعتماد مشروع المدونة الجديدة للميزانية العامة وإدراجها ضمن مهام الحكومة بحلول عام 2010.

2- القانون العضوي 18-15

استجابة لهذا الإصلاح، كان من الضروري تقديم مخطط محاسبي جديد للدولة يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وذلك من خلال إعداد البيانات المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق، وربط الميزانية بالنظام المحاسبي للدولة، وقد تطلب هذا الأمر اتخاذ عدة ترتيبات، كاعتماد مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، ووضع استراتيجية لإصلاح قوانين المحاسبة العمومية، وتطوير نظام المعلومات الخاص بالدولة، وتطبيق أساليب جديدة في المحاسبة.

على الرغم من تحقيق تقدم ملحوظ في الإصلاح المالي والمحاسبي ضمن مشروع تحديث النظام الميزانياتي، إلا أن التنفيذ الفعلي لا يزال يواجه العديد من التحديات، حيث تمت المصادقة على هذا القانون في عام 2018، وتم طرح القانون العضوي 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 والمتعلق بالقوانين المالية، إلا أن أحكامه لم تنفذ كلياً. (موجاري، 2022، الصفحات 76-78) حيث قامت الدولة بتحديث هذا الإطار ليحكم نظامها المحاسبي وبهدف مواءمة IPSAS، الذي وافق عليه مجلس نواب المجلس الشعبي الوطني في 11 افريل 2023. (حافي، 2025، صفحة 272)

2-1- محاور الإصلاح:

تضمن المشروع عدة محاور موزعة على جزأين رئيسيين، حيث تتعلق الميزانيات بشكل أساسي بإرساء النظام الجديد لإدارة النفقات، ويركز جزء من ذلك على تكنولوجيا ونظام المعلومات، ويتناول ما يلي:

2-1-1- من الجانب الميزانياتي:

تناول المحاور التالية:

2-1-1-1- ميزانية قائمة على البرامج والأداء: الانتقال من ميزانية الوسائل إلى ميزانية البرامج، يتم إعداد الميزانية من قبل كل وزارة بناءً على احتياجاتها، والأهداف المحددة مسبقاً، ويُؤخذ في الاعتبار مؤشرات الكفاءة والأداء، مما يتيح تخطيط وبرمجة جميع المبادرات التي تقع ضمن مسؤوليات هذه الوزارات.

2-1-1-2- التسيير القائم على النتائج: يتم من قبل المسيرين أنفسهم، بهدف تعزيز فعالية الإدارة العامة والمساءلة، من خلال تحديد نتائج متوقعة تتسم بالواقعية ورصد التقدم نحو تحقيق النتائج المرغوبة، كما يهدف إلى مساعدة المسيرين في وضع آليات لتقييم الأداء، من خلال توفير المؤشرات اللازمة لهذا الغرض، وتبني مفهوم المسير كمسؤول وحيد عن إدارته.

2-1-1-3- الإطار متعدد السنوات للميزانية: مع الأخذ بعين الاعتبار فترة تقدير النفقات لمدة ثلاث سنوات على الأقل، تشمل السنة المالية الحالية والسنتين التاليتين، دون التخلي عن مبدأ سنوية الميزانية، حيث يقوم البرلمان بالمصادقة فقط على الجزء المتعلق بالسنة المالية الحالية، مما يتيح للمسيرين إمكانية متابعة وتحسين مسار البرمجة للميزانية في السنوات القادمة.

2-1-1-4- تخطيط النفقات على المدى المتوسط: يعتبر هذا الإطار الأداة التي تعكس التوجهات الرئيسية وأولويات الدولة من خلال تحديد تقديرات الإيرادات والنفقات العامة على مدى يتجاوز 12 شهراً، وبالتالي يساهم في ضمان استدامة السياسات المالية من خلال التعرف المسبق على الموارد المتاحة، وأولويات الحكومة، والاحتياجات المالية، وضبط نظام توزيع هذه الموارد، بما يتماشى مع الأولويات المحددة، يتم ذلك من خلال تقديم بيان شامل وواقعي للإيرادات العامة التي يمكن تعبئتها على المدى المتوسط. (عوادي، 2023، صفحة 3)

2-1-1-5- وحدة الميزانية: إعداد ميزانية واحدة تجمع بين نفقات التجهيز ونفقات التسيير، وإدراج كل من النفقات والإيرادات العمومية للدولة في ميزانية واحدة (وثيقة واحدة)، بما يسهل عملية الرقابة عليها والتي بدورها تعزز مبدأ المساواة، كما يسمح هذا الإجراء بإدراج مصطلح نفقات التحويل بين مختلف البرامج، والوزارات، والهيئات العمومية، الذي لا يتم إلا بمرسوم رئاسي أو مرسوم قائم بين على قرار بين وزير المالية ووزير القطاع المعني أو مسؤول الهيئة العمومية المعنية. (التركي، 2023، الصفحات 673-674)

2-2- من جانب التكنولوجيا: يسعى هذا الجزء من المشروع إلى تحديث نظام التسيير المعلوماتي الميزانياتي الذي يتيح للأعوان القائمين على عمليات الميزانية تبادل المعطيات والبيانات، والحصول على جداول الميزانية والنفقات في كل المستويات المركزية الولائية والجهوية، بما يمكن من متابعة تنفيذ كل مراحل الميزانية، وتبسيط وتسريع وتيرة عملية المعالجة. (التركي، 2023، صفحة 670)

2-3- الأهداف المزمع تحقيقها من القانون العضوي 18-15:

يهدف هذا القانون إلى دفع عجلة النمو والتنمية، وتحقيق رفاهية المجتمع، وازدهاره، وسيادة الأمن، والطمأنينة في الدولة، حيث تقوم التنمية على مجموعة من المرتكزات تتمثل في توفر العنصر البشري على القدرات الذاتية والمكتسبة (قدرة اقتصادية، واجتماعية دافعة، ومتعاظمة، ومتفاعلة، ومشاركة)، وقدرة وكفاءة في مجال الإدارة، قدرة واعية وموجهة في مجال السياسة، ويمكن حصر أهم أهداف هذا القانون في العناصر التالية: (علية، 2023، صفحة 95)

- يسمح هذا القانون بوضع مهمة مناقشة الميزانية العامة في صميم المناقشة البرلمانية؛
- اقتراح تعديل وتغيير مفهوم المقرر، تجاوز مفهوم المقرر القانوني (الامتثال للقانون والقواعد)، يشمل المقرر الاقتصادي (وضع وتحديد السياسات العمومية وتقييم مدى فعاليتها)؛
- تكريس مبادئ حرية ومسؤولية المسيرين، في نطاق سير الهيئات والإدارات العمومية؛
- تعزيز مبادئ حوكمة الميزانية العامة للدولة؛
- تقييد حرية المسؤولين فيما يخص المبادرة في تحويل الاعتمادات، وذلك يفرض شروط صارمة؛
- العمل على تقليص الصناديق الخاصة، التي توجه لها المؤسسة المالية العالمية العديد من الانتقادات، كونها تساهم في تفشي الفساد في القطاعات التي تعاني من سوء الإدارة والتسيير؛

- دعم شراكة القطاع الخاص في تمويل العمليات الاستثمارية، عن طريق منح بعض التحفيزات والتسهيلات الحكومية لفتح رأس مال المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحكومية أمام الاستثمار الخاص. وبما أن الإصلاح الميزانياتي يركز على الإصلاح المحاسبي، فمن الضروري أن يتضمن هذا المشروع نظام محاسبة عمومية يكمل القانون العضوي.

4- القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي

وجهت عدة انتقادات للقانون 90-21 نظرا لعدم فعاليته في تأطير إجراءات الرقابة على المال العام، فكان من ضروري مراجعته لتعزيز وسائل الرقابة الداخلية، والمراجعة، وتخفيف، وتسهيل الرقابة المالية، حيث تضمن مشروع مراجعة هذا القانون موضوع تكييف مهام ومسؤولية الأعوان المكلفون بالمحاسبة العمومية، ودمج أنواع رقابية جديدة في ظل التسيير المتمحور حول النتائج، والنظام الجديد لمحاسبة الدولة. (زرقان، 2023، صفحة 324) ويعرف هذا القانون في سياق مادته الأولى على أنه مجموع القواعد والأحكام التقنية والقانونية التي تنطبق على تنفيذ ميزانيات المؤسسات العمومية مع بيان عملياتها المالية، وعرض حساباتها على أن تتم مراقبة شرعية عملية التنفيذ، وتحديد مسؤوليات القائمين على مراحل التنفيذ، كما يهدف إلى وضع آليات تضمن كفاية الاعتمادات المالية المتاحة لتحقيق الأهداف التنموية التي تضمنتها الميزانية العامة وحماية المال العام من الاختلاس. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 4)

خلاصة الفصل:

توصلنا من خلال هذا الفصل إلى أن النظام المحاسبي في الجزائر يعتمد على مجموعة قواعد وتشريعات تنظم منهجية إعداد وتنفيذ ميزانية الدولة، حيث يتميز هذا النظام بكثرة إجراءاته وعدم مرونته وملاءمته للاتجاهات الحديثة، كما يعتمد في إثبات عمليات الدولة على الأساس النقدي الذي لم يعد بمقدوره تحقيق الأهداف الموضوعية مسبقاً، بالإضافة إلى ظهور فجوة بارزة بين الشق المحاسبي الذي يقوم على تسجيل العمليات المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة، والشق الميزانياتي الذي يهتم بإعداد وتنفيذ الميزانية العامة، بما خلق تفاوت بين مدخلات ومخرجات هذين النظامين.

أدت هذه العيوب إلى عدة خروقات وتلاعبات في تسيير المال العام، مما استدعى بضرورة تحديث وتبسيط إجراءاته، والتوجه التدريجي للاستحقاق المحاسبي عبر تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الذي سيحدث ثورة في مجال المحاسبة العمومية، وفي سبيل تحقيق ذلك انخرطت الجزائر في السنوات الأخيرة في مسار الإصلاحات بغية تكريس مبادئ الحوكمة في القطاع العام، ومن بين هذه الإصلاحات إصدار القانون 07-23 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي، المسبوق بقانون عضوي جديد يحكم وينظم قوانين مالية الدولة وهو القانون العضوي 15-18.

الفصل الرابع: حوكمة
الميزانية العامة في الجزائر
في ظل معايير المحاسبة
الدولية للقطاع العام

تمهيد الفصل:

تواجه الميزانية العامة في الجزائر العديد من التحديات مثل نقص الشفافية، وضعف المساءلة، وسوء استخدام الموارد، مما استدعى التوجه نحو نظام جديد يتعامل مع هذه القضايا، ويعزز الإدارة المالية العامة، في هذا السياق، وفي ظل التوافق الدولي، توجهت الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تعد الإطار المحاسبي العالمي الذي يساهم في تعزيز الشفافية والمساءلة في إعداد القوائم والتقارير المالية، مما جعلها أداة استراتيجية لدعم حوكمة الميزانية العامة.

وفي سبيل مواكبة التطورات العالمية، عمدت الجزائر مجموعة من الإصلاحات المالية، انطلقت من القانون العضوي رقم 15-18، وتبعها القانون رقم 07-23، كخطوة أساسية لتعزيز الشفافية والكفاءة في إدارة الميزانية العامة، تهدف هذه الإصلاحات إلى تحقيق التوازن بين التخصيص الفعال للموارد، وضمان الاستدامة المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات الحوكمة الحديثة.

يركز هذا الفصل على تحليل مبادئ حوكمة الميزانية العامة التي اعتمدتها النظم المحلية المستجدة، ومقارنتها مع تلك التي اعتمدتها نظيرتها الدولية، بالإضافة إلى تقديم إطار عملي مقترح لتطبيق هذه المعايير بما يعزز حوكمة الميزانية العامة في الجزائر. أين تم التطرق إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: حوكمة الميزانية العامة في ظل الإصلاحات الوطنية

- المبحث الثاني: حوكمة الميزانية العامة في ظل المتطلبات الدولية

- المبحث الثالث: دراسة مقارنة بين حوكمة الميزانية العامة وفق الإصلاحات الوطنية والمتطلبات الدولية

المبحث الأول: حوكمة الميزانية العامة في ظل الإصلاحات الوطنية

يعتبر إرساء مبادئ حوكمة الميزانية العامة إطار عام يحكم منظومة إدارة الشؤون الحكومية، والالتزام بمبادئها شرط ضروري للحفاظ على المال العام، وتحقيق التنمية المستدامة.

المطلب الأول: مدخل لحوكمة الميزانية العامة

تعتمد نظريا حوكمة الميزانية العامة على التقييد بمحددات مجموعة من المبادئ المتمثلة في الشفافية، والمشاركة، والمساءلة، بما يزيد من فعالية إدارتها، ويوجه موارد الدولة نحو المشاريع الأكثر إنتاجية.

1- حوكمة الميزانية العامة: تشير حوكمة الميزانية العامة إلى إدارة ميزانية الدولة، كونها الوسيلة المستعملة

لتحقيق الأهداف المرجوة، يتم ذلك بناء على أسس ومبادئ تساعد في توجيه موارد الدولة نحو المسار الأنسب الذي يخدم البلد والمواطن، وذلك لتحقيق التنمية المطلوبة، أو تجسيد العدالة والمساواة بين المواطنين، أو محاولة رفع مستوى رفاهية المجتمع من جهة، ومن جهة أخرى الحد من الفساد أو على الأقل التقليل منه. (زياني، 2022، صفحة 383)

كما تعرف بأنها "مجموع العمليات، والقوانين، والأسس، والأجهزة، والوحدات، التي تسهر على ضمان خضوع النظام الموازنتي لمتطلبات شفافية مراحل عملية إعداد الميزانية العامة للدولة، ومدى مشاركة فئة الجمهور في إعداد، ومناقشة، واعتماد، وتنفيذ، ورقابة الموازنة العامة، بشكل دائم ومستمر"، كما تشير أيضا إلى الطريقة المطبقة من قبل الحكومة لتنفيذ مختلف العمليات، والقواعد، والإجراءات، التي تبنى عليها عملية الميزانية (إعداد، ومصادقة، وتنفيذ، ورقابة)، حيث يضمن تطبيق مبادئ حوكمة الميزانية العامة تقوية، وتفاعل، وتوازن، مؤسسات الحكومة، ويعزز إدارتها المالية، ويحميها من خطر الفساد. (بوسهوه، 2021، صفحة 379)

كما تعرف حوكمة الميزانية العامة على أنها: "مجموع المبادئ، والنظم، والممارسات، التي تجسد طريقة الحكومة في تسيير، وإدارة أعمال، ومراحل، وإجراءات إعداد، وتنفيذ ميزانية الدولة العامة، على أن يخضع ذلك لمبادئ محددة. (قويدر، 2022، صفحة 61)

وبناء على ما سبق يمكن تعريف حوكمة الميزانية العامة بأنها: "مجموعة المبادئ والأسس التي تنظم عمل الميزانية العامة، وتهدف إلى تحقيق الشفافية، وتعزيز المساءلة، وضمان توجيه الموارد العامة بكفاءة نحو تحقيق الأهداف التنموية، بما يخدم مصالح الدولة والمواطن، ويساهم في مكافحة الفساد".

2- عوامل نجاح حوكمة الميزانية العامة للدولة

يجب توفر مجموعة من العوامل لضمان نجاعة حوكمة الميزانية العامة، تتمثل في: (غزاري، 2020، الصفحات 18-19)

2-1- الالتزام بمبادئ الحوكمة:

ويتحقق ذلك من خلال:

- حسن التصرف في موارد الدولة وإدارتها؛
- شفافية تدفق المعلومات، ووفرته لدى الجميع؛
- وجود نظام رقابة ومساءلة صارم، سواءاً من ناحية الإيرادات أو النفقات؛
- منح الفرصة لفئة الجمهور بالمشاركة في رسم، ووضع السياسات المالية للدولة، وتحقيقها، بما يساعد على تخفيض مظاهر الفساد، والحفاظ على المال العام.

2-2- **التخصيص الأمثل للموارد:** يتحقق ذلك من خلال المحاولة قدر الإمكان توزيع الموارد المالية، والمادية، والبشرية، بين مختلف الأغراض والحاجات على أن يتم الوصول إلى أقصى درجة ممكنة من الرفاهية.

2-3- **تحديد الأهداف بدقة:** يتم تحديد أهداف البرامج الحكومية طويلة ومتوسطة الأجل بدقة ووضوح، على أن يكون هناك تناسق بين أهداف الهيئات التنظيمية وهيئات المجتمع في سبيل تحقيق الأهداف الاقتصادية عموماً.

2-4- **كفاءة الجهاز الإداري:** يقصد به كفاءة أجهزة وإدارات الدولة وحسن سيرها، حيث أنه لا يمكن تحقيق متطلبات الحوكمة إلا بوجود الإرادة السياسية، والمشاركة وجهاز إداري كفء، خصوصاً على مستوى الدول النامية التي تتميز بضعف تحصيل إيراداتها.

2-5- **الرقابة على برامج الإنفاق العمومي:** لا يتحقق ذلك إلا بوجود نظام رقابة ومحاسبة فعال يمكن من معرفة مستوى الإنفاق ومستوى تنفيذ العمليات التي تحقق الأهداف المرجوة.

3- مبادئ حوكمة الميزانية العامة

تنقسم مبادئ حوكمة الميزانية العامة إلى ما يلي:

3-1- **المبادئ العامة لحوكمة الميزانية العامة الصادرة عن الشراكة الدولية من أجل الميزانية المفتوحة:** تقود هذه الهيئة مبادرة الميزانية الدولية وهي منظمة عالمية غير حكومية تعمل على تقييم شفافية الميزانيات العامة، وإتاحة المعلومات للمواطنين، وإتاحة الفرص للمشاركة العامة، وتشجيع المساءلة في أكثر من 120 دولة. وتشمل المبادئ التالية:

3-1-1- **الشفافية:** تعني الشفافية وفرة المعلومات بشكل مفهوم وموثوق، وبمعنى آخر أنها تحدد درجة فهم الأطراف ذات العلاقة، مع مدى إمكانية وصولها إلى كافة المعلومات دون تشكيك أو تأخير أو إتلاف.

ومن العوامل التي جعلت منها بعدا جوهريا على مستوى إصلاحات الدول المتقدمة، أنها تتعلق مباشرة بإعداد ونشر معلومة محاسبية مفهومة، وموثوق بها، وقابلة للمقارنة، وفي الوقت المناسب، وبما أن المعلومات المالية الحكومية هي الوسيلة الأساسية لنشر تلك المعلومات، بشكل يسهل الحصول عليها، فإن النظم المحاسبية المعتمدة في الإدارات العامة تشكل أحد أهم العوامل في إنجاح الإصلاحات الإدارية، وعليه فإن الحكومات التي تخضع للمساءلة تتسم بالشفافية، وذلك ليس على مستوى الإدارة المالية العامة فقط، بل تنفتح على مجمل الموارد الأخرى، وحتى عمليات اتخاذ القرار. (منصور، 2023، صفحة 169)

يشير Folscher أن مبدأ شفافية الموازنة العامة لم يعد محصور فقط بين الإفصاح عن المعلومات والبيانات، بل اتسع نطاقه ليشمل قياس درجة دقة، وسهولة فهمها، والحصول عليها في الوقت المناسب، بما يحقق قدرة أفراد المجتمع على تقييم الأداء والوضع المالي للدولة بدقة، من خلال حسابات تكلفة بسيطة وعائد لكل نشاط حكومي، على أن تكون هذه المعلومات شاملة لكل أنواع البيانات الخاصة بماضي وحاضر ومستقبل الأعمال، والوظائف، والقواعد، والقوانين، والخطط المالية، على المدى المتوسط والطويل، لتحيط إحاطة واضحة بالتداعيات الاقتصادية والاجتماعية لقرارات الخاصة بالسياسة المالية العامة للدولة حاليا ومستقبلا. (خوف، 2016-2017، صفحة 43)

3-1-1-1- أهمية الشفافية:

تكمن أهمية الشفافية فيما يلي: (حدوش، 2021، الصفحات 1167-1168)

أ- **المساعدة في اتخاذ القرارات الصحيحة:** تعتبر الشفافية ضرورية بين القيادات فيما بينها، وكذلك بين القيادات والعاملين تحت إدارتهم، فكلما زادت الثقة والشفافية بين صانعي القرار والموظفين، كان القرار إيجابياً، وكلما ضعف مستوى الثقة والشفافية كان القرار سلبياً.

ب- **إزالة العوائق البيروقراطية والروتينية:** إن وضوح التشريعات، واللوائح، والتعليمات الإدارية، وسهولة فهمها، وموضوعيتها، ووضوح لغتها، إلى جانب الشفافية في الكشف عن المعلومات الجوهرية، ونشرها، وتيسير الوصول إليها للجميع، كلها تساهم بشكل كبير في الحد من التعقيدات البيروقراطية.

ج- **مكافحة الفساد:** تُعتبر ظاهرة الفساد الإداري من أخطر التحديات التي تواجه هيئة الإدارة المحلية، حيث يرى المختصون أنها مشكلة معقدة تتنوع أغراضها، ومجالاتها، وأبعادها، وتنتشر بشكل واسع، حيث يؤثر سلباً على المساواة والعدالة الاجتماعية. إن تعزيز الشفافية في الجهاز الإداري من خلال تطبيقات الإدارة الرقمية يمكن أن يقلل بشكل كبير من المظاهر السلبية، التي تؤدي إلى تقديم المصالح الشخصية للموظفين على حساب المصلحة العامة، فمع الانتقال من عصر التواصل المباشر بين الموظف ومتلقي الخدمة، إلى نظام التعامل عن بُعد، يمكن القضاء على التأثيرات الشخصية على الموظف أثناء أداء عمله،

مما يساعد في تجنب الوساطة والمحسوبية، وهذا يساهم في تحقيق الشفافية، والمساواة، والعدالة، بين متلقي الخدمة.

3-1-1-2- الأسس القانونية لمبدأ الشفافية:

يستند مبدأ الشفافية للأسس القانونية التالية:

أ- الديمقراطية: الدولة التي تنجح في تحقيق الديمقراطية تعزز مبدأ الحرية والمساواة بين أفرادها، وتساهم في تعزيز التفاعل بين الإدارة والمواطنين، مما يتيح لهم القدرة على المساءلة والمشاركة الفعالة في اتخاذ القرارات التي تنظم الحياة العامة.

ب- المساءلة والمحاسبة: تعتبر هذه الأداة أساسية في تقييم وتوجيه السياسات العامة، حيث تضع آراء المرافق العامة تحت الرقابة. بناءً على ذلك تعكس المساءلة مبادئ الديمقراطية، والشفافية، والتمكين، وغالبًا ما تترافق المحاسبة مع المساءلة، حيث تشير إلى تقييم أداء أصحاب القرار، ومدى تنفيذهم للبرامج المحددة، بالإضافة إلى التزامهم بواجباتهم ومسؤولياتهم.

ج- النزاهة: تتطلب الوظيفة العامة أن يتمتع القائمون عليها بالاستقامة، مما يدفعهم إلى ممارسة رقابة ذاتية مستندة إلى ضميرهم، حيث يقومون بتقييم أعمالهم قبل أن يخضعوا لرقابة الجمهور، وبهذا تتحقق الشفافية في أدائهم لمهامهم.

د- الثقة والتمكين: يعزز التمكين من سلطات الموظفين، مما يمكنهم من اتخاذ القرارات، وتجاوز العقبات التي تواجههم أثناء أداء واجباتهم.

نلاحظ أن هذه الأدوات المترابطة والمتكاملة تتمتع بالفعالية في مكافحة الفساد، كونها تعزز مبدأ شفافية الإدارة العامة، حيث تدعم كل منها الأخرى، فلا يمكن تحقيق التمكين، والنزاهة، والمحاسبة، دون وجود الديمقراطية، كما أن الدولة لا يمكن أن تتمتع بالديمقراطية في غياب هذه المؤشرات، لذلك يجب الحرص على توافرها كجزء من منظومة قيمية في النسيج الاجتماعي التي تؤسس للشفافية. (بوشباط، 2024، صفحة 239)

3-1-1-3- الهيئات المخولة بتطبيق مبدأ الشفافية:

تخول مسؤولية تطبيق مبدأ الشفافية إلى مجموعة من الجهات تتمثل في:

أ- الهيئات القانونية:

وتنقسم بدورها إلى:

• **السلطات الرسمية: التنفيذية، والتشريعية، والقضائية.**

على الصعيد التشريعي، توجد قوانين تهدف إلى تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد، يجب أن تكون قوانين تنظيم الإفصاح وتداول المعلومات واضحة ودقيقة، ومتاحة للمواطنين، ومنظمات المجتمع المدني، والهيئات الرقابية، التي تقوم بدورها في مراقبة أداء السلطة التشريعية.

تساهم رقابة البرلمان على السلطة التنفيذية في تعزيز مبدأ الشفافية، من خلال الصلاحيات الممنوحة له، حيث يقوم بمساءلة الحكومة.

أما على الصعيد التنفيذي، تتولى السلطة التنفيذية إدارة شؤون المجتمع والدولة، وبما أن المجلس يمثل الشعب نيابياً، والشعب هو المصدر الدستوري للسلطات، فإنه من المفترض ألا يتم إخفاء أي مسألة عن الشعب، وأن تتاح له جميع المعلومات المتعلقة بشؤون مجتمعه، ولا يمكن تحقيق دور السلطات الواسعة في تعزيز الشفافية، إلا من خلال توفر مجموعة من المؤشرات، نذكر منها:

- المعلومات الواقعية التي تقدمها الحكومة حول سياساتها، بدءاً من شرعيتها السياسية، ومروراً بنتائج تطبيقاتها وتكاليفها، وصولاً إلى الأسس التي تُقيم بها هذه السياسات؛

- حرية وصول الأفراد ووسائل الإعلام إلى الوثائق الحكومية بشكل مباشر أو عبر المجلس النيابي؛

- إجتماعات مفتوحة للمواطنين ووسائل الإعلام، حيث تؤدي الإجتماعات السرية إلى إبعاد الجمهور عن ممارسة الرقابة على برامج الحكومة وأنشطتها، بما يعزز الفساد، وعليه من الضروري عقد الإجتماعات بشكل علني، وتوضيح البرامج، وتقديم معلومات دقيقة، بالإضافة إلى تعزيز المشاركة الفعالة بين الإدارة والجمهور.

• **المجتمع المدني:** يعتبر المجتمع المدني عنصراً حيوياً في تعزيز الرقابة على أداء الحكومة، إذ تساهم

المشاركة الفعالة للمؤسسات غير الحكومية بمختلف توجهاتها في عملية صنع القرار الإداري، وتوجيه السياسات العامة، بما يحقق الشفافية في الوظيفة العامة.

• **وسائل الإعلام والاتصال:** يعتبر الإعلام أداة لنشر المعلومات للجمهور، وهو حلقة وصل بين المواطنين

والإدارة العامة، ورغم أن الدستور الجزائري لا يمنح للإعلاميين حق الوصول إلى المعلومات، إلا أن القانون 06-01 المتعلق بمكافحة الفساد والوقاية منه، وفي مادته 15 ينص على ضرورة إتاحة المعلومات المتعلقة بالفساد لوسائل الإعلام والجمهور، مع مراعاة عدم انتهاك حرمة الحياة الخاصة، وكرامة الأشخاص، بالإضافة إلى الالتزام بمقتضيات الأمن الوطني، والنظام العام، وحياد القضاء.

نتيجة للتقدم في تكنولوجيا الإعلام والاتصال، برز مفهوم الشفافية الإلكترونية أو الشفافية بلا حدود، الذي أثر بشكل كبير على العملية السياسية في العصر الحديث، يقدم هذا المفهوم نموذجًا مغايرًا للتجارب السياسية التاريخية، حيث كانت السرية تُعتبر أحد شروط نجاح السياسة، أما اليوم فقد أصبح من الضروري على صانعي القرار تقديم أكبر قدر ممكن من المعلومات لتوضيح قراراتهم وسياساتهم.

تلعب وسائل الإعلام أيضًا دورًا أساسيًا في تعزيز مبدأ الشفافية من خلال إقامة علاقة تفاعلية بين المواطنين والإدارة، يتم ذلك من خلال توفير المعلومات الشاملة لأصحاب المصلحة، وإتاحتها لضمان سهولة الوصول إليها. (بوشباط، 2024، الصفحات 247-248)

3-1-2- المساءلة: تعتبر عملية المساءلة إلزام المسؤولين بتقديم تقرير أو ملف عن المسؤوليات الموكلة لهم، كما تعني إستجواب مجموعة الأفراد أو الهيئات المكلفون بأداء أعمال معينة وهم المسؤولون عن إنجازها، ويتم الحكم أو قياس هذه المسؤولية وفقا لمعايير واضحة، وعليه يمكن تعريف المساءلة على أنها تحميل الأفراد أو الهيئات المكلفة بأداء بعض الأعمال مسؤولية نتائج أدائهم الذي يتم قياسه وفقا للطرق الأكثر موضوعية. (بلواضح، 2012، صفحة 161)

3-1-3- المشاركة: تعتبر من أهم المبادئ حيث تقوم على افتراض ضمينا أن تتمتع الهياكل الحكومية بالمرونة الكافية لمنح الفرصة للمستفيدين والمتأثرين الآخرين في المساهمة والتعاون على تحسين ووضع البرامج وتنفيذها، حيث يشق هذا المبدأ من أساس قبول تضمين الأفراد في تنمية الحوكمة العامة الجيدة، وأنهم ليسوا مجرد مستفيدين من هذه العملية، بل أيضا وكلاء ومساهمون فيها، بالإضافة إلى اعتراف مبدأ المشاركة بحقوق المواطنين ليساهموا في شؤون وخيارات الحكم، وأن يكن لهم دور فعال في الحياة العامة للمجتمع.

في حين تمثل المشاركة في مجال المالية العامة همزة الوصل بين كل من الشفافية التي توفر كافة المعلومات اللازمة للمشاركة في عملية صنع القرار المالي العام وبين المساءلة التي تمثل النتيجة المحتملة أو المرحلة المكتملة لفعالية كل من المشاركة والشفافية، على أن تتوقف فاعلية المشاركة في المالية العامة للدولة على مستوى طبيعة الوعي السياسي، والديمقراطي، والنظام الاقتصادي، ومدى مساهمة القطاع الخاص فيه، إضافة إلى دور مختلف الفاعلين مثل الإعلام. (ديلمي، 2017، صفحة 170)

3-2- مبادئ حوكمة الميزانية العامة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:

تضيف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 10 مبادئ لحوكمة الميزانية العامة تتمثل في: (عبدوس، 2021، الصفحات 351-353)

3-2-1- تدار الميزانية وفق نطاق سياسة مالية تتميز بالموثوقية والوضوح، مع إمكانية التنبؤ بها:
يتحقق ذلك بالالتزام بسياسة مالية مستمرة وسليمة، والعمل على تعزيز وتحسين مصداقية هذا الالتزام من خلال الالتزام والخضوع للقواعد والإرشادات، وأن تكون واضحة وقابلة للتحقق، بما يسهل على المواطنين عملية تتبع وفهم مراحل ومسار السياسة المالية للدولة، وكذلك عن طريق مواكبة هذه السياسات مع الموارد المالية المخصصة لكل سنة وبعدها وضع ميزانية متعددة قائمة على النتائج.

3-2-2- أن يكون توافق بين كل من الميزانيات والأولويات الاستراتيجية متوسطة المدى بشكل وثيق:
ينص هذا المبدأ على ضرورة وضع الميزانية بما يفوق الدورة التقليدية من وجهة نظر متوسطة الأجل، وذلك من خلال تنظيم، وتبويب، وهيكل، مخصصات الميزانية التي تعكس بوضوح أهداف الدولة وذلك في حدود إطار الإنفاق العام متوسط المدى.

3-2-3- وضع إطار للميزانية الاستثمارية التي تلبي وبشكل فعال ومتناسك احتياجات التنمية الوطنية:
إن إدراج خطط الاستثمار ضمن عملية الميزانية، وبالشكل الذي يمكن من التفريق بينهما وبين الإنفاق الجاري باستخدامها أثناء عملية تحليل الفجوات للقدرات الاقتصادية للدولة، وتحديد احتياجات تحسين البنية التحتية لديها، ومعرفة الأولويات القطاعية الاجتماعية، كما يمكن هذا المبدأ من تقييم فوائد وتكاليف الاستثمارات التي تمثل البرامج التي تسعى الدولة لتحقيقها، وكذلك درجة ملائمة الموارد المالية وطريقة استغلالها، وبعدها تحديد الأولويات لكل المشاريع الاستثمارية.

3-2-4- ضمان الانفتاح وتحقيق الشفافية وإمكانية الحصول على بيانات ومعلومات الميزانية: تمثل الميزانية العامة والتقارير المرفقة بها في أغلبية الدول الوسيلة الرئيسية للإبلاغ (الإفصاح) عن كل مراحل صياغة السياسات العامة وإمكانية مراجعتها ومناقشتها، إضافة إلى تنفيذها واتباعها.

يركز هذا المبدأ على ضرورة وأهمية عرض تقارير الميزانية المتعلقة بدورة الميزانية بالطريقة التي تمكن المواطنين، والمجتمع المدني، وأصحاب المصالح من سهولة الحصول عليها من جهة، ومن جهة أخرى حجم وعقدة أغلبية هذه الوثائق، فمن الضروري تقديم وشرح الآثار الناتجة عن أعمال الميزانية، وذلك عن طريق ميزانية المواطن التي تشرح وتلخص محتوى الميزانية بشكل مبسط.

3-2-5- ضمان وجود مناقشة شاملة وتشاركية وواقعية حول خيارات الميزانية: يتحقق ذلك من خلال منح الفرصة للبرلمان ولجانته في المشاركة في كل مراحل الميزانية بصورة سابقة أو لاحقة، وتسهيل مناقشة بنود الميزانية.

3-2-6- تقديم التقارير بطريقة شاملة، ودقيقة، وموثوقة عن المالية العامة: يتطلب هذا المبدأ تضمين وثائق الميزانية بكافة النفقات والإيرادات الحكومية على مستوى وثيقة واحدة، بما يضمن الإبلاغ الكامل

والدقيق لمالية الدولة، ونفقاتها، وإيراداتها، دون إهمال أي رقم أو حساب، ما عدا تلك الخاصة بالأمن القومي.

إضافة لذلك ومن أجل تحقيق هذا المبدأ للهدف الذي وضع من أجله، فهو ينص على مسك الحسابات التي تبين تأثير كل من الأصول والخصوم المالية، ذلك بتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي، وفي حالة اعتماد الأساس النقدي وجب توفير تقارير إضافية.

3-2-7- تخطيط، وإدارة، ومراقبة، تنفيذ الميزانية: تعد عملية مراقبة تنفيذ الميزانية من الاهتمامات الرئيسية لكل دولة، من أجل الوقوف على طريقة تسيير الموارد المالية، على أن تتم هذه الرقابة بصفة ضرورية، وأنية، ومستمرة على مدار السنة المالية، بهدف تتبع كيفية صرف الاعتمادات، ويكون ذلك بتحديد الأدوار، والصلاحيات، والتفويضات، بشكل واضح ودقيق (تحديد المسؤوليات)، بعدها يتم إعداد التقارير حول تنفيذ الميزانية، حيث تضمن هذه التقارير شفافية إدارة الميزانية، وتقييم فعال للأداء.

3-2-8- التأكيد على اعتبار تطبيق الأداء، والتقييم، وتعظيم الموارد، كأهم الإجراءات في الميزانية العامة:

يتحقق ذلك عن طريق:

- مساعدة السلطة التشريعية والمواطنين في فهم كل ما تم إنفاقه، وما تم تقديمه من خدمات عامة، ومستوى جودتها، وكفاءتها؛
- تسليط الضوء على المخصصات التي تمت الإشارة إليها في تقارير الميزانية، من خلال عرض معلومات الأداء بانتظام؛
- استعمال معلومات الأداء عند تقييم النتائج، ومدى تحقيق الأهداف المرجوة؛
- ضمان توفير معلومات ذات جودة عالية، وكاملة، ومتسقة، وقابلة للمقارنة، التي تكون أساس عملية المراجعة، وتجعلها سهلة.

3-2-9- تعزيز جودة التوقعات التي تبني عليها الميزانية، ومختلف برامجها: لا يتم تنفيذ الميزانية إلا من خلال تطبيق رقابة صارمة على جودة التوقعات، ولا يتحقق ذلك إلا إذا قامت بها هيئة تدقيق مستقلة، وذلك عن طريق الاستثمار في مهارات، وقدرات، ومعرفة الموظفين، ومنح كل واحد منهم الصلاحيات اللازمة في حدود مسؤولياته ومنصبه، بالإضافة إلى دعم دور الأجهزة العليا الرقابية الخاصة بالمساءلة مع السلطة، بما فيها إصدار تقارير التدقيق التي يقوم بإعدادها، والتي تتعلق بدورة الميزانية على أن يكون

الإصدار في الوقت المناسب من جهة، ومن جهة أخرى يقوم بالتحقق من فعالية تكاليف البرامج وصدق التوقعات التي تم بناء الميزانية عليها.

3-2-10- تحديد، وتقييم، وإدارة مخاطر الاستدامة، والمخاطر المالية الأخرى بحكمة: يتحقق ذلك بتطبيق وسائل تعزيز مرونة مخططات وبرامج الميزانية، وتقليل حدة الأثر المحتمل للمخاطر المالية، وعليه تعزيز استقرار تنمية المالية العامة، مع تقديم الشروحات اللازمة لفهم هذه الوسائل والإبلاغ عنها ضمن الميزانية السنوية، ونشر تقرير عن الاستدامة، بما يسمح بعرضها ومناقشتها بصفة عامة وسياسية في إطار الميزانية.

المطلب الثاني: حوكمة الميزانية العامة في ظل القانون العضوي 15-18

بذلت الحكومة الجزائرية عدة جهود بهدف مواكبة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتحقيق حوكمة الميزانية العامة، أسفر عن ذلك صدور القانون العضوي 15-18 المعدل والمتمم، الذي يمثل الشق الميزانياتي لمشروع الإصلاح، ومن بين المستجدات التي جاء بها هذا القانون ما يلي:

1- اعتماد منهج البرامج والأداء: نصت المادة 02 من القانون العضوي 15-18 على مساهمة قانون المالية المعد وفق البرمجة الميزانية متوسطة المدى في تنفيذ وتجسيد مختلف السياسات العمومية طبقاً لمبدأ التسيير المتمحور حول النتائج، يكون ذلك انطلاقاً من الأهداف التي تم وضعها بوضوح، والتي تعزز تحقيق المصلحة العامة مع إمكانية قياسها. (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18، 2018، صفحة 9)

كما نصت المادة 87 من نفس القانون على أن يقيم الأداء من خلال مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية، ترفق الوثائق التي تتضمن قياس الأداء السنوي بمشروع المالية، ويقيم هذا الأداء من خلال النتائج المحققة التي تقدم في تقرير يرفق بمشروع قانون تسوية الميزانية للفترة المعنية، كما تتيح هذه الخاصية إمكانية المقارنة بين ما تم تقديره وما تم تحقيقه من أهداف، أو بين الأهداف المحققة خلال كل سنة مالية واستخراج نقاط القوة ونقاط الضعف ومعالجتها. (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18، 2018، صفحة 20)

يساعد هذا الإجراء في وضع التقديرات بناء على ما تم تحقيقه سابقاً، مع توقع الأزمات والمشاكل التي قد تطرأ مستقبلاً، مما يجنبها الوقوع في الاعتمادات الإضافية جراء الظروف الاستثنائية.

ورد مصطلح البرامج في عدة مواد من القانون العضوي 15-18 الذي يسمح بتكييف الإطار الميزانياتي متوسط المدى المعتمد في الجزائر مع متطلبات المالية العامة، وهو ما تضمنته المواد 6، 23، 79 من نفس القانون. (مدفوني، 2022، صفحة 630)

نصت المادة 6 من القانون العضوي 15-18 على أن قانون المالية هو من يرخّص ويقرّ أعباء وموارد الميزانية، وذلك بناءً على الأهداف المراد تحقيقها. (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18، 2018، صفحة 9)

تعرف البرامج على أنها الوحدة التي تنفذ الاعتمادات المالية للدولة وذلك بمقتضى المادة 79 من القانون 15-18، حيث يشمل البرنامج إجمالي الاعتمادات المالية التي تم وضعها بهدف إنجاز مهمة أو نشاط معين تابع لمصلحة أو وزارة أو مؤسسة عمومية واحدة أو أكثر، يتم تخصيص هذه الاعتمادات بناءً على الأهداف التي تم وضعها بدقة ووضوح. (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18، 2018، صفحة 17)

وبالرجوع للمادة 23 من نفس القانون والتي تشير إلى أن البرامج تشمل حزمة من البرامج التي تنقسم إلى برامج فرعية وأنشطة مختلفة تساهم كلها في تنفيذ سياسة الدولة العمومية على أن يتم وضع هذه البرامج تحت مسؤولية المسيرين المكلفين بتنفيذها (وزير، مسؤول مؤسسة عمومية...). (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18، 2018، صفحة 11)

أما فيما يخص الانتقال من التسيير المبني على الوسائل إلى التسيير المبني على الأهداف والمنصوص عليه في المادة 6 من نفس القانون، أين يتم أولاً تحديد الهدف المراد تحقيقه بدقة، ثم العمل على توفير كل الوسائل التي تساهم في تحقيقه، بعدها يتم تحديد النتائج المراد تحقيقها، إضافة إلى خضوع المسؤولين والمكلفين بتنفيذ هذه البرامج للمساءلة عن مدى تحقيقهم للأهداف، وعن الأموال الموضوعة تحت تصرفهم. (مدفوني، 2022، صفحة 631)

ويعتبر منهج الأداء الأسلوب الذي يتم من خلاله إعداد وإدارة الميزانية العامة، بالتركيز على ربط الموارد المالية بالنتائج التي يرجى تحقيقها، عن طريق تنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية، يركز هذا المنهج على الأهداف، والمؤشرات، والنتائج، التي ترغب الدولة في تحقيقها لضمان حسن استخدام المال العام، حيث يتم توجيه الأموال نحو البرامج التي وضعت بغرض تحقيق الهدف بكفاءة، وتعزيز الشفافية والمساءلة، باعتباره حلقة وصل بين الإنفاق بالنتائج، بما يمكن من متابعة الأداء الفعلي للحكومة، ومساءلة الهيئات المكلفة بتنفيذ تلك البرامج، كما أن اعتماد هذا المنهج يوفر بيانات دقيقة حول مستوى الأداء، بما يدعم عملية صنع القرار. ويقوم على:

- البرامج والأنشطة، أين تقسم الميزانية إلى عدة برامج، في سياق مجالات محددة (التعليم، الصحة، النقل)، مع تحديد الأهداف بدقة ووضوح لكل برنامج؛

- مؤشرات الأداء، حيث توضع مؤشرات كمية ونوعية تقيس مدى تحقيق الأهداف، مثل الكفاءة تقاس بمقارنة المخرجات بالتكاليف، والفعالية تقاس بمتابعة مدى تحقيق الأهداف المخططة، والجودة تقاس بمستوى تحسين الخدمة المقدمة. (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18، 2018، صفحة 20)

2- الإطار الميزانياتي متعدد السنوات: سابقا في الجزائر كانت دورة الميزانية العامة للدولة بمدة سنة أو ما يعرف بقاعدة السنوية التي تعود جذورها التاريخية إلى مبدأ سنوية الضرائب المعتمد بشكل عام في الضرائب المباشرة وبشكل خاص في ضرائب الدخل، بعدها انتقل إلى الميزانية العامة للدولة، إلا أن اعتماد السنة الواحدة لا يمكن من وضع تقديرات واضحة وواقعية، وبالتالي تصعب عملية التقدير التي تتأثر بتغيير الظروف الاقتصادية التي تشكل أساس لوضع هذه التقديرات، وعليه عدم القدرة على وضع إطار استراتيجي يمكن من توزيع النفقات حسب الأولوية، وهذا يعيق السلطة التنفيذية أثناء عملية الاستشراف ولا يمكنها من اتخاذ الإجراءات المناسبة في حالة ظهور ظروف استثنائية. (بن عتو، 2023، صفحة 79)

على عكس الإطار الميزانياتي متعدد السنوات (متوسط المدى) الذي يتيح للدولة إمكانية تحديد ميزانيتها السنوية بناء على تقدير النفقات والإيرادات العمومية، بالإضافة إلى رصيد الميزانية ومديونية الدولة لسنتين مواليتين، وعليه يمكن القول بأن هذا التوجه يحافظ على مبدأ سنوية الميزانية، وهو ما يوضح أكثر سياسة الميزانية والتناسق بين الإيرادات والنفقات التي تتضمن المبالغ المقدرة لكل نشاط ولكل برنامج من جهة، ومن جهة أخرى ما تم تقديره لسنتين مقبلتين، كما أدخل هذا الإطار مفهوم سقف النفقات التي تكون محل تعديل أو تصحيح، وتثبت في شكلها النهائي في إطار قانون مالية السنة المعنية، بما يساهم في ترشيد الإنفاق العام. (عبدوس، 2021، صفحة 355)

في هذا السياق أصدرت الحكومة الجزائرية المرسوم التنفيذي 20-355 بتاريخ 22 نوفمبر 2020 الذي تضمن كفاءات إعداد ووضع هذا الإطار، تمهيدا لتطبيقه كليا ابتداء من سنة 2023، أكد هذا المرسوم على ضرورة اعتماد التأطير الميزانياتي متوسط المدى (3 سنوات) لضمان تحقيق الاستدامة المالية للدولة. (غزاري، 2020، صفحة 378) وهو ما تضمنته المادة 5 من القانون العضوي 15-18 التي نصت على أنه يتم كل سنة تأطير ميزانياتي متوسط المدى بما يمكنها من تعزيز عمليات التقرير (إيرادات ونفقات)، وذلك بالأخذ بعين الاعتبار السنتين الماضيتين ويتم تقدير السنوات الثلاثة المالية، والمصادقة عليها وتنفيذها في ظل تحقيق الاستدامة المالية. (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18، 2018، صفحة 9)

2-1- الهدف من الإطار الميزانياتي متعدد السنوات:

يهدف هذا الإطار إلى: (قريني، 2024، صفحة 102)

- ضمان الانضباط الميزانياتي وتعزيز توازن الاقتصاد الكلي؛

- التخصيص الأمثل للموارد المحتملة وفقاً لأولوية النفقات بناءً على خيارات الحكومة الاستراتيجية؛
- تحسين التقدير الميزانياتي؛
- رشادة الإنفاق العام؛
- ضمان توفر التغطية المالية باستمرار؛
- تقييم الاحتمالات المالية.

وبالتالي يُعتبر الإطار الميزانياتي متوسط المدى الوسيلة التي يتم من خلالها تجسيد محاور الدولة الرئيسية، بالإضافة لتقدير سقف الإنفاق العام والإيرادات في ظل رؤية مستقبلية ممتدة لثلاث سنوات مستقبلية.

2-3- تصميم الإطار الميزانياتي متعدد السنوات:

لقد تضمن المرسوم التنفيذي 20-335 كفايات تنظيم، وإعداد، وتصميم، هذا الإطار كما يلي:

2-3-1- إطار نفقات متوسط المدى CDMT: بالرجوع لنص المادة 8 من المرسوم سابق الذكر، يحدد هذا الإطار ضمن كل محافظة وزارية برمجة للنفقات متعددة السنوات والتي تمتد لثلاث سنوات، على أن تتم مراجعته عند إعداد المشروع التمهيدي لكل قانون مالية، كما يسجل إعداد هذا الإطار ضمن التوجهات الكبرى للدولة في مجال الميزانية لاسيما الحفاظ على التوازن الميزانياتي. (الجريدة الرسمية رقم 71 - المرسوم التنفيذي 20-335، الصفحة 4)

وبالرجوع للمادة 9 من نفس المرسوم نرى بأن الوزراء ومسؤولي الهيئات العمومية الذين يتم تكليفهم بتسيير محافظة البرامج في ظل هذا الإطار يقومون بتقديم مقترحات في حدود سقف الإنفاق المحدد وبناءً على محافظة البرامج، وذلك على مستوى المذكرة التوجيهية. (الجريدة الرسمية رقم 71 - المرسوم التنفيذي 20-335، الصفحة 4)

وبعد مناقشة الميزانية العمومية تكون هذه المقترحات محل إلزام وتظهر على مستوى الحجم 2 طبقاً لمقتضيات المادة 75 من القانون العضوي 15-18، الذي يشمل في محتواه التقرير عن الأولويات والتخطيط (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18، 2018، الصفحة 17-18)، وتتم صياغة هذه المقترحات بالشكل التالي:

1-3-1-1- على مستوى أول سنة للإطار متوسط المدى: في سياق احترام التسقيف الذي بلغ عنه الوزير المكلف بالمالية، وفي ظل المذكرة التوجيهية الخاصة بإعداد المشروع التمهيدي لقانون المالية الذي

يتضمن المبالغ المقدرة المحددة في الإطار الميزانياتي متوسط المدى للسنة المعنية، على أن يتم الالتزام بهذا السقف.

1-3-1-2- على مستوى السنتين الموليتين على الأقل إطار النفقات المتوسطة المدى: التركيز على معايير التطور الذي يتلاءم مع الإطار والمحددة من قبل الوزير المكلف بالمالية.

2-3-2- مخطط الالتزام بالنفقات: يهدف هذا المخطط لتنفيذ إطار النفقات متوسط المدى، وبالرجوع للمادة 10 من نفس المرسوم تعد هذه الوثيقة الأداة التي يتم عن طريقها تقييم نفقات الميزانية الخاصة بسنة واحدة، كما يعكس هذا المخطط مستوى الالتزام بالنفقات الاعتيادي عند تنفيذ الميزانية، يتولى الوزير أو مسؤول المؤسسة العمومية مسؤولية إعداد هذا المخطط، ويتم إظهار كل شهر أو ثلاثي مدى إلتزام كل برنامج وأقسامه، على أن تتم مراعاة عند إعداده ما يلي:

- وتيرة التنفيذ لأخر سنة مالية؛

- المستويات التي تم اعتمادها في إطار محفظة البرامج التي تحتوي مقترحات النفقات متوسطة المدى المقدمة من قبل الوزراء ومسؤولي المؤسسة العمومية؛

- النفقات الملزم صرفها لا يمكن تقليصها؛

- الترتيب السلمي للأولويات.

يتم عرض مستوى الالتزام بالإنفاق الذي اقترحه الوزير أو مسؤول المؤسسة العمومية تحت عنوان مخطط الالتزام الخاصة بالبرامج التي يتكفل بها الأمرين بالصرف والذين يعدون بدورهم مخطط إلتزام عملي الذي يتم تبليغه بعدها للمراقب الميزانياتي المؤهل، وذلك بما تضمنته المادة 11 من نفس المرسوم.

وعليه يمكن القول بأن الإطار الميزانياتي متعدد السنوات يعد صياغة لمجموع البرامج المتفق عليها للأجل المستقبلي (من 3 إلى 5 سنوات) التي تساهم في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، مع الحرص على تجنب الإسراف والتبذير، وحسن استخدام الموارد المتاحة في إطار حوكمة الإنفاق والتقييد بإلزامية تحقيق النتائج المرجوة من خلال آليات متابعة التقييم، (الجريدة الرسمية رقم 71 - المرسوم التنفيذي 20-335، الصفحة 4) كما أنه يهدف وبصفة عامة إلى: (عبود، 2017، الصفحات 9-11)

- دعم وتمكين وزارة المالية من القيام بالتحليل والتقدير في سياق الإطار الاقتصادي المالي بصفة خاصة والكلي بصفة عامة؛

- تكوين إطارات متخصصة؛

- تطوير وسائل العمل ذات الصلة.

أما إطار نفقات متوسطة المدى فالغاية منه هي:

- التأكد من سلامة الوسائل الداعمة لسياسات الموازنة، والتي تتعلق بتحديد الموارد المتاحة، وأولويات الإنفاق الحكومي وما تحتاجه من موارد مالية؛
- ضمان القيام بالتخطيط المالي وإعداد الميزانية بكل شفافية؛
- يحدد مسار الموارد طبقا للأولويات الاستراتيجية، من خلال فرض الانضباط الموازناتي على كل الأطراف ذات العلاقة؛
- ضمان تحقيق التجانس بين الموارد والنفقات في سياق الأفق متعدد السنوات وفي ظل وضع إطار حقيقي للموارد؛
- إعداد نظام يقوم بتوزيع الموارد يتناسب مع أولويات الدولة الاستراتيجية؛
- السماح بإعداد إطار ميزانياتي صارم وفعال؛
- السماح بتأطير عمليات تحضير ميزانية البرامج وذلك بتسقيف نفقات مختلف الوزارات لعدة سنوات على أن يتلاءم هذا السقف مع كل من التوازن الاقتصادي الكلي والمالي.

ولتجسيد كل ما سبق ذكره على أرض الواقع لابد من وجود رؤية سياسية ومالية وقطاعية دقيقة وواضحة، والتي تعتبر أهم عنصر لتأطير عملية تقسيم الميزانية، كما أن إطار النفقات متعدد السنوات يفرض من الناحية الاستراتيجية تحديد الأولويات الوطنية والقطاعية بدقة، ويدمج هذا الإطار ضمن الدورة الميزانياتية. (عبود، 2017، الصفحات 9-11)

يعتبر هذا الإطار مهم كونه يعزز الاستدامة المالية من خلال المساهمة في التخطيط المالي طويل المدى بما يقلل من احتمالية المخاطر المالية، يدعم أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد، ويمكن من متابعة الأداء بدقة وهو ما يعزز عمليات الرقابة والمساءلة، كما يساعد على التكيف مع التغيرات الاقتصادية المفاجئة عن طريق وضع خطط مرنة لعدة السنوات، وتوفير إطار للتعامل معها، مما يتيح إدارة أفضل للمخاطر المالية.

3- مرونة الأعوان المكلفون بتنفيذ الميزانية: نصت المادة 81 من القانون العضوي 15-18 على ضرورة

تقيد المسؤولين عن أموال الدولة بقواعد الانضباط المالي عند تنفيذ عمليات الميزانية، (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18 ، 2018، صفحة 19) إلا أنهم يتمتعون بحرية نسبية في نقل وإلغاء بعض الاعتمادات من برنامج لآخر أو من وزارة إلى أخرى وذلك بنص المادة 33 من نفس القانون التي تشرط أن يتم ذلك بموجب مرسوم رئاسي في حالة ما تم التحويل من وزارة إلى أخرى، أما إذا كان النقل بين البرامج أو

المؤسسات العمومية التي تنتمي لنفس الوزارة فيكفي وجود تقرير مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير أو مسؤول المؤسسة المعنية، كما نصت هذه المادة على إمكانية إلغاء الاعتمادات غير الضرورية وذلك في إطار توجيه المال العام نحو البرامج الأكثر إنتاجية وحفاظا على التوازن المالي. (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18، 2018، صفحة 12)

كما نصت المادة 80 من نفس القانون على إمكانية تعديل توزيع البرامج والاعتمادات المالية المرتبطة بها بموجب مرسوم، عند حدوث تغييرات في تنظيم الهياكل، بشرط أن تعدل هذه الاعتمادات بشفافية ووفقا للشروط المنصوص عليها، مما يضمن الصدق في إدارة وتوزيع الموارد المالية. (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18، 2018، صفحة 19)

إن الحرية النسبية الممنوحة للأعوان المكلفين بتنفيذ عمليات الميزانية في نقل وتحويل وإلغاء الاعتمادات طبقا للشروط والضوابط المنصوص عليها، يحسن إدارة المال العام، إلا أن هذه الحرية ترتبط بمجموعة من الميكانيزمات التي تعزز المساءلة والرقابة، إذ أن التعديل والنقل يتم وفقا للمتغيرات والاحتياجات الحقيقية وهو ما يحسن استخدام الموارد، ويقلل من احتمالية الوقوع في الجمود المالي الذي قد يطرأ بسبب تخصيص الموارد على مشاريع غير قابلة للتحقق أو غير منتجة.

تساهم كذلك هذه الخاصية في تعزيز المساءلة كون القانون يلزم الأعوان لتبرير أي عملية نقل أو تعديل في تقارير تفصيلية تفسر سبب والنتائج المحتملة من هذا القرار، ويعتبر هذا التقرير أداة رقابية لمراجعة قرارات الدولة.

وعليه يمكن تلخيص مساهمة هذه الحرية في تحقيق مبادئ حوكمة الميزانية العامة كونها:

- مقيدة بضوابط قانونية صارمة تضمن الالتزام بما تم إقراره في الميزانية وقانون المالية، على أن يتحملون المسؤولية القانونية عن كل تجاوزات عن المخصصات المقررة؛
- تضعهم تحت الرقابة الصارمة، إلا أنها قد تكون المعيار الذي يحدد كفاءة وفعالية المؤسسة في إدارة أموالها؛
- تعيد النظر في الأولويات وإعادة توجيه الاعتمادات إذا تطلب الأمر ذلك، بما يزيد من درجة الملاءمة بين الأولويات الوطنية والإنفاق ويضمن تحقيق الأهداف؛
- يتطلب أي نقل أو تحويل تقديم معلومات حوله بما يتيح للجهات الرقابية والجمهور إمكانية معرفة طريقة استخدام الموارد وذلك يعزز النزاهة والشفافية والثقة.

وبالرغم من هذه الحرية إلا أنهم ملزمون بالخضوع للمساءلة التي تضمن حسن استخدام المال العام وهنا يتحقق مبدأ الموازنة بين الرقابة والاستقلالية.

4- التصنيف الجديد للنفقات العمومية: استحدث القانون العضوي 18-15 تصنيف جديد للنفقات العمومية يتلاءم مع التسيير وفق منهج الأداء والبرامج وذلك بنص المادة 28 منه والتي صنفت أعباء ميزانية الدولة إلى: (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 18-15، 2018، صفحة 11)

تصنف وبمقتضى المادة 5 من المرسوم 20-354 المؤرخ في 14 ربيع الثاني 1442 الموافق لـ 30 نوفمبر 2020، المحدد للعناصر المكونة لتصنيفات أعباء ميزانية الدولة أعباء النشاط إلى: حافظة البرامج، البرامج، البرنامج الفرعي، النشاط، النشاط الفرعي عند الاقتضاء.

4-1- أعباء النشاط: يتكون هذا التصنيف من البرنامج وتقسيماته، ووفقا لهذا التصنيف يتم تقسيم النفقات إلى أهداف وغايات تم وضعها في شكل برنامج وكل برنامج ينقسم بدوره إلى برامج فرعية وأنشطة فرعية، وذلك في ظل اعتماد ميزانية البرامج والأداء التي ترتبط مباشرة بما يتم تحقيقه من أهداف جراء الإنفاق العمومي، التي تتيح إمكانية مقارنة مبالغ النفقات والنتائج التي حققتها عملية الإنفاق هذه.

وعليه فإن هذا التصنيف يحدد مستوى توجيه وتنفيذ أعباء الميزانية العامة للدولة ويهدف إلى تجسيد منهج البرامج والأداء.

يحدد هذا التصنيف سنوياً في مرسوم توزيع الاعتمادات الذي يصدره الوزير المسؤول عن الميزانية، ويمكن تعديله استثنائياً خلال السنة بنفس الإجراءات، كما يتعين على مسؤول حافظة البرامج إعداد هذا التصنيف وفقاً للنشاط، مع توضيح وتقييم هيكل البرامج وتقسيماته بشكل دقيق، وذلك وفقاً للشروط والآليات المحددة في التنظيم المعمول به، كما يقوم مسؤول حافظة البرامج بتحديد الوظيفة المرتبطة بكل نشاط ونشاط فرعي إذا أمكن. (الجريدة الرسمية رقم 73 - المرسوم التنفيذي رقم 20-354، 2020، صفحة 6)

4-2- أعباء حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقات: حيث تقسم النفقات وفق هذا التصنيف إلى أبواب النفقات وأقسامها، والتي تتضمن كل من نفقات الميزانية طبقاً للموارد الممنوحة، (الجريدة الرسمية رقم 73 - المرسوم التنفيذي رقم 20-354، 2020، صفحة 6) حيث يلاحظ أنه تم إلغاء التقسيم الثنائي المطبق سابقاً طبقاً لمضمون قانون المالية 17-84 (نفقات التجهيز والتسيير)، وتم التوجه إلى توحيد الميزانية أين تجمع كل من النفقات الثنائية السابقة وهو ما يعزز مبدأ وحدة الميزانية.

يتضمن هذا التصنيف وبمقتضى المادة 8 من نفس المرسوم سبعة عناوين مقسمة إلى 32 صنف تدعى مواد تتمثل في:

4-2-1- نفقات المستخدمين: الرواتب، والعلاوات والتعويضات، والزيادات، ومساهمات صاحب العمل، والخدمات الاجتماعية التي تقع على عاتق صاحب العمل، وحوادث العمل ومعاش الخدمة، وتخصيصات الرواتب للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية المماثلة الأخرى.

4-2-2- نفقات تسيير المصالح: التنقلات والنقل والاتصالات، والإعلام والتوثيق، والخدمات المهنية، والإيجار، والصيانة والإصلاح، والخدمات الأخرى، والتموينات واللوازم، وأعباء أخرى للتسيير، وخدمات التمهين والتكوين، وتخصيصات تسيير المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية المماثلة الأخرى.

4-2-3- نفقات الاستثمار: التثبيات عينية، التثبيات المعنوية، وتخصيصات الاستثمار للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية المماثلة الأخرى.

4-2-4- نفقات التحويل: التحويلات لفائدة الأشخاص، والتحويلات لفائدة المؤسسات، والتحويلات للمؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، والصناعي، والتجاري، والمؤسسات العمومية المماثلة الأخرى، والتحويلات للجماعات المحلية، والتحويلات لفائدة الجمعيات، والتحويلات لفائدة المنظمات الدولية والدول أجنبية، وتحويلات أخرى.

4-2-5- أعباء الدين العمومي: فوائد على الدين العمومي، ومصاريف أخرى على الدين العمومي.

4-2-6- نفقات العمليات المالية: المساهمات المالية، والقروض والتسبيقات، والودائع والكفالات.

4-2-7- النفقات غير المتوقعة: لا تظهر العناوين 5 و 6 و 7 إلا في مدونة وزارة المالية. (الجريدة الرسمية رقم 73 - المرسوم التنفيذي رقم 20-354، 2020، الصفحات 6-7)

تحدد بمقتضى المادة 9 من نفس المرسوم الأصناف التالية عند الحاجة، والأصناف الفرعية، وترميزها بموجب قرار من الوزير المكلف بالميزانية، أعباء أخرى للتسيير، وتحويلات أخرى، ومصاريف أخرى على الدين العمومي. (الجريدة الرسمية رقم 73 - المرسوم التنفيذي رقم 20-354، 2020، صفحة 7)

4-3- أعباء حسب الوظائف الكبرى للدولة: تقسم الأعباء بنص المادة 10 من نفس المرسوم وفق هذا التصنيف عن طريق تحديد القطاعات المكلفة بتحقيق الأهداف بناء على وظيفة الأعباء، حيث يتضمن هذا التصنيف كل الأنشطة التي تحقق نفس الهدف، وهي النقطة المشتركة بين كل أصناف أعباء الميزانية العامة التي تتيح كل الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف، وتستخدم في تجهيز الإحصائيات والدراسات من أجل المقارنة. (الجريدة الرسمية رقم 73 - المرسوم التنفيذي رقم 20-354، 2020، صفحة 7)

تحدد مستويات التصنيف حسب الوظائف الكبرى للدولة لأعباء ميزانية الدولة بمقتضى المادة 11 من نفس كما يأتي: (الجريدة الرسمية رقم 73 - المرسوم التنفيذي رقم 20-354، 2020، صفحة 7)

4-3-1- القطاع: يسمح هذا المستوى بتحديد الاحتياجات العامة والمنفعة العامة الأساسية التي يجب تلبيتها.

4-3-2- الوظيفة الأساسية: المستوى الذي يتضمن أنشطة ووظائف الدولة التي تساهم في تحقيق نفس الهدف النهائي وتهدف إلى تلبية الاحتياجات والمنفعة الأساسية المحددة في القطاع.

4-3-3- الوظيفة الثانوية: المستوى الذي يتضمن أنشطة ووظائف الدولة التي تساهم في تحقيق نفس الهدف الوسيط.

يتشكل التصنيف حسب الوظائف الكبرى للدولة عن طريق تعيين القطاعات التي تتكفل بإنجاز الأهداف حسب الوظائف وبمقتضى المادة 12 من نفس المرسوم وتتمثل القطاعات الرئيسية في المصالح العامة للإدارات العمومية، والدفاع، والنظام والأمن العمومي، والشؤون الاقتصادية، وحماية البيئة، والسكن والتجهيز الجماعي، والصحة، والترفيه والثقافة والعبادة، والتعليم، والحماية الاجتماعية. (الجريدة الرسمية رقم 73 - المرسوم التنفيذي رقم 20-354، 2020، صفحة 7)

4-4- أعباء حسب الهيئات الإدارية: توزع الاعتمادات وفق هذا التصنيف حسب الوزارات والمؤسسات العمومية التي تمنح لها الاعتمادات بناء على هيكلها التنظيمي أو تنظيمها المحلي، وذلك بما نصت عليه المادة 15 من نفس المرسوم. (جباري، 2023، صفحة 288)

على أن يتم إسناد كل نفقات الدولة المحددة بالمادة 28 المذكورة أعلاه بشكل مرمز وقابل للتتبع في الخانات المتعلقة بكل تصنيف وذلك وفق مقتضيات المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 20-354. (الجريدة الرسمية رقم 73 - المرسوم التنفيذي رقم 20-354، 2020، صفحة 6)

يتيح هذا التصنيف إطاراً جديداً للنفقات العامة يحسن إدارة المال العام من خلال اعتماد منهج الأداء الذي يتمحور حول قياس النتائج المحققة من البرامج، ويسهل عملية التخطيط المالي ومتابعة التنفيذ، ويحقق ذلك عدة مزايا أهمها:

- يقدم عرض واضح ودقيق للنفقات العامة من خلال تقسيمها إلى برامج وأهداف، بما يمكن من فهم أفضل أوجه الإنفاق؛

- يتيح متابعة الموارد وأسلوب تخصيصها لتحقيق الأهداف المحددة، وقيم كفاءة تنفيذ البرامج الحكومية ومساءلة المسؤولين عنها؛

- يفرض على الجهات التنفيذية تقديم تقارير دورية تفسر النتائج المحققة مقارنةً بالأهداف المسطرة؛
- يسمح بإعادة توزيع الموارد على الأنشطة الأكثر فعالية بناءً على تقييم الأداء، بما يحقق التخصيص الأمثل للموارد وبلوغ الأهداف الاستراتيجية للدولة؛
- يوفر معلومات دقيقة تسهل على البرلمان ومجلس المحاسبة الرقابة، وتدعم صنع القرار في وضع السياسات العامة وتقييمها؛
- يساهم في دعم التعاون بين مختلف الوزارات في تنفيذ البرامج، ويتجنب التداخل والتكرار؛
- إمكانية مناقشة مشروع قانون المالية وفق رؤية شاملة للأهداف والنتائج.

المطلب الثالث: حوكمة الميزانية العامة في ظل القانون 07-23

بما أن إصلاح نظام المحاسبة العمومية يحتاج لإصلاح ميزانياتي وإصلاح محاسبي، قامت الحكومة بإصدار القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية، ليكتمل بذلك مشروع الإصلاح. ومن أهم مستجداته ما يلي:

1- اعتماد المحاسبة الثلاثية: نصت المادة 65 من القانون العضوي 15-18 على أن الدولة تقوم بمسك محاسبة ثلاثية تشمل محاسبة الالتزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات الميزانية التي تقوم على مبدأ محاسبة الصندوق.

- محاسبة عامة لكل عمليات الدولة والتي تقوم على مبدأ معاينة الحقوق والواجبات؛
- تنفذ محاسبة تحليل التكاليف التي تقوم بتحليل كل تكاليف نشاطات الدولة التي تلتزم بتنفيذها في إطار البرامج. (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18، 2018، صفحة 16)

وهو ما نصت عليه المادة 80 من القانون 07-23 والتي تتعلق بتحديد هيكل محاسبي ثلاثي الأبعاد يشمل المحاسبة العامة، الميزانياتية والمحاسبة التحليلية.

تنص هذه المادة على ضرورة التحول التدريجي من محاسبة الإيرادات والنفقات إلى محاسبة الحقوق المثبتة، مما يشكل قفزة نحو التسيير القائم على الأداء والنجاعة، وتقدم معلومات ذات جودة ومصداقية للمسيرين تعينهم على اتخاذ القرار المناسب وإعداد التقديرات الأقرب للواقع وتقييم السياسات العمومية. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 10)

1-1-1- المحاسبة الميزانية: تحدد محاسبة الصندوق بمقتضى المادة 85 من القانون 07-23 مجموع كل من الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة من الميزانية، والإيرادات والنفقات على مستوى الخزينة، بما يمكن من احتساب الفرق بين الإيرادات المحصلة في الميزانية والإيرادات التي تم تسجيلها على مستوى الخزينة، وكذلك الفرق بين النفقات المدفوعة في الميزانية والنفقات المدفوعة على مستوى الخزينة في نهاية كل سنة مالية. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 10)

تقسم المادة 84 من نفس القانون المحاسبة الميزانية إلى محاسبة الالتزامات التي تقوم بتسجيل الأعباء بعنوان السنة المالية المعنية، ومحاسبة الصندوق التي تسجل إيرادات ونفقات الميزانية بعنوان السنة التي تم فيها الدفع أو التحصيل الحقيقي. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 10)

نلاحظ هنا اعتماد هيكل محاسبي مزدوج يجمع بين محاسبة الصندوق ومحاسبة الالتزام يعكس هذا الجمع التوافق بين الممارسات التقليدية والحديثة، بما يحقق من جهة مزيد من الشفافية المالية ويلبي متطلبات المساءلة، ومن جهة أخرى المرونة الإدارية، لفهم العلاقة بين الأسلوبين سنوضح القاعدة الفكرية والوظيفية لكل أسلوب:

1-1-1- محاسبة الالتزام: تعتمد على الاستحقاق المحاسبي أين تسجل العمليات المالية والالتزامات في تاريخ حدوثها بغض النظر عن تاريخ الدفع أو التحصيل، كما تعطي صورة شاملة ودقيقة عن الوضع المالي الحقيقي والالتزامات الدولة المستقبلية، كونها تظهر الالتزامات غير المدفوعة. يوفر اعتمادها عدة مزايا نذكرها فيما يلي:

- توفير نظرة شاملة عن الوضعية المالية لدولة وذلك يعزز الاستدامة المالية؛

- يساهم إظهار الالتزامات المستقبلية في تعزيز التخطيط طويل المدى.

1-1-2- محاسبة الصندوق: تعتمد هذه المحاسبة على حركة النقدية أين تُسجل العمليات المالية عند الدفع أو التحصيل الفعلي، وهو ما يعزز الرقابة على الأموال كونه يظهر النقد المتاح في لحظة معينة، يساعد ذلك في معرفة حركة الأموال ومدى قدرة الدولة على السداد الفوري، وعليه يمكن اعتبارها أداة فعالة لإدارة العمليات اليومية للدولة أو اتخاذ قرارات طارئة متعلقة بنسبة السيولة المتاحة.

وعليه تكمن العلاقة بين محاسبة الالتزام ومحاسبة الصندوق من ناحية التكامل بين الأسلوبين كونهما يوفران نظرة شاملة للوضعية المالية، وذلك من خلال معلومات عن الالتزامات المستقبلية الغير مسددة التي توفرها محاسبة الالتزامات، والمعلومات حول السيولة المتاحة في تلك اللحظة التي توفرها محاسبة الصندوق.

وكذلك من ناحية التوازن بينهما حيث يضمن الجمع بين الأسلوبين تحقيق التوازن المالي من خلال متابعة كل من الالتزامات المستقبلية والوضع الفوري للسيولة من جهة، ومن جهة أخرى فهم الأثر المستقبلي للالتزامات المستقبلية مقارنة بما هو متاح من الموارد حالياً. وأخيراً من ناحية التخطيط والمساءلة حيث تمكن الصورة الواضحة عن الالتزامات التي توفرها محاسبة الالتزامات من التخطيط لها لتفادي العجز، في حين تمكن محاسبة الصندوق من إظهار قدرة الدولة الفعلية على الوفاء بالديون بناءً على ما هو متوفر من نقدية وهو ما يعزز مبدأ الشفافية والمساءلة.

إن اعتماد هذين المحاسبتين يعكس فلسفة إصلاحية غرضها الوصول إلى التكامل بين الرؤية الاستراتيجية طويلة المدى التي توفرها محاسبة الالتزام والمرونة الإدارية الفورية التي توفرها محاسبة الصندوق، وهذا الأسلوب يعد الركن الأساسي لإرساء متطلبات الاستدامة المالية، وتحقيق مزيد من الشفافية، وتعزيز التخطيط المالي في البلاد.

يفرض اعتماد المحاسبة الميزانية على الهيئات الحكومية تبرير كيفية استخدام المال العام، وتحديد وجهة الإنفاق بما يوفر إطار شفاف لتقديم المعلومات حول كيفية تخصيص الاعتمادات، بما يعزز الشفافية ويسهل عملية الرقابة كونها تمكن من تتبع وجهة هذه الاعتمادات ومدى التزام السلطات المكلفة بتنفيذ السياسات المالية المعتمدة.

1-2- المحاسبة العامة: نصت المادة 87 من نفس القانون على اعتماد المحاسبة العامة لمبدأ الحقوق المثبتة، (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 23-07، 2023، صفحة 10) وتفيد سنوياً عمليات الميزانية والخزينة، العمليات مع الغير والعمليات المؤقتة وعمليات التسوية، الإهلاكات والمؤونات والنفقات المرتبطة بالسنة المالية وذلك بنص المادة 88 من نفس القانون. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 23-07، 2023، صفحة 10-11) وبمقتضى المادة 89 فإن هذه المحاسبة تمسك من قبل المحاسبين العموميين ووفقاً لنظام القيد المزدوج أين تسجل العمليات المالية في حسابين يكون أحدهما مدين والآخر دائن، على أن يتساوى الجانبين وذلك بناءً على المخطط المحاسبي المعتمد. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 23-07، 2023، صفحة 11)

نصت المادة 90 من نفس القانون على قيام الأمرون بالصرف بتوثيق حقوق الإيرادات والالتزامات، بالإضافة إلى إجراء جرد للممتلكات الثابتة والمنقولة، كما يقومون بإعداد وإرسال الوثائق المحاسبية والإثباتات اللازمة إلى المحاسبين العموميين لمتابعة المحاسبة العامة، وتعتمد المحاسبة العامة على عناصر الجرد التي يديرها موظفون يتم تعيينهم من قبل الأمر بالصرف، يمكن للمحاسبين العموميين طلب أي وثيقة أو معلومات يعتبرونها ضرورية لأداء مهامهم. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 23-07، 2023، صفحة 11)

يمكن القيد المزدوج من التوثيق الدقيق والواضح لكل المعاملات المالية، وهو ما يفسر كيفية استخدام الموارد العامة وتمويلها، الأمر الذي يمكن الجهات الرقابية والمواطنين من متابعة الإنفاق العام ويجعل الحكومة قادرة على تبرير قراراتها، ويضمن الجرد التأكد من أن تعكس السجلات المحاسبية الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم، ويساعد على كشف الفرق بين ما تم تسجيله وما يوجد في الواقع، قد تنتج هذه الفروقات عن أخطاء محاسبية أو عمليات غش واحتيال، كما يدعم الانتقال إلى الاستحقاق المحاسبي ويقرب الدولة أكثر من التوافق الدولي ويحسن تصنيفها المالي عالميا.

1-3- محاسبة التكاليف: تُعتبر محاسبة التكاليف وبمقتضى المادة 92 من نفس القانون أحد فروع المحاسبة الإدارية، تركز على التكاليف المرتبطة بالعمليات داخل المؤسسة، بما في ذلك تكاليف العمالة والأنشطة المتعلقة بالتصنيع والمواد الخام، تهدف إلى تخصيص الاعتمادات المتعلقة بالاتفاقيات والحسابات المالية، وتُعد من العمليات المحاسبية الأساسية التي تتعلق بتسجيل وتحليل وتقديم تقارير عن تكاليف المؤسسة، كما تسعى لدراسة تكلفة الأنشطة المختلفة المنفذة ضمن البرامج، مما يساعد في تقييم أدائها وكفاءتها. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 11)

وعليه فهي الأساس المنطقي لترقية التطبيق العلمي، كونها تمكن من إعطاء صورة واضحة وصادقة للهيئات الحكومية بتحديد التكاليف التي تتحملها وكفاءتها في صرف هذه التكاليف من خلال تقديم الخدمات وحوكمة الإنفاق، بالإضافة لتوفير المعلومات التي تسهل عملية إعداد الموازنة وتحقيق أهدافها، وهذا يدل على أن نظام محاسبة التكاليف له علاقة وثيقة بترشيد وحوكمة الإنفاق العام والوصول إلى النتائج المنتظرة منه، بما يعزز الرقابة على المال العام ويمكن من معرفة مدى نجاح أو فشل وجهة الحوكمة في تحقيق أهدافها، يحتفظ بها الأمرون بالصرف وتستند إلى بيانات المحاسبة العامة. (عمر، 2021، صفحة 8)

ومن مزايا اعتماد هذه المحاسبة في المالية العامة والمحاسبة العمومية أنها من أدق الأدوات التي تقدر تكاليف الأنشطة والمشاريع وهو ما يساعد الدولة على وضع خطط مالية دقيقة ومستدامة، وتوجيه الموارد نحو الأنشطة الأكثر إنتاجية وكفاءة، كما تسهل عملية تقييم الأداء وتلبي متطلبات المساءلة، وعلى العموم فهي تحقق المزايا التالية:

- تمكن عملية تحليل التكاليف من تحديد تكلفة الخدمة الواحدة أو النشاط الواحد بدقة بما يساهم في بناء قرارات وفقا لبيانات تتضمن طرق تخصيص الموارد بهدف زيادة المنفعة أو العوائد بما يعزز كفاءة الإنفاق وتخصيص الموارد؛

- تعطي معلومات دقيقة حول طرق إنفاق المال العام والتي تساهم بدورها في زيادة القدرة على متابعة أوجه الإنفاق وضمان الإنفاق بما يتماشى مع الأولويات والاحتياجات الوطنية وهو ما يعزز الشفافية والمساءلة؛

- تركّز إصلاحات المالية العامة والمحاسبة العمومية للبلاد على تحقيق نتائج ملموسة وفعالة جراء الإنفاق، يساعد ذلك في تقييم نتائج الإنفاق من خلال مقارنة المخرجات مع التكاليف وهو ما يعرف بتطبيق مبدأ القيمة مقابل المال أو قياس الأداء؛
 - يحسن تحليل التكاليف إعداد الميزانية كونه يقدم تقديرات دقيقة للتكاليف المتوقعة بما يقلل من الفجوات بين التخطيط والتنفيذ وهذا بدوره يعزز الانضباط المالي؛
 - تستند عملية وضع السياسات المالية العامة إلى معطيات علمية ومنطقية التي توفرها محاسبة تحليل التكاليف وهو ما يعزز تطبيق الحوكمة ويقلل مستوى الهدر والفساد؛
 - توفر معلومات دقيقة عن التكاليف الحقيقية مما يجعل عملية إعداد التقارير دقيقة ومفصلة.
- وبصفة عامة يمكن القول بأن اعتماد المحاسبة ثلاثية الأبعاد في المحاسبة العمومية يسمح باتخاذ قرارات مدروسة وفقا لتأثيرها الاقتصادي والاجتماعي، وليس فقط المبالغ المالية.

2- المعلومات المرفقة لقانون المالية:

- نصت المادة 75 من القانون العضوي 18-15 على وجوب إرفاق مشروع قانون المالية بمجموعة من الوثائق تتمثل في:
- تقرير يوضح وضعية والآفاق متوسطة المدى للدولة على المستوى الاقتصادي والاجتماعي والمالي، كما يبرز التوازنات التقديرية الاقتصادية والمالية؛
 - ملاحق تفسيرية توضح تطور الضرائب حسب صنفها بالإضافة إلى تقديرات الحواصل المتأتية عن موارد أخرى؛
 - وثائق أخرى مجمعة في الثلاث أحجام الآتية:
- حجم 1: مشروع ميزانية الدولة.
 - حجم 2: تقرير يوضح الأولويات والتخطيط يقوم بإعداده كل من الوزراء ومسؤولي المؤسسات العمومية المكلفون بتسيير محفظة البرامج التي توزع وفق الإدارة المركزية والمصالح غير المركزية والهيئات تحت الوصاية، يشمل كل برنامج توزيع الأعباء حسب الأبواب والأهداف سألغة التحديد والنتائج المتوقعة تحقيقها، وتقييمها بالإضافة لقائمة تحتوي على المشاريع الكبرى.
 - حجم 3: التوزيع الإقليمي للميزانية العامة للدولة.

تعد هذه الوثائق وفقا للميزانية والبرامج المتمحورة حول النتائج والتي تكتسي الطابع السنوي والمتعدد السنوات.

- جدول استحقاق الاعتمادات الخاصة برخص الالتزام؛

- قائمة تشمل كل الحسابات الخاصة للخزينة توضح بالتفصيل مبالغ الأعباء والموارد المحتملة لحسابات التخصيص الخاص؛

- جدول التعداد يوضح أهم تطوراته ويبرر التغيرات السنوية، يتم إعداده وفق طرق يحددها التنظيم.

تعرض في وثائق ملأمة وتنشر مع التركيز على درجة حساسية المعلومات والبيانات الخاصة بالحفاظ على مصالح الدولة الرئيسية والدفاع الوطني. (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18، 2018، الصفحات 18-17)

كما حددت المادة 65 من نفس القانون طريقة تقديم مشاريع قوانين المالية، بما في ذلك الوثائق والمعلومات المالية التي يجب إرفاقها، يهدف ذلك إلى ضمان تقديم معلومات مالية دقيقة وشفافة للبرلمان والجمهور، مما يعزز الصدق والصرافة في البيانات المالية. (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18، 2018، صفحة 16)

نصت عدة مواد على وجوب إعداد وثائق إضافية تتضمن التفسيرات التي توضح العمليات لتسهيل فهمها وقراءتها من بينها المادة 72 من نفس القانون التي تقتضي إلزام الحكومة بعرض تقرير حول وضع الاقتصاد الوطني وتوجه المالية العامة للبلاد من خلال تقييم أعباءها ومواردها حتى يتمكن القراء من حسن قراءتها وفهمها واتخاذ القرار السليم، وذلك في إطار إعداد مشروع قانون المالية للسنة على أن يعرض هذا التقرير أمام البرلمان في آجال لا تتجاوز الثلاثي الأول من السنة المالية يحتوي على:

- عرض حول أهم التوجهات السياسية والاقتصادية الميزانية للدولة؛

- تقييم لموارد الدولة وأعباءها على المدى المتوسط. (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18، 2018، صفحة 17) مع إمكانية مناقشة هذا التقرير على مستوى المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة.

إن هذا الإجراء يتيح تفاصيل أكثر حول الأعباء والإيرادات المتوقعة ويسهل فهم كيفية تخصيصها بما يساعد على صنع القرار الأنسب، وفهم أفضل لتأثيرات تلك القرارات على الاقتصاد الوطني ومختلف القطاعات، كما تساعد على توضيح الأسس التي تبنى عليها التنبؤات.

إن إرفاق قانون المالية بوثائق تفسيرية يعد خطوة محورية نحو الشفافية المالية، والمساءلة، وتحقيق كفاءة استخدام الموارد العامة.

بالإضافة للوثائق المرفقة لقانون المالية هناك حسابات وجب إظهارها التي تعرف بحسابات الدولة أين نصت المادة 70 من نفس القانون على وجوب تقديم مجموع موارد الدولة وأعبائها بشكل صريح، حيث تقيم هذه الأخيرة عبر المعلومات والتقديرات الناتجة عن تلك الصراحة. (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 18-15، 2018، صفحة 17) كما نصت المادة 97 من القانون 07-23 على أن نوعية الحسابات تضمن من خلال احترام مبادئ وقواعد المحاسبة والتقييم التي يحددها المخطط المحاسبي ويجب أن تكون هذه الحسابات: (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 11)

- مطابقة للقواعد والإجراءات المعمول بها؛
 - منتظمة وصادقة؛
 - معدة وفق طرق دائمة بهدف ضمان قابلية المقارنة بين السنوات المالية؛
 - مستوعبة لجميع وقائع التسيير حسب مدى الاطلاع على واقعيتها وأهميتها النسبية مع مراعاة مبدأ الحذر؛
 - متناسقة وتستند إلى تقييم مستقل وتسجيل محاسبي منفصل لكل عنصر من عناصر الأصول والخصوم وكذا الأعباء والنواتج، دون إمكانية المقاصة؛
 - تعتمد على كتابات محاسبية موثوقة وواضحة ووجيهة تعكس صورة صادقة للممتلكات والوضعية المالية.
- إن الالتزام بهذه المبادئ والتشريعات والنظم يزيد من جودة ومصداقية القوائم المالية من خلال:
- **التدقيق والمراجعة:** اعتماد مدققين خارجيين معتمدين يقومون بتدقيق القوائم المالية باستقلالية تامة، وضمان أن النتائج المالية تتوافق مع البيانات والوثائق.
 - **الإفصاح الكامل:** الإفصاح الكامل عن أي تغير في السياسات المحاسبية المعتمدة أو الظروف المالية الطارئة، مع الإشارة إلى تلك الأحداث غير العادية في الملاحظات التفسيرية.

3- استخدام التكنولوجيا: استخدام النظم المتطورة التي تحسن الدقة وتقلل الأخطاء، واعتماد التشفير لحماية البيانات وتأمين المعلومات، وهو ما اقتضته المادتين 77 و78 على التوالي من القانون 07-23 مع وجوب إعداد وإرسال وحفظ الوثائق الثبوتية والمستندات بشكل رقمي إلى غاية تقديمها لمجلس المحاسبة ليقوم بعملية تصفية الحسابات، أو إلى غاية 10 سنوات من تاريخ إيداعها للمجلس، ويتولى حفظها كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي مع إمكانية استظهارها جزئيا أو كليا وفي أي وقت. يضيفي هذا الإجراء إمكانية الرجوع إليها في حال تطلب الأمر ذلك. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 10)

نصت المادة 68 من نفس القانون على سهر المحاسبون المسؤولون عن حسابات الدولة على احترام وتطبيق القواعد والقوانين والتشريعات التي ينص عليها هذا القانون وقوانين المحاسبة العمومية. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 9)

نصت المادتين 81 و82 من نفس القانون على أن تمسك المحاسبة العمومية بواسطة نظام معلومات مدمج يسمح بالتكفل بمجموع العمليات المنفذة من قبل المراكز المحاسبية، على أن تمسك بواسطة رقمية، تراعي فيها شروط حفظ البيانات وتعريفها وتأمينها ومصداقيتها واسترجاعها. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 10) وذلك يضمن جودة المعلومة المالية من خلال:

- **الدقة والتكامل:** يضمن النظام المدمج إدخال البيانات المحاسبية بطريقة موحدة ومنسقة بين مختلف المراكز، مما يقلل من الأخطاء البشرية ويعزز دقة المعلومات.

- **المصادقية:** تعزز الرقمنة الموثوقية عن طريق التدقيق التلقائي للعمليات ودقة تسجيل البيانات، وتوثق كل العمليات المالية بشفافية تامة مع إمكانية تتبعها.

- **التحديث الفوري:** تتيح الأنظمة الرقمية إمكانية تحديث المعلومات بشكل آني، مما يعكس صورة دقيقة عن الوضعية المالية في الوقت الحقيقي.

- **التحليل المتقدم:** يتيح اعتماد أدوات تحليل البيانات المدمجة إمكانية استخراج رؤى مالية مستقبلية عميقة، مثل توقع الحاجة للموارد وتحليل مستوى الأداء.

تساهم الشروط الرقمية المعتمدة في رفع جودة المعلومات المالية كونها تمكن من:

- **الحفظ:** تستخدم الأنظمة المدمجة تقنيات مستحدثة تضمن حفظ البيانات (النسخ الاحتياطي التلقائي، قواعد البيانات السحابية..) التي تحمي البيانات من التلف أو فقدان.

- **التعريف:** اعتماد تعريف دقيق عن كل عملية (فواتير، عقود..) أي تحديد كل العناصر بطريقة تمكن من تعقبها.

- **التأمين:** تعتمد الأنظمة الرقمية بروتوكولات أمان قوية (التشفير، الجدران النارية) التي تضمن حمايتها من الوصول الغير مصرح أو الاختراق.

- **الاسترجاع:** بفضل تقنيات الحفظ (النسخ الاحتياطي والتخزين السحابي) اللذان يمكنان من سهولة استرجاع البيانات إذا حدث أي خطأ أو كارثة.

نصت المادة 91 من نفس القانون على أن المحاسبة العامة تتيح مخرجاتها إمكانية إعداد الميزان العام الذي يوضح الفارق بين الإيرادات والنفقات، بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية وفقاً لما هو محدد في

المخطط المحاسبي، أي أنها تقدم لهم الأساس العلمي لإعداد القوائم والبيانات المالية. (القانون 07-23، 2023، صفحة 11)

وبالرجوع لنص المادة 79 من نفس القانون التي تقتضي السماح بنظام المحاسبة العمومية بتنظيم المعلومة المالية من خلال: (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 10)

- إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانية والمحاسبية وعمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم وصادقة؛

- عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند إقفال السنة المالية، كما يتم تنظيمها للسماح بمعالجة هذه المعلومات من قبل المحاسبة الوطنية.

نصت المادتين 94-95 من نفس القانون على التزام المحاسبين العموميين بالقوانين والتشريعات عند إعداد القوائم المالية، وتشمل هذه القوائم ما يلي: (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 11)

- الحصيلة أو الوضعية المالية؛

- حسابات النتائج أو قائمة النجاعة المالية؛

- جدول تدفقات الخزينة؛

- جدول تباين الوضعية الصافية المالية؛

- الملحق الذي يتضمن مذكرات تحدد القواعد الرئيسية والطرق المحاسبية والمذكرات التوضيحية الأخرى.

وتشكل هذه المجموعة بالإضافة إلى الميزان العام للدولة الحساب العام للدولة.

4- الرقابة على عمليات الميزانية: تنص المادة 85 من القانون العضوي 18-15 على خضوع تنفيذ عمليات الميزانية إلى رقابة إدارية، قضائية وأخرى برلمانية وذلك تبعا للشروط المنصوص عليها في الدستور وهذا القانون وبعض الأحكام التشريعية والتنظيمية. (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 18-15، 2018، صفحة 19)

نصت المادة 86 من نفس القانون على قيام القانون المتضمن تسوية الميزانية بمعاينة وضبط المبالغ النهائية للإيرادات المقبوضة والنفقات المدفوعة خلال السنة، يسمح بالمراقبة والمساءلة في الوقت المناسب، ويقدم مجموعة من المعلومات حول النتائج المحققة التي تعزز عملية الرقابة على أعمال الدولة. (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 18-15، 2018، الصفحات 19-20) يتناول هذا القانون كل جوانب الإنفاق والتحصيل الناتجة عن تطبيق قانون المالية التي تمت المصادقة عليه سابقاً، مما يتيح فهم الأنشطة والجهود التي بذلتها الدولة. كما يتيح لأعضاء البرلمان الاطلاع على تفاصيل الإنفاق والتحصيل عن طريق

المستندات والوثائق المالية والمحاسبية، وهو الأداة التي يستخدمها البرلمان في مراقبة الإنفاق وتحليل وتقييم النتائج المحققة، بما يبسط مناقشة قانون المالية للسنة الموالية.

ويعتبر كذلك من أبرز وسائل الرقابة اللاحقة المستخدمة في تدقيق شرعية تنفيذ الميزانية العامة المصادق عليها من طرف البرلمان يتم ذلك من خلال مراقبة التنفيذ الفعلي للميزانية، وتحديد نقاط القوة والضعف في سياسة صرف النفقات وتحصيل الإيرادات، عن طريق التأكد من إلتزام الحكومة بالنصوص القانونية المعمول بها.

إذا كانت السلطة التشريعية أول من يعتمد مشروع الميزانية العامة، فمن المنطقي إعادة عرضها عليها بعد تنفيذها للتحقق من أنها طبقت كما اعتمدت، ويتم ذلك من خلال التدقيق في النتائج الحقيقية للحساب المالي للدولة للسنة المالية المتعلقة بهذه الميزانية، ومدى توافقها مع الصورة المعتمدة سابقا، سواء من حيث النفقات المعتمدة أو حصيله الإيرادات.

يرفق هذا المشروع بمجموعة من الوثائق التي نصت عليها المادة 87 من نفس القانون تتمثل في:
(الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 18-15، 2018، صفحة 20)

- ملاحق تفسر مجمل نتائج العمليات الميزانية والحسابات الخاصة للخزينة وعملياتها؛

- حساب عام للدولة يحتوي على الميزان العام للحسابات، وحساب النتائج، والحصيلة، والملاحق، وتقييم التزامات الدولة التي لا تشملها الحصيلة، وتقرير يعرض ويوضح التغيرات في الطرق والسياسات المحاسبية المعتمدة خلال السنة المالية؛

- تقرير وزاري للمردودية يوضح الظروف الذي نفذت فيها برامج الميزانية ومدى تحقيق الأهداف المنتظرة التي يمكن قياسها وتتبعها عن طريق مؤشرات الأداء الخاصة بها، بالإضافة للنتائج التي تم تحقيقها والتفسيرات الخاصة بالفوارق المعانية.

يودع هذا المشروع والذي يتعلق بالسنة المالية وملاحقه لدى مكتب المجلس الشعبي الوطني قبل 1 أوت من السنة، وهو ما يعزز خاصية التوقيت المناسب ويساهم في ترقية الإعلام والرقابة.

كما يرفق هذا القانون بتقريرين يوضحان كيفية تنفيذ الميزانية يحتويان على دراسة مفصلة ودقيقة حول جميع العمليات المرتبطة بتنفيذ الميزانية العامة للدولة، تقدم هذه الوثائق معلومات مدعومة بأدلة الإثبات والحجج حول الوضع المالي للدولة، خاصة إذا ركزنا على موضوعية منهج مجلس المحاسبة في إعداد التقرير التقييمي، حيث يتم تقديم ملخص يتضمن المعانية والملاحظات، ثم تُرسل هذه المعلومات إلى الوزارات لتلقي الردود. (رايس، 2022، الصفحات 42-44) يقدمان لمجلس المحاسبة ويتضمن كل منهما ما يلي:
(الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 18-15، 2018، صفحة 20)

- تقرير يتضمن النتائج المحققة جراء تنفيذ قانون المالية للسنة المعنية وإدارة الاعتمادات المالية المدروسة، خصوصا في إطار البرامج المنفذة؛

- تقرير خاص بتصديق حسابات الدولة وفق المبادئ النظامية والصدق والوفاء.

4-1- الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة العامة: هي رغبة السلطة التشريعية في الاطلاع على معلومات السلطة التنفيذية حيث تكلف لجنة من أعضائها بجمع المعلومات وتقديم تقرير تتخذ هذه السلطة على ضوءه القرار المناسب. (كموس، 2015، صفحة 235) وهو ما تضمنته المادة 106 من القانون 07-23 التي نصت على أن البرلمان يراقب تنفيذ الاعتمادات المصادق عليها من خلال قوانين المالية. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 12) وتتم هذه العملية وفق المراحل التالية:

4-1-1- الرقابة القبلية على تنفيذ الموازنة العامة: أول مراحل مشروع قانون المالية بعد إعداده هي إيداعه لدى المجلس الشعبي الوطني الذي يحوله بدوره إلى لجنة الميزانية والمالية التي تتولى مهمة دراسته ومناقشته مع وزير المالية، وتختتم عملية المناقشة هذه بتقرير تمهيدي يحتوي ملاحظاتها ومقترحاتها.

يرفق هذا التقرير بتقرير آخر يتضمن التوصيات التي جاءت بها لجنة ميزانية التسيير والتجهيز ويعرضان على المجلس الشعبي الوطني، توزع على النواب قبل المناقشة العامة بأيام قليلة، بعدها يكون المشروع محل مناقشة أمام نواب المجلس الشعبي الوطني التي يفتتحها ممثل الحكومة بعرض يوضح خطوط المشروع العريضة، على أن تكون هذه المناقشة علنية وتختتم بالتصويت عليه بالأغلبية، وذلك في حدود 47 يوم كحد أقصى ابتداء من يوم إيداع مشروع قانون المالية.

بعدها يتم تحويل النص القانوني الذي تم التصويت عليه إلى لجنة الشؤون المالية والاقتصادية بمجلس الأمة، وبدورها تقوم بإعداد تقرير يحتوي على أهم مقترحاتها وتوصياتها وتصادق فيه على قانون المالية وذلك في حدود 20 يوم، كما تمنح للجنة متساوية الأعضاء مهلة 8 أيام لكي تراجعها وتدرسه تقاديا لوجود حالات الخلاف بين غرفتي البرلمان حول نص مشروع قانون المالية (مداحي، 2022، الصفحات 530-531) وذلك بالرجوع لنص المادة 107 من نفس القانون والتي نصت على قيام أعضاء البرلمان بمراقبة ميزانية الدولة كل سنة عن طريق التصويت على قانون تسوية الميزانية. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 107)

4-1-2- الرقابة الآنية: يعتبر حق طرح الأسئلة والاستجواب أحد أهم الوسائل الرقابية والإعلامية والضمانات الدستورية والقانونية التي تمنح للبرلمان وتمكن أعضائه من متابعة أعمال الحكومة ومراقبتها، حيث حدد دستور 1996 في مادتيه 133 و134، وطبقا لأحكام القانون العضوي 99-02 الذي يحدد

تنظيم كلا من مجلس الأمة والمجلس الشعبي الوطني، بالإضافة لمختلف العلاقات الوظيفية القائمة بينهما وبين الحكومة، وهو ما أشارت إليه المادة 108 من القانون 07-23 التي منحت إمكانية للبرلمان في تقديم الأسئلة الشفاهية والكتابية حول استخدام موارد الدولة لأعضاء الحكومة. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 23-07، 2023، صفحة 12)

يمكن السؤال سواء كان شفها أو كتابيا أعضاء البرلمان من الوصول إلى معلومات وحقائق واستجلاء الأمور التي تصدر عن السلطة التنفيذية، وعليه فهو إجراء استفساري شكلي وبسيط سواء طرح من قبل عضو من الأعضاء الأغلبية أو الأقلية من الفئة المعارضة، أما الاستجواب فهو إجراء أخطر لأنه ينجر عن أدلة ضد الحكومة بما يجعلها تخضع للمعينة وتكون محل اتهام في أمر معين، خاصة إذا تعلق الأمر بأحد مواضيع تنفيذ قوانين المالية الذي ترخص في السنة المعنية، وذلك ممكن أن يؤدي بالوزير المعني إلى سحب الثقة منه.

لم يتطرق القانون العضوي 18-15 إلى شروط وإجراءات وقواعد الرقابة الآنية وطرح الأسئلة وطرق الإجابة عليها بشكل منظم وصادق وشرعي بل فصلت فيها أحكام القانون العضوي 99-02 في مادته 69. (واعر، 2016، الصفحات 204-205)

4-1-3- الرقابة البرلمانية اللاحقة في تقييم تنفيذ قوانين المالية: يقوم البرلمان بمقارنة التقديرات التي تضمنها قانون المالية والنتائج التي حققها تنفيذ هذا القانون، حيث تشمل المقارنة تحليل الحساب العام لتنفيذ وتسيير رخص البرلمان، الذي يبين إذا كان العجز أو الفائض الذي تم إقراره في الميزانية قد تحقق فعلا بعد تنفيذها أو إلغائه أو تقاقمه، وكيف تم ذلك، وتقييم مدى تقيد الحكومة بقرارات البرلمان واحترامها بمبالغ المخصصات المرخصة لها.

ونظرا لاكتساب البرلمان صفة السلطة السياسية فهمامه لا تقتصر فقط على تقييم مدى صحة وتنفيذ قانون المالية طبقا للمعايير القانونية، بل يمارس كذلك رقابة سياسية من خلال مناقشة قانون تسوية الميزانية مع أعضائه والتي تكون فرصة للحكم على السياسة المالية والاقتصادية والاجتماعية التي وضعتها الحكومة. (بقالم، 2018، صفحة 236)

ويستخدم البرلمان بغرفتيه عدة وسائل لتنفيذ عملية الرقابة كالأسئلة والاستجواب والتحقيق، إلا أن أعضائه يلجؤون للأسئلة الشفهية والكتابية، حيث لم يفصل في ذلك القانون العضوي 18-15.

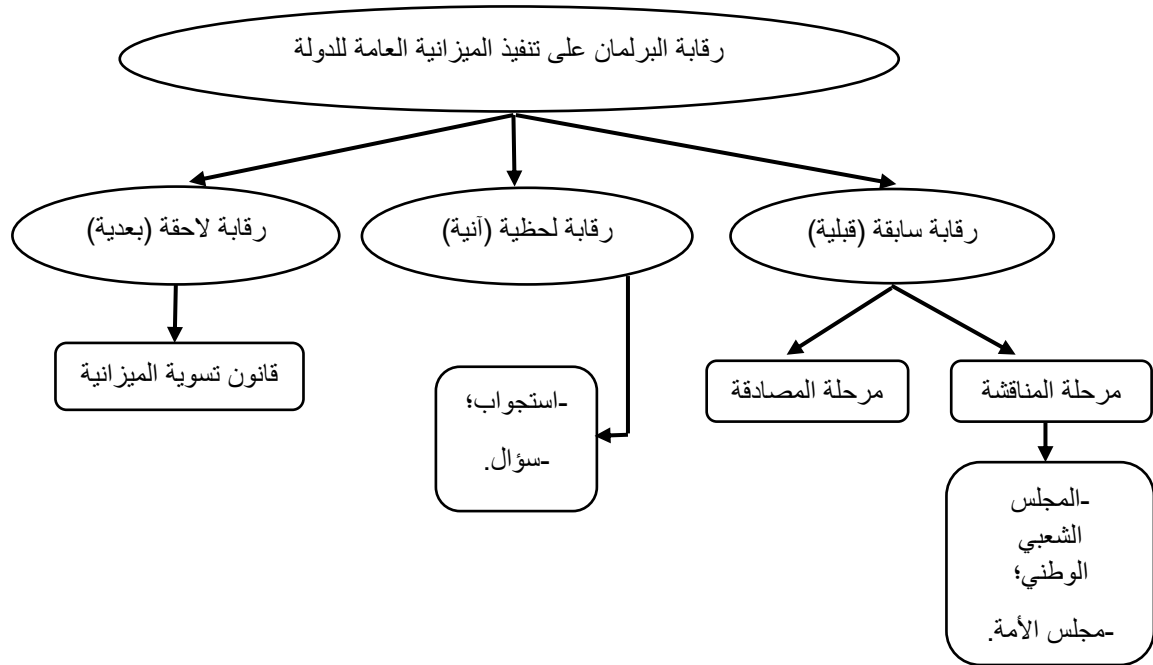
تتمتع الحكومة بصلاحيات تمكنها من عدم الالتزام والتقييد بترخيص البرلمان، وعليه يتم تعديله أو إلغائه أو تجاوزه وذلك عند مواجهة بعض الظروف الاستثنائية أين يستلزم اعتمادات إضافية أو إلغاء اعتمادات

غير ضرورية وعليه يتم تعديل الميزانية الأولية من خلال ما يعرف بقانون المالية التكميلي، وهذا بنص المادة 7 من القانون العضوي 15-18، التي أشارت إلى أن الهدف من القانون التصحيحي هو تعديل أو إتمام أحكام قانون المالية السنوي، أثناء السنة الجارية. (الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18، 2018، صفحة 9)

وعليه وبمقتضى هذه المواد لا يمكن إجراء أي تعديل على قوانين المالية إلا بمقتضى قوانين تصحيحية، تكميلية أو معدلة. (جعفري، 2022، الصفحات 615-618)

ويوضح الشكل التالي الرقابة التي يمارسها البرلمان على الميزانية العامة:

الشكل (8): الرقابة البرلمانية على الميزانية العامة



المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على (جعفري، 2022، دور البرلمان في الرقابة على قوانين المالية في القانون الجزائري، الصفحات 615-618) و(الجريدة الرسمية رقم 53 - القانون العضوي 15-18، 2018، صفحة 9) و (بقالم، 2018، مكانة قوانين ضبط الميزانية في الجزائر-دراسة مقارنة-، صفحة 236)

تضمن رقابة البرلمان علنية تنفيذ الميزانية وتوفر تقارير دورية ومفصلة عن الأموال العمومية لأعضاء البرلمان، وتحمل المسؤولية عن أي تجاوز أو مخالفة للمسؤولين المكلفون بتنفيذ الميزانية وهو ما يضيف عليها الشفافية ويعزز مبدأ المساءلة، كما توفر إطار قانوني للحد من الغش والتلاعب كونها تكشف التجاوزات والأعمال الغير قانونية وهذا يضمن أن الموارد تم استخدامها طبقا لأهداف الميزانية العامة وهو ما يساعد الحكومة على تحسين كفاءة في إدارة مواردها (تحقيق أقصى قدر ممكن من المنفعة).

الحماية التي يوفرها البرلمان للمال العام تعزز ثقة المواطنين في إدارة المالية العامة ويدعم الديمقراطية، وذلك من خلال تأكيد إلزام الحكومة بضوابط المالية كما يوفر أداة لتصحيح الانحرافات.

4-2- الرقابة الإدارية: نصت المواد من 99 إلى 103 على خضوع عمليات تنفيذ الميزانية للرقابة الإدارية. وتشمل هذه الرقابة:

- الرقابة الداخلية التي تشمل مجمل الإجراءات والطرق التي تسمح لمسؤول مصلحة بالتأكد من سيرها الحسن، لاسيما التحكم الجيد في المخاطر؛

- الرقابة السلمية والتي تمثل رقابة الإدارة على مصالحها؛

- الرقابة النظامية وهي التي تمارسها المفتشيات والهيئات المؤهلة صراحة بموجب التشريع والتنظيم المعمول به؛

- الرقابة الميزانية التي يمارسها المراقب الميزانياتي تحت سلطة وزير المالية، تهدف إلى: (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 23-07، 2023، صفحة 11-12)

- السهر على مطابقة مشاريع الإلتزام بالنفقات مع التشريع والتنظيم المعمول به، والاعتمادات المرخص بالالتزام بها ومناصب الشغل المفتوحة أو المرخص بها؛
- التحقق المسبق من توفر الاعتمادات ومناصب الشغل المالية؛
- تأكيد المطابقة بواسطة تأشيرة أو رأي مسبق على الوثائق المتعلقة بالاعتمادات ومناصب الشغل المالية والنفقات، أو عند الاقتضاء تبرير الرفض؛
- ضمان رقابة بعدية على الوثائق الغير خاضعة للتأشيرة أو الرأي المسبق والقيام بتحليلات تتعلق بمسارات وإجراءات الإلتزام بنفقات الأمرين بالصرف والتأكد كذلك من جودة عناصر محاسبة الإلتزامات؛
- تقديم النصح للأمر بالصرف من الناحية المالية؛
- مسك محاسبة الإلتزام بالنفقات ومحاسبة متابعة مناصب الشغل المالية فيما يخصه؛
- إعلام الوزير المكلف بالمالية دوريا بمطابقة الإلتزامات وبوضعية كل الاعتمادات ومناصب الشغل المفتوحة والمستعملة، تحدد كيفية ممارسة الرقابة الميزانية عن طريق التنظيم.

يعزز هذا النوع من الرقابة المساءلة من خلال:

- توفر التقارير الدورية التي تطلبها هذه الرقابة حول الأداء معلومات دقيقة وشاملة لمختلف المستخدمين بما فيهم الجمهور، بما يعزز ثقتهم في الإدارة ويضمن الشفافية؛
 - يسهل خضوع العمليات الإدارية والممارسات المالية إلى الفحص في سياق هذه الرقابة الكشف عن الممارسات الغير قانونية ويوفر بيئة عمل نزيهة (مكافحة الفساد) من جهة ومن جهة أخرى، يمكن هذا الإجراء من تقييم الأداء والتأكد من كفاءة استخدام المال العام؛
 - تمكن هذه الرقابة من اتخاذ الإجراءات القانونية الضرورية في حالة ارتكاب مخالفة أو تجاوز وهو ما يعزز مبدأ الإلتزام بالقوانين ويحقق العدالة ويحسن الأداء الإداري؛
 - تمكن هذه الرقابة من رصد الأخطاء والتجاوزات التي تأخذ بعين الاعتبار عند وضع الميزانيات المستقبلية، بما يزيد من فعالية وضع السياسات ويجعلها أكثر استجابة لمتطلبات المواطنين.
- وعليه يمكن القول بأن هذه الرقابة هي أداة محورية في تحقيق مبادئ الحوكمة كونها تضمن الإلتزام بالقوانين.

4-3- الرقابة القضائية: نصت المادتين 104 و 105 من نفس القانون على قيام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين بإيداع الحسابات لدى مجلس المحاسبة وفق الشروط المحددة في التشريع، حيث يصادق المجلس على هذه الحسابات وبعدها يعد تقرير خاص بالمصادقة على الحسابات يرافق قانون تسوية الميزانية. (الجريدة الرسمية رقم 42 - القانون 07-23، 2023، صفحة 12)

4-3-1- نشأة وتطور مجلس المحاسبة: يعد مجلس المحاسبة في الجزائر حديث النشأة مقارنة مع باقي الدول خاصة المتقدمة نظرا للظروف التي كانت تعاني منها جراء الاحتلال الفرنسي، فبعد الاستقلال ركزت السلطات الجزائرية على بناء الدولة وتوفير الحاجيات الضرورية للمجتمع، بما أسفر تأخير تأسيس الرقابة المالية العليا للبلاد إلى غاية 1976 وذلك بموجب دستور 1976. (شرفي، 2020، صفحة 278) والذي عرفه المشرع الجزائري على أنه "الهيئة العليا للبلاد التي تختص بالرقابة اللاحقة على الأموال العمومية وهو ما نصت عليه المادة 160 من دستور 1989.

تهدف رقابة مجلس المحاسبة إلى: (عبد القادر، 2014، صفحة 92)

- التدقيق في شروط استخدام الموارد والوسائل المادية والمال العام من قبل الهيئات العمومية التي تدخل نطاق اختصاصها؛
- تقييم تسيير الهيئات العمومية والتأكد من مطابقة عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتشريعات السارية المفعول؛

- تشجيع وتعزيز فعالية وصرامة استخدام الموارد والوسائل المتاحة والمال العام؛
 - إجبارية عرض وتقديم الحسابات وترقيتها؛
 - تحديث شفافية تسيير المالية العامة للبلاد؛
 - تعزيز الوقاية ومحاربة كل أنواع الفساد والممارسات الغير قانونية والغير شرعية التي تعتبر مساس بأخلاقيات المهنة وواجب النزاهة وتلحق الضرر بالمال العام.
- حددت هذه الأهداف في المادة 2 من الأمر 95-20 المؤرخ في 17 جوان 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010.
- 4-3-2- صلاحيات مجلس المحاسبة في مجال الرقابة على تنفيذ الميزانية:** يتمتع مجلس المحاسبة بعدة صلاحيات إدارية يمارسها في سبيل مراقبة شرعية وفعالية إدارة الدولة وهيئاتها، والتأكد من صحة تنفيذ ميزانية الدولة، عن طريق:
- 4-3-2-1- حق الاطلاع وسلطة التحري:** يتمتع مجلس المحاسبة بحق الاطلاع على جميع الوثائق التي تسهل عمليات الرقابة المالية والمحاسبية، والتي تعد ضرورية لتقييم إدارة المصالح والهيئات التي تخضع لرقابته، كما يقوم بكافة التحريات اللازمة للاطلاع على الأنشطة المنجزة.
- 4-3-2-2- مراقبة نوعية عمليات التسيير:** يقوم المجلس بتقييم الطرق التي تستخدمها الهيئات والمؤسسات في صرف الموارد والوسائل المادية والمال العام، مع التركيز على مستوى فعاليتها ونجاحاتها في ذلك، وذلك وفقاً للمهام والأهداف والوسائل المستخدمة، كما يقيم قواعد التنظيم والعمل داخل هذه الهيئات والمؤسسات التي يراقبها، ويتحقق من التزام عملياتها المالية والمحاسبية للقواعد والنظم المعمول بها، إضافة إلى وجود وسائل رقابية داخلية فعالة، وبذلك يتمكن من تقديم التوصيات المناسبة لتحسين الفعالية.
- 4-3-2-3- تقييم المشاريع والبرامج والسياسات العمومية:** وفقاً للمادة 72 من الأمر 95-20 المذكور سابقاً، يساهم مجلس المحاسبة في تقييم فعالية الأنشطة والمخططات والبرامج والتدابير، بالإضافة إلى تقييم السياسات العامة التي نفذتها المؤسسات أو الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وذلك بهدف تحقيق الأهداف الوطنية. (دراجي، 2022، صفحة 224)

4-3-3- مهام مجلس المحاسبة:

يقوم مجلس المحاسبة بالمهام التالية: (بوعارة، 2020، الصفحات 202-203)

4-3-3-1- مراجعة الحسابات التي يقدمها المحاسب العمومي: تمنح له سلطة واسعة وعدة صلاحيات في مجال مراجعة حسابات المحاسبين العموميين ومن بين صلاحياتهم تمتعه بسلطة القرار فيما يتعلق بقيام مسؤولياتهم، يقوم بمراجعة الحسابات لكل الهيئات التي تخضع له، مع عدم إمكانية تصحيحها أو تعديلها، ويصدر في هذا الشأن أحكام وقرارات وعقوبات توجه للمحاسب العمومي وليس الحسابات.

كما يقوم بعملية التدقيق في صفة العمليات المادية بهدف التأكد من مدى مطابقتها للأحكام التشريعية والنظم المعمول بها، بعدها يقوم بتدقيق الحسابات المقدمة من قبل المحاسبين العموميين من خلال التحقق أولاً من أنها شملت كافة العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة المعنية أي التحقق من صحة التقيد لكافة العمليات وأرصدها، بعدها تستخدم سندات الإثبات والوثائق والمعلومات الخاصة بهذه العمليات لفحصها والتأكد من شرعيتها القانونية الميزانية وصحتها المالية، يقدم كافة التوصيات التي يراها مناسبة لتحسين الفعالية.

كل محاسب عمومي وأمر بالصرف مجبر على تقديم حساباته وأي وثيقة مهمة ساهمت في إبرام الصفقة في الموعد الذي حدده المجلس، وذلك بطلب منه، على أن يستجيبوا لهذا الأمر وإلا عرضوا لعقوبات مختلفة تتمثل في إكراه مالي أو غرامات مالية.

ولقد تضمن الأمر 20-95 المعدل مقدار هذه الغرامات وتشديدها في حالة أي مخالفة أو تقصير أو إهمال في أداء المهام، إضافة إلى ذلك تضمن الغرامات التي تصدر في حق المسؤولين أو الأعوان أو ممثلو الهيئات التي تخضع لرقابة المجلس الذي صدر في حقهم مخالفة الأحكام التشريعية أو التنظيمية.

4-3-3-2- التأكد من الخضوع لقواعد الانضباط المالي والميزانياتي: يمتلك مجلس المحاسبة غرفة مخصصة تمكنه من التأكد من مدى احترام قواعد الانضباط المالي والميزانياتي، وإذا تم إثبات وجود مخالفات تحمل مسؤولية ذلك للأعوان الخاضعين لرقابته المتورطين حيث نصت على ذلك المادة 88 من الأمر 29-96، ومن بين هذه المخالفات خرق الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تتعلق بعمليات تنفيذ نفقات الصفقات العمومية، أو التي نفذت خارج نطاق الهدف المخصصة له.

هناك عدة أساليب يعتمد عليها المجلس في عملية رقابته فقد تكون هذه الرقابة بصفة شاملة أو انتقالية أو عشوائية أو إحصائية، كما قد تكون عنقودية، مستمرة أو دورية، أو مفاجئة أو بعد التبليغ، وهو ما نصت عليه المادة 14 من الأمر 20-95.

وبالرجوع لنص المواد من 87 إلى 101 من الأمر 20-95 المعدل بالأمر 02-10 نرى أن المجلس رقابته تشمل بالإضافة للرقابة القضائية رقابة إدارية.

ويختص المجلس في الجزائر ومن الناحية الإدارية براقبته على التصرفات المالية الواردة في التقارير التي يرفعها المجلس لمختلف الجهات المحددة في القانون والصادرة عن الموظفين الذين لا يكتسبون صفة المحاسب العمومي الفعلي، ومن خلال الاختصاص الإداري تتجلى طبيعة العلاقة حدودها وضوابطها بين المجلس ورئاسة الجمهورية، الحكومة والبرلمان. (عزة، 2012، الصفحات 157-158)

4-3-3- تعزيز سيادة القانون: تضمن رقابة مجلس المحاسبة إلزام السلطات التنفيذية بالقوانين والتشريعات المطبقة عند تنفيذ الميزانية وتفصل بين السلطات التشريعية والقضائية على أن تُمارس كل سلطة رقابتها بشكل مستقل، بما يعزز سلطة وسيادة القانون.

وعليه يقوم هذا المجلس بالرقابة القضائية من خلال تدقيق حسابات المؤسسة الحكومية والعامة وتقييم أدائها، بعدها ينشر تقريره الذي يحدد نقاط القوة والضعف في إدارة الميزانية والسياسات المالية وذلك بكل شفافية، كما تتيح عملية التدقيق هذه إلزام المسؤولين عن تنفيذ الميزانية على تبرير إنفاقهم وقراراتهم، على أن يقدم المجلس توصيات لتصحيح التجاوزات ومحاسبة المسؤولين عنها، بما يدعم المساءلة ويعزز النزاهة ويخلق بيئة عمل ملائمة.

تمكن الملاحظات والتوصيات التي يقدمها بشأن الأداء المالي من إعادة النظر في الاحتياجات المستقبلية، بما يساعد على تحقيق الاستدامة المالية ويطور من تقنيات التقدير ووضع الأهداف بدقة أكثر وعليه تحسين الأداء المالي.

الرقابة الداخلية لا تكفي وحدها لرصد مواقع الغش والتلاعبات وبالتالي يجب أن تكون هناك رقابة خارجية تكمل الرقابة الداخلية، وبما أن المجلس هو جهة مستقلة فهو يمارس رقابته بكل موضوعية مما يزيد من ثقة الجمهور في عمل الهيئات الحكومية واستخدام المال العام، ويعزز المساءلة ويحقق مبادئ حوكمة الميزانية العامة.

المبحث الثاني: حوكمة الميزانية العامة في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

وسيتم في هذا الجزء من البحث التركيز على 5 معايير وتحليلها ومناقشة أهم ما جاءت به من متطلبات في سبيل تحقيق حوكمة الميزانية العامة.

المطلب الأول: حوكمة الميزانية العامة في ظل المعيار 01

سيتم هنا تقديم أهم ما جاء به المعيار المحاسبي الأول في مجال حوكمة الميزانية العامة، وقبل ذلك الإشارة إلى كيفية مساهمة المعايير في تحقيق الشفافية وتعزيز المساءلة في القطاع العام

1- الغرض من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: تعتمد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أساس الاستحقاق كونه الأساس الأنسب والملائم في تعزيز اعتبارات الإفصاح والقياس المحاسبي عن أعمال القطاع العام، بما يوفر مزيد من الشفافية وجودة المعلومات المالية وبالتالي جودة التقارير المالية، وهو ما يفرض بدوره تزويد مختلف الأطراف ذوي العلاقة بكافة المعلومات والتي لا تحمل أي شك حول النتائج المالية للأعمال الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للدولة، وعليه صنع القرارات السليمة.

تبرز هذه المعايير مختلف جوانب القصور وتساعد على الاندماج مع المجتمع الدولي والحصول على تقارير وقوائم مالية موثوقة تعزز الشفافية وعملية المساءلة مع باقي الدول والمنظمات الدولية، كما تعتبر من أبرز إصلاحات القطاع العام وتشكل حجر الزاوية فيما يتعلق بالثروة العالمية في المحاسبة العمومية لتحديث الأداء التشغيلي والمساءلة والتخصيص الأمثل للموارد وترشيد الإنفاق. (منصور، 2023، الصفحات 157-158)

تزيد IPSAS من مصداقية وشفافية المعلومات المالية لمؤسسات القطاع العام العمومية بما يعزز المساءلة وعملية صنع القرار، حيث تكمن أهمية هذين المبدئين في العلاقة الفردية والتبادلية بينهما، والتي تحقق مجموعة من المزايا نذكرها فيما يلي:

- تحقيق الانضباط المالي والسيطرة على النفقات وتقليل تكاليف المشاريع بهدف تعزيز كفاءة الاقتصاد؛
- حماية المستثمرين وتعزيز الثقة في السوق، حيث تتأثر تقديراتهم للمخاطر بمدى توفر المعلومات ودقتها؛
- زيادة جاذبية المناخ الاستثماري، إذ يحتاج المستثمر إلى التأكد من أن النظام القانوني والقضائي سيحامي حقوقه خلال فترة زمنية وتكاليف معقولة؛
- التخفيف من حدة الأزمات، حيث أظهرت التجارب الدولية أن عمق الأزمات الاقتصادية يرتبط بمستوى الشفافية في الاقتصاد ومدى الثقة في آليات المساءلة. (لومازية، 2020، صفحة 222)

يتطلب إعداد الميزانية وفق IPSAS مراجعة شاملة وإعادة تصميم الإجراءات المرتبطة بها، مع التركيز على إدارة وتخطيط السيولة لضمان تلبية احتياجاتها خلال فترة الميزانية، حيث يتيح اعتماد الاستحقاق المحاسبي الاعتراف بالنفقات الاقتصادية في القوائم المالية، وهو ضروري لتطوير الميزانية العامة وتعزيز شفافيتها، بما يوفر معلومات عن العمليات المالية السابقة والالتزامات المستقبلية، ويجعلها أكثر فائدة لصانعي القرار الاقتصادي. (صادفي، 2024، صفحة 44)

2- المعيار 01 عرض البيانات

يعد المعيار الدولي الأول حجر الأساس في المحاسبة العمومية، كونه يضع الإطار العام لعرض القوائم المالية للجهات الحكومية والمؤسسات غير الربحية في القطاع العام، كما يعتبر قاعدة مرجعية لباقي المعايير.

2-1- الهدف من المعيار: يهدف هذا المعيار لتحديد متطلبات العرض والإفصاح عن البيانات المالية، التي تشمل هيكلها ومحتواها وطريقة عرضها.

2-2- الهدف من البيانات المالية ذات الغرض العام: تلبية البيانات المالية ذات الغرض العام احتياجات مستخدمي المعلومة المالية الذين لا يملكون سلطة الحصول عليها، وتعد تمثيل هيكلي للمركز المالي للمؤسسة ومعاملاتها تهدف لتوفير معلومات مالية موثوقة وذات مصداقية عالية تساهم في ترشيد القرارات وتقييم الأداء، أي توفير معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرار وبيان مدى مسؤولية المؤسسة على الموارد الموكلة لها من خلال:

- توفير معلومات حول المصادر وتوزيع واستخدامات الموارد المالية؛
 - توفير معلومات حول كيفية تمويل المؤسسة لأنشطتها وتلبيتها لمتطلباتها النقدية؛
 - توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة المؤسسة على تمويل أنشطتها وتلبية التزاماتها وتعهداتها؛
 - توفير معلومات حول الوضع المالي للمؤسسة والتغيرات فيها؛
 - توفير معلومات كلية مفيدة في تقييم أداء المؤسسة بالنسبة لتكاليف الخدمة والكفاءة والإنجازات.
- تشكل هذه المعلومات أساساً لبناء ثقة الأطراف ذات العلاقة في المؤسسة وتمكنهم من صنع القرارات المناسبة، وتساهم في تقييم الأداء بدقة وتظهر مدى الالتزام بالمتطلبات القانونية والمعايير المحاسبية مما يعفيها من المساءلة القانونية، كما تتيح مراجعة الموارد والأعباء إمكانية التنبؤ بالمصادر المحتملة.
- كما تملك دور تنبؤي حيث توفر المعلومات المفيدة في التنبؤ بمستوى الموارد المطلوبة للعمليات المستمرة، والموارد التي يمكن توليدها من خلال العمليات المستمرة والمخاطر والشكوك المرتبطة بذلك، يمكن كذلك أن توفر التقارير المالية للمستخدمين المعلومات التي:
- تبين ما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقاً للموازنة التقديرية المعتمدة قانونياً (التي وضعتها السلطات)؛
 - تبين ما إذا تم الحصول على الموارد واستخدامها وفقاً للمتطلبات القانونية والتعاقدية، بما فيها الحدود المالية التي تضعها سلطات التشريع المناسبة.
- تساعد المعلومات المدققة في إبراز المخاطر المحتملة (التغيرات الاقتصادية، تقلبات السوق..)، والتخطيط لمواجهتها، وتساهم في إعداد استراتيجيات بعيدة المدى عن طريق تحليل التوجهات المالية والتدفقات النقدية. وعليه فإن جودة ومصداقية المعلومات المالية تعزز القدرة على تحقيق التنمية المستدامة وتقدم قيمة مضافة لكل الأطراف ذات العلاقة.

يتطلب المعيار أن تقدم هذه المعلومات بدقة ووضوح وموثوقية وأن تكون قابلة للمقارنة، ولا يتحقق ذلك إلا بوجود نظام محاسبي رقمي يضمن حفظها بشكل منتظم ومنظم مع إمكانية استرجاعها.

2-3- مكونات البيانات المالية:

تحتوي مجموعة البيانات المالية الكاملة على الأجزاء التالية:

- بيان المركز المالي/ الميزانية العامة/ بيان الأصول والالتزامات؛
- بيان الأداء المالي/ بيان الإيرادات والمصروفات/ بيان الدخل/ بيان حساب التشغيل/ بيان الأرباح والخسائر؛
- بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛
- بيان التدفق النقدي؛
- عندما توفر المؤسسة موازنتها المصادق عليها للجمهور، فهي ملزمة بتقديم مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعالية إما كبيان مالي إضافي منفصل أو كعمود موازنة في البيانات المالية؛
- الملاحظات التي تشمل ملخصا بالسياسات المحاسبية الهامة والملاحظات التفسيرية الأخرى؛
- معلومات مقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة.

حيث تضمن هذا المعيار طرق إعداد وعرض هذه البيانات وضرورة امتثالها للتشريعات والإفصاحات حولها كما يشجع على الإفصاح عن أية معلومات إضافية ضرورية لفهم محتوى هذه البيانات، حيث تشمل الملاحظات ملخص بالسياسات المحاسبية العامة التي تساهم بشكل كبير في تحليل تلك البيانات وتحديد مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار.

يفرض المعيار حدود خاصة بالموازنة في شكل مخصصات أو موازنات مصرح بها تدخل حيز التنفيذ من خلال التشريع الذي يمنح التفويض بذلك، توضح هذه البيانات التزام المؤسسات بالمبالغ المقدرة في الموازنة، وفي حالة تجاوزها نظرا لنشوب ظروف استثنائية الإفصاح عن ذلك في حاشية البند صاحب العلاقة.

2-4- متطلبات الإفصاح التي جاء بها المعيار:

يتطلب المعيار الإفصاح عن:

- المعلومات الإضافية التي تساعد على تقييم الأداء وإدارة الأصول واتخاذ وتقييم القرارات، بالإضافة للمعلومات حول مدى الامتثال للقواعد والقوانين والتشريعات التنظيمية، لأن المعرفة بالامتثال من عدمه تكون مفيدة لأغراض المسؤولية التي تؤثر على تقييم المستخدم لأداء المؤسسة وعلى القرارات المستقبلية؛

- المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية على تقييم أهداف وسياسات وعمليات المؤسسة لإدارة رأس المال، وتتمثل في المعلومات النوعية حول الأهداف والسياسات وعمليات إدارة الأموال، والتي تكون متوفرة داخليا لدى موظفي الإدارة الرئيسيين.

2-5- الاعتبارات الهامة: هي المبادئ التوجيهية الواجب اعتمادها عند إعداد المعلومة المالية لضمان موثوقية ومصداقية التقارير المالية.

2-5-1- العرض العادل والامتثال لـ IPSAS: العرض بشكل عادل وصحيح لأثر المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقا للتعريفات ومتطلبات الإفصاح والاعتراف والقياس التي جاءت بها IPSAS، إذ أن التطبيق السليم لهذه المعايير يساعد على حسن استغلال البيانات المالية لتحقيق العرض العادل، على أن يتم تقديم بيان صريح وواضح عن الامتثال وذلك في الإيضاحات، ولا تكون ممثلة إلا إذا كانت تمتثل لكافة المتطلبات التي تضمنتها كل المعايير، ويتطلب العرض العادل أن يتم اختيار السياسات المحاسبية وعرض المعلومات بطريقة تسمح بتقديم المعلومات والممتثلة لـ IPSAS بشكل عادل وبطريقة مفهومة وفي الوقت المناسب على أن تكون قابلة للمقارنة ويمكن التحقق منها. كما يتطلب تقديم إفصاحات إضافية إذا كان الإلتزام بمتطلبات IPSAS غير كافٍ لفهم طبيعة وأثر المعاملات، وفي حالة عدم الامتثال لمتطلب واحد وجب الإفصاح على أن المؤسسة قد التزمت بكافة المتطلبات باستثناء متطلب واحد مع ذكر عنوانه وطبيعته والمعالجة المحاسبية التي سيقضيها هذا الحياد وأثره المالي.

يضمن ذلك اتساق البيانات بين مختلف الفترات والمؤسسات، مما يجعلها الأساس المعتمد لاتخاذ القرارات، ويحقق خاصية قابلية المقارنة، مما يسهل تدقيقها ويوفر معلومات مالية دقيقة وموثوقة وذات جودة عالية، تعزز الثقة وتدعم حوكمة الميزانية العامة.

2-5-2- الاستمرارية: يتم إعداد البيانات المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة، وإذا كانت هناك شكوك حول ذلك الإفصاح عنه، أما إذا أعدت البيانات على غير أساس الاستمرار الإفصاح عن الأساس المطبق وسبب استخدامه ولماذا تم اعتبار المؤسسة غير مستمرة، يساهم هذا المبدأ في تحقيق العرض المتكامل الذي يتيح الفهم الحالي والمستقبلي للوضع المالي ويرفع من فعالية إدارة هذه المخاطر وذلك بالإفصاح عن التزامات طويلة المدى.

2-5-3- اتساق العرض: اعتماد نفس أساليب وطرق العرض والتطبيق في البيانات من فترة لأخرى، إلا إذا كان التغيير يوفر معلومات ملائمة وأمنة أكثر للمستخدمين مع تغير أساليب عرض وتصنيف بنود المعلومات المقارنة. تتيح هذه الخاصية سهولة فهم التقارير المالية ومقارنتها بين مختلف الفترات وتتبع الأداء المالي، وتجنب التفسيرات الخاطئة وتضليل المعلومات الهامة.

2-5-4- المادية والتجميع: يتم عرض البنود الهامة والمماثلة بشكل منفصل في البيانات وتعرض البنود التي تختلف في طبيعتها ووظيفتها بشكل منفصل ما لم تكن غير هامة، تضمن هذه الخاصية التركيز على المعلومات المالية المهمة والتي تؤثر في القرارات، مما يجنب التشويش بسبب الإفراط في التفاصيل التي قد تفسر بشكل خاطئ.

2-5-5- المقاصة: يتطلب عدم إجراء مقاصة إلا إذا سمحت IPSAS بذلك (الإبلاغ عن الأصول والالتزامات بشكل منفصل حيث تنقص المقاصة من مفهومية المعلومات حول القطاعات)، يجنب ذلك التلاعب في المبالغ (إخفاء الأعباء أو الخسائر بمقاصتها مع الأصول أو الإيرادات)، كما أن الفصل بين الأعباء والإيرادات يسهل متابعة تنفيذ الميزانية والتحقق من كفاءة استخدام الموارد ويعزز عملية الرقابة والمساءلة.

2-5-6- المعلومات المقارنة: عرض معلومات الفترة السابقة التي تندرج ضمن المعلومات السردية والوصفية لزيادة فهم المستخدمين وتمكنهم من اتخاذ وتقييم القرارات والتنبؤ.

يقتضي المعيار إجراء إفصاحات محددة في متن القوائم المالية والملاحظات على أن تحدد البيانات المالية بوضوح وأن تكون مميزة عن باقي المعلومات وأن يتم عرضها بشكل ظاهر وتكرارها عند الضرورة لتحقيق فهم مناسب وصحيح للمعلومة المعروضة، تعرض هذه البيانات كل سنة على الأقل، إذا تم تغيير فترة التقرير يفصح عن ذلك وعن السبب وراء تغيير المدة وأن المبالغ المقارنة أصبحت غير قابلة للمقارنة.

من مزايا هذه الخاصية إظهار التغيرات المالية بين مختلف الفترات بوضوح مما يجعل البيانات أكثر وضوح وشفافية، كما تساعد على تحديد نقاط القوة والضعف من خلال المقارنة مع المؤسسات المنافسة.

2-5-7- الوقت المناسب: تقدم البيانات في غضون 6 أشهر من تاريخ التقرير، كلما قدمت في الوقت المناسب كلما زادت فائدتها، بما يحسن اتخاذ القرارات إذ أن توفر المعلومات في الوقت المناسب يساعد على اتخاذ قرارات أكثر دقة وفعالية، بما يضمن عدم الوقوع في الأخطاء أو التأخر في اتخاذ الإجراءات الضرورية، وعليه تحديد المخاطر قبل تفاقمها واتخاذ التدابير الاحترازية بما يقلل احتمالية الفشل المالي.

2-6- المحاسبة الميزانية: تضمن هذا المعيار المحاسبة الميزانية، لم يركز عليها بشكل مفصل إلا أنه أشار إليها وذلك حين تطرق إلى عرض البيانات المالية وفقا للموازنة الحكومية التي تتطلب العرض بطريقة تعكس الأداء المالي للقطاع العام وفقا للموازنة المعتمدة، والتي غالبا ما تعتمد المحاسبة الميزانية.

- الإيرادات والمصروفات: يعترف بها عند التحصيل أو الدفع (الأساس النقدي)؛
- تقديم موازنة موازية: يفرض عرض البيانات المالية الحقيقية والميزانية المعتمدة.

2-6-1- التوفيق بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق: أحيانا يجب أن يكون هناك توافق بين الأساسين عند إعداد وعرض البيانات المالية، وعليه فإن المعايير تعترف بأن الموازنة قد تعتمد الأساس النقدي بينما تعتمد باقي التقارير أساس الاستحقاق، كما يلزم المعيار شرح هذا التوافق سواء من خلال التقارير الإضافية أو البيانات التفسيرية.

2-6-2- الإفصاح عن اعتماد المحاسبة الميزانية: عند اعتماد المحاسبة الميزانية، الإفصاح عن ذلك، بهدف تحسين الفهم كما يتطلب توضيح كيفية تأثير هذه المحاسبة على التقارير.

2-7- تصنيف النفقات: يشير هذا المعيار فيما يتعلق بعرض البيانات المالية على أن النفقات تصنف حسب الوظيفة أو الطبيعة، بما يخدم عرض المعلومة ويساعد على تقييم الأداء، كما يتطلب المعيار في حالة اعتماد التصنيف حسب الوظيفة الإفصاح عن التصنيف حسب الطبيعة أيضا ليسهل فهم هيكل النفقات وأسلوب صرفها، بما يحقق اتساق العرض ويسهل مقارنتها.

2-8- مساهمة IPSAS 1 في تعزيز حوكمة الميزانية العامة: كحوصلة يمكن القول بأن هذا المعيار عنصرا رئيسيا في تعزيز حوكمة الميزانية العامة للدولة من خلال وضعه لإطار متين لتطبيق مبادئ الحوكمة عن طريق:

- تعزيز الشفافية المالية من خلال الالتزام بالإفصاح الكامل الذي نصت عليه المعيار، وذلك بعرض شامل ومنظم لقوائم مالية، بما يضمن تقديم معلومات دقيقة وشاملة لكل الأطراف ذات العلاقة، ويدعم اتخاذ القرارات المالية؛

- تحديد المسؤولية والمساءلة عن طريق المعلومات الدقيقة والموثوقة التي تتيح متابعة الأداء المالي وتحقيقها التوازن بين الأعباء والإيرادات، يوضح ذلك المسؤوليات بين مختلف الجهات الحكومية ويعزز المحاسبة على أي قصور؛

- تحسين الرقابة على الموارد من خلال تطبيق مبادئ المعيار التي تضمن انعكاس الميزانية في التقارير المالية، مما يزيد من كفاءة وفعالية الرقابة على استخدام المال العام؛

- مواعمة التقارير المالية مع أهداف الحوكمة عن طريق مقارنة النتائج المالية الفعلية مع الميزانية المعتمدة، يساعد ذلك في مراقبة وتتبع الأداء المالي للدولة ويضمن تحقيق الأهداف؛
- دعم قرارات السياسات المالية بناء على بيانات مالية موثوقة تدعم الحكومة في عملية اتخاذ القرارات المناسبة (تخصيص الموارد، وضع الخطط الاستراتيجية...)
- يضمن الالتزام بالمعايير إدارة مالية شفافة بما يعزز ثقة الأطراف ذات العلاقة في أعمال الحكومة. (المجمع الدولي العربي للمحاسبين العموميين، 2022، الصفحات 143-208)

المطلب الثاني: حوكمة الميزانية العامة في ظل المعيار 18 والمعيار 22

1- المعيار 18 تقديم التقارير حول القطاعات

تضمن هذا المعيار الإفصاح عن المعلومات القطاعية التي تدخل ضمن نطاق الجهة الحكومية الواحدة، بهدف تحسين وتوضيح وسهولة فهم الأنشطة المختلفة التي تديرها هذه الجهة، وذلك يتطلب تصنيف الأنشطة إلى قطاعات تشغيلية منفصلة، والإفصاح عن نفقاتها وإيراداتها، أصولها والتزاماتها.

1-1 الهدف من المعيار: يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس ومبادئ لتقديم التقارير التي تتضمن المعلومات المالية لمختلف القطاعات، مما يساعد المستخدمين على فهم أداء المؤسسة بشكل أفضل وتحديد الموارد المخصصة لدعم الأنشطة الأساسية، كما تساهم في تعزيز شفافية التقارير المالية، وتوضح قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها، وذلك يسهل عملية المساءلة.

1-2 طريقة العرض: تعد وتعرض المعلومات حول القطاعات بطريقة تتفق مع السياسات المعتمدة لإعداد وعرض البيانات المالية على أن تختار المؤسسة السياسة التي تتناسب نشاطها، تعرض هذه البيانات المعدة وفق أساس الاستحقاق المحاسبي ويتم الإفصاح عن السياسات المعتمدة، ويتم إصدار الأحكام مدعومة بالمعلومات.

مما سبق نلاحظ أن للالتزام بالمعايير المحاسبية أهمية في تحقيق الشفافية وذلك بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة لضمان دقة وموثوقية البيانات المالية، حيث يفرض المعيار أي إفصاحات إضافية يراها ضرورة لعملية المساءلة، بما في ذلك المعلومات المعدة وفق سياسات غير تلك المعتمدة في إعداد البيانات وأساس القياس بوضوح.

1-3 تخصيص البنود: تخصص بنود القطاعات على أساس معقول وفقا لعدة عوامل مثل طبيعة البنود وأنشطة القطاعات والاستقلال الذاتي النسبي لذلك القطاع، يساعد هذا التصنيف على حسن فهم التصنيفات.

1-4 متطلبات الإفصاح وفق المعيار 18:

يتطلب المعيار الإفصاح عما يلي:

- إيرادات ومصروفات كل قطاع بالتفصيل، إجمالي القيمة المرحلة لأصول والتزامات القطاع، أي تكاليف متكبدة نتيجة امتلاك أصول لاستخدامها في كل قطاع، طبيعة وحجم بنود إيرادات ومصاريف كل قطاع والتي من شأنها توضيح أداء كل قطاع للفترة، كما يستحب الإفصاح عن التدفقات النقدية بما يقتضيه المعيار الدولي 2 على أن يساعد ذلك في فهم أفضل للمركز المالي وسيولة المؤسسة وتدفقاتها النقدية، بما يسمح للمستخدمين بتحديد مصادر واستخدامات النقد؛

- أساس تقديم السلع والخدمات والبرامج التي تشغلها أو الأنشطة التي تنفذها كل هذه المعلومات، بما يوفر للمستخدمين معلومات ملائمة حول أداء المؤسسة في تحقيق أهدافها.

يؤثر الإفصاح التفصيلي في التقارير المالية للقطاعات وشموليته على تحليل الأداء لكل قطاع، حيث يوضح الإفصاح عن الإيرادات والأعباء مدى ربحية كل قطاع.

- يتطلب المعيار تحديد قطاعات كل مؤسسة بالتفصيل، وأن يتم الإفصاح عنها وكافة الإفصاحات الإضافية التي تسهل عملية المساءلة وصنع القرار، وتخصيص بنود القطاعات على أساس معقول؛

- في حال تغيير السياسات المالية، الإفصاح عن السياسة الجديدة، سبب التغيير وأثره المالي، ووصف طبيعة التغيير وإعادة تقديم المعلومات السابقة وفق السياسة الجديدة لغرض المقارنة إذا كان ذلك عملي، مع الإشارة إلى أن المعلومات السابقة أعيد عرضها، أما إذا كان من الغير عملي عرض البيانات السابقة وفق السياسة الجديدة وجب تقديم التقارير وفق الأساسين الجديد والقديم في سنة التغيير وإعادة العرض وفق السياسة الجديدة لتسهيل الفهم، كما يتم الإفصاح عن أهداف كل قطاع في بداية تقديم التقارير ومناقشة مدى تحقيقها؛

يعزز ذلك الشفافية ويوفر معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ قرارات مستنيرة، كما أن إتاحة التفاصيل حول إعادة عرض معلومات سابقة أو عرض تقارير مزدوجة في السنة التي تم فيها التغيير يعطي رؤية شاملة لأثر السياسات الجديدة على الأداء المالي.

- تركيبة القطاع والهدف من تقديمه للخدمات ومدى تحقيقه للأهداف المسطرة، بما يمكن المستخدمين من تقييم أداء المؤسسة وكفاءة خدماتها ومتابعة تحقيق الأهداف، كما يساهم ذلك في معرفة قدرتها على الوفاء بديونها ومسائلتها بشكل أفضل، على أن تقدم كل المعلومات سابقة الذكر في الوقت المناسب لكي لا تفقد قيمتها وملائمتها، وحتى يتم ذلك وجب تقديم التقارير قبل أن تكون جميع نواحي العملية معروفة، وهو ما يضعف خاصية الموثوقية، أما إذا تأخر تقديم المعلومات إلى غاية معرفة كل ما يخص العملية هذا يجعلها موثوقة أكثر، إلا أنها تفقد منفعتها في صنع القرار، وفي سبيل تحقيق الموازنة بين الملاءمة والموثوقية سيكون اهتمام المهنيين حول محاولة تلبية حاجة المستخدمين للمعلومات لاتخاذ القرار الصحيح وعلى أكمل

وجه، من خلال الإفصاح عن القطاع وتفاصيله وأهدافه ومدى تحقيقها بما يمكنهم من تقييم أداء المؤسسة العام وبشكل شامل.

يفرض التوافق بين خاصيتي الملاءمة والموثوقية أن تقدم المعلومات في الوقت المناسب مع التركيز على دقتها، حتى تزيد فعالية التقارير المالية في صنع قرارات مدروسة وواقعية، بما يزيد قدرة المؤسسة على الالتزام بديونها وتحقيق أهدافها الاستراتيجية.

1-5- إعداد التقارير المالية: يلزم المعيار توفير معلومات عن القطاعات لدى المجلس الرقابي والمسؤول الأول في المؤسسة، وذلك لتمكينهما من أداء مهامهما الإدارية المتمثلة في تقييم الأداء، ومتابعة تحقيق الأهداف، واتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع موارد المؤسسة في المستقبل، كما تمكنهم من فهم الوضع الحالي بشكل أفضل بما يعزز مبدأ المساءلة، من خلال تقييم الأداء ومراقبة تحقيق الأهداف.

تحدد الأنشطة التي تعد التقارير بشأنها لأغراض المساءلة بناء على الحكم الشخصي، وللوصول إلى هذا الحكم، يجب على الشخص المسؤول عن إعداد البيانات المالية مراعاة النقاط التالية:

- الهدف الذي أعدت التقارير من أجله وفقا لكل قطاع كما يحدده المعيار؛
- التوقعات المقدمة من قبل المجتمع وممثلوه أو الموظفون المعنيون بالأنشطة الأساسية في المؤسسة؛
- الخصائص النوعية للمعلومات المالية التي ترد في التقارير؛
- ما إذا كانت تعكس هيكل القطاع القاعدة التي تركز عليها المؤسسة أو المكلف بطلب هذه المعلومات، مما يساعده على تقييم أداء الأنشطة والأهداف واتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد لتحقيق الأهداف المستقبلية؛
- على مستوى الحكومة جمع المعلومات وتقديمها بطريقة تعكس ما يلي:
 - تصنيفات الأنشطة الاقتصادية والتجارية الرئيسية التي قامت بها الحكومة ومؤسسات الأعمال الحكومية التجارية؛
 - مسؤوليات مختلف الوزراء وأعضاء الحكومة عن المهام التي تعكس على العموم التصنيفات المذكورة سابقا، إلا أنه قد تكون اختلافات لأن المهام قد تتضمن عدة تصنيفات.

يتم عادة إدارة الدوائر والوكالات الحكومية وفقا لخطوط الخدمات التي تقدمها، وذلك يعكس طريقتها في تحديد أهم مخرجاتها ورقابة إنجاز مهامها، بالإضافة إلى تحديد حاجاتها من الموارد وموازنتها، يضيف هذا الإجراء مزيد من الشفافية ويحقق كفاءة تقييم الأداة والتخطيط المالي على المدى الطويل.

1-6- البدائل:

تضمن المعيار العديد من البدائل نذكر بعضها:

1-6-1- في حالة تقديم تقارير على أساس أكثر من هيكل قطاع واحد وهو ما يوفر معلومات مفيدة، فهو متاح للحكومة أن تتبنى أساس للإفصاح يعكس إفصاحاتها العامة إضافة إلى إفصاحات قطاعية حسب الهدف أو الوظيفة، يمكن تقديم تقارير منفصلة أو مصفوفات كما يمكن تبني هيكل تقارير قطاعية أساسية وثانوية حسب توفر إفصاحات محدودة عن القطاعات الثانوية، تسمح هذه الطريقة بالتركيز على القطاعات التي تتطلب اهتماما خاصا، كما تعزز الشفافية والمساءلة حول العمليات المالية وإمكانية تقييم مدى تحقيق وفعالية أهداف المالية للمؤسسة.

1-6-2- أحيانا تهيكّل التقارير المقدمة داخليا عن المؤسسة للهيئة الحاكمة والمدير الأعلى على أساس يميز الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات المتعلقة بأنشطة تعتمد على الموازنة عن تلك الأنشطة التجارية، هنا يكون من غير المحتمل أن يتوافق تقديم تقارير معلومات القطاع في البيانات المالية على أساس هذه القطاعات فقط مع الأهداف المحددة لهذا المعيار، وذلك لأنه من غير المحتمل أن تقدم هذه القطاعات معلومات مناسبة للمستخدمين.

1-6-3- في حالة الأنشطة الواسعة والتي تشمل عدة مناطق جغرافية، تقدم التقارير عن المعلومات المالية وغير المالية عن القطاع بالتفصيل، التي تحقق أغراض المساءلة وصنع القرار.

- يفرض هذا المعيار أن تشمل السياسات المحاسبية للقطاع سياسات تتعلق بتقديم التقارير حول القطاعات.

1-7- اعتماد منهج الأداء: حتى يتمكن المستخدمين من تقييم أداء المؤسسة في تحقيق الأهداف المتعلقة بتقديم خدماتها، من الضروري إعلام المستخدمين بهذه الأهداف وبكل شفافية، وسيدعم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتركيب كل قطاع، وأهداف تقديمه للخدمات، ومدى تحقيق تلك الأهداف، كما تمكن هذه المعلومات المؤسسة من تحديد القدرة على الوفاء بالتزاماتها ومساءلتها بشكل أفضل، لما له من أهمية في التقييم الصحيح للأداء، وتعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة، وزيادة ثقة المستخدمين في أعمال المؤسسة.

وعليه فهو يعزز تطبيق ميزانية البرامج ويساهم في تقييم الأداء حسب كل برنامج أو نشاط، بما يتماشى مع مبادئ منهج الأداء الذي يربط الإنفاق بالنتائج.

1-8- القيد الذي يفرضها المعيار على المعلومة الملاءمة والموثوقة:

تمت الإشارة فيما سبق على خاصية الملاءمة، والموثوقية، وأهمية التوازن بينهما، وذلك يفرض القيود التالية:

1-8-1- الوقت المناسب: إذا تأخر تقديم المعلومة المالية سيجعلها تفقد ملاءمتها.

1-8-2- موازنة التكلفة والمنفعة: تعد ضرورية لتحقيق الغرض من التقارير المالية دون تحمل أعباء إضافية مفرطة، ويتحقق ذلك من خلال:

أ- فهم المنفعة المنتظرة من المعلومات المالية وذلك بالإفصاح عن القطاعات التي تمكن مستخدمي التقارير من تقييم الأداء لكل قطاع وهو ما يحسن الشفافية، وتعزيز المساءلة من خلال تحديد المنفعة من الإفصاح التي قد تساهم في اتخاذ قرارات حول الموارد والأداء، بالإضافة إلى ذلك فهي من شأنها تحديد القطاعات المربحة.

ب- تحليل تكلفة الإعداد والإفصاح التي تنقسم إلى تكاليف مباشرة تشمل تلك الخاصة بجمع البيانات، والنظم المحاسبية المعتمدة، وتمكين العاملين على إعداد التقارير، والتكاليف غير المباشرة التي تتمثل في المدة المستغرقة في إعداد التقارير، والتكاليف الإدارية المترتبة عن إعداد البيانات التفصيلية.

ج- اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق التوازن والمتمثلة في تبسيط إعداد التقارير من خلال الاعتماد المسبق على مصادر بيانات موثوقة وموجودة بما يجنبها التكاليف الإضافية، واعتماد التقديرات المحاسبية إذا كان القياس صعب ولا يؤثر ذلك على موثوقية المعلومات، وتحديد الأولويات بالتركيز على القطاعات الهامة، وتقليل التفاصيل حول القطاعات الأقل أهمية، واعتماد نهج التكلفة مقابل المنفعة عند تحديد مستوى العمق المطلوب لمعلومات كل قطاع، واعتماد تكنولوجيا المعلومات من خلال اعتماد ما يعرف بأنظمة محاسبية مؤتمتة أثناء جمع البيانات المالية وإعداد التقارير، وهو ما يقلل من التكلفة والوقت اللازمين، والإفصاح التدريجي بدءا بإفصاحات أساسية ومبسطة بعدها التوسع التدريجي إذا كانت هناك حاجة لتحسين الإفصاح أو عند زيادة الموارد.

د- التقييم الدوري من خلال المراجعات المنتظمة حول تكلفة المعلومة مقارنة بقيمتها المضافة، وتعديل منهج الإعداد وفقا للتغيرات في الحاجة للمعلومة.

1-9- تصنيف النفقات: تضمن المعيار تصنيف للنفقات والإفصاح عنها وفق القطاعات التشغيلية أو المؤسسية، كما يتطلب أن تفصح المؤسسة عن نفقات كل قطاع، بما يعزز الشفافية ويدعم صنع القرارات والمقارنة بين مختلف القطاعات.

تساهم هذه الموازنة بشكل أساسي في تعزيز مبادئ حوكمة الميزانية العامة عن طريق ضمان موثوقية، ومفهومية وملائمة المعلومات المالية التي تعتبر أساس صنع القرارات، وتحقق أفضل قيمة من التقارير المالية. (المجمع الدولي العربي للمحاسبين العموميين، 2022، الصفحات 563-595)

10-1- مساهمة IPSAS 18 في تعزيز حوكمة الميزانية العامة:

يلعب IPSAS 18 دورا هاما في تعزيز حوكمة الميزانية العامة، من خلال ما يلي:

1-10-1- تعزيز الشفافية: يقتضي الإفصاح في الموازنة عن المعلومات المالية لكل قطاع، ويوضح طريقة تخصيص مواردها وأساليب صرفها، بما يساعد على تقييم كفاءة وفعالية الإنفاق العام.

1-10-2- تحسين المساءلة: يفرض على الجهات الحكومية تقديم معلومات شاملة ودقيقة حول أدائها المالي، مما يحسن تحديد المسؤولية عن تحقيق الأهداف المسطرة، ويعزز القدرة على مساءلة المعنيين.

1-10-3- صنع القرار بناء على معلومات دقيقة: تساعد المعلومات الدقيقة التي يوفرها المعيار حول أداء القطاعات في إعادة تخصيص الموارد وفقا للأداء والاحتياجات وبأكثر كفاءة.

1-10-4- تقليل الفساد والهدر: يساعد الإفصاح المفصل في توضيح كيفية تخصيص الموارد ويبعد عنها التضليل، بما يقلل فرص التلاعب وسوء إدارة المال العام.

2- المعيار 22 الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام.

يركز هذا المعيار على الإفصاح عن المعلومات المالية والغير مالية الخاصة بالبرامج والخدمات المقدمة من الهيئات العامة التي تحقق الأهداف الاجتماعية، والاقتصادية، والتنمية.

يعد المعيار أداة فعالة في تحسين شفافية ومساءلة القطاع العام، وذلك بالإفصاح عن كل المعلومات المالية والغير مالية الخاصة بالبرامج، بما يمكن الهيئات المعنية من تقييم مدى تحقيق الأهداف الاجتماعية واستدامة البرامج.

2-1- الهدف من المعيار: يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة، التي من شأنها تعزيز شفافية هذه المعلومات وتحسين فهم المستخدمين لعلاقة الأنشطة السوقية والغير متعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير، حيث تقدم البيانات المالية للحكومة التي تعتمد IPSAS نظرة عامة عن الأصول المسيطر عليها، والالتزامات التي تتحملها، وتكلفة خدماتها، والضرائب، وباقي الإيرادات التي تحصل عليها بهدف تمويل الخدمات التي تقدمها، وتعتبر بيانات الحكومة التي تقدم خدمات من خلال منشآت مسيطر عليها، وتمولها موازنة الحكومة بشكل رئيسي هي بيانات مالية موحدة.

بصفة عامة يمكن القول بأن الهدف من هذا المعيار هو تحسين الشفافية والمساءلة عن طريق تقديم تقارير مالية تعكس الأثر التي تحدثه الأنشطة الحكومية في تحقيق الأهداف الاجتماعية، وتعزيز صنع القرارات بناء على معلومات مالية وغير مالية صادقة وموثوقة.

2-2- متطلبات الإفصاح وفق المعيار 22:

يتطلب المعيار الإفصاح عن:

- المعلومات الإضافية التي تتضمن تفاصيل أكثر تسهل على المستخدمين فهم البيانات المالية وتقييم أداء المؤسسة فيما يتعلق بتقديم الخدمات؛

- التقارير المعدة وفق الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية، والتي تهدف لتوفير معلومات ملائمة لتحليل وتقييم السياسة المالية، وأداء القطاع الحكومي العام في الدول النامية المطبقة لأساس الاستحقاق؛

- الإفصاح المنفصل عن بعض المعلومات حول الأنشطة الهامة بغرض تقييم الأداء، ومدى تحقيق الأهداف، ولغرض اتخاذ القرار، حيث أنه لا يتحقق الهدف من الإفصاح عن التقارير حول القطاعات من خلال الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي العام فقط، بل يجب على الحكومة أن تفصح أيضا عن المعلومات حول القطاعات وذلك بمقتضيات 18 IPSAS؛

- الإفصاحات الإضافية الضرورية لفهم المستخدمين لطبيعة المعلومات والأنشطة المتعلقة والغير متعلقة بالسوق، والمعلومات المعروضة حول المؤسسات المسيطر عليها لفهم العلاقة بين القطاع الحكومي والمؤسسات التابعة له، وإذا كانت هناك تغيرات الإفصاح عنها حتى يتمكن المستخدمين من مراقبة العلاقة بين البيانات المالية الموحدة ومعلومات القطاع الحكومي العام، على أن تكون هذه المعلومات متناسقة فيما بينها، وإظهار مبلغ التعديل على مستوى كل بند في تلك البيانات بشكل منفصل؛

- أحيانا لا يعتمد المستخدمون على البيانات المالية كمصدر رئيسي للحصول على المعلومات المتعلقة بالقطاع الحكومي العام، خاصة وأن إعداد هذه البيانات يتطلب الالتزام بالسياسات المحاسبية المعتمدة، بما يضمن تلبية الخصائص النوعية للمعلومات. غير أن ذلك قد يلقي عبئا إضافيا على المدققين ومعدّي هذه البيانات في تخصصات مختلفة، مما يزيد من درجة تعقيدها. وفي هذه الحالة قد تفوق تكلفة إعداد وعرض الإفصاحات المتعلقة بالقطاع الحكومي المنافع المتوقعة منها، الأمر الذي يجعل الإفصاح عنها مستحبا لا إلزاميا.

2-3- مزايا الإفصاح عن المعلومات حول القطاعات: يساهم الإفصاح عن المعلومات الملائمة حول القطاع الحكومي في البيانات المالية في تحسين صنع القرار، والمساءلة لمستخدمي هذه البيانات، بما يحقق الشفافية المحسنة لإعداد التقارير، ويساعد المستخدمين على فهم ما يلي:

- الموارد التي تم تخصيصها بهدف دعم أنشطة الخدمات التي يقدمها القطاع العام وأداء الحكومة المالي في مجال تقديم الخدمات؛

- علاقة قطاع الحكومة العام مع قطاعات الشركة وتأثيرها على الأداء المالي الكلي؛
- إذا تم إعداد التقارير وفق الأسس الإحصائية لإعداد التقارير ونشرت بشكل واسع، فإن الإفصاح عن المعلومات حول القطاع الحكومي العام في البيانات المالية حلقة وصل بالغة أهمية بين البيانات المالية المعدة وفق IPSAS وتلك المعدة وفق الأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية، بما يسمح بمطابقة المعلومات المعروضة في البيانات المالية مع المعلومات المعروضة في التقارير الإحصائية.
- 2-4- طريقة العرض:** يقتضي الامتثال لمتطلبات هذا المعيار الامتثال المناسب للقطاع الحكومي العام، وللخصائص النوعية للمعلومات، بما فيها العرض، وقابلية الفهم، والملاءمة، والموثوقية، وقابلية المقارنة، على أن تشمل هذه المعلومات تعريف القطاع العام الحكومي، وكل التفسيرات المعتمدة في الأسس الإحصائية لإعداد التقارير للحكومة، وتعتمد نفس التعريفات، ونفس متطلبات الاعتراف، والقياس، والعرض، وأن يتم الإفصاح بالتوافق مع السياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للحكومة. حيث تعتمد الطرق التالية:
- 2-4-1- التجزئة الإضافية:** تجزأ البيانات الموحدة إذا كان عرضها بهذه الطريقة يساعد المستخدمين على الفهم بشكل أفضل العلاقة بين أنشطة القطاع الحكومي العام في كل مستويات الحكومة الموحدة في البيانات المالية.
- يفرض المعيار تجزئة التكاليف الإجمالية الحكومية، والإفصاح عنها حسب الفئات، وفقاً لطبيعة الاقتصادية للمصاريف أو تصنيف الوظائف الحكومية، وذلك لمساعدة المستخدمين على فهم العلاقة بين المعلومات المالية المعروضة للقطاع الحكومي العام وعمليات الحكومة. (لا يفرض ولا يمنع المعيار عرض معلومات مجزئة وإنما يستحب ذلك إذا كان يفيد في فهم وعرض المعلومات). بما يرفع من مستوى الدقة والشفافية كونها:
- تتيح تفصيل دقيق عن الأداء المالي لكل وزارة أو جهة مما يزيد من درجة فهم كل التفاصيل حول استخدام الموارد وتحقيق الأهداف الفردية؛
- تمكن التقارير المنفصلة في تحديد نقاط القوة والضعف في الميزانية، مما يعزز اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، وهو ما يعرف بالكشف عن التحديات؛
- تساعد التقارير المنفصلة الجهات الرقابية على التركيز على المعلومات التفصيلية لكل جهة أو قطاع لتتمكن من تقييم مدى الامتثال للقوانين واللوائح، وهو بدوره يعزز الرقابة الداخلية.

2-4-2- التقارير الموحدة: يتم العرض وفق هذا الأسلوب بدمج البيانات المالية لكافة القطاعات في تقرير موحد وشامل، يساهم هذا العرض في تعزيز مبادئ حوكمة الميزانية العامة والرفع من مستوى الشفافية والدقة والمساءلة في إدارة موارد الدولة كونه:

- يعطي صورة شاملة للوضع المالي، مما يسهل عملية المساءلة ويعزز الشفافية؛
- يوضح مدى التزام الدولة بالأهداف الاستراتيجية، وهو ما يعزز الكفاءة المالية؛
- توفر البيانات المجمعة التي تتضمنها التقارير الموحدة إمكانية رصد التقدم مقارنة بالخطط الاستراتيجية والتوقعات المالية.

يتطلب وبغض النظر عن أسلوب العرض المعتمد أن تكون المبالغ المفصح عنها في قوائم القطاع الحكومي العام متطابقة لتلك المقابلة لها في البيانات المالية الموحدة للحكومة، بما يمكن الحكومة من تلبية التزاماتها اتجاه المساءلة بشكل أفضل، وذلك بتوضيح العلاقة بين مبالغ كل بنود القطاع الحكومي العام، والمبلغ الإجمالي للبند بالنسبة للحكومة.

2-4-3- التكامل بين الطريقتين: توفر التقارير الموحدة صورة شاملة عن الوضع المالي بما يمكن من اتخاذ قرارات استراتيجية، في حين توفر التقارير المنفصلة معلومات تفصيلية تساعد في اتخاذ قرارات دقيقة وتضمن دقة التنفيذ، وعليه فإن الجمع بين الطريقتين يعزز الرقابة الفعالة، والشفافية، والتخصيص الأمثل للموارد.

وبصفة عامة يحقق تقديم التقارير وفق الطريقتين التوازن بين الرقابة والكفاءة المالية، ويدعم حوكمة الميزانية، ويساعد على تحقيق الأهداف التنموية والاستدامة. (المجمع الدولي العربي للمحاسبين العموميين، 2022، الصفحات 721-747)

2-5- مساهمة IPSAS 22 في تعزيز حوكمة الميزانية العامة: يساهم هذا المعيار بشكل جوهري في تعزيز مبادئ حوكمة الميزانية العامة من عدة جوانب تتعلق بالشفافية، والمساءلة، وإدارة المال العام بكفاءة، وذلك من خلال:

2-5-1- تعزيز الشفافية المالية: من خلال توضيح العلاقة بين المعلومات المحاسبية والبيانات الإحصائية الحكومية، يتيح هذا الإجراء رؤية شاملة للمالية العامة، ويبرز الأثر المالي للسياسات العامة، مما يسهل على مستخدمي المعلومة الوصول إليها وفهمها بوضوح.

2-5-2- تحسين المساءلة: يضمن الإفصاح وفق هذا المعيار فهم أعمق وأشمل للأداء المالي للدولة (الفائض أو العجز في الميزانية)، ويسهل عملية متابعة الإنفاق العام مقارنة بما تم التخطيط له، بما يعزز مساءلة ومحاسبة المسؤولين عن مدى تحقيق الأهداف المعلنة.

2-5-3- توافق المالية العامة مع المعايير الدولية: إعداد التقارير المالية يدعم التوافق بين الأنشطة الحكومية وأهداف السياسات العامة، مما يمكن الدولة من تقييم أدائها المالي بكفاءة مقارنة بالدول الأخرى، كما يحفز ذلك تحسين الأداء المالي والحكومي.

2-5-4- قاعدة صحيحة لصنع القرار (قرارات قائمة على بيانات دقيقة): يوفر المعيار بيانات تشرح العلاقة بين المحاسبة المالية والاقتصاد الكلي (الناتج المحلي الإجمالي وتأثير النفقات العامة)، ويساعد صناع القرار في وضع سياسات مالية فعالة، ومستمرة، وتناسب احتياجات التنمية.

2-5-5- دعم الاستدامة المالية: تضمن المعيار مؤشرات تحدد قدرة الدولة على الوفاء بديونها المالية على المدى الطويل، وإبراز أثر هذه الديون والسياسات المالية على الاستقرار الاقتصادي.

2-5-6- محاربة الفساد وسوء استغلال الموارد: يتيح المعيار نظام شفاف للإبلاغ المالي يوضح كيفية استخدام المال العام، بما يقلل فرص سوء استخدام المال العام، ويعزز ثقة المواطنين في الإدارة المالية.

المطلب الثالث: حوكمة الميزانية العامة في ظل المعيار 24 والمعيار 33

1- المعيار 24 عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

يركز هذا المعيار على الإفصاح عن المعلومات المالية الخاصة بالميزانية، بهدف تعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام، كما يعالج العلاقة بين الميزانية المعتمدة والبيانات المالية الفعلية.

1-1- هدف المعيار: يهدف المعيار إلى تحقيق الشفافية من خلال الإفصاح عن مدى التزام الهيئة العامة بالميزانية المعتمدة، وإظهار مدى تحقيقها لأهداف الميزانية، كما يساعد على مقارنة الميزانية الفعلية بالميزانية المعتمدة.

1-2- متطلبات المعيار:

يفرض المعيار ما يلي:

- مقارنة للمبالغ المقدرة والمبالغ المحصلة والمدفوعة فعلا جراء تنفيذ الميزانية في البيانات المالية للمؤسسات التي يطلب منها أو تختار إتاحة موازنتها للجمهور وتكون مسؤولة عنها أمامه، مع الإفصاح عن تكلفة الاختلافات بين ما تم تقديره وما تم تحقيقه والسبب وراء ذلك، بما يضمن الامتثال لمتطلبات المساءلة وتعزيز الشفافية مع إظهار الأداء المالي ومدى تحقيقه للنتائج المسطرة. (صلاحية سحب الأموال من الخزينة الحكومية)، حيث يمنح المعيار الحرية للمؤسسة في إتاحة موازنتها للجمهور؛

- وفي حالة إتاحة المؤسسة موازنتها للجمهور ، يكون التشريع ملزم بتقديم الإرشادات التي توضح الاختلافات والإشارة إليها، بهدف التركيز على الأداء وفقا للموازنة الأصلية أو الاختلاف بين الموازنة الفعلية والنهائية للتركيز على الالتزام بالموازنة النهائية؛

- عرض المقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية، إما في بيان مالي إضافي منفصل، أو كأعمدة موازنة إضافية في البيانات المعروضة وفق IPSAS، وتعرض لكل مستوى من الإشراف التشريعي مبالغ الموازنة الأصلية والنهائية وعلى أساس قابل للمقارنة، وتوضيح الاختلافات في الإفصاحات والملاحظات مع الإشارة إليها؛

- إصدار التفسيرات، والمناقشات، والتحليلات، المتعلقة بأداء المؤسسة خلال الفترة إلى جانب البيانات المالية؛

- عرض المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة بجانب الموازنة وإتاحتها للجمهور، بما يلبي متطلبات المساءلة، ويمكن المستخدمين من معرفة إذا تم تحصيل واستخدام الموارد وفقا لما تضمنته الموازنة المصادق عليها، وبغرض استكمال متطلبات المساءلة، يمكن عرض المقارنة المذكورة سابقا، التي يشير إليها محاسبيا بمصطلح انحراف من معرفة وتوضيح أسباب الحياد عن الموازنة المصادق عليها؛

- مراقبة تنفيذ الموازنة خلال الفترة، وتتقح الموازنة الأصلية تدريجيا لتعكس التغييرات الواردة فيها، حيث تتحمل المؤسسة المسؤولية عن أداءها وفقا للموازنة المصادقة عليها والمتاحة للجمهور؛

- في حالة إعداد الموازنة على أساس غير قابل للمقارنة، وجب عرض بيان منفصل حول المقارنة توضح أن أساس الموازنة يختلف عن الأساس المحاسبي لضمان حسن فهم المستخدمين؛

- في حالة اعتماد عدة أسس لإعداد الموازنة، إظهار فترة الإعداد وأساس التصنيف المعتمد، بما يضمن تسجيل المعلومات المالية، والإبلاغ عنها بطريقة تسهل مقارنة المبالغ الفعلية والمقدرة ولأغراض المساءلة.

1-3- معلومات الموازنة: يجب أن تلبى المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية الخصائص النوعية، والتي تلبى بدورها متطلبات المساءلة، واتخاذ القرارات التي تعرض الوضع والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة بكل عدالة، بالإضافة لباقي الخصائص النوعية، مع الأخذ بعين الاعتبار القيود على المعلومات، التي تشمل التقارير المالية ذات الغرض العام، حيث يستحب أحيانا تجميع المعلومات المفصلة في الموازنة، ذلك لتجنب العبء الزائد على المعلومة، وعكس المستويات ذات الصلة للإشراف التشريعي، الذي ينطوي عليه حكم مهني.

1-4- التعديلات في الميزانية: يتطلب المعيار الإفصاح عن التعديلات على مستوى الميزانية الأصلية، بغض النظر عن السبب وراء هذا الإجراء، على أن يتم توضيح السبب في الملحقات، هل هو تغير في الأولويات، أو ظهور احتياجات جديدة أو ظروف طارئة، بما يعزز مبدأ الشفافية.

1-5- الإطار الميزانياتي متعدد السنوات (الموازنة متعددة السنوات): توافق بعض الحكومات على إتاحة موازنتها متعددة السنوات لجمهورها، بدلا من إتاحة الموازنات السنوية بشكل منفصل، والتي تشمل مجموعة من الموازنات السنوية وأهدافها، كما تظهر كل فترة سنوية فيها موازنة متعددة السنوات، تسمح هذه الموازنة بنقل المخصصات من سنة إلى أخرى حيث يختلف نهجها عن الميزانية السنوية.

وفي أغلب الأحيان تفصل الحكومة بشكل محدد مبالغ الموازنة لكل فترة سنوية، وذلك في حالة اعتمادها موازنة سنتين، ويشجع على تقديم إفصاحات إضافية حول المقارنة خلال فترة الموازنة، إذا تم تبني موازنة متعددة السنوات.

1-6- متطلبات الإفصاح:

يتطلب المعيار الإفصاحات التالية:

- الإفصاح عن الاختلافات بين الموازنة الأصلية والنهائية في الملاحظات، أو في تقرير يصدر قبل صدور البيانات، أو تزامنا معه، ويتم الإشارة إليه في البيانات المالية؛
- الإفصاح عن المبالغ المقارنة وفق نفس الأساس ونفس التصنيف لنفس المؤسسة والفترة، كما هي في الموازنة المصادق عليها، لضمان الامتثال للموازنة في البيانات المالية؛
- الملاحظات التي توضح أساس الموازنة وأساس التصنيف التي تم اعتماده؛
- إذا تم استخدام أساس معين لإعداد الموازنة وأساس آخر لإعداد البيانات المالية نتيجة اختلاف وجهات النظر بين النظام الميزانياتي والنظام المالي، بما يساعد على فهم العلاقة بين الموازنة ومعلومات المحاسبة المفصّل عنها في البيانات المالية بشكل أفضل؛
- فترة الميزانية (تعرض البيانات المالية سنويا على الأقل) الذي يعد تأكيدا مفيدا في حالة وجود موازنات مرحلية وبيانات وتقارير مالية، والاختلاف في التوقيت، الذي يحدث عندما تختلف فترة الموازنة عن فترة التقرير الظاهرة في البيانات المالية؛
- في حال تضمن الكيان العام أو الشركة أو المؤسسة الأم عدة مؤسسات، يجب توضيح ذلك ضمن الإفصاحات أو الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، مع بيان أن الموازنة المصادق عليها تغطي جميع القطاعات والمؤسسات التابعة بشكل موحد أي القوائم المالية الموحدة.

1-7- مطابقة المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة والمبالغ الفعلية في البيانات المالية: يجب مطابقة المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة مع المبالغ الفعلية المعروضة في البيانات المالية، وتحديد أي اختلاف في الأساس، والوقت، والمؤسسة، حيث تساهم المطابقة في توفير معلومات، وتفاصيل كافية

كمية ونوعية، تمكن المستخدمين من فهم التعديلات الهامة، التي تمت على البيانات الافتتاحية والمعلومات المقارنة، تساعد هذه المطابقة من تأدية التزامات المساءلة بشكل أفضل، من خلال تحديد المصادر الرئيسية للاختلاف بين المبالغ الفعلية على أساس الموازنة، والمبالغ المعترف بها في البيانات المالية. (المجمع الدولي العربي للمحاسبين العموميين، 2022، الصفحات 805-832)

1-8- مساهمة IPSAS 24 في تحقيق حوكمة الميزانية العامة:

يحسن المعيار مستوى الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام، من خلال:

1-8-1- تعزيز الشفافية: يتيح الكشف عن المعلومات التي تتعلق بالميزانية العامة، بما فيها الأهداف المالية والسياسات الاقتصادية المستقبلية للمستخدمين الذين لا يملكون سلطة الحصول على المعلومة فرصة الاطلاع على أهداف الميزانية، الفجوات بين الميزانية المعتمدة والأداء الحقيقي، ومصادر الإيرادات والنفقات المستقبلية.

1-8-2- تعزيز المساءلة: يفرض التركيز على المقارنة بين الميزانية المعتمدة والنتائج الفعلية على الحكومات تبرير أي تغييرات أو انحرافات في الأولويات المالية، ويتيح للجهات الرقابية إمكانية تقييم كفاءة إدارة المال العام، ومدى الالتزام بالسياسات المعتمدة.

1-8-3- تحسين جودة القرارات: يركز الإفصاح وفق هذا المعيار على أهمية التخطيط المالي السليم، وفعالية إدارة المال العام، بما يضمن اعتماد معلومات دقيقة عند وضع الميزانية، والتقليل من احتمالية المخاطر المالية.

1-8-4- تشجيع المشاركة العامة: تتيح الشفافية الفرصة للمواطنين والمؤسسات المشاركة في متابعة السياسات المالية، بما يعزز ثقتهم في أعمال وخطط الحكومة.

1-8-5- مكافحة الفساد وسوء الإدارة: إن الإفصاح الدوري والمقارنة بين الميزانية المعتمدة والنتائج المحققة يقلل فرص التلاعب أو سوء استخدام المال العام، ويعزز من مبادئ الحوكمة الجيدة.

2- المعيار 33 تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة

يقدم هذا المعيار الإرشادات للمؤسسات التي تقرر تبني IPSAS لأول مرة، وتعد وتعرض بياناتها المالية لأول مرة وفق أساس الاستحقاق، بما يضمن جودة وشفافية عملية الانتقال إلى أساس الاستحقاق.

2-1- تعريف البيانات المالية الانتقالية: هي البيانات السنوية للمؤسسة التي تقرر تبني IPSAS وفق الاستحقاق المحاسبي للمرة الأولى، إلا أن الإعفاءات (التي تعني مجموع الاستثناءات التي تمنح للجهات التي تعتمد IPSAS لأول مرة) قد تؤثر أحيانا على العرض العادل والامتثال لـ IPSAS، هنا لا يمكن وصف البيانات بأنها تمتثل لـ IPSAS. (البيانات الانتقالية هي التي تنتقل فيهم المؤسسة من أساس إلى آخر)

2-2- اعتماد IPSAS لأول مرة: يتم إعداد وعرض بيان افتتاحي للمركز المالي عند التبرني لأول مرة في تاريخ التبرني، وهي نقطة الانطلاق للمحاسبة الخاصة بها وفق IPSAS على أساس الاستحقاق، يتم تطبيق نفس السياسات المحاسبية في البيان الافتتاحي، وكل الفترات المعروضة، كما يتم التطبيق بأثر رجعي واعتماد الاستحقاق، وعند انتهاء فترة الإعفاءات، يجب تعديل السياسات، وأن تعترف بكل الأصول والالتزامات الواجب الاعتراف بها وفق IPSAS، ويقدم هذا البيان في الإيضاحات.

في حالة اعتماد المؤسسة أساس غير ذلك المعتمد عند تبرني IPSAS وفق أساس الاستحقاق لأول مرة، يجب الاعتراف بذلك في الرصيد الافتتاحي للفائض أو العجز المتراكم في فترة الاعتراف بالبند أو قياسها، والاعتراف بها في أقرب فترة معروضة.

2-3- الفترة الانتقالية: تمتد هذه الفترة لمدة 3 سنوات، ولا يتوجب خلالها تغيير السياسات المحاسبية للمؤسسة الخاصة بالاعتراف والقياس في تلك الفترة بهدف منحها الوقت لوضع نماذج موثوقة للاعتراف والقياس.

يسمح بتطبيق بعض الإعفاءات والأحكام الانتقالية، شرط الإفصاح عنها، وعن مستوى التقدم نحو تحقيق العرض العادل، والامتثال لـ IPSAS وفق أساس الاستحقاق، على أن يتم في نهاية هذه الفترة الامتثال لمتطلبات الاعتراف، والقياس، والعرض، والإفصاح، الواردة في IPSAS وفق الاستحقاق كما هو مطلوب.

يمكن للمؤسسة اختيار الإعفاءات التي لا تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية، وعلى قدرتها على تأكيد امتثالها لـ IPSAS وفق أساس الاستحقاق، أي أن تكون هذه الإعفاءات مؤقتة ومدرسة، ولا تؤثر على جوهر ومصداقية المعلومات.

2-3- متطلبات المقارنة: يستحب عند تبرني IPSAS للمرة الأولى عرض المقارنة في بياناتها المالية الانتقالية الأولى وبياناتها الأولى وفق IPSAS، على أن تتضمن البيانات المالية المقارنة بيان واحد للمركز المالي مع معلومات المقارنة للفترة السابقة، وتتضمن بيان افتتاحي واحد للمركز المالي والأداء المالي، التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية والتدفقات النقدية قبل تبرني IPSAS وفق الاستحقاق، وتكون المقارنة بين المبالغ المقدرة والفعالية للسنة الحالية كبيان إضافي منفصل، أو كعمود في الموازنة ضمن البيانات المالية، وإذا تمت إتاحة الموازنة للجمهور، وجب توضيح ذلك، والإفصاح عن المعلومات السردية حول التعديلات على النحو المطلوب.

في حالة اختيار عدم عرض المعلومات المقارنة، وجب أن تشمل البيانات المالية الانتقالية للمرة الأولى المعلومات التالية:

- بيان واحد للمركز المالي، وبيان افتتاحي للمركز المالي في تاريخ تبني IPSAS على أساس الاستحقاق، وبيان مالي واحد لكل من الأداء المالي والتغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية والتدفقات النقدية، مع مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية للسنة الحالية كبيان مالي إضافي منفصل، أو كعمود في الموازنة ضمن البيانات المالية إذا تمت إتاحتها للجمهور، ومجمل الإيضاحات، والمعلومات السردية حول التعديلات الهامة، على النحو المطلوب على أن تعرض المعلومات السابقة لكافة المبالغ؛

- في الفترة الانتقالية لا يتم عرض المعلومات المقارنة (في حالة عدم الاعتراف أو قياس بند معين)؛

- يجوز عرض المعلومات المقارنة التي أعدت وفق أساس محاسبي آخر مع الإفصاح عن طبيعة التعديلات الرئيسية التي قد تطلب من أجل الامتثال؛

- عند الانتقال لأول مرة وجب الإفصاح عن تاريخ التبني، التفسيرات حول الطرق التي يؤثر فيها الانتقال من الأساس السابق إلى IPSAS على المركز والأداء المالي والتدفقات النقدية المصرح عنها. (المجمع العربي الدولي للمحاسبين العموميين، 2022، الصفحات 378-501)

2-4- مساهمة IPSAS 33 في تحقيق حوكمة الميزانية العامة:

يهدف هذا المعيار بصفة عامة إلى مساعدة الهيئات الحكومية على الانتقال السلس من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، يحقق ذلك عدة مزايا أهمها:

2-4-1- تعزيز الشفافية المالية: يوفر أساس الاستحقاق صورة شاملة وواضحة عن الالتزامات والموارد المالية، وعن الوضع المالي، بما يسهل متابعة إدارة الأموال العامة.

2-4-2- تحسين المساءلة: يتطلب هذا المعيار إظهار كل الأصول والالتزامات في البيانات المالية، بما يضمن موثوقية القرارات بشأن الموارد والديون، إضافة إلى ذلك فهو يعزز مسؤولية الجهات الحكومية المعنية اتجاه الالتزامات طويلة الأجل بكل شفافية.

2-4-3- دعم الاستدامة المالية: تساهم دقة تقييم الالتزامات المستقبلية في تعزيز عملية التخطيط المالي، وتعطي رؤية واضحة حول استمرارية السياسات المالية، وقدرة الدولة على الوفاء بالديون.

2-4-4- التخطيط واتخاذ القرار: يقدم اعتماد المعيار صورة شاملة ودقيقة عن الوضع المالي، بما يحسن تخصيص الموارد العامة، ويضمن وضع سياسات مالية واقتصادية قائمة على بيانات واضحة.

المبحث الثالث: دراسة مقارنة بين حوكمة الميزانية العامة وفق الإصلاحات الوطنية والمتطلبات الدولية

بعد التطرق لأهم الأحكام التي جاء بها القانون العضوي 18-15 وقانون المحاسبة العمومية 07-23 ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتحليلها، سيتم في هذا الجزء من الدراسة مقارنتهما واستعراض أهم أوجه التشابه والاختلاف والإجابة على الإشكالية المطروحة الرئيسية للدراسة.

المطلب الأول: دراسة مقارنة الإطار العام للقانون العضوي 15-18 والمرجعية الدولية

قبل مقارنة أحكام القانون العضوي 15-18 والقانون 07-23 ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فيما يخص حوكمة الميزانية العامة، سيتم عرض أولا مقارنة مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بشكل عام.

1- مقارنة عامة بين الإصلاحات المحلية والمرجعية الدولية

1-1- أوجه التشابه:

تتفق الإصلاحات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في النقاط التالية:

- يسعى كلاهما لإعداد تقارير مالية دقيقة ومفصلة، تشمل كافة المعلومات التي تدعم صنع القرار، بما يزيد من شفافية المالية العامة ويعزز المساءلة؛
- يركز كلاهما على ضرورة الالتزام بالتخطيط المالي، ومتابعة تنفيذ الميزانية، بما يعزز إدارة المال العام؛
- كلاهما يسعى لتحقيق حوكمة المالية العامة، من خلال تطبيق أنظمة محاسبية حديثة، تنظم الأعباء، والموارد، والموجودات، والالتزامات؛
- يركز كلاهما على مراقبة الالتزام بالموارد المخصصة، وتنفيذ البرامج والأنشطة (تنفيذ الميزانية)، بما يضمن تحقيق الأهداف المنتظرة، ويحقق كفاءة التخطيط المالي والرقابة الميزانية؛
- يركز كلاهما على الأداء المالي، وضرورة الالتزام بالموارد المخصصة لكل برنامج ونشاط، وعليه، ربط الأداء بالميزانية والنتائج الاستراتيجية.

1-2- أوجه الاختلاف:

بالرغم من أن الإصلاحات الوطنية تتوافق مع المرجعية الدولية في عدة مواضع، إلا أنها تختلف عنها في بعض النقاط التي تتمثل في:

- 1-2-1- النطاق:** ينظم القانون العضوي 15-18 الميزانية العامة وإدارة المال العام، وينظم ويحدد القانون 07-23 قواعد المحاسبة العمومية، ويعزز الشفافية الوطنية، في حين تعتبر المعايير الإطار العالمي الذي ينظم محاسبة القطاع العام بكافة جوانبه.

1-2-2- الأساس: تنتقل الإصلاحات الجزائرية تدريجيا نحو الاستحقاق المحاسبي، ولم تتخلى عن الأساس النقدي بالكامل (الأساس المشترك)، في حين تعتمد المعايير أساس الاستحقاق بالكامل، مع تخصيص معيار واحد مبني على الأساس النقدي، مخصص للدول التي تعتمد هذا الأساس كمرحلة انتقالية للاستحقاق المحاسبي.

1-2-3- التفصيل في التقارير: تركز الإصلاحات الوطنية على تقديم تقارير مفصلة حول الأداء والميزانية، وتوجه للرقابة الوطنية، في حين تشدد المعايير على عرض التقارير حول الأداء المالي، والوضع الاقتصادي بكل شمولية ودقة، وهي موجهة لكافة الأطراف ذات العلاقة.

1-2-4- الإفصاح المالي: تتطلب الإصلاحات الوطنية إفصاحات محدودة، تركز فقط على البيانات المالية، وتوجه للهيئات الوطنية، في حين تتطلب المعايير إفصاحات شاملة ومعمقة حول كافة البنود وموجهة لكافة الأطراف بما في ذلك المواطن.

1-2-5- مرونة التحديث والتطوير: بالرغم من انسجام الإصلاحات المحلية مع المتطلبات الدولية في مجال الحوكمة المالية، إلا أنها لازلت تحتاج إلى العديد من التعديلات التشريعية، في حين تعتبر المعايير أكثر مرونة وقابلة للتطور، بما يجعلها تلبى المتطلبات الدولية.

1-2-6- المقارنة الدولية: بالرغم من التوافق النسبي بين الإصلاحات الوطنية والمعايير الدولية في الممارسات المحاسبية، إلا أنها غير مهيئة للمقارنة معها، أما المعايير فهي توفر إطار محاسبي موحد للمقارنة الدولية.

1-3- النقاط التفصيلية بين مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام:

من خلال المقارنة السابقة نستنتج أهم النقاط التفصيلية بين النظام المحلي والنظام الدولي التي تتمثل في:

1-3-1- الأساس: تعتمد الإصلاحات مزيج من الأسس (النقدي والاستحقاق)، مع التخطيط للانتقال الكلي للاستحقاق المحاسبي، في حين تعتمد المعايير أساس الاستحقاق بالكامل.

1-3-2- الإطار التنظيمي: تعتمد القوانين على تشريعات وطنية ملزمة التطبيق، في حين تعتمد المعايير إطار مرن مبني على مبادئ يشجع ويستحب تطبيقها.

1-3-3- الإفصاح المالي: تركز الإصلاحات على الإفصاحات المتعلقة بالميزانية السنوية فقط (محدودة)، في حين تشمل وتشدد المعايير على كافة الإفصاحات، كما تتضمن كل البدائل الممكنة.

1-3-4- الرقابة المالية: الإصلاحات الوطنية ركزت على الرقابة المحلية وضبط الإنفاق، في حين تقدم المعايير بعدا دوليا لتعزيز الشفافية، والمساءلة، والمقارنة، في القطاع العام.

ومما سبق يمكن تلخيص أهم أوجه الشبه والاختلاف بين النظامين فيما يلي:

الجدول (10): مقارنة بين أحكام الإصلاحات الوطنية والمعايير الدولية

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<ul style="list-style-type: none"> - تعزيز الشفافية والمساءلة؛ - تحسين إدارة الموارد المالية (ترشيد النفقات)؛ - السعي لتطوير وعصرنة نظم المحاسبة العمومية. 	<ul style="list-style-type: none"> - تعتمد المعايير كليا على الاستحقاق المحاسبي بينما لا تزال الجزائر في مرحلة الانتقال التدريجي؛ - تركز الإصلاحات الجزائرية على السياق الوطني، في حين توفر المعايير إطار عالمي لتوحيد المحاسبة العمومية؛ - مستوى الإفصاح والتفصيل المطلوب وفق المعايير أعلى مقارنة بالإصلاحات الوطنية.

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على القانون العضوي 18-15، المعدل والمتمم، المتعلق بقوانين المالية والقانون 23-07، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

2- تحليل مقارن لاعتماد منهج الأداء والتسيير القائم على النتائج

يسعى القانون العضوي 18-15 لمواكبة الممارسات العالمية، وذلك بتبني نظم مالية حديثة تتوافق مع المرجعية الدولية، التي تتضمن أفضل الممارسات العالمية، لقد اتفق كلاهما على ضرورة اعتماد منهج الأداء، نظرا لأهميته في ربط الميزانية بخطة استراتيجية بعيدة المدى، تضع الأولويات الوطنية وفقا للاحتياجات والأهداف، وهو ما يعزز عملية التخطيط المالي الاستراتيجي، كما يمكن من متابعة الأداء الحقيقي، ومقارنته مع الأهداف التي تم تحديدها، وتقديم التقارير حولها، بما يعزز الرقابة والمساءلة، ويمكن من إجراء تقييم دوري للبرامج، ومتابعتها لتحليل أسباب الفجوات بين ما تم توقعه وما تم تحقيقه فعلا.

وفيما يلي سنتم مقارنة منهج الأداء وميزانية البرامج وفق للإصلاحات المحلية والمعايير الدولية.

2-1- أوجه التشابه:

يتفق الإصلاح الميزانياتي مع المعايير الدولية في اعتماد منهج الأداء وميزانية البرامج في النقاط التالية:

- كلاهما يهدف إلى تحسين الأداء، من خلال اعتماد موازنة البرامج والأداء، التي تربط الإنفاق بالأهداف والبرامج، ومتابعة تنفيذها، وتقديم التقارير حولها، بما يعزز الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام؛
- اعتماد التسيير القائم على النتائج، من خلال فرض قياس الأداء المحقق، ومقارنته بالأهداف والنتائج المحددة مسبقا في الموازنة، وهو ما يعكس الأداء الفعلي للمؤسسة، مع تقديم نتائج التقييم في شكل تقارير

دورية دقيقة تشمل كافة المعلومات إلى الجهات الرقابية، بما يسهل عملية الرقابة، ويعزز المساءلة، ويزيد من ثقة المستخدمين في إدارة المال العام؛

- الرفع من كفاءة استخدام الموارد المتاحة، عن طريق ربط التخطيط المالي بتنفيذ البرامج، واعتماد إطار لإعداد التقارير المالية يعزز الإدارة المالية الفعالة، ويبرر العلاقة بين الموارد والأنشطة، وهو بدوره يحقق التنسيق بين التخطيط وتنفيذ البرامج.

وعليه يمكن القول بأن هذا المنهج يلعب دور محوري في تحقيق حوكمة الميزانية العامة، باعتباره الأداة الاستراتيجية التي تدير الأداء، وتحقق الأهداف والنتائج، بما يكرس مبدأ الشفافية والمساءلة، ويعزز كفاءة الإنفاق العام، وعليه زيادة ثقة المواطنين والجهات الرقابية في أعمال الدولة، وإدارة المال العام.

2-3- أوجه الاختلاف: بالرغم من أن الإطارين متوافقين في عدة مواضع، إلا أنه لا يمكن القول بأنهما متطابقان، وقبل التطرق لهذه الاختلافات، يجب أولاً الإشارة إلى أن الإصلاحات المحلية تهدف لإصلاح النظام الميزانياتي من خلال اعتماد منهج الأداء وميزانية البرامج، وتركز على تعزيز إدارة المال العام، وتحقيق الأهداف التنموية للبلاد، في حين تمثل المعايير إطار محاسبي عالمي، يهدف لتوحيد الممارسات المحاسبية للقطاع العام، يتضمن الميزانية وباقي التقارير المالية، ويركز على تحسين الشفافية والمساءلة، وضمان قابلية المقارنة بين مختلف القطاعات ومن دولة إلى أخرى. تتمثل أهم الفروقات فيما يلي:

2-3-1- الهدف: تربط الإصلاحات المحلية بين الإنفاق، والأهداف، والنتائج، بما يحسن كفاءة الإنفاق العام، في حين تقدم المرجعية الدولية الوضع والأداء المالي بشكل عادل وشفاف.

2-3-2- مستوى التركيز: ينصب تركيز الإصلاحات المحلية على مدى تحقيق الأهداف والبرنامج، في حين تركز المرجعية الدولية على الإفصاح عن التقارير المالية، بهدف زيادة الشفافية وتعزيز المساءلة المالية.

2-3-3- تقييم الأداء: يقيم الأداء وفق الإصلاحات المحلية بمؤشرات كمية ونوعية ترتبط مباشرة بالبرامج، في حين تعتمد المرجعية الدولية على مقارنة الأداء الفعلي (الميزانية الفعلية) بالميزانية المعتمدة.

2-3-4- المساءلة: تتم وفق الإصلاحات المحلية بناءً على ما تم تحقيقه من نتائج، ومستوى الالتزام بالأهداف، في حين تقوم المساءلة وفق المرجعية الدولية على الإفصاح، ومستوى الانضباط المالي، ومدى تمثيل القوائم المالية للوضع المالي الحقيقي.

2-3-5- التقارير المالية: تفرض الإصلاحات المحلية تقديم تقارير الأداء بصفة دورية، تتضمن مدى تنفيذ وإنجاز البرامج، والفجوات، والمقترحات حولها، في حين تشدد المعايير على عرض مفصل وشامل للقوائم المالية ومحتواها.

2-3-6- التناسق بين الميزانية وتنفيذها: تربط الإصلاحات المحلية الاعتمادات المالية بتنفيذ البرامج والأنشطة، في حين تربط المعايير الأداء المالي بالنتائج عبر الإفصاح والتحليل.

من خلال المقارنة السابقة نلاحظ أن التوجهات الوطنية تتطلب متابعة تشغيلية للأداء (التنفيذ الفعلي للبرامج)، بينما تشدد المرجعية الدولية على الإفصاح الشامل والمنهجي، وتتعمق في شفافية وجودة التقارير والانضباط المحاسبي، يكمن التكامل بين هذين التوجهين في تحقيق حوكمة فعالة للميزانية العامة.

وسيتم تلخيص محتوى هذه المقارنة فيما يلي:

الجدول (11): مقارنة منهج الأداء بين المرجعية الدولية والإصلاح الميزانياتي

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<ul style="list-style-type: none"> - تعزيز الأداء وربطه ببرامج وأهداف قابلة للقياس، والتقييم المستمر؛ - تقديم تقارير دورية تتضمن نتائج التقييم بشكل مفصل وشامل؛ - تحقيق كفاءة الإنفاق؛ - تعزيز الرقابة المالية والمساءلة. 	<ul style="list-style-type: none"> - يكمن الاختلاف الجوهرى بين الإصلاحات الوطنية والمرجعية الدولية في الهدف من هذا المنهج، والأسلوب الذي يعتمده كل إطار في تطبيقه، كما تركز الإصلاحات الوطنية على التخصيص الأمثل للموارد المتاحة، وتحقيق الأهداف، في حين المعايير تركز على إظهار نتائج استخدام الموارد.

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على من إعداد الباحثة اعتمادا على القانون العضوي 18-15، المعدل والمتمم، المتعلق بقوانين المالية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

3- تحليل مقارن للإطار الميزانياتي متعدد السنوات

تضمن من القانون العضوي 18-15 الإطار الميزانياتي متعدد السنوات، الذي يربط الأهداف الوطنية للسنوات المقبلة بالتخطيط المالي الحالي، يساعد هذا الإجراء في التنبؤ بالاحتياجات المستقبلية، وتخصيص الموارد بناء على الأولويات الوطنية، وهذا بدوره يقلل من احتمالية حدوث الأزمات، زاد الاهتمام بتطبيق هذا الإطار في عدة دول نظرا للمزايا التي يحققها، خاصة في مجال الاستدامة المالية، والموازنة بين الأهداف التنموية الاقتصادية والاجتماعية، وفيما يلي ستمت مقارنة التوجه الدولي مع المحلي فيما يخص اعتماد هذا الإطار.

3-1- أوجه التشابه:

تتمثل النقاط المشتركة بين التوجه الدولي والمحلي فيما يلي:

3-1-1- التخطيط المالي الاستراتيجي: يهدف هذا الإطار وفقا للإصلاحات الوطنية لتحسين التخطيط المالي، وتحقيق الاستدامة المالية والاقتصادية، كونه يخصص الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف المحددة وفقا لتوقعات مستقبلية اقتصادية دقيقة، وهو ما تنص عليه المرجعية الدولية من خلال اعتماد الميزانية متعددة السنوات، التي تسمح بنقل مخصصات من سنة مالية إلى أخرى.

3-1-2- الالتزامات الآجلة: نصت القوانين المحلية على شمول الإطار الميزانياتي متعدد السنوات التخطيط المالي للالتزامات المستقبلية، خاصة تلك التي تتعلق بالمشاريع الكبرى والبرامج الحكومية، وهو ما تحققه المرجعية الدولية باعتمادها أساس الاستحقاق في التسجيل المحاسبي للأصول والالتزامات، الذي يعطي رؤية واضحة وشاملة عن القدرة عن تمويل المشاريع وتأثيرها مستقبلا (الاحتياجات المستقبلية)، بما يعزز التخطيط المالي الاستراتيجي.

3-1-3- الاستجابة للتحديات الاقتصادية: يعمل هذا الإطار وفقا للإصلاحات القانونية على تطوير إطار مالي مرن، يمكن من تعديل الاعتمادات وفقا للتغيرات الاقتصادية الواردة، بما في ذلك الأزمات الغير متوقعة، واتخاذ الإجراءات الضرورية في الوقت المناسب، وهو ما توفره التقارير المعدة وفقا للمعايير الدولية من أدوات تحليلية تمكن من التكيف بسهولة مع التغيرات الاقتصادية بشكل استراتيجي.

وعليه يمكن القول بأنه هناك تقارب واضح بين متطلبات الإطار الميزانياتي متعدد السنوات وفق الإصلاحات الجزائرية والمعايير الدولية.

3-2- أوجه الاختلاف:

يكمن الاختلاف الجوهرى بين الإصلاحات الجزائرية والمعايير الدولية في اعتماد الإطار الميزانياتي متعدد السنوات في الالتزامات طويلة المدى (الزمنية)، حيث تعتمد الميزانية وفق النظم المحلية على الفترة ما بين 3 إلى 5 سنوات (إطار ميزانياتي متوسط المدى)، ويعتمد في إعداداته على الأساس النقدي وأساس الاستحقاق، كونه يشكل أفضل ممارسة محاسبية انتقالية، ويجمع بين بساطة الإدارة ودقة الإفصاح، وعليه فهو لا يتيح نظرة شاملة على الالتزامات طويلة الأجل، والمشاريع التنموية الكبرى، مما يجعله محدود الرؤية وأحيانا يهمل بعض القضايا الطارئة.

في حين تقتضي المعايير الدولية الإفصاح والتسجيل لكل الالتزامات طويلة المدى (إطار ميزانياتي متوسط وطويل المدى)، بما يتيح صورة واضحة ودقيقة للوضع المالي، ويزود صانعي القرارات ببتنؤات واقعية حول المقترحات، وبالتالي دعم عملية صنع القرار.

وسيتم تلخيص محتوى هذه المقارنة فيما يلي:

الجدول (12): مقارنة الإطار الميزانياتي متعدد السنوات بين المرجعية الدولية والإصلاح الميزانياتي

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
يتفق الإصلاح الميزانياتي مع المعايير في ربط الميزانية بالأهداف، بما يعزز عملية التخطيط المالي متعدد السنوات، ويرفع من كفاءة الإنفاق، وتوجيهه نحو المشاريع الأكثر إنتاجية، ويدعم الشفافية المالية.	يكمن الاختلاف الجوهر في الرؤية المالية والمدى الزمني، حيث يعتمد القانون العضوي 15-18 التخطيط الميزانياتي متوسط المدى، وباعتماد الأساس المختلط، في حين تعتمد المعايير على التخطيط المالي متوسط وطويل المدى، وأساس الاستحقاق، بما يوفر رؤية مالية أكثر شمول ودقة.

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على من إعداد الباحثة اعتمادا على القانون العضوي 15-18، المعدل والمتمم، المتعلق بقوانين المالية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

4- تحليل مقارن لنقل وتحويل الاعتمادات

تضمن كلا من المرجعية الدولية والإصلاح الميزانياتي موضوع نقل وتحويل الاعتمادات، لكن من زاويتين مختلفتين، حيث تؤكد النظم المحلية على أن يكون النقل مقيد، وتحت مسؤولية الأعوان القائمين عليها، وهو أمر تختص به السلطات المعنية التي تختلف من دولة إلى أخرى حسب النظم والتشريعات السائدة فيها، في حين تركز المعايير على ضرورة الإفصاح عنه.

يلخص الجدول التالي نقل وتحويل الاعتمادات وفق كل نظام:

الجدول (13): نقل وتحويل الاعتمادات وفق الإصلاح الميزانياتي والمرجعية الدولية

الإصلاح الميزانياتي	المرجعية الدولية
<ul style="list-style-type: none"> - تضمن الإصلاح الميزانياتي موضوع النقل وحدد شروطه، وميز بين النقل على مستوى نفس الباب، وبين مختلف الأبواب، على أن يتم بترخيص من وزير المالية أو البرلمان؛ - يمنح للأشخاص المكلفون بعمليات الميزانية حرية النقل والتحويل، إلا أن هذه الحرية مقيدة بشروط وضوابط؛ - هناك بعض التحويلات التي تخضع للقيود الصارمة التي لا يمكن أداءها إلا بموافقة البرلمان؛ 	<ul style="list-style-type: none"> - لم تتضمن المرجعية الدولية موضوع النقل مباشرة، كونها لا تركز على إعداد وتنفيذ الميزانية، وإنما إعداد وعرض التقارير، إلا أنها تتطلب في حالة إجراء تعديلات على الميزانية إظهار هذه الأخيرة في صلب التقارير المالية والإفصاح عنها؛ - لم تحدد صلاحيات الأعوان القائمين على الميزانية، وبذلك فهي تترك المرونة وحرية التصرف لتقدير السلطات الوطنية،

<p>كما تفرض الإفصاح عن أي فروقات بين الميزانية الأولية والميزانية النهائية؛</p> <p>- لا تتطلب حدود عند النقل أو التحويل، إلا أنها تفرض الإفصاح عن أثر التعديلات في التقارير المالية، يتيح هذا الإجراء نوع من المرونة شرط أن تسجل كافة التعديلات بدقة؛</p> <p>- تفرض عرض الوثائق المقارنة بما يعزز تقييم الفروقات والرقابة على الميزانية؛</p> <p>- تظهر الأثر المالي للتعديلات لكن لا تتضمن القرار الإداري أو السياسي بشأنها.</p>	<p>- تخضع كافة عمليات النقل والتحويل للرقابة البرلمانية والمالية، على أن تكون موثقة في تقارير متابعة تنفيذ الميزانية؛</p> <p>- تعدل المخصصات في قانون المالية التعديلي.</p>
--	---

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على من إعداد الباحثة اعتمادا على القانون العضوي 15-18، المعدل والمتمم، المتعلق بقوانين المالية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وعليه يمكن استخراج أهم الفروقات فيما يلي:

4-1- أوجه التشابه:

تتشترك الإصلاحات المحلية مع المعايير الدولية في موضوع نقل وتحويل الاعتمادات في النقاط التالية:

4-1-1- الشفافية والمساءلة المالية: يتم النقل وفقا للإجراءات القانونية، على أن يتم الإفصاح عن سببه، وإجراء التعديلات على مستوى التقارير المالية.

4-1-2- الالتزام بالقوانين: حدد القانون العضوي 15-18 شروط صارمة لنقل أو التحويل الاعتمادات، أما المعايير فقد تشدد على ضرورة الالتزام بالنظم والتشريعات السائدة في كل دولة، بما فيها تلك التي تنظم عملية نقل وتحويل الاعتمادات، وإظهارها وتوضيحها في كل التقارير.

4-1-3- مرونة التخطيط: يهدف النقل والتحويل لتلبية الحاجات العاجلة والأولويات الوطنية، على أن يتوافق ذلك مع أهداف السياسة العامة للبلاد وتحقيق الأهداف (التركيز على الأولويات)، والإفصاح عن الفروقات بين الاعتمادات الأولية والنهائية مع تبريرها.

4-1-4- تعزيز الرقابة: تهدف الإجراءات المفروضة على عمليات النقل والتحويل إلى تحديد بدقة وجهة الاعتمادات وكيفية التعامل معها، بما يسهل تتبعها ومراجعتها.

4-2- أوجه الاختلاف:

لم تشير المعايير إلى الصلاحيات والميزات الواجب توفرها في الشخص القائم بالمحاسبة العمومية، إلا أنها تضمنت موضوع نقل وتحويل الاعتمادات وذلك كما يلي:

4-2-1- السياسات المعتمدة: القانون العضوي 15-18 هو الإطار القانوني الذي ينظم عملية نقل وتحويل الاعتمادات ضمن إطار الميزانية، التي تعتمد على قرارات رسمية، مبنية على صلاحيات الجهات المكلفة بالتنفيذ والتشريع، كما يحدد الجهات المخولة لها سلطة النقل والتحويل، على أن تتم مساءلتها بصرامة، في حين IPSAS لا تحدد تلك الإجراءات كونها الإطار المحاسبي الدولي، بل تفرض الإفصاح عن نتائج هذا الإجراء، وتركز فقط على الإبلاغ عن تلك التغييرات، وأثارها ضمن التقارير؛

4-2-2- حرية الأعوان: يمنح القانون العضوي 15-18 مرونة محدودة ومقيدة للأشخاص القائمين على عمليات الميزانية لتحقيق التوازن المالي، في حين لم تتطرق لها المرجعية الدولية مباشرة، إلا أنها قائمة نتيجة لمتطلبات الشفافية والإفصاح؛

4-2-3- الرقابة: يفرض القانون العضوي 15-18 رقابة البرلمان ومجلس المحاسبة عن إجراءات النقل والتحويل، في حين تتم الرقابة حول هذا الإجراء وفق المرجعية الدولية عن طريق المقارنة في التقارير المالية؛

4-2-4- الضبط التشريعي والإفصاح الرقابي: يمارس القانون العضوي 15-18 دور تشريعي وضبطي، بغرض الالتزام بالانضباط المالي وفرض القيود على التصرفات الفردية والعشوائية أثناء نقل أو تحويل الاعتمادات، في حين لا تفرض المرجعية الدولية حدود ولا قيود على عمليات النقل والتحويل ولا على الأشخاص القائمين بذلك بل تشدد على الإفصاح عن كافة التعديلات التي تطرأ على الميزانية عبر تقارير مقارنة بما يعزز الرقابة.

الجدول (14): مقارنة نقل وتحويل الاعتمادات بين المرجعية الدولية والإصلاح الميزانياتي

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
يتفق الإصلاح الميزانياتي مع المرجعية الدولية في يكون النقل أو التحويل وفق للتشريعات المعمول بها، على أن ذلك وفق لشروط صارمة، وفي حالة الحاجات الطارئة أو الأولويات الوطنية، مع تحديد الفروقات بين التخصيص الأولي والنهائي، على أن يتم الإفصاح عن كافة تفاصيل هذا الإجراء، بما يسهل تتبع الإنفاق، ويعزز الشفافية والرقابة.	- لا تفرض IPSAS سياسات معينة حول إمكانية النقل والتحويل، بل يترك الأمر لكل دولة ونظمها القانونية والإدارية، ويحدد ذلك قانون المالية، وهو ما تضمنه القانون العضوي 15-18. - تعترف المعايير بالنقل ضمن النفقات المتحققة في فترة معينة، ولا يتم إلا وفق تسويات معينة، في حين لا يسمح به القانون العضوي 15-18 إلا في حالات معينة منصوص عليها قانونياً، وبترخيص من البرلمان. - لم تتطرق المرجعية الدولية للتحويل بين البرامج والأبواب والقطاعات، إلا أنها عالجته كمحاسبة، ويتم ذلك على مستوى المخصصات، أو بالإفصاح عن التغييرات، في حين

<p>لا يسمح به القانون العضوي 15-18 إلا بمرسوم تنفيذي، على أن تحافظ الاعتمادات على طبيعتها القانونية.</p> <p>- أشارت المعايير للإلغاء ضمن تخفيض الاعتمادات في حالة عدم لزومها، أو عدم صرفها، على أن يتم الاعتراف بها كمخصصات ملغية أو فوائض، أما وفق القانون العضوي 15-18، إذا لم تصرف الاعتمادات نهاية السنة تلغى تلقائياً (لا ترحل إلا في حالات معينة).</p> <p>- تبرر المرجعية الدولية مرونة التعديلات من خلال إثباتات مالية حقيقية، ويبررها القانون العضوي عبر موافقة البرلمان.</p>	
---	--

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على من إعداد الباحثة اعتماداً على القانون العضوي 15-18، المعدل والمتمم، المتعلق بقوانين المالية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

5- تحليل مقارن لتصنيف النفقات

تضمن كل من القانون العضوي 15-18 والمعايير الدولية تصنيف معين للنفقات، الذي يسمح بعرضها بشكل مفصل ويساعد على تحقيق التخصيص الأمثل للموارد المتاحة.

وفيما يلي سيتم مقارنة تصنيف النفقات وفقاً للإصلاح الميزانياتي والمعايير الدولية كما يلي:

5-1- أوجه التشابه:

يتوافق الإصلاح الميزانياتي مع المعايير الدولية في النقاط التالية:

5-1-1- تحقيق مستوى عالي من الشفافية: يسمح الهيكل الشامل والتصنيف الواضح والمفصل للأعباء، الذي جاء به القانون العضوي 15-18 والمعايير الدولية، بمتابعة كيفية استخدام الموارد المالية بدقة، ويمكن المستخدمين من فهم كل تفاصيل الإنفاق، وهو ما يعزز مبدأ الشفافية.

5-1-2- التركيز على النفقات الرأسمالية والتشغيلية: التفرقة بين الأعباء (مصاريف) التشغيلية اليومية والأعباء الرأسمالية الخاصة بمشاريع متوسطة وطويلة الأجل، التي تسجلها المعايير كأصول وتستهلك بمرور الوقت.

5-1-3- الربط بين النفقات والأداء: يتفقان في اعتماد تصنيف في سياق موازنة البرامج والأهداف مع توفير كافة الأدوات التي تعمل على رصد النفقات، وتقوم بربطها بالأهداف المالية المرجو تحقيقها، وتقديم التقارير، والإفصاحات، والوثائق الثبوتية حولها، وعليه ربط النفقات بالنتائج، بما يسهل عملية فهمها وتتبعها، وبالتالي الرقابة والمساءلة حولها.

5-1-4- الإفصاح: يتفقان على وجوب بتقديم تقارير دورية، تبين كيفية تنفيذ النفقات بدقة وشمولية، وتحديد أثرها على الاقتصاد والتنمية، بما يسهل فهمها وتحليلها، وتحديد مواضع الهدر والفساد، وهو يمكن من إعادة توجيه الإنفاق نحو المشاريع أو القطاعات المنتجة، ويعزز الكفاءة في إدارة المال العام والبرمجة المالية.

نرى بأن كلا النظامين يعتمد هيكلية واضحة ومفصلة عند تصنيف النفقات، بما يسهل فهم توزيعها وكيفية استخدامها، ويجعلها ترتبط بالأهداف (تصنف وفقا للأهداف والبرامج الموضوعة)، بما يحسن فعالية الإنفاق، ويضمن توجيه الموارد وفقا للأولويات، يساعد ذلك على البرمجة المالية، ويدعم التخطيط المالي المستدام، مع الأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات المستقبلية، ويحسن من جودة السياسات عن طريق إدخال مؤشرات أو أدوات قياس الأداء.

5-2- أوجه الاختلاف:

تتمثل أهم الفروقات بين الإصلاح الميزانياتي والمعايير الدولية فيما يلي:

5-2-1- مكونات التصنيف: يعتمد الإصلاح الميزانياتي تصنيف ميزانياتي قائم على أهداف وسياسات الدولة، في حين تعتمد المعايير تصنيف محاسبي قائم عن المبادئ المحاسبية، يهدف لإعطاء صورة واضحة عن الوضع المالي.

5-2-2- وجهة التصنيف: بما أن القانون العضوي 15-18 ينظم المالية العامة للبلاد، فإن التصنيف هنا يوجه نحو إدارة الميزانية العامة، والرقابة على النفقات، في حين تركز المعايير الدولية على التقارير المالية، وطريقة عرضها، وهنا يكون التصنيف موجه نحو الإبلاغ المالي في القطاع العام.

5-2-3- نطاق الشفافية والمساءلة: تحقق النظم الوطنية شفافية ومساءلة محدودة نسبيا، كونها تركز على المخصصات والإنفاق الفعلي، دون الإفصاح على الالتزامات المستقبلية طويلة الأجل، وعدم إظهار الوضعية المالية كليا، في حين توفر المعايير الدولية شفافية ومساءلة أعلى، من خلال الإفصاحات الصارمة التي تفرضها، بما في ذلك الالتزامات طويلة الأجل.

وسيتم تلخيص محتوى هذه المقارنة فيما يلي:

الجدول (15): مقارنة هيكل النفقات بين المرجعية الدولية والإصلاح الميزانياتي

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
- تحديد هيكل نفقات واضح وشامل يمكن من معرفة طريقة استخدامها وإنفاقها؛ - التخصيص وفقا للأولويات والأهداف؛	- يعتمد الإصلاح المحلي على برامج، أنشطة، أهداف ومؤشرات الأداء، في حين تعتمد المرجعية الدولية على

<p>- تعزيز الإفصاح والشفافية والمساءلة، من خلال تتبع النفقات ومستوى تحقيقها للأهداف وتقديم التقارير حولها.</p> <p>- مكونات النفقات؛</p> <p>- يهدف التصنيف وفق الإصلاح المحلي إلى تحقيق نتائج وأهداف مقابل الموارد التي تم صرفها، في حين يهدف التصنيف وفق المرجعية الدولية إلى تحقيق قدر عالي من الشفافية والمصداقية.</p>	<p>- حسابات، بنود، محاسبية، قيود مالية تعكس الالتزامات والمصروفات؛</p>
--	--

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على من إعداد الباحثة اعتمادا على القانون العضوي 15-18، المعدل والمتمم، المتعلق بقوانين المالية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وعليه يمكن القول بأن القانون العضوي 15-18 يعتمد مقارنة ميزانية لهيكل نفقاته، بما يساعد على تحقيق الأهداف والنتائج، في حين تعتمد المعايير هيكل محاسبي للنفقات، أين تسجل بدقة حتى تقدم صورة واضحة وشاملة للوضع المالي.

المطلب الثاني: دراسة مقارنة الإطار العام للقانون 07-23 والمرجعية الدولية

تضمن القانون 07-23 مستجدات جعلت من نظام المحاسبة العمومية يقترب أكثر من التوافق المحاسبي الدولي. تتمثل هذه المستجدات فيما يلي:

1- تحليل مقارن للوثائق المرفقة

وهي إجمالي الوثائق التفسيرية التي تصاحب عرض التقارير، خصوصا الميزانية، كونها تمكن الأطراف المعنية من فهم أفضل للمعلومات الواردة في التقارير، وكيفية تنفيذ السياسات المالية العامة للبلاد، وقد تضمنت المرجعية الدولية والإصلاح المحاسبي ضرورة تقديم وثائق إضافية توضيحية وتفسيرية. وستتم مقارنتهما فيما يلي:

1-1- أوجه التشابه:

تتمثل أهم أوجه التشابه بين المرجعية الدولية والإصلاح المحاسبي فيما يلي:

1-1-1- تشديد الرقابة: تتفق المرجعية الدولية مع الإصلاح المحاسبي على ضرورة تقديم الوثائق التفسيرية والمبررات، بما يمكن الجهات الرقابية من الاطلاع عليها، وتقييم مدى انسجام الميزانية مع الأولويات الوطنية، ومدى تحقيقها للأهداف المرغوبة، وهذا بدوره يسهل عملية الرقابة، ويعزز الامتثال للقوانين، والنظم، والتشريعات المعمول بها.

1-1-2- الشفافية والمساءلة: تتفق المرجعية الدولية مع الإصلاح المحاسبي في ضرورة تقديم القوائم الإضافية، والإيضاحات التفصيلية للبيانات المالية والميزانية، حيث تظهر هذه الوثائق طريقة استخدام الموارد في تحقيق الأهداف، بما يسهل متابعة التنفيذ، كما توفر معلومات تسهل على الجمهور فهم السياسات المالية، وهو ما يدعم المساءلة ويعزز الشفافية.

1-1-3- التقييم المالي: تتفق المرجعية الدولية مع الإصلاح المحاسبي في ضرورة تضمين هذه المرفقات معلومات بشأن السياسة الاقتصادية المعتمدة في إعداد التقارير المالية (الإيرادات والنفقات المتوقعة، الدين العام، التخطيط المالي للمشاريع...)، بما يساعد على تقييم استدامة الميزانية، ويوفر رؤية شاملة عن الوضع المالي الحالي والمستقبلي.

1-2- أوجه الاختلاف: بالرغم من اتفاق المرجعية الدولية مع الإصلاح المحاسبي في إمكانية تعزيز هذه الوثائق لمبدأ الشفافية والامتثال للحوكمة، كونها تساهم في تأكيد فهم المستخدمين، وتوفر مزيد من المعلومات، وتضمن الالتزام بالشفافية المالية، والمساءلة في استخدام المال العام. إلا أن هناك بعض الفروق بين النظامين تتمثل في:

1-2-1- الأطراف المعنية: بالرغم من اتفاق المرجعية الدولية مع الإصلاح المحاسبي حول مساهمة الوثائق الإضافية في تبسيط المعلومات، وسهولة فهمها، إلا أن المرجعية الدولية تستهدف بتلك الوثائق المستخدمين الخارجين، وتعتبرها جزء رئيسي وواحدة من المجموعة الكاملة للقوائم المالية، في حين يعتبرها الإصلاح المحاسبي جزء مكمل للتقارير الواجب عرضها، يفسرها، ويبررها، ويحللها، ويسهل فهمها، بما يحقق أغراض الرقابة والمساءلة.

1-2-2- توثيق العمليات: تفرض المرجعية الدولية توثيق شامل لكافة العمليات، بما فيها الأسس، والفروض المحاسبية المعتمدة، في حين يفرض الإصلاح المحاسبي مسك محاسبة مفصلة لكافة العمليات بهدف تتبعها ومراجعتها.

1-2-3- التفصيل في المرفقات: يخضع مستوى التفصيل وفق الإصلاح المحاسبي إلى التوجيهات التنظيمية التي تصدرها وزارة المالية، في حين التفاصيل المطلوبة وفق المرجعية الدولية محددة على مستوى كل معيار، وبالتالي فإن IPSAS أكثر تفصيلا.

الجدول (16): مقارنة المرفقات بين المرجعية الدولية والإصلاح الميزانياتي

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
- كلاهما يفرض عرض التقارير الكاملة، مع الإقرار بضرورة التحليل والتقييم، وذلك بناء على الوثائق التفسيرية،	- يختلف الإصلاح المحاسبي عن المرجعية الدولية في الفئة المستهدفة لهذه المرفقات، حيث توجه وفق الإصلاح

بما يسهل فهم محتوى القوائم المالية، ويوضح أكثر طرق استخدام الموارد ووجهة الإنفاق، ويعزز الرقابة والشفافية والمساءلة.	المحاسبي للجهات الرقابية. في حين توجه وفق المرجعية الدولية لكافة المستخدمين، كما يختلفان في طريقة التوثيق، ومستوى التفصيل فيها.
--	---

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على القانون 07-23، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وعليه فإن تقديم وثائق إضافية يزيد من شفافية المعلومات، ويرفع تصنيف البلاد في المؤشرات العالمية الخاصة بالمالية العامة، ويضمن الامتثال للمعايير الدولية، وهو ما يحقق حوكمة الميزانية العامة.

2- تحليل مقارن لاعتماد النظم الرقمية

يحسن اعتماد الأنظمة الرقمية جودة المعلومة من حيث الشفافية، والمصادقية، والدقة، وسرعة الحصول عليها، وعلى غرار ذلك، فإن هذا النظام يمكن أن يظهر أوجه الإنفاق بالتفصيل، ويضمن مصداقية المعلومة، من خلال خاصية التسجيل لكل عملية وتوقيتها، كما يتيح إمكانية الوصول للمعلومات بشكل آمن ومضمون، تعد هذه الخاصية في المحاسبة نقلة نوعية في الإدارة المالية.

لم تتضمن المعايير موضوع الرقمنة بشكل مباشر، إلا أنها من أهم اتجاهات المحاسبة العمومية الحديثة الذي عالجته بطريقة غير مباشرة، تدعم وتشجع على استخدامها كونها تسعى لتفعيل الشفافية، والرقابة، والدقة، التي لا تتحقق إلا بوجود نظم رقمية معدة وفق التكنولوجيا الحديثة، وهو ما تضمنه الإصلاح المحاسبي المحلي، ونصت عليه المعايير في عدة نقاط نذكرها:

- تهدف المعايير إلى تحقيق أعلى قدر ممكن من الموثوقية، والدقة في التقارير، وتقديمها في الوقت المناسب، وهذا لا يتحقق إلا عن طريق الرقمنة، ومن خلال الأتمتة التي تقلل الأخطاء البشرية، يساعد ذلك في دعم سرعة إعداد، ونشر، وتتبع التقارير بدقة، ويعزز الشفافية والمساءلة؛

- لم تشير المعايير بشكل مباشر على إلزامية استخدام الأنظمة الرقمية، كما كان الحال في الإصلاح المحاسبي، إلا أن تبنيها يتطلب حتما نظم مستحدثة، حتى تتمكن من إدارة العمليات المعقدة (أنظمة المحاسبة المحوسبة)؛

- تتطلب المعايير دمج البيانات المالية، بما يحقق التكامل بين مختلف النظم، وذلك يتطلب الرقمنة.

وعليه تتمثل أهم أوجه التشابه والاختلاف بين المرجعية الدولية والإصلاح المحاسبي فيما يلي:

2-1- أوجه التشابه:

تتمثل في:

2-1-1- إمكانية التتبع: يضمن اعتماد النظم الرقمية تسجيل كل العمليات، مع تعريف الشخص القائم بها، ووقت تسجيلها (تتبع كامل لكل عملية).

2-1-2- الحصول على تقارير مفصلة وسهلة الفهم: النظم الرقمية تعرض البيانات بشكل مبسط، وتقدم تقارير واضحة وشاملة.

2-1-3- الغاية: تهدف الرقمنة لتحسين استغلال المال العام، وتبسيط إجراءات إدارته، بما يعزز الشفافية، والدقة، وتحقيق متطلبات الإفصاح، والانتقال للاستحقاق.

2-1-4- دمج البيانات: تعزز الرقمنة الربط بين قواعد البيانات لمختلف الإدارات، والدقة، ودمج البيانات، بما يجعلها تتدفق بشكل سلس.

2-2- أوجه الاختلاف: يبادر القانون 07-23 في تطبيق الرقمنة ويعتبرها جزء من الإصلاح، أما المعايير لم تتضمنها، ولكن مستوى الدقة والشفافية التي تسعى لبلوغه، لا يتحقق إلا في ظل رقمنة النظم المحاسبية، وعليه فهي مطلوبة ضمناً.

يمكن تلخيص أهم الفروقات بينهما فيما يلي:

2-2-1- الإلزام: شملها الإصلاح كعنصر رئيسي، ويفرضها في سياق التوجه نحو الاستحقاق المحاسبي، في حين لم تتضمنها المعايير بشكل مباشر، إلا أن متطلباتها تفرض وجود أدوات رقمية تدعم دقتها.

2-2-2- استخدام نظم معلومات محاسبية: تتوجه الجزائر وفق ما تضمنه القانون 07-23 لاعتماد النظم الرقمية المحاسبية المتناسقة من بينها GFMIS، في حين تتطلب المعايير الدولية النظم التي تدعم عرض التقارير ومقارنتها، لكنها تترك للدول حرية الاختيار.

الجدول (17): مقارنة الرقمنة بين المرجعية الدولية والإصلاح الميزانياتي

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<ul style="list-style-type: none"> - تعزيز الشفافية، وتطوير النظم المالية، بما يحسن كفاءة وموثوقية التقارير المالية؛ - كلاهما يحفز ويشجع على تطوير نظم معلومات متكاملة، باستخدام التكنولوجيا الحديثة؛ - تساهم إلى حد كبير في تحسين الأداء، من خلال تسريع العمليات، وتعزيز جودة المعلومة، وتجنب الأخطاء، كما تسهل عملية الرقابة. 	<ul style="list-style-type: none"> - القانون 07-23 يرى أن الرقمنة هدف يجب بلوغه، وبالتالي فهو يفرضها بشكل صريح ومباشر، في حين ترى المعايير الرقمنة على أنها وسيلة فنية، تساهم في رقي جودة المعلومة، وبالتالي فهي لا تفرضها، بل تشجع على اعتمادها؛ - يفرض القانون 07-23 الرقمنة في سبيل التحديث المالي والإداري، في حين تشجع عليها المعايير في سبيل توحيد طرق إعداد وعرض القوائم المالية.

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على القانون 07-23، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وحتى تتمكن الجزائر من التطبيق الفعال للرقمنة ومواكبة التطورات العالمية عليها بتسريع رقمنة نظمها المالية، وتدريب العنصر البشري على ذلك.

3- تحليل مقارن لاعتماد المحاسبة الثلاثية

تعتمد النظم المحلية هيكل محاسبة ثلاثي يتضمن محاسبة عامة، ومحاسبة ميزانية، ومحاسبة تحليل التكاليف، لم تتضمن IPSAS هذا الهيكل بشكل مباشر، إلا أنها أشارت إليه ضمنا.

3-1- أوجه التشابه:

تتمثل أهم النقاط المشتركة بين المرجعية الدولية والإصلاح المحاسبي فيما يخص اعتماد المحاسبة الثلاثية فيما يلي:

3-1-1- التكامل مع الميزانية العامة: يرتبط إعداد وتنفيذ الميزانية مع المحاسبة الميزانية من خلال تحديد ومتابعة الاعتمادات المالية، وذلك بمقتضيات القوانين المحلية، وهو ما تتطلبه المعايير، كونها تفرض ملاءمة الدورة الميزانية مع التقارير، بهدف تحقيق التكامل بين إعداد الميزانية والأداء المالي.

3-1-2- إدارة الموجودات والالتزامات: تفرض القوانين الوطنية تطبيق أسلوب الجرد الدقيق والقيد المزدوج، من خلال تسجيل العمليات وتقييم الأداء، لم تتضمن المعايير الدولية ذلك بشكل مباشر، إلا أنه نتيجة حتمية لاستخدام الاستحقاق المحاسبي، كما أنها تتيح العديد من البدائل لتسجيل الموجودات والالتزامات، وهو ما يزيد من فعالية إدارتها ويجعلها أكثر شمول.

3-1-3- التخطيط المالي: أشارت النظم الوطنية إلى أن اعتماد المحاسبة الميزانية يمكن من وضع خطط مالية قائمة وفقا للتخصيص الذي يتماشى مع الأولويات الوطنية، وهو ما تتطلبه المعايير الدولية من خلال فرض إعداد الميزانية وفقا للنتائج المتوقعة، أي أنها تربط المخصصات بالأداء المنتظر تحقيقه، وهو ما يعزز عملية التخطيط، ويساعد على تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد، ويحسن الكفاءة الاقتصادية.

3-1-4- الرقابة المالية: يتيح اعتماد هذا الهيكل المحاسبي وفقا للنظم المحلية تقديم معلومات واضحة، ودقيقة، وشفافة، كما يمكن من تتبع أوجه الانفاق، وهو ما تؤكد عليه المعايير الدولية من أهمية تدقيق البيانات، والمعلومات، وضرورة امتثالها للمعايير الدولية، وبالتالي فكلهما يوفر أدوات لمتابعة تنفيذ الميزانية، وربطها بالنتائج، بما يضبط الانفاق، ويسهل عملية الرقابة والتدقيق.

3-1-5- كفاءة وفعالية الإنفاق: يمكن اعتماد المحاسبة التحليلية وفقا للمنظومة الوطنية من قياس تكاليف الأنشطة والخدمات العمومية بدقة، وهو ما تسعى المعايير لتحقيقه من خلال تقديم معلومات دقيقة عن تكاليف الأنشطة والخدمات العامة، بغض النظر عن الطرق المعتمدة في تحليلها، بما يساهم في تحسين إدارة الموارد العامة، ويحدد أوجه الانفاق ويزيد من قدرة المستخدمين على فهمه، كما يحسن عملية صنع القرار.

3-1-6- تقييم الأداء: تؤكد النظم المحلية على مقارنة الأعباء بالإيرادات بهدف تحقيق فعالية التوازن بينهما، بما يوجه الأموال نحو المشاريع المنتجة والتي تحقق متطلبات التنمية الوطنية، وهو ما تسعى المعايير لتحقيقه، كونها تتطلب مقارنة الأعباء بالإيرادات بهدف تقييم فعالية الأداء واستخدام الموارد، وكذلك تحليل العلاقة بين ما تم إنفاقه من موارد وما تم تحصيله من إيرادات.

3-2- أوجه الاختلاف:

تكمن الاختلافات بين المرجعية الدولية والنظم المحلية فيما يلي:

3-2-1- التطبيق المحاسبي: لم تفصل المعايير في نوع الأساليب والتقنيات المعتمدة عند تطبيق المحاسبة الثلاثية، كما كان الحال في الإصلاحات الوطنية، إلا أن المعايير وبصفتها نظام عالمي قائم على أهم المستجدات في مجال المحاسبة فهي بالضرورة تتطلب نظم محاسبية متطورة، واعتمادها سيضمن أفضل الممارسات المحاسبية.

3-2-2- شمولية المخرجات: مخرجات المحاسبة الثلاثية وفق المرجعية الدولية تكون أكثر شمولية وتفصيل من مخرجاتها وفق الإصلاح المحاسبي.

3-2-3- الإلزامية: يفرض الإصلاح المحاسبي اعتماد المحاسبة التحليلية ضمن إطار تعزيز الأداء، وتحسين الشفافية، في حين يستحب اعتمادها وفق المرجعية الدولية كونها تشجع على تقديم كافة المعلومات التي تساعد على تقييم فعالية الأداء، وتعزز فهم التقارير المالية.

3-2-4- الهدف: يهدف اعتماد المحاسبة الميزانية وفق الإصلاح المحاسبي لمتابعة مستوى الالتزام المالي والتقييد بالمخصصات، بما يدعم الرقابة حولها، في حين يهدف اعتمادها وفق المرجعية الدولية لتحسين عملية المقارنة بين ما تم تقديره وما تم تحقيقه.

الجدول (18): مقارنة المحاسبة الثلاثية بين المرجعية الدولية والإصلاح الميزانياتي

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
- كلاهما يسعى لتحقيق تمثيل واقعي وعرض عادل للقوائم المالية، وبكل شفافية ودقة؛	- مخرجات المحاسبة الثلاثية وفق IPSAS تكون أكثر تفصيل ودقة؛
- تحسين عملية صنع القرار؛	- نص القانون 07-23 بشكل مباشر على إلزامية اعتماد المحاسبة التحليلية، في حين لم تنص عليها المعايير، بل تستخدم ضمناً؛
- تعزيز عملية التخطيط المالي، والرقابة على الأداء؛	- تهدف المحاسبة الميزانية وفق القانون 07-23 بمتابعة تنفيذ الميزانية، في حين هدفها وفق IPSAS هو المقارنة.
- القاعدة التي تبنى عليها القوائم المالية.	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على القانون 07-23، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

4- تحليل مقارن للرقابة على الميزانية

تضمن القانون العضوي 15-18 والقانون 07-23 ثلاثة أنواع من الرقابة الواجبة على تنفيذ الميزانية رقابة إدارية، ورقابة قضائية، ورقابة برلمانية، في حين لم تتناول المعايير موضوع الرقابة نهائياً، إلا أنها ركزت على بعض العناصر المترابطة، والتي تقود مباشرة لتفعيل الرقابة، نذكرها فيما يلي:

- تضمنت IPSAS البيانات المالية، وطرق إعدادها، وعرضها، ومتطلبات الإفصاح عنها، وهو ما يشير إلى اهتمامها بتحقيق الشفافية، كما تتطلب تقديم معلومات دقيقة بشأن الأداء المالي، والتركيز على مقارنة الأداء الفعلي مع الميزانية المعتمدة، والإفصاح عن المخصصات، والالتزامات، وإجراء التقييم الدوري للموجودات، بما يتيح الفرصة للمسؤولين لإعادة النظر في القرارات، ومتابعة الإنفاق، وهذا ما يرفع من جودة المعلومة المالية، التي كلما توفرت كلما زاد مستوى الشفافية، وكلما كانت هناك شفافية أكثر كلما تمكنت الهيئات المخولة لها مسؤولية الرقابة من ممارسة رقابتها بسهولة وكفاءة، وكلما كانت هناك رقابة كلما كان هناك امتثال للقوانين.

وعليه يمكن القول بأن المعايير تقدم مبادئ عامة، يفرض تبنيها بعض الإصلاحات للتكيف مع متطلباتها، في حين تتضمن القوانين الجزائرية تفاصيل وإجراءات محددة، وبالرغم من أن المعايير لم تتضمن موضوع الرقابة وأنواعها، إلا أنها تركز بشدة على تحقيق جودة التقارير المالية، وتعزيز الشفافية، وهما عاملين أساسيين لتحقيق فعالية الرقابة.

وفيما يلي سيتم إبراز أهم أوجه الشبه والاختلاف لعملية الرقابة وفق الإصلاح المحاسبي والمرجعية الدولية.

الجدول (19): مقارنة الرقابة بين المرجعية الدولية والإصلاح الميزناتي

أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
<p>- الهدف: كلاهما يسعى للامتثال للقوانين والتشريعات والالتزام بالانضباط المالي والقانوني، وتحقيق الشفافية والمساءلة على المال العام.</p> <p>- الرقابة الداخلية: يفرض كلاهما خضوع العمليات المالية لضوابط داخلية حتى تكون صحيحة ودقيقة.</p> <p>- الرقابة الخارجية: يدعم ويعزز القانون 07-23 دور الجهات الرقابية (مجلس المحاسبة، البرلمان..) أين ترفع تقارير دورية شاملة ومفصلة لعمليات الميزانية للأجهزة الرقابية، وهو ما تحققه المعايير كونها تعرض وتقدم تقارير مالية واضحة وشاملة تبسط مهمة التدقيق الخارجي.</p>	<p>- يحدد القانون 07-23 مسؤوليات الرقابة، والمخالفات، في حين تحدد المعايير أساليب عرض المعلومات، والبيانات المالية التي تدعم عملية الرقابة؛</p> <p>- تضمن القانون 07-23 آليات الرقابة الإدارية، ومسؤوليات الأعوان المكلفون بتنفيذ عمليات الميزانية، مع تحمل مسؤوليتها، كما يقر بمبدأ العقاب إذا ثبتت مخالفة، في حين تتطلب المعايير الإفصاح عن مدى الإلتزام بالنظم والتشريعات في صلب التقارير، ولم تتطرق للعقوبات أو المسؤوليات، ولم تتضمن أي هيكل تنظيمي للرقابة الإدارية، كما أنها لا تحدد الجهات المخولة لها مهمة الرقابة، إلا أنها تدعو للشفافية التي تعد القاعدة الرئيسية لعملية الرقابة؛</p> <p>- يعتمد القانون 07-23 النظم الرقمية التي تمكن من الرقابة الآنية، كما يدعم كل آلية أو خاصية تزيد من دقة وشفافية المعلومة، في حين تعتمد المعايير المقارنة، القوائم المنفصلة... كأساليب رقابية؛</p> <p>- يعتبر القانون 07-23 الرقابة إحدى الممارسات القانونية والإدارية، في حين تضمنت المعايير الرقابة كمنطلق منطقي لتحسين جودة المعلومات وشفافية التقارير.</p>

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على القانون 07-23، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

وعليه يمكن القول بأن الرقابة تشكل جزءا جوهريا في هيكل الإصلاح المحاسبي، حيث يضع القانون 07-23 إطارا شاملا ومنظما للرقابة، كما يحدد الأدوار والمسؤوليات بدقة، ويعتمد في ذلك الرقمنة لتحسين

كفاءة وفعالية الرقابة، أما المعايير فهي وظيفة داعمة كونها تحسن شفافية وأداء التقارير، وتضع بيئة معلوماتية تفعل الرقابة.

المطلب الثالث: إطار مقترح لتعزيز حوكمة الميزانية العامة في الجزائر في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر والتجارب الدولية المدروسة

في ظل توجه الجزائر نحو IPSAS، وبروز الحاجة لشفافية ومساءلة القطاع العام، وانطلاقاً من التحديات التي رافقتها في ذلك، تم تحليل بعض تجارب الدول التي سبقت الجزائر في تطبيق هذه المعايير، بغية استخلاص أهم الدروس التي يمكن الاستفادة منها، والإجراءات الفعّالة التي ساعدت في التحول لمنظومة محاسبية أكثر دقة وموثوقية. وبناءً على ذلك، اقترح إطار عملي يمكن من بالمساهمة في دعم الجهود المبذولة في الجزائر لتبني IPSAS بشكل تدريجي ومنهجي، بما يتماشى مع خصوصيات البيئة الوطنية.

1- دروس مستفادة من التجارب الدولية في مجال تطبيق IPSAS

واجهت الجزائر بعض التحديات في سبيل تطبيق IPSAS، وبهدف إيجاد الحلول لذلك تمت دراسة بعض التجارب الدولية، ومن بيانات متنوعة، واستخلاص بعض الدروس والممارسات الجيدة، التي يمكن تكيفها مع السياق الوطني لتعزيز فعالية هذا التحول.

1-1- الدول المتقدمة:

نجحت العديد من الدول المتقدمة في تبني IPSAS وتعزيز الشفافية، وتحسين جودة تقاريرها المالية. تُظهر تجاربها نماذج إصلاح ناجحة، ساهمت في رفع كفاءة الإنفاق، وتحقيق المساءلة، مما يوفر دروساً تستفيد منها في بقية الدول مع مراعاة اختلاف السياقات.

1-1-1- تجربة روسيا: اعتمدت روسيا قبل IPSAS محاسبة عمومية قائمة على الأساس النقدي، بما أدى إلى محدودية شفافية المعلومات، وتعقيد المقارنة، بالإضافة لضعف ثقة المستخدمين في النظام، بما دفعها للتغيير والتوجه نحو التوافق الدولي، فتبنت IPSAS تدريجياً من خلال تطوير واستحداث معايير وطنية مستمدة من معايير IPSAS، ضمن مشروع الإصلاح في القطاع العام الروسي الذي بدأ سنة 2011، أين تم تقييم الفجوة بين النظام المحلي السائد آنذاك و IPSAS، وبداية صياغة وإصدار القوانين والتشريعات التمهيديّة، وتمكين العاملين، بدأ التنفيذ التدريجي لهذه المستجدات سنة 2013، من خلال إعداد إطار قانوني يتطلب الانتقال إلى الاستحقاق المحاسبي، وإصدار المعايير المحلية المكيفة للبيئة الروسية، بالتعاون

مع وزارة المالية، ركزت هذه المعايير على الإطار المفاهيمي للقوائم المالية، وتم تطبيقها تدريجياً على بعض المؤسسات، وفي سنة 2018 توسع نطاق تطبيق هذه المعايير ليشمل عدة وحدات، صاحب هذا التوسع تحديث نظم تكنولوجيا المعلومات المحاسبية بهدف تسهيل التحول.

تعتمد روسيا التنسيق الرأسي في إعداد قوائمها المالية، الذي يعتبر أحد أساليب عرض البيانات لتسهيل التحليل والمقارنة، كونه يعرض المعلومات من الأعلى للأسفل بشكل متسلسل، بما يسهل تتبعها وفهمها، كما يعرض كل بند بشكل منفصل ومستقل، بما يمكن من تسهيل عملية التحليل المالي والمتابعة، ويسهل عملية المقارنة.

بالرغم من نجاح التجربة الروسية، إلا أنها كانت معقدة نسبياً نظراً للتباين الكبير بين التشريعات المعتمدة ومتطلبات IPSAS، بالإضافة لمجموع التحديات التي واجهتها، لعل أهمها تعدد الجهات الحكومية والهيئات الفيدرالية، التي تنفرد كل منها بنظام مالي خاص، وهو ما أدى إلى تعقيد وتأخير التطبيق الكلي.

1-1-2- تجربة نيوزيلاندا: تعتبر أول دولة اعتمدت الاستحقاق المحاسبي في كل وحداتها الحكومية، حيث قامت بإصدار أواخر ثمانينات القرن الماضي مجموعة من القوانين، من بينها قانون المساءلة المالية، وقانون الإدارة المالية العامة، الذي مهد لعملية التحول، أين بدأت في إعداد قوائمها المالية وفق الاستحقاق المحاسبي، وبعد إنشاء IPSASB تبنت نيوزيلاندا IPSAS عن طريق مواءمة متطلباتها لبيئتها، وأصدرت معايير خاصة بها سنة 2011، وطبقتها على بعض الهيئات الحكومية، وابتداءً من 2014 شمل تطبيق IPSAS كافة الهيئات الحكومية، وأصبحت تصدر تقارير مالية موحدة، تشمل أصولها والتزاماتها طويلة الأجل على مستوى حكومتها المركزية، تخضع هذه التقارير لرقابة مكتب المراجع العام، الذي يصدر تقارير حولها، وتنتشر على الانترنت، كما يتم عرضها للبرلمان والمجتمع بكل شفافية ومصادقية، وبالتالي يمكن القول بأن تطبيقها كان تام ومباشر بما مكنها من تحقيق مستوى عالٍ من الإفصاح والشفافية.

واجه الانتقال بعض العراقيل، مثل الحاجة إلى نظم معلوماتية متطورة، التي عادة ما تكون تكلفتها ضخمة، وتدريب العاملين على التقنيات الحديثة، والتنسيق بين مختلف الوحدات الحكومية لتوحيد التقارير، إلا أن إرادتها السياسية كانت أقوى من هذه التحديات، ونجحت فعلاً في التحول، بما جعلها تجربة رائدة في المجال.

1-1-3- تجربة فرنسا: اعتمدت دولة فرنسا استراتيجية تدريجية في الانتقال لـ IPSAS، حيث ركزت على المواءمة والتقارب، بدلاً من التبني الكامل، سعياً منها للحفاظ على خصوصيات نظامها الإداري

والقانوني، تجسدت استراتيجيتها بإصدار قانون LOLF سنة 2001، الذي مهد للاعتماد التدريجي لأساس الاستحقاق المحاسبي، وبداية التخلي عن الأساس النقدي، وتم بالفعل إصدار أول حسابات مالية سنوية للدولة على هذا الأساس سنة 2006، وفي 2007 تم تطوير هيئة مستقلة مسؤولة عن وضع معايير مستوحاة من مبادئ IPSAS، وتم الإعلان الرسمي عنها في 2008، أدخلت عدة مفاهيم للنظام المحاسبي الجديد مثل الأصول غير الملموسة والالتزامات طويلة الأجل.

كما تم إطلاق مشروع لإعداد حسابات مالية موحدة للدولة تشمل مختلف المؤسسات العمومية، في سبيل توسيع نطاق الشفافية المالية، التي كانت مصحوبة ببرامج تدريب، وتأهيل للعنصر البشري، إضافة لبعض التحديثات في نظم معلومات المحاسبة الحكومية، لتحقيق متطلبات الاستحقاق المحاسبي.

الجدول (20): الدروس المستخلصة من تجارب الدول المتقدمة

الدولة	أهم ما تم اعتماده	ما يمكن اعتماده في الجزائر
روسيا	ركزت روسيا على تطوير معايير محلية مستندة لـ IPSAS، واعتماد منهج التدرج في تطبيق الاستحقاق المحاسبي، كما تعتمد على التنسيق الرأسي لإعداد قوائمها المالية لما له من أهمية في تحقيق اتساق العرض، وسهولة الفهم، والتحليل المالي.	<ul style="list-style-type: none"> - الانتقال التدريجي للاستحقاق المحاسبي؛ - اعتماد التنسيق الرأسي لإعداد القوائم المالية؛ - إطلاق برامج تدريبية لتأهيل المحاسبين؛ - تطوير معايير محلية مكيفة مع IPSAS.
نيوزيلاندا	ركزت نيوزيلاندا على تطوير معايير محلية خاصة بها، وشرعت في تطبيقها جزئيا، ثم عممتها على الحكومة والقطاع العام بالكامل، بما مكنها من إصدار قوائم مالية موحدة على مستوى الحكومة المركزية، تعرضها للبرلمان والمجتمع، وذلك في ظل إطار قانوني متكامل.	<ul style="list-style-type: none"> - الانتقال التدريجي لـ IPSAS وتطوير معايير محلية؛ - الصرامة والجدية عند التنفيذ التجريبي؛ - تعجيل إصدار المراسيم الخاصة برقابة مجلس المحاسبة، وتوسيع صلاحياته، لتشمل تقييم الأداء، والمصادقة على القوائم المالية؛

حوكمة الميزانية العامة في الجزائر في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<p>- عرض القوائم المالية على المجتمع بلغة مبسطة، ومنحه فرصة إبداء رأيه حولها عبر منصات رقمية.</p>		
<p>- استكمال التنفيذ الفعلي لأحكام القانون العضوي 15-18، ومواءمة المحاسبة العمومية مع الميزانية؛</p> <p>- تحسين جودة تقاريرها المالية وتعزيز الدور الرقابي للبرلمان ومجلس المحاسبة عليها؛</p> <p>- استكمال التنفيذ الفعلي لأحكام القانون 07-23، بما فيها اعتماد النظام المدمج؛</p> <p>- الاستثمار في تطوير المؤهلات العلمية والعملية للكوادر؛</p> <p>- الانتقال التدريجي لـ IPSAS.</p>	<p>ركزت فرنسا في إصلاحاتها على ضرورة وجود قانون عضوي لقوانين المالية، يدمج نظام المحاسبة العمومية مع الميزانية، ويحدد بوضوح المسؤوليات، ويشدد على الرقابة والمساءلة، وهو ما جسده استراتيجيتها نحو التوافق الدولي، حيث مهد هذا القانون لاعتماد الاستحقاق المحاسبي تدريجياً، إلى أن تطورت هيئة مستقلة تختص بوضع وإصدار معايير محلية مستوحاة من IPSAS، مع إطلاق مشاريع تطوير كفاءة العنصر البشري وتحديث نظم المعلومات، بما مكنها من إصدار قوائم مالية كاملة.</p>	<p>فرنسا</p>

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على (العزيمي، 2021، دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد الموازنة العامة والرقابة على الأداء المالي (دراسة ميدانية وزارة المالية العراقية)، صفحة 166) (حسياني، 2022، تجارب دول أجنبية رائدة في مجال التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS: الدوافع والنتائج، صفحة 340) (تيفالي، 2022، نحو استراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: تجربة فرنسا، صفحة 375) (بوجطو، 2019، تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر - عرض التجربة الفرنسية-، صفحة 8) (Mann, 2013, Public Finance Focus) (Nazarov, 2016, Russian Public Sector Accounting: The Case Of Experimental Estate Kanskaya Volaya (1893-1905) p. 368) (Newberry, 2014, The use of accrual accounting in new zeland's central government: Second thoughts p. 293)

1-2- الدول النامية:

باشرت العديد من الدول النامية في اعتماد IPSAS ضمن مشاريع إصلاح المالية العامة، وتعزيز الشفافية والمساءلة. ورغم التحديات المؤسسية والفنية التي واجهتها، إلا أنها حققت بعض التقدم والمزايا، بما يتيح دروس قيمة للدول التي تتمتع ببيئات مشابهة، وتسعى لتطبيق هذه المعايير.

1-2-1- تجربة بنغلاديش: تبنت بنغلاديش IPSAS القائمة على الأساس النقدي كإطلاقاً نحو الاستحقاق المحاسبي، وذلك سنتي 2007-2008، إلا أن الواقع العملي أكد أن بنغلاديش لا زالت في مرحلة انتقال رمزي، وتأخير كبير في التنفيذ، بما جعل تجربتها شعاراً وليس واقع ملموس، وذلك في ظل التحديات التي

واجهتها، لاسيما الضغوطات المؤسسية الخارجية من قبل المؤسسات التي قدمت لها الدعم المالي مقابل ضعف إرادتها، إضافة إلى القيود المفروضة على نظم المعلومات، إذ أن نظام IBAS أطلق منذ 2007 إلا أنه لم يستخدم بالشكل الملائم أو الكافي لتوفير تقارير وفق IPSAS، كما يمكن القول بأن لعل أهم ما يعيق عملية الانتقال هو الافتقار لخطة أو استراتيجية واضحة، ونقص التنسيق بين كل من CGA و ICAB لتنفيذ الإصلاحات المزمعة، بالإضافة إلى بنيتها الإدارية الاستعمارية وتفتشي البيروقراطية، مما يشير لعدم جاهزيتها لتبني IPSAS، وبالرغم من أنها تأخرت جداً، إلا أنها لا تزال مصممة على الانتقال التدريجي لـ IPSAS القائمة على النقد، كما أنها تتلقى العديد من الدعوات للبدء في تأهيل العنصر البشري، خاصة من قبل ICAB و ICASL، وهو ما جعلها تجربة فاشلة لا يمكن الاقتداء بها.

1-2-2- تجربة ماليزيا: اعتمدت ماليزيا في انتقالها لـ IPSAS على استراتيجية واضحة ومفصلة، وذلك منذ سنة 2005، حيث بدأت إعداد بياناتها المالية باعتماد الأساس النقدي المعدل في ظل تبني IPSAS وفق الأساس النقدي، تم خلال هذه الفترة وضع برامج تدريبية وتأهيلية للعنصر البشري، كما أعلنت آنذاك أنه بحلول عام 2015 ستنتقل للاستحقاق المحاسبي بالكامل، وأنشئت في سبيل ذلك فرق عمل تقنية مكونة من أفضل المحاسبين الأكاديميين في القطاع العام، وخبراء فنيين من مختلف المنظمات والهيئات المحاسبية في ماليزيا، إلا أنها واجهت بعض التحديات، حيث كانت تقتصر لبيئة متهينة، وكفاءات بشرية، وبنية تكنولوجيا فعالة، بالإضافة لتأخر موافقة البرلمان علي القانون الجديد، بما جعلها لا تلتزم بسلمها الزمني المعلن عنه ضمن الخطة.

بالرغم من التأخر الذي عرفته عملية التحول والعقبات التي واجهتها، إلا أنها تمكنت من الانتقال للاستحقاق المحاسبي جزئياً، وتمكن قطاعها العام من تحديد أصولها والتزاماتها تدريجياً وفق الاستحقاق المحاسبي، وعززت جودة معلوماتها المالية.

1-2-3- تجربة الأردن: بالرغم من أنها دولة نامية، إلا أن تجربتها تعد الأنجح في العالم العربي. بدأت مسيرتها نحو التوافق الدولي عبر خطة إصلاحات شاملة، وبدعم من المنظمات الدولية الرائدة في المجال، حيث كان نظامها السابق مبني على النقد المعدل، الذي تميز بضعف الشفافية والإفصاح، فقررت الانتقال لـ IPSAS أين بدأت رسمياً التحول سنة 2014 ضمن ما يعرف بإطار إصلاح الإدارة المالية العامة، وكان هدفها من ذلك اعتماد الاستحقاق المحاسبي بالكامل، قامت في البداية بتقييم وضعها واعتماد بعض المعايير كخطة أولية، وفي سنة 2016 حققت الفقرة الحاسمة، وذلك بتطوير دليل حسابات خاص بها مستمد من IPSAS، تزامن ذلك مع دعم نظم المعلومات، وإخضاع القدرات البشرية لبرامج تكوين مكثفة، وكانت هذه الجهود كفيلاً بنجاح عملية الانتقال، حيث انتقلت جزئياً بداية من 2019، على مستوى بعض الوزارات والمؤسسات، مع متابعة ورصد الفجوات، والتحديات، وتعديلها، وفي مطلع 2022 توسع نطاق تطبيقها، إلا

أنها لم تعتمد الاستحقاق المحاسبي بالكامل، وعلى الرغم من ذلك إلا أنها حققت عدة مزايا، ولعل السر وراء هذا النجاح هو حصولها على الدعم والإشراف من قبل وزارة المالية الأردنية، ودائرة المحاسبة العامة، وبعض الشركاء الدوليين.

الجدول (21): الدروس المستخلصة من تجارب الدول النامية

الدولة	أهم ما تم اعتماده	ما يمكن اعتماده في الجزائر
بنغلاديش	ركزت تجربتها على اعتماد على IPSAS وفق الأساس النقدي كمرحلة انتقالية للاستحقاق، كما تلقت دعم كبير من قبل المنظمات الدولية، إلا أنها تأخرت كثيرا بل ولم يتم التنفيذ نهائيا، والسبب وراء ذلك راجع لافتقارها لخارطة طريق واضحة وشاملة وعدم التنسيق بين الجهات الحكومية والجهات والمشرقة عن التنفيذ، وبالرغم من عدم تحقيقها لأي نتيجة، إلا أن المشروع لا يزال قائما، ولازلت لديها نية التغيير.	لا يمكن النظر إليها على أنها نموذج يحتذى به، إلا أنه يمكن الاستفادة من أخطاءها وتجنبها وذلك ب: - ضرورة الانتقال وفق استراتيجية واضحة؛ - الإرادة السياسية والصرامة والالتزام بإجراءات التحول؛ - التنسيق بين مختلف الهيئات الحكومية.
ماليزيا	بالرغم من أنها تأخرت قليلا للانتقال إلى الاستحقاق المحاسبي، إلا أنها حققت نتائج إيجابية في ذلك، كونها رسمت خطة محكمة والتزمت بها، وأنشأت فرق عمل لقيادة التحول، اعتمدت في البداية على IPSAS وفق الأساس النقدي كمرحلة انتقالية، كما ركزت بشدة على تكوين العنصر البشري.	- وضع خطة انتقال محكمة والالتزام بها؛ - التحول تدريجيا للاستحقاق المحاسبي؛ - الإشراف على الانتقال من قبل فريق عمل مختص؛ - الاستثمار في تنمية القدرات البشرية.
الأردن	تعد من أوائل الدول العربية في مبادرة التحول، حيث ركزت على وضع خطة استراتيجية واضحة ومفصلة، بالتعاون مع بعض الشركاء الدوليين، كما لاقت هذه الفكرة دعم مؤسسي وسياسي كبير، بدأت تطبيق المشروع IPSAS	- التحول وفق استراتيجية واضحة والالتزام بها؛ - الإرادة السياسية والمؤسسية؛

<p>- الشراكة مع المنظمات الداعمة للتحول؛</p> <p>- الاستثمار في الرقمنة وتطوير كفاءة الكوادر.</p>	<p>تدرجيا حيث شمل ذلك تطوير دليل محاسبة حكومية موحد، مع تحديث البنية التكنولوجية والرقمية، وتنمية العنصر البشري، بما جعلها ترتقي بنظماها، وتحقق مستويات عالية من الشفافية والإفصاح، وأصبحت اليوم تقدم المشورة الدعم للدول العربية التي تسعى لتطبيق IPSAS.</p>	
--	---	--

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على (PORTAL RASMI, 2022, Malaysian Public Sector Accounting Standards على (MPSAS)) (Wang, 2018, Adoption of international public sector accounting standards in public sector of developing economies-analysis of five south Asian countries, p. 48) (Rajib, Institutionnalisation of the cash basis international public sector accounting standards in the central government of Bangladesh, 2019, pp. 35-39) (MIA, Migrating to Accrual Accounting, 2018) (Shehadeh, 2022, A movement towards the accrual based IPSAS implementation in developing countries: Evidence from Jordan, p. 396)

1-3- دول الخليج:

اتجهت دول الخليج إلى تبني معايير IPSAS في ظل توسيع مشاريع إصلاحاتها، وتنويع الاقتصاد، وتعزيز كفاءة سير المال العام، ورفع مستوى الشفافية. حيث أحرز بعضها تقدماً ملحوظاً في الانتقال لهذه المعايير، مستفيدة في ذلك من الإمكانيات التقنية، والبنية المؤسسية، مما يجعلها مرجعا لبقية الدول.

1-3-1- تجربة الإمارات العربية المتحدة: تعد من التجارب الرائدة كونها أول دولة عربية نجحت في الانتقال، حيث كان الهدف من توجيهها لـ IPSAS هو تعزيز حوكمة المال العام، وتحقيق جودة المعلومة المالية.

بدأت الإمارات في عملية الانتقال سنة 2015 مستهلة ذلك بتقييم مدى جاهزية بنيتها القانونية، وتحديد الفجوات بينها وبين IPSAS، أين عملت على تحيين نظمها وتشريعاتها، وتأهيل القدرات الفنية من خلال برامج تكوينية مكثفة، كما قامت بإصدار دليل خاص بها للمحاسبة على أساس الاستحقاق، وفي 2017 بدأت في تنفيذ المشروع تدريجيا كخطوة تجريبية بداية بالقوائم المالية الموحدة للحكومة الاتحادية، وتم ذلك في ظل استراتيجية انتقال واضحة، وبدعم حكومي وسياسي، كما اهتمت بالتنسيق الفعال بين مختلف الجهات المعنية وتبادل الخبرات، إلى أن تم الاعتماد الكلي سنة 2020.

تمكنت بذلك بإصدار أول مجموعة من القوائم المالية الموحدة للحكومة الاتحادية بالاعتماد على الاستحقاق المحاسبي، وتوحيد السياسات المحاسبية في كافة الجهات الحكومية، بما عزز جودة تقاريرها المالية، وسمح بتضييق الفجوات المحاسبية بينها.

وبالرغم من نجاحها، إلا أنه لا يمكن القول بأنها لم تواجه أي عقبات، وتكمن أهم التحديات التي عرفتھا في التباين بين مستوى جاهزية مختلف الجهات الحكومية، وقلة كفاءة المؤهلات الفنية، بالإضافة إلى تعقيد عملية التحول، إلا أن إرادتها القوية جعلتها تتخذ الإجراءات اللازمة للتخفيف من حدة هذه العقبات.

1-3-2- تجربة المملكة العربية السعودية: اعتمدت السعودية IPSAS في إطار تحقيق رؤية المملكة لـ 2030، وذلك كتحول شامل في إدارة المالية العامة، حيث أشرف على هذا التحول الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وبالتعاون مع مركز المحاسبة على أساس الاستحقاق بوزارة المالية السعودية والهيئة العامة لعقارات الدولة.

كباقي الدول شرعت السعودية في مشروع الانتقال من خلال تطوير إطار تنظيمي ومؤسسي، في هذا السياق أصدرت دليل التحول إلى الاستحقاق المحاسبي، مع اعتماد نموذج موحد للتقارير المالية الحكومية، كما قامت بدراسة بنيتها القانونية، وتحديد الفجوات في القوانين، والتشريعات، والعنصر البشري، إلا أنها كانت تعاني من عدم قدرة نظم التكنولوجيا المعتمدة آنذاك بالقيام بالأنشطة المحاسبية وفق الاستحقاق، بما دفعها إلى تطوير منصة التحول كحل تقني مبدئي، مع تهيئة هذا النظام مع مرور الوقت، كما عملت على تعزيز التنسيق بين مختلف الهيئات المعنية، بعد ذلك اعتمدت نموذج التحول التدريجي من أساس النقد المعدل إلى الاستحقاق الكامل، وتزامنا مع ذلك تم إطلاق مجموعة من البرامج التدريبية، وتطوير نظم التخطيط والبرمجة حتى تتوافق مع متطلبات IPSAS، كل ذلك في ظل خطة دقيقة وواضحة المعالم، وبدعم سياسي وخارجي كبير، إلى أن تمكنت من إعداد قوائم مالية وفق النموذج الذي اعتمدته وزارة المالية.

واجهت التجربة عدة عقبات، من بينها تفاوت مستوى الجاهزية من جهة حكومية إلى أخرى، ومدى مواءمتها مع IPSAS، ومن أبرز التحديات التي تواجهها كذلك الثقافة المؤسسية السائدة وعقدة الانتقال، إلا أن ذلك لم يمنعها من تطبيق IPSAS وتطوير نظمها المالية والمحاسبية، ونجاحها جعل منها تجربة نموذجية.

1-3-3- تجربة قطر: تبنت IPSAS في ظل سعيها لتحديث نظمها المالية وتعزيز الحوكمة والشفافية المالية، كجزء من المجهودات المبذولة لعصرنة الإدارة المالية وتحقيق رؤية قطر لـ 2030.

بدأت رحلتها نحو IPSAS عبر إجراء دراسة شاملة للوضع السائد وتحليل الفجوات بين نظامها و IPSAS، وتقييم مدى جاهزية بنيتها للتحول، مع تحديد عوامل الحسم، بما مكنها من تطوير إطار تشريعي وتنظيمي يشمل سياسات محاسبية متوافقة مع IPSAS، وإعداد دليل محاسبي موحد خاص بالجهات الحكومية، كما قامت بإطلاق بعض البرامج التدريبية، وإعداد فرق عمل على مستوى كل جهة حكومية، تتولى مسؤولية إدارة التغيير.

اعتمدت قطر نهج التدرج في الانتقال، الذي بدأ بمجموعة من الجهات الحكومية كمرحلة أولية بعدها توسعت تدريجيا، إلا أنها لم تحقق الانتقال الكامل.

واجهت عدة تحديات من بينها صعوبة تغير ثقافة العمل المحاسبي من النقد إلى الاستحقاق، والتفاوت في مستوى الجاهزية بين هيئاتها الحكومية، إلا أن ذلك لم يعيق نجاحها، حيث تمكنت من تنفيذ IPSAS على مستوى بعض الوزارات والمؤسسات المعنية كمرحلة أولية، بعدها تمكنت من تطوير نظام تقارير مالية موحد ودقيق وفق متطلبات IPSAS، وتعزيز قدرة الدولة على تقييم أدائها المالي وفق معايير عالمية.

من خلال دراسة تجارب دول الخليج العربي في تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، تبين لنا أن القاسم المشترك في نجاحها هو أنها ركزت على توفير الدعم السياسي والإرادة القوية نحو التغيير، بالإضافة إلى التنسيق بين الهيئات الحكومية المعنية، إدراكا منها أن الانتقال لـ IPSAS يفرض وجود بيئة مؤسسية متماسكة، وعمل على تبادل الخبرات والمهارات بينها، بما يوحد الرؤية المستقبلية للبلاد، ويسرع وتيرة التحول، وهو ما ساعدها على تهيئة أرضيتها لانتظام واستدامة التحول.

الجدول (22): الدروس المستخلصة من تجارب دول الخليج

الدولة	أهم ما تم اعتماده	ما يمكن اعتماده في الجزائر
الإمارات العربية المتحدة	ركزت في تجربتها بشكل كبير على وضع استراتيجية محكمة ودقيقة تضمنت كافة إجراءات الانتقال، والحصول على الدعم السياسي من القيادات العليا للبلاد، كما ركزت على ضرورة التنسيق بين وزارة المالية الاتحادية والحكومات، بما مكنها من تبادل الخبرات والمعارف، كما عملت على وضع برامج تأهيل وتدريب شاملة للكوادر، وتحديث نظم معلومات لمالية الحكومة يساعد على التوثيق والتحليل، وكذلك تعزيز دور الجهات الرقابية في متابعة مسار اعتماد IPSAS.	<ul style="list-style-type: none"> - الإرادة والدعم السياسي؛ - التنسيق بين مختلف الجهات الحكومية؛ - متابعة التحول لـ IPSAS ومعالجة التجاوزات؛ - الاستثمار في بناء القدرات البشرية؛ - وضع استراتيجية محكمة للانتقال؛ - الاستفادة من التجارب الدولية.
المملكة العربية السعودية	ركزت المملكة على ضرورة قيادة التحول من قبل هيئات مختصة، والتنسيق بين مختلف الهيئات الحكومية	<ul style="list-style-type: none"> - التغيير المؤسسي والثقافي من خلال حملات التوعية؛

حوكمة الميزانية العامة في الجزائر في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<ul style="list-style-type: none"> - التخطيط المسبق والتدرج في الانتقال وفق استراتيجية دقيقة؛ - الاستثمار في تنمية قدرات الكفاءات البشرية والتكنولوجيا؛ - الدعم القيادي من أعلى مستويات الدولة. 	<p>للبلاد، في ظل استراتيجية محكمة، كما ركزت على الدعم السياسي لبرنامج التحول بكافة مراحله، تم التنفيذ وفق إطار زمني مدروس بداية بمرحلة تجريبية ثم التعميم، طورت في سياق هذه المستجدات دليل محاسبة، كما عملت على تحديث البنية التقنية وتأهيل الكوادر.</p>	
<ul style="list-style-type: none"> - قيادة التحول من قبل الجهة المركزية المختصة (وزارة المالية)؛ - التغير الثقافي والمؤسسي؛ - الاعتماد التدريجي؛ - تحديث البنية التحتية التكنولوجية؛ - الاستثمار في تنمية الكوادر؛ - التكامل بين الجهات الحكومية. 	<p>ركزت في تجربتها على رسم خارطة عمل واضحة المعالم، ومدعومة بتوجيهات من القيادات العليا للبلاد لاسيما وزارة المالية، كما ركزت على التنسيق بين مختلف الجهات الحكومية، من خلال تكوين لجان عمل مشتركة تشمل ممثلي الجهات الحكومية تحت إشراف وزارة المالية، بما سمح بتبادل الخبرات وسهل توحيد الرؤى، اعتمدت في انتقالها على التحول التدريجي ثم التوسع، وفي سبيل تعزيز جهودها طورت نظم مالية ومحاسبية مدمجة، وعملت على تنمية القدرات البشرية.</p>	<p>قطر</p>

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على (TDRA, 2023, TDRA Obtains the International Public Sector Accounting Standards certification (CERT IPSAS)) (WAM, 2021, Dubai Government's experience in applying accrual accounting reviewed) (The accountant on line, 2024, Saudi Arabia's transition to IPSAS on accrual basis) (Saudi Ministry of Finance, 2025, Concludes Participation in Q1 Meeting of International (Ministry of Finance) (Umlai, 2020, Exploring the role of innovation in the 'Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) level of readiness to adopt IPSAS pp. 475-490)

2- إطار مقترح لتعزيز حوكمة الميزانية العامة في الجزائر

سيتم اقتراح إطار لتعزيز حوكمة الميزانية العامة في الجزائر، في ظل تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، بهدف تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، والحفاظ على المال العام.

يتطلب تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وجود إرادة سياسية قوية تدعم الامتثال، ويتجسد ذلك في إصدار قوانين أو قرارات وزارية تفرض تبني هذه المعايير، وهو ما يعرف بالقرار السياسي والالتزام الحكومي.

تقوم حوكمة الميزانية العامة على الشفافية، والتخطيط المالي متوسط وطويل المدى، والكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة، والرقابة، والمساءلة، واستخدام التكنولوجيا والرقمنة، وبناء القدرات المؤسسية والبشرية، وهو ما تضمنته الإصلاحات المحلية، وشرعت في تطبيقه، إلا أنها واجهت عدة تحديات وصعوبات، وهو ما أكدته مقابلة بعض المهنيين، وفي سبيل التخفيف من حدة هذه الصعوبات سيتم اقتراح الإطار التالي:

2-1- تعزيز ثقافة المساءلة والشفافية والوضوح: ويتحقق ذلك أولاً بإصلاح الإطار القانوني الذي يدعم الشفافية والمساءلة، وتشديد قوانين الإفصاح، وصلاحيات الحصول على المعلومة، ولتحقيق ذلك يجب:

- حماية الإعلام الحر والصحافة، وتعزيز دورها في كشف التجاوزات، مع توفير حماية قانونية للصحفيين العاملين على قضايا الفساد؛

- تعزيز الوعي العام عبر الحملات التوعوية، وتشجيع المشاركة الشعبية، من خلال إشراك المواطنين في صنع القرارات، وإنشاء منصات لاستطلاع آرائهم حول السياسات والخطط الحكومية، ودعوتهم لحضور مناقشات الموازنات والمشاريع العامة؛

- تعزيز المساءلة المجتمعية، بتمكين المواطنين من متابعة تنفيذ البرامج عبر تقارير دورية، وتفعيل الميزانيات التشاركية لتحديد أولويات الإنفاق؛

- تقديم حوافز للمسؤولين الذين يحققون نتائج ملموسة في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد، باستخدام أنظمة تحليل بيانات متقدمة للكشف المبكر عن الإنفاق المشبوه؛

- وضع قوانين لحماية المبلغين عن الفساد، وتعزيز التعاون الدولي مع المنظمات العالمية لتحقيق الشفافية والمساءلة.

وفي هذا السياق يمكن الاعتماد على مدونة شفافية المالية العامة الصادرة عن IMF التي تعتبر المرجع الرئيسي لشفافية وحوكمة الميزانية العامة، المبادئ الدولية للوقاية العليا ISSAI International of Supreme Audit Institutions Standards الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة INTOSAI International Organization Of Supreme Audit Institutions التي تؤكد على دور

أجهزة الرقابة العليا في ضمان تحقيق الشفافية والمساءلة، بما يحسن إدارة المالية العامة، ومبادئ حوكمة المالية العامة في الدول الفيدرالية Fiscal Federation Principles الصادرة عن البنك العالمي World Bank التي تعمل على تعزيز المساءلة المتبادلة، ووضع نظام شفاف للتحويلات المالية، حيث يمثل الجدول الآتي أهم ما صدر عن هذه المنظمات في مجال تعزيز حوكمة الميزانية العامة، وما يمكن الاستفادة منه في الجزائر:

الجدول (23): جهود المنظمات الدولية لتعزيز حوكمة الميزانية العامة والدروس المستفادة للجزائر

المنظمة	توجيهات المنظمة	ما يمكن الاستفادة منه في الجزائر
صندوق النقد الدولي	<ul style="list-style-type: none"> - أهمية تحديد الأدوار والمسؤوليات، وفصلها بين الحكومة المركزية، والحكومات المحلية، والمؤسسات العمومية، والشركات التي تعود ملكيتها للدولة؛ - شمولية التغطية المالية (الميزانية تغطي كافة الإيرادات والنفقات)؛ - تقديم تقارير مالية دقيقة، وشاملة، وبشكل دوري في الوقت المناسب؛ - شفافية الميزانية: تبنى وفق تنبؤات واقعية في ظل إطار ميزانياتي متعدد السنوات، مع مشاركة البرلمان والمجتمع في إعدادها؛ - الرقابة والمساءلة التي تقوم بها مؤسسات مستقلة تتمتع بكافة الصلاحيات؛ - شفافية إدارة الموارد المتاحة بما فيها الطبيعية، وذلك بالإفصاح عن إيراداتها مثل الإيرادات النفطية وكيفية توزيعها. (IMF, 2025) (IMF, 2019) 	<ul style="list-style-type: none"> - توضيح العلاقات بين الدولة ومختلف المؤسسات ومراجعتها، مع اعتماد التمويل غير مباشر لكن بشروط صارمة؛ - هناك بعض الأنشطة غير مدرجة في الميزانية، وعليه وجب النظر في ذلك، وتعزيز شمولية ميزانياتها، وتوثيق كافة العمليات لتعزيز الرقابة؛ - عادة ما تتأخر في الجزائر تقديم تقاريرها، مما يفقدها قيمتها، وبالتالي فهي ملزمة بتحسين دورية وتوقيت هذه التقارير لكسب ثقة الممولين والمستثمرين؛ - بالرغم من الإصلاحات الجوهرية التي أدخلتها الحكومة على نظام المحاسبة العمومية، إلا أنها تفتقر للمشاركة، وبالتالي فعليها تعزيز المشاركة، ومنح المجتمع الفرصة للمساهمة في وضع السياسات المالية للبلاد؛ - يقوم مجلس المحاسبة بالرقابة والمساءلة، إلا أن تقاريره لا تؤثر بشكل كافي على السياسات المالية، وبالتالي وجب تعزيز دوره واقعيًا وليس فقط قانونيًا؛ - تشكل الإيرادات النفطية الجزء الأكبر من إيرادات الدولة، بما يفرض عليها اعتماد مثل هذه المبادرة في الصناعات الاستخراجية لحماية مواردها، وضمان استدامتها.

حوكمة الميزانية العامة في الجزائر في ظل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام

<p>- بالرغم من أن الجزائر لا تعتمد النظام الفيدرالي، إلا أنه يمكنها الاستفادة من الفصل المالي بين الدولة المركزية والولايات، بما يزيد كفاءة توزيع الموارد؛</p> <p>- تعتبر الميزانية التشاركية ركيزة أساسية، وبالتالي يمكن نشر نسخ مبسطة ومفتوحة تقنيا للمتابعة الشعبية؛</p> <p>- تعزيز التحكم في السيولة، والحد من الاختلاس والنفقات الغير مبررة، من خلال تجميع كافة إيرادات الدولة في صندوق خزينة واحد؛</p> <p>- وضع خطة لتحسين إجراءات الاقتراض، وبنك بيانات وطني خاص بالدين العام يقدم تقارير شفافة.</p>	<p>- الحكومة اللامركزية والتمويل الفيدرالي: يتم تحديد الأدوار في النظم الفيدرالية بين مختلف مستويات الحكومة، بعدها يحدد نصيب كل مستوى من الموارد، وبالتالي ترشيد الإنفاق؛</p> <p>- مشاركة المجتمع المدني، وهو ما أوضحتها تجربة سيراليون حول تعزيز شفافية الحكومة، وتحقيق نوع من التوازن بين أطراف المجتمع والحكومة، من خلال مراقبة المجتمع للميزانية؛</p> <p>- إدارة النقدية من خلال حسابات الخزينة الموحدة TSA Treasury Single Account تعد هذه الخاصية استراتيجية مركزية لتحقيق حوكمة السيولة، كونها تقلل من التشتت، وتحسن سير النقدية؛</p> <p>- شفافية الدين العام والاقتراض: باعتماد الأئمة والتقارير الدورية حول الديون، بما فيها الاقتراض خارج الميزانية، لضمان تصور واضح وتدقيق للمخاطر المالية. (World Bank Blogs, 2024) (World Bank Blogs, 2025)</p>	<p>البنك الدولي</p>
<p>- استقلالية مجلس المحاسبة محدودة، وعليه وجب وضع أطر قانونية جديدة، تضمن استقلالية التعيين، وحماية القضاة والمفتشين من الضغوط السياسية؛</p> <p>- محدودية وعدم دورية التقارير الصادرة عن مجلس المحاسبة، وبالتالي يفضل الالتزام بالنشر الدوري، مع تبسيط المعلومات حتى يتمكن المواطن البسيط من فهمها، مع خضوع المجلس لتقييم الأداء الدوري؛</p> <p>- تفقر للقدرات البشرية، والأدوات الرقابية في المجال، وبالتالي عليها بالعمل على تعزيز ذلك، من خلال الورشات، والدورات التكوينية، وتوزيع أدوات الرقابة (الرقابة البيئية مثلا)، كما يمكنها الاستثمار في الرقمنة، والتدقيق الإلكتروني لتعزيز الكفاءة؛</p> <p>- الجزائر تعتمد نموذج رقابة تقليدي ومحدود، وبالتالي عليها تطوير تقارير وتدقيق الأداء، وتقييم</p>	<p>- INTOSAI P-10 الاستقلال المؤسسي والوظيفي: يشير هذا المبدأ إلى تمتع ديوان المحاسبة بالاستقلالية التامة على السلطة التنفيذية في تعيين المسؤولين، وإعداد الميزانية، واتخاذ قرارات الرقابة والنشر؛</p> <p>- INTOSAI P-20 الشفافية والمساءلة: تنشر تقارير الرقابة على نطاق واسع، وتقدم للبرلمان والرأي العام في الوقت المناسب، على أن تتم أيضا مساءلة الجهاز الرقابي؛</p> <p>- INTOSAI P1-12 الحياد والموضوعية المهنية: يلتزم القائمون بعمليات الرقابة بالمعايير المهنية المتعارف عليها، بعيد عن الانحياز الإداري أو السياسي، مع بناء القدرات المؤسسية والخضوع للتكوين المستمر؛</p> <p>- المعيار ISSAI 3000 الأداء والنتائج: أن تشمل الرقابة تقييم كفاءة برامج الدولة وفعاليتها، وليس فقط من ناحية الامتثال للقوانين ومشروعية الأعمال؛</p>	<p>INTOSAI</p>

<p>كفاءة السياسات العامة في تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية؛</p> <p>- محدودية وضعف التعاون بين البرلمان ومجلس المحاسبة، وعليه يفضل وضع لجنة برلمانية دائمة، دورها متابعة تقارير الرقابة وتعزيز الإبلاغ عن المخالفات الكبرى مع حماية المبلغين.</p>	<p>- التعاون مع البرلمان والمجتمع المدني: وجوب توفر آلية تعاون منتظم بين البرلمان وديوان المحاسبة، يفرض التوصيات والمتابعة، مع فتح قنوات تواصل مع المجتمع المدني والجامعات.</p> <p>(IFPP, 2025) (INTOSAI, 2025) (INTOSAI, 2025)</p>	
--	---	--

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على (IMF, 2019, Fiscal Transparency) (World Bank Blogs, 2024, Public financial management and budget support are key to achieving better development results) (World Bank Blogs, 2025, Effective governance and state capacity are key to economic development) (IFPP, 2025, ISSAIs in Action, 2025) (INTOSAI, SAI Independence)

يساهم ذلك في تحسين سمعة الدولة عالميا ويجعل منها مكان موثوق للاستثمار وجذب المستثمرين الأجانب.

2-2- تطوير القدرات البشرية والمؤسسية:

وذلك من خلال:

2-2-1- تطوير القدرات البشرية: أشار بعض المهنيين الذين تمت مقابلتهم أن من بين العقبات التي تواجه عملية الانتقال هي الافتقار للعنصر البشري المؤهل لذلك، وعليه وجب تدريب العاملين من مستشارين قانونيين، وعملاء، عبر ورشات العمل، والدورات المكثفة، للتعريف بمزايا تطبيق IPSAS، وبمبادئ حوكمة الميزانية العامة، وإجراء التدريبات العملية حول صياغة الأهداف الذكية، وتطوير مؤشرات الأداء، وإعداد توقعات متعددة السنوات، مع منحهم الشهادات المعتمدة، أكثر من شهادة محاسب قانوني معتمد، وشهادة المحاسب الدولي للقطاع العام، بما يعزز الكفاءة العلمية، على أن تكون تكلفة هذه الشهادة مدعومة من عند الحكومة، أو تقدم منح دراسية بشأنها.

2-2-2- تحديث المناهج الأكاديمية: وذلك عن طريق دمج IPSAS والحوكمة المالية، ومبادئ الشفافية العالمية في المناهج الجامعية، وإبرام عقود تعاون وشراكة مع جامعات ومؤسسات دولية، لتبادل الخبرات والمهارات، كما يمكن دعوة الخبراء الدوليين لإجراء ورشات عمل ومؤتمرات والاستفادة من تجاربهم.

2-2-3- تدريب المدربين: إعداد مدربين متخصصين في مجال حوكمة الميزانية العامة لنقل المعرفة بشكل مستمر.

2-2-4- تطوير المهارات التقنية والرقمية: من خلال ورشات تطبيقية حول النظم المحاسبية المستحدثة، وتعزيز مهارات التحليل المالي، ودعم التعليم المستدام، عن طريق وضع منصات إلكترونية مجانية، تمكن من التعليم الذاتي.

2-2-5- التطوير المؤسسي: يتحقق ذلك من خلال إصلاح الهيكل التنظيمي المؤسسي، الذي يكون بوضع وحدات متخصصة في المحاسبة وفق IPSAS، مهمتها المتابعة والإشراف على الانتقال، مع وضع هيكل تنظيمي جديد، وتحديد أقسام مختصة في إعداد التقارير وفقاً للمتطلبات الدولية، وتدعم استقلاليتها، مع التأكيد على ضرورة التنسيق والتعاون بين مختلف الأقسام داخل المؤسسة ومع الهيئات الحكومية الأخرى، وتمكين هذه المؤسسات من تبني ثقافة الأداء والتخطيط المالي متوسط المدى، من خلال اعتماد لجان قطاعية دائمة على مستوى كل وزارة، حتى يتم تنسيق تنفيذ منهج الأداء، وتحديد بوضوح الأدوار والمسؤوليات بين وزارة المالية ومختلف القطاعات الوزارية، والمحاسبين العموميين، وإعداد نصوص، ومراسيم تنظيمية تدعم اعتماد منهج الأداء والإطار الميزانياتي متعدد السنوات، وتكييف التعليمات الموازناتية مع المحاسبية.

ولدعم التطوير المؤسسي يمكن الاستعانة بالمبادئ العليا للممارسات الجيدة في الموازنة الصادرة عن منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، من بين مبادئها التي تدعم حوكمة الميزانية العامة ربط الميزانية بالأولويات الاستراتيجية طويلة الأجل بما يعزز الانضباط المالي.

2-3- توفير الموارد الكافية: يتطلب تحقيق حوكمة الميزانية العامة في ظل IPSAS جهاز معلوماتي ورقمنة النظم المحاسبية (تحديث شامل لنظام الميزانية)، بالإضافة إلى تدريب العاملين، وتأهيلهم الذي يتطلب بدوره موارد ضخمة، حيث أكد أحد الأعوان الذين تمت مقابلتهم، أن العملية تشكل عبء على الميزانية العامة، وعليه على الحكومة التركيز أكثر على هذا الجانب، لأنه أهم عنصر في تحقيق حوكمة الميزانية العامة، وذلك بتخصيص جزء من الميزانية العامة لهذا المشروع، من خلال ترشيد الإنفاق، وتوجيه الفائض من النفقات التي لم يتم صرفها، أو خصصت لمشاريع إنتاجيتها ضئيلة لدعم هذا المشروع، كما يمكن عقد شراكة أو اتفاقيات مع المنظمات الدولية التي تمنح الدعم المالي والفني في المجال مثل صندوق النقد الدولي، والبنك العالمي، والانخراط في البرامج الدولية التي تدعم الإصلاحات المالية.

2-4- اعتماد النظم الرقمية:

تتطلب حوكمة الميزانية العامة النظم الرقمية، وذلك على عدة مستويات نذكرها فيما يلي:

2-4-1- رقمنة الأنظمة المحاسبية: يتطلب تطبيق مبدأ الاستحقاق المحاسبي توفر نظام محاسبي متكامل وحديث، يضمن توحيد المعاملات المالية، ويعزز الأتمتة، ويحسن إدارة العمليات المالية. كما يستوجب استخدام برمجيات متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، إلى جانب تحديث

البنية التحتية الرقمية، من خلال تطوير الأنظمة المعلوماتية، وترقية المعدات التقنية، وتوفير منصات مؤمنة لتبادل البيانات المالية بين مختلف الهيئات الحكومية. ورغم أن هذه المتطلبات تم التأكيد عليها ضمن الإصلاحات المعتمدة، فإن التطبيق العملي لا يزال يواجه تحديات ملموسة، أبرزها محدودية كفاءة العنصر البشري في التعامل مع هذه التقنيات الحديثة.

2-4-2- رقمنة الاتصال: تحديث بنية تحتية تقنية متكاملة لتسهيل تدفق البيانات، وتفادي الأخطاء البشرية، وحمايتها، ومنع اختراقها (تأمين المعلومة).

2-4-3- اعتماد المنصات الإلكترونية: تتيح هذه المنصات مشاركة البيانات للمواطنين، وسهولة الحصول عليها، والتي تمكن من الإبلاغ عن الفساد (منصات سرية وآمنة).

2-4-4- الحكومة الرقمية: اعتماد الخدمات العامة الرقمية لتقليل التعاملات الورقية المباشرة، والحد من الفساد، بما يسهل مراقبة العمليات الحكومية من قبل المواطنين والجهات الرقابية.

2-5- التنفيذ التدريجي: يتم التنفيذ وفق مراحل، أولها تحديد القطاعات أو المؤسسات والولايات التي يمكنها التكيف بسرعة على القطاعات التي لها آثار كبيرة مثل التعليم والصحة، ووضع جهاز معلوماتي متكامل يربط التقديرات المالية مع الأداء المالي، والتنفيذ الحقيقي للبرامج، وتنفيذ مشروعات تجريبية عليها، مع التقييم المستمر ورصد التحديات الواردة وتعيدها قبل تعميم المشروع، وذلك في ظل سلم زمني واضح، ووضع أدوات رقابية للتأكد من الالتزام بكافة المراحل الزمنية، وتقييم الوضع لتحديد نقاط التحسن.

2-6- تعزيز الاتصال: تكون أول خطوة لتعزيز الاتصال بتحديث وسائله، واعتماد الوسائل الرقمية، وتعزيز التفاعل مع المجتمع المدني، ووسائل الاعلام (يمكن وضع فريق عمل خاص في التواصل مع الجمهور)، من خلال إقامة الحملات الإعلانية في الجرائد، والصحف، والتلفزيون، والراديو، بالإضافة لوسائل التواصل الاجتماعي لتعريف بمزايا تطبيق IPSAS، ومشاركة أحدث الأخبار المتعلقة بالمستجدات العالمية، بالإضافة إلى تنظيم برامج توعية للمواطنين حول تأثير IPSAS على الشفافية، وإدارة الميزانية العامة، وتحسين نوعية الخدمات المقدمة.

2-7- التقييم والمتابعة: المراجعة المستمرة وتقييم مدى تحقيق حوكمة الميزانية العامة في الجزائر في ظل تبني IPSAS، وتطوير الخطط بتعديل الاستراتيجيات بناء على ما تمت ملاحظاته، والاحتياجات الجديدة، ويكون التقييم وفق المراحل التالية:

2-7-1- تقييم أولي: تقييم نتائج التنفيذ الأولي، واستخراج الفجوات، ومعالجتها، لتتمكن من التنفيذ الكلي، والتوسع في التنفيذ، مع تحديد مستوى الامتثال المحقق، ومدى القدرة على الالتزام بالقوانين والأنظمة الجديدة.

2-7-2- تقييم لاحق: وذلك بعد تعميم النظام الجديد وطنيا، تتم متابعته باستمرار، ويكون هذا التقييم كما يلي:

- **التقييم الداخلي:** يقوم المراجعون الداخليون بمراجعة دورية في الهيئات الحكومية، بهدف تتبع النتائج وتحديد النقاط التي تحتاج إلى المعالجة، مع الفحص الدوري للنظم المحاسبية والأجهزة المعلوماتية.
- **تقييم خارجي:** تتولى مهمة التقييم الخارجي الهيئات الرقابية الوطنية، حيث تقيم الوضع باستقلالية تامة لضمان تحديد مدى الالتزام بالنظم المستحدثة، وفرض مراجعة سنوية لأداء كل قطاع، ترفع إلى البرلمان ووزارة المالي، مع تطوير وسائل لمراجعة الإطار الميزانياتي متعدد السنوات كل سنتين، بناءا على تطور المعطيات الاقتصادية والمالية، مع مشاركة الهيئات الرقابية في تقييم فعالية البرامج.

2-7-3- مراجعة الوثائق المالية: مراجعة التقارير المالية المعدة وفق النظم المستحدثة، وتحديد مدى توافق النظم المحلية مع IPSAS التي تتميز بالديناميكية، وبالتالي من الضروري التحيين المستمر لهذه النظم.

2-7-4- تحليل الفعالية والآثار الاقتصادية: تقييم الأثر المالي لتحقيق حوكمة الميزانية العامة في ظل تبني IPSAS من حيث التكاليف مقابل الفوائد، ومستوى الشفافية والرقابة.

خلاصة للفصل:

سابقا كانت النظم الجزائرية لا توفر القدر الكافي من المعلومات حول تنفيذ الميزانية العامة، بما يعيق قدرة الأطراف المعنية على المشاركة في صنع القرار أو ممارسة الرقابة عليها، ما نتج عنه ضعف الشفافية، والأداء، وسوء إدارة المال العام، وانتشار الفساد بمظاهره، وهو ما جعل السلطات تعيد النظر في هذه النظم، وإعادة صياغتها، بما يتماشى مع النظم المستحدثة عالميا، التي وضعت بهدف تحقيق حوكمة الميزانية العامة، وضمان قدر أعلى من الشفافية والمساءلة حول استخدام المال العام.

استعرض هذا الفصل الجهود المبذولة محليا ودوليا في سبيل تحقيق حوكمة الميزانية العامة للدولة ومقارنتها، حيث أظهرت أن الجزائر بذلت عدة مجهودات في سبيل إصلاح منظومتها المحاسبية والميزانية، وتقوية آلياتها القانونية، كما أظهرت عملية المقارنة أنه هناك تقارب واضح بين النظم المحلية والمرجعية الدولية في ما يخص متطلبات تحقيق الشفافية والمساءلة، والحفاظ على المال العام، إلا أن الاختلاف يكمن في طرق وكيفيات تطبيق أحكام ومتطلبات كل نظام ونطاق شموليته، وهو أمر عادي كون الإصلاحات المحلية تعتبر إطار قانوني ينظم عملية إعداد وعرض الميزانية العامة، أما المعايير فهي المرجعية الدولية التي تسعى لوضع إطار محاسبي موحد عالميا.

الخاتمة

اهتمت هذه الدراسة بموضوع دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) في تعزيز حوكمة الميزانية العامة في الجزائر، انطلاقاً من أهمية تطوير النظام المحاسبي العمومي كمدخل أساسي لتحسين الشفافية والمساءلة في تسيير المال العام، لاسيما في ظل التحديات الاقتصادية والمالية التي تواجهها الجزائر، والحاجة إلى نظم محاسبية تتماشى مع المعايير والممارسات الدولية الجيدة.

حاولنا من خلال هذه الدراسة الإجابة على الإشكالية التي تدور حول مساهمة تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تعزيز حوكمة الميزانية العامة في الجزائر وذلك من خلال تحليل الإطارين المفاهيمي والتشريعي لإصلاحات النظام المحاسبي العمومي، والوقوف على مدى توافق هذه الإصلاحات مع متطلبات IPSAS، خصوصا القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية، والقانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

مع إبراز التحديات التي تواجه الجزائر في عملية المواءمة، وكذا الفرص التي تتيحها هذه المعايير لتقوية الإطار المؤسسي لحوكمة الميزانية. كما تم التركيز على العلاقة الجدلية بين إصلاح النظام المحاسبي وإرساء مبادئ الحوكمة، باعتبار أن شفافية التقارير المالية ودقتها تعد شرطا جوهريا لتفعيل الرقابة وترشيد النفقات.

1- اختبار صحة الفرضيات:

مكننا دراسة موضوع البحث المعتمدة التي جمعت بين الدراسة النظرية والدراسة التحليلية من اختبار صحة الفرضيات المطروحة وإثبات صحة البعض ونفي البعض الآخر على النحو التالي:

- **الفرضية الأولى:** من خلال دراستنا النظرية للموضوع يمكننا إثبات صحة الفرضية الأولى التي نصت على مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تحقيق جودة البيانات المالية ذات الغرض العام، كونها تضع إطارا موحداً لإعداد التقارير المالية يعزز إمكانية مقارنة البيانات المالية بين مختلف الجهات الحكومية والدول ويزيد من شفافيتها، كما أن الامتثال لهذه المعايير يتطلب إعداد التقارير المالية بطريقة موضوعية ومستندة إلى أدلة يمكن التحقق منها بما يعزز مصداقية المعلومات المالية ويقلل من مخاطر الأخطاء أو التلاعب ويجعلها أكثر وضوحاً وشمولية، وعليه فإن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تساهم بشكل كبير في تحسين جودة البيانات المالية ذات الغرض العام كونها تعزز الشفافية والمصداقية والمقارنة والامتثال للممارسات الجيدة، مما يؤدي إلى قرارات مالية أكثر فاعلية.

- **الفرضية الثانية:** أثبت تحليل واقع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الجزائر، بالاستناد إلى المعطيات القانونية والتنظيمية المرتبطة بالإصلاح المحاسبي والميزانياتي، صحة الفرضية الثانية جزئياً والتي تنص بأن الجزائر تواجه صعوبات متعددة في تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، تتعلق بضعف التأهيل المؤسسي، ونقص التكوين، واعتماد الأساليب التقليدية، حيث لا تزال عملية التبني تواجه جملة من التحديات الجوهرية، وتتمثل أبرز هذه التحديات في ضعف التأهيل المؤسسي، سواء من حيث الإطار القانوني أو القدرات الإدارية، ونقص التكوين المتخصص في معايير IPSAS على مستوى الكوادر المحاسبية والمالية، إلى جانب استمرار اعتماد الأساليب التقليدية القائمة على الأساس النقدي والمقاربة بالوسائل، والتي تعيق الانتقال الكامل نحو الاستحقاق والمقاربة بالأهداف.

غير أن الإصلاحات التي تضمنها كل من القانون العضوي 15-18 والقانون 07-23 تبرز وجود إرادة سياسية للتحديث، عبر إدماج بعض مفاهيم الاستحقاق وميزانية البرامج، مما يدل على بداية التوجه نحو التغلب على هذه الصعوبات، ولو أن الطريق لا يزال يتطلب تعزيز القدرات وبناء بيئة مؤسسية داعمة بشكل فعلي.

- **الفرضية الثالثة:** أكد تحليل النصوص القانونية الخاصة بالإصلاح الميزانياتي والمحاسبي في الجزائر، لاسيما القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية، والقانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، صحة الفرضية الثالثة التي مفادها أن أحكام القانون العضوي 15-18 والقانون 07-23 تتضمن نقاط تقاطع واضحة مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، حيث أظهرت الدراسة وجود نقاط تقاطع واضحة بين هذه النصوص ومتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS). يتجلى هذا التقاطع في إدراج مبادئ محورية مثل مبدأ الاستحقاق، والمقاربة بالأهداف، وميزانية البرامج، التي تمثل ركائز أساسية ضمن معايير IPSAS، بالإضافة إلى التأكيد على الشفافية والمساءلة والإفصاح المالي، باعتبارها مقومات ضرورية لحوكمة الميزانية العامة.

ورغم أن النصوص القانونية لا تنص صراحة على الالتزام بـ IPSAS، إلا أن محتواها يعكس تأثيراً مباشراً بالمرجعية الدولية، ويبرهن على سعي الجزائر إلى ملاءمة تشريعاتها المالية والمحاسبية مع المعايير الدولية، في إطار مشروع إصلاح شامل يستند إلى ممارسات محاسبية حديثة.

وعليه، يمكن القول إن هذه القوانين تشكل قاعدة انتقالية نحو التوافق مع IPSAS، وتجسد إرادة واضحة لدمج المبادئ الدولية في البيئة القانونية المحلية، وإن كانت لا تزال بحاجة إلى استكمال في الجوانب التطبيقية والتنظيمية.

- **الفرضية الرابعة:** أظهر تحليل واقع تنفيذ الإصلاحات المحاسبية في الجزائر أن هذه الأخيرة، رغم تبنيها مبادئ مستوحاة من المرجعية الدولية ممثلة في معايير IPSAS، لم تتمكن بعد من تحقيق شفافية شاملة في الإبلاغ المالي، مما يؤكد صحة الفرضية الرابعة التي تنص بأن الإصلاحات المحاسبية المحلية تستند جزئياً إلى المرجعية الدولية، لكنها تحتاج إلى مزيد من المواءمة لضمان شفافية الإبلاغ المالي.

فقد كشفت الدراسة أن التطبيق العملي لهذه المبادئ يواجه عدة عراقيل، أبرزها محدودية تفعيل نظام الاستحقاق بشكل فعلي، وضعف التنسيق بين الأجهزة المحاسبية، ونقص التكوين التقني للموارد البشرية، إضافة إلى غياب منظومة رقمية موحدة تسمح بإنتاج تقارير مالية متوافقة مع المعايير الدولية. وعليه فإن الإصلاحات الحالية، رغم كونها تستند جزئياً إلى المرجعية الدولية، لا تزال في حاجة إلى تكيفات مؤسسية وتنظيمية أعمق، قصد ضمان تطبيق فعال لمتطلبات IPSAS، وتحقيق شفافية وموثوقية في عرض وتنفيذ الميزانية العامة.

- **الفرضية الخامسة:** أكد التحليل المؤسسي والوظيفي لمهنة المحاسبة العمومية في الجزائر، صحة الفرضية الخامسة، والتي تفيد بأن القواعد الحالية التي تنظم مهنة المحاسبة العمومية لا تزال غير كافية لتحقيق حوكمة فعالة للميزانية العامة. فعلى الرغم من وجود بعض النصوص التي تفرض تقديم تقارير دورية عن تنفيذ الميزانية، إلا أن هذه الالتزامات تفتقر إلى الإلزامية الصارمة، كما تغيب المعايير التفصيلية التي تضبط محتوى هذه التقارير وطريقة إعدادها وتقييمها، بما يتماشى مع المعايير الدولية. كما بينت الدراسة أن آليات الإبلاغ المالي المتوفرة لا ترتقي إلى مستوى الشفافية والموثوقية التي تشترطها IPSAS، خاصة فيما يتعلق بالإفصاح المقارن بين التقديرات والنتائج الفعلية، والتقارير التقييمية الدورية التي تعد أداة حاسمة في تعزيز المساءلة والرقابة على الأداء الحكومي، لذلك فإن فعالية الحوكمة تبقى محدودة في ظل غياب إطار مهني محكم، يربط إعداد التقارير بمبادئ التقييم والمساءلة المستمرة وفق مرجعية واضحة ومعترف بها دولياً، مما يستدعي مراجعة شاملة للبنية القانونية والتنظيمية لمهنة المحاسبة العمومية.

2- نتائج الدراسة:

من خلال العرض والتحليل لما سبق وعلى ضوء الفرضيات التي قام على أساسها البحث تم التوصل إلى النتائج التالية:

- توفر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إطاراً موحداً للإفصاح المالي والمحاسبي، يعزز شفافية التقارير، ويحسن عملية المساءلة والرقابة، كما تساهم في الحد من مخاطر الفساد وسوء التسيير، كونها تقدم معلومات دقيقة وموثوقة تعتمد على الاستحقاق المحاسبي، بما يساعد على اتخاذ القرار الأمثل؛

- يساهم وجود إطار حوكمة فعال في تحسين كفاءة الأداء الحكومي، كونه يحدد المسؤوليات والصلاحيات بوضوح، ويحقق الأهداف الاستراتيجية بفعالية، ويجنب التداخل الإداري واتخاذ القرارات العشوائية، كما تعزز مبادئها شفافية إدارة المال العام وتحفز عملية المساءلة والرقابة، بما يقلل فرص الفساد وسوء استخدام السلطة؛

- تمكن حوكمة الميزانية العامة من وضع خطط استراتيجية واضحة تربط الأداء المالي بالأهداف التنموية، بما يحقق الاستدامة المالية، والاستخدام الأمثل للموارد المالية المتاحة، كما يساعد في التنبؤ بالمخاطر واتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب؛

- تنتقل الجزائر تدريجيا إلى محاسبة الاستحقاق بهدف زيادة الشفافية وتحسين إدارة الموارد العامة، وهو ما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، إلا أن تنفيذ هذا التحول يتطلب كفاءات مؤهلة ومتخصصة، وبنية تحتية تكنولوجية مهيئة؛

- يمثل القانون العضوي 15-18 الإطار القانوني الذي يسعى لعصرنة الإدارة المالية العامة في الجزائر، من خلال تعزيز مبدأ الشفافية، والمساءلة، وتفعيل الدور الرقابي للبرلمان على الميزانية العامة، كما يقوم بتحديد المبادئ الأساسية لقوانين مالية الدولة وتسيير الميزانية، ويمثل القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية الشق المحاسبي لمشروع الإصلاح الذي أطلقته وزارة المالية، يهدف لتحسين فعالية وشفافية التسيير المالي العمومي، ويركز على القواعد المحاسبية واعتماد الأساس المحاسبي المعدل في إدارة الميزانية العامة؛

- تهدف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام إلى تحقيق الشفافية والمساءلة في إعداد وتنفيذ الميزانية العامة، وهو ما يتوافق مع أحكام القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية، الذي نص على ضرورة تعزيز الإفصاح المالي وتقديم تقارير دورية حول تنفيذ الميزانية، كما يؤكد على هذا التوجه القانون 07-23 بإدخاله إصلاحات تعزز رقابة البرلمان والمجتمع المدني على المالية العامة؛

- بالرغم من التعديلات التي أدخلها القانون 07-23 للانتقال التدريجي لاعتماد محاسبة الاستحقاق في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، إلا أن الجزائر لا تزال تعتمد الأساس النقدي في إعداد ميزانياتها العامة، بما يجعلها تقدم تقارير لا تعكس بدقة وضعيتها المالية؛

- حققت الجزائر قفزة نوعية في مجال حوكمة الميزانية العامة من الناحية القانونية والتشريعية، من خلال إقرار القانون العضوي 15-18 لميزانية البرامج والأداء، أين أصبح التركيز ينصب على تحقيق النتائج والأهداف بدلا من تتبع النفقات، وعزز هذا النهج القانون 07-23 الذي وفر إطار قانوني يزيد من مستوى المرونة في تخصيص الموارد وضمان رقابة فعالة، بما يتوافق مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، التي تعزز كفاءة تخصيص موارد الميزانية وفقا للأهداف الاستراتيجية؛

- تتطلب حوكمة الميزانية العامة وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فعالية دور الجهات الرقابية، وهو ما جسده الجزائر عبر تعزيز صلاحيات مجلس المحاسبة والبرلمان، وذلك بموجب القانون 07-23 الذي نص على ضرورة رفع التقارير الدورية التي تتعلق بتنفيذ الميزانية العامة للبرلمان، كما أكد على تعزيز عمليات المراجعة والتدقيق الداخلي والخارجي، وهو ما يبرز تطورا في حوكمة الميزانية العامة، إلا أن ذلك لم ينفذ بعد نظرا لعدم صدور المراسيم التنفيذية المفسرة للقانون؛

- يعزز القانون العضوي 15-18 الشفافية المالية ويركز على إدارة الميزانية، ويركز القانون 07-23 على الرقابة المحاسبية ويعتمد قواعد محاسبة صارمة، في حين تشدد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الإفصاح عن معلومات مالية شفافة وموحدة دوليا، التي تشكل الأساس المتين لعملية المساءلة والرقابة؛

- لم تجسد القوانين المحاسبية المحلية كافة الإرشادات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، خصوصا فيما يتعلق بمتطلبات العرض الشامل للقوائم المالية، والإفصاح عن المعلومات الجوهرية، ودقة أساليب القياس. وقد أدى ذلك إلى بقاء المنظومة المحلية أقل شفافية ومرونة مقارنة بما تتيحه معايير IPSAS الأكثر تفصيلا وصرامة؛

- كشفت المقارنة أنه هناك تقارب نسبي بين متطلبات IPSAS والأحكام المحلية، حيث اعتمدت الجزائر منهج الأداء وميزانية البرامج، مع إصدار قانون عضوي خاص بقوانين المالية، وبدأ الاهتمام التدريجي بالاستحقاق المحاسبي، وهو ما يتوافق مع فلسفة IPSAS، إلا أن الواقع العملي أظهر فجوة عميقة نظرا لضعف البنية المؤسساتية، ونقص التأهيل البشري، واستمرار الاعتماد على الأساليب التقليدية في التنفيذ، وبالتالي ضعف التطبيق وانعدام النتائج؛

- أظهرت الجزائر إرادة واضحة للانتقال لـ IPSAS، إلا أن نجاحها مرهون بتبني استراتيجية محكمة وواقعية، تشرف على تنفيذها الهيئات العليا للدولة، بالإضافة إلى وجود دعم سياسي ومؤسسي، وهو ما أكدته تجارب الدول المدروسة؛

- يعد الإطار المقترح خطوة استراتيجية لتحسين الشفافية والمساءلة، وترشيد الإنفاق، إلا أن نجاحه يتطلب معالجة بعض التحديات القانونية، والتشريعية، والتقنية، والمؤسسية.

3- مقترحات الدراسة:

استنادًا إلى النتائج التي توصلت إليها الدراسة، ارتأينا لتقديم بعض التوصيات والمقترحات، التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

- التعريف بمحتوى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ودورها في تحقيق شفافية المالية العامة عن طريق الورشات، والندوات، والمتلقيات، والمؤتمرات، والإعلام، مع قيام شراكات بين الجامعات والمعاهد المحاسبية لتدريس المعايير في المناهج الجامعية، وتعزيز ثقافة المساءلة عبر نشر وعي الرقابة الذاتية ومعايير الأداء الوظيفي، والاستفادة من التجارب الدولية الرائدة في المجال؛

- ضرورة استمرارية تحديث وتحيين النظم المحاسبية والمالية وفقا للممارسات العالمية الرائدة في مجال الحوكمة ولمواكبة مستجدات المعايير الدولية، وفرض الإفصاح الإلزامي عن التقارير والبيانات المالية، والأداء الحكومي للدولة والمؤسسات العمومية؛

- توسيع صلاحيات الهيئات الرقابية والمحاسبة لمتابعة الإنفاق العام وكشف التلاعبات، وفرض عقوبات ردية لضمان الالتزام الصارم بقوانين المالية والمحاسبة؛

- اعتماد برامج التحول الرقمي والتعاملات الإلكترونية بين الإدارة والمواطنين لتحسين الخدمات وتبسيط إجراءاتها، واجتثاث التدخل البشري في المعاملات المالية والإدارية مما يقلل احتمالية الفساد؛

- تكريس مبدأ العدالة، وتكافؤ الفرص، وتعزيز التواصل بين الجمهور ومنظمات المجتمع المدني والدولة، وذلك بمنحهم فرصة المشاركة في وضع السياسات ومتابعة القرارات الحكومية، وتفعيل وسائل تقديم الشكاوى والاقتراحات؛

- التعجيل بإصدار المراسيم التنفيذية الخاصة بالقانون 07-23 والتحديث المستمر، حتى تتمكن الدولة من مواكبة ديناميكية المعايير، ورقمنتها لتسريع عمليات التسجيل والمعالجة المحاسبية، واستخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي لتحليل العمليات المالية الحكومية، بما يعزز الشفافية والرقابة، ويمكن من اتخاذ قرارات مالية أكثر دقة.

4- آفاق البحث المستقبلية:

تفتح هذه الدراسة المجال أمام أبحاث مستقبلية تهدف إلى دراسة تبني معايير IPSAS وانعكاساتها على جوانب أخرى من الإدارة المالية العامة في الجزائر، نذكر منها:

- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية لترشيد الإنفاق الحكومي في ظل الإصلاحات المالية المعاصرة؛
- تكنولوجيا المعلومات ودورها في دعم وتعزيز التطبيق الفعال لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- مساهمة مبادئ حوكمة الميزانية العامة في الحد من مظاهر الفساد المالي والإداري؛
- تحديات تطبيق حوكمة الميزانية العمومية في الجزائر في ظل التحولات الاقتصادية والمؤسسية؛
- الحكومة الإلكترونية كمدخل لتعزيز مبادئ حوكمة الميزانية العمومية في الجزائر.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع العربية

١. الكتب:

- 1- أعاد حمود القيسي. (2017). *المالية العامة والتشريع الضريبي* دار الثقافة للنشر والتوزيع. عمان - الأردن.
- 2- الإتحاد الدولي للمحاسبين. (2010). *إصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام*. عمان - الأردن.
- 3- المجمع الدولي العربي للمحاسبين العموميين. (2022). *إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (المجلد 1)*. الأردن.
- 4- المجمع العربي الدولي للمحاسبين العموميين. (2022). *إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (المجلد 2)*. الأردن.
- 5- حسام أبو علي الحجاوي. (2004). *الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية*. دار الحامد للنشر والتوزيع. عمان - الأردن.
- 6- خالد جمال الجعارات. (2008). *معايير التقارير المالية الدولية 2007 (الطبعة الأولى)*. اثناء للنشر. عمان - الأردن.
- 7- فليح حسن خلف. (2008). *المالية العامة*. عالم الكتب الحديث لنشر والتوزيع - جدار للكتاب العالمي للنشر والتوزيع. عمان - الأردن.
- 8- محمد جمال علي هلالي. (2002). *المحاسبة الحكومية*. دار صفاء للنشر والتوزيع. عمان - الأردن.
- 9- محمد شاكر عصفور. (2012). *أصول الموازنة العامة*. دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة. عمان - الأردن.

10- محمد طاقة، هدى العزاوي. (2010). *اقتصاديات المالية العامة* (الطبعة الثانية). دار المسيرة لنشر والتوزيع والطباعة. عمان - الأردن.

11- محي الدين شعبان توق. (2014). *الحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد - منظور اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد* (الإصدار الأولي). دار الشروق للنشر والتوزيع.

II. أطروحات الدكتوراه:

1- أحلام وفاء رماش. (2023-2024). أثر مؤشرات الحكم الراشد في ترشيد النفقات العامة في الجزائر دراسة تحليلية قياسية للفترة 1996-2020. *أطروحة الدكتوراه في التحليل الاقتصادي والاستشراف*. المركز الجامعي ميلة.

2- أحمد يوسف السعيد. (2015-2016). نظام المحاسبة العمومية ومدى ملائمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية ipsas. *أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية*. جامعة البليدة 2.

3- إيمان عبدوس. (2020-2021). دور تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وأثره على جودة الإبلاغ المالي الحكومي. *أطروحة دكتوراه في علوم التسيير*. جامعة الجزائر 3.

4- جمال العسالي. (2018-2019). تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كآلية لتحسين الأداء الاقتصادي في الجزائر 2000-2014. *أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية*. جامعة الجزائر 3.

5- حنان قسوم. (2015-2016). أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية. *أطروحة دكتوراه في المحاسبة والمالية والتدقيق*. جامعة سطيف 1.

6- زهير شلال. (2013-2014). آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة. *أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية*. جامعة بومرداس.

7- شعبان فرج. (2011-2012). الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر

- دراسة حالة الجزائر (2000-2010). أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. جامعة الجزائر 3.
- 8- صدام حمدان عكض العيزي. (2021-2022). دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في ترشيد الموازنة العامة والرقابة على الأداء المالي (دراسة ميدانية وزارة المالية العراقية). أطروحة دكتوراه في التجارة. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- 9- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة. (2015-2016). تطوير مفهوم الحوكمة في مؤسسات القطاع العام بالجمهورية اليمنية لتعزيز الإفصاح والشفافية في تقاريرها المالية. أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتدقيق. جامعة الجزائر 3.
- 10- عزيز لوجاني. (2019-2020). دور التدقيق الداخلي في حوكمة الشركات دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. جامعة بسكرة.
- 11- عقيلة خلوف. (2016-2017). دور الحوكمة في ترشيد إدارة الميزانية العامة للدولة في الجزائر. أطروحة دكتوراه في علوم التسيير. جامعة الجزائر 3.
- 12- علي مسعودي. (2018-2019). أهمية الحوكمة في الميزانية العامة للدولة - حالة الجزائر. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. جامعة ورقلة .
- 13- فطيمة عشة. (2021-2022). محاولة تقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء الممارسات الدولية السليمة . أطروحة دكتوراه في الإدارة المالية. جامعة الجزائر 3.
- 14- لحسن دردوري. (2013-2014). سياسة الميزانية في علاج عجز الموازنة العامة للدولة - دراسة مقارنة الجزائر - تونس. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. جامعة بسكرة.
- 15- محمد لعلاوي. (2014-2015). دراسة تحليلية لقواعد تأسيس وتحصيل الضرائب بالجزائر. أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. جامعة بسكرة.
- 16- مريم عامر. (2019-2020). شروط استجابة القطاع العام الإداري الجزائري لتطبيق المحاسبة الدولية IPSAS. أطروحة دكتوراه في التدقيق ومراقبة التسيير. جامعة الجزائر 3.
- 17- مسعود بوخالفة. (2019-2020). متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية

بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS. أطروحة دكتوراه في علوم التسيير. جامعة غرداية.

18- ميلود عبود. (2018-2019). متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائرية. أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية. جامعة أدرار.

19- نادية مغني. (2016-2017). دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS). أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال. جامعة الجزائر. 3.

20- نور الهدى أوصيف. (2020-2021). درجة التزام الشركات الرياضية ذات الأسهم بمبادئ الحوكمة لمواكبة متطلبات الإعراف الرياضي في الجزائر. أطروحة دكتوراه في الإدارة والتسيير الرياضي. جامعة الشلف.

21- نورة محمدي. (2017-2018). أثر حوكمة الشركات على الأداء لشركات المساهمة العاملة في الجزائر خلال الفترة (2009-2015). أطروحة دكتوراه في علوم التسيير. جامعة ورقلة.

22- هناء أمينة جابي. (2018-2019). أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية. جامعة سطيف 1.

III. رسائل الماجستير:

1- رولا وائل الكبيجي. (2019). دور الحوكمة في الحد من الفساد في مؤسسات القطاع العام الفلسطيني. رسالة ماجستير في إدارة الأعمال. جامعة القدس - فلسطين.

IV. المقالات:

1- ابتسام قويدر. (2022). حوكمة الموازنة العامة للدولة كآلية لعلاج إشكالية العجز الموازني في الجزائر دراسة تحليلية خلال الفترة (2009-2020). مجلة المفكر، المجلد 17 (2).

- 2- ابراهيم مسلم. (2016). دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية. *مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 7 (1)*.
- 3- إحسان خليف، سليمة بوقصة. (2022). الفرق بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الإسلامية. *مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، المجلد 4 (2)*.
- 4- احسن مصطفى. (2023). أداء التسيير العمومي الجديد كآلية لإصلاح النظام الميزانياتي بمقتضى القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية. *المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 13 (1)*.
- 5- أحمد بلودنين. (2023). آليات الحكم الراشد المرتبطة بتسيير الجماعات المحلية. *مجلة دائرة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، المجلد 7 (2)*.
- 6- أحمد بوجلال، مفتاح غزال، فاطمة بن عية. (2022). تحديث منظومة الميزانية العامة للدولة وأهميتها في المالية العامة. *مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 6 (1)*.
- 7- أحمد بوشارب، أحمد بن يوسف. (2019). نجاعة التسيير في الجماعات المحلية الجزائرية على ضوء مقتضيات التسيير العمومي الحديث. *مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 1 (1)*.
- 8- أحمد يوسف السعيد. (2022). واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS. *مجلة أبعاد اقتصادية، المجلد 12 (1)*.
- 9- لخضر بن علي. (2023). تكريس ميزانية مستدامة من خلال تطبيق أحكام القانون العضوي رقم 15-18 المتعلق بقوانين المالية. *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 9 (1)*.
- 10- أسامة سحنون. (2022). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في ظل تولي المجلس مهمة التمييط المحاسبي. *مجلة التحليل والاستشراف الاقتصادي، المجلد 3 (1)*.
- 11- أسماء سعدي، نسيم يخلف. (2021). نجاعة الجماعات المحلية ودورها في تجسيد اللامركزية الإدارية. *مجلة ضياء للدراسات القانونية، المجلد 3 (2)*.

- 12- إسماعيل سني، ناصر شرفي. (2020). دور أجهزة الرقابة المالية العليا في تعزيز الشفافية المالية دراسة حالة تقرير مجلس المحاسبة حول تنفيذ الميزانية العامة للدولة. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 7 (2)*.
- 13- أسية قمو. (2022). المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كضرورة لتوحيد ممارسات المحاسبة العمومية وحماية المال العام. *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 7 (2)*.
- 14- أكرم شتيح، حكيم بوجطو. (2019). تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية لعصرنة نظام الموازنة العامة في الجزائر -عرض التجربة الفرنسية-. *مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 13 (2)*.
- 15- الطاهر بعلة. (2018). أثر الجباية البترولية على اعتمادات الإنفاق في الاستثمار العمومي بعد تراجع أسعار البترول بالجزائر للفترة (2014-2018). *مجلة دراسات جبائية، المجلد 7 (1)*.
- 16- العارم عيساني. (2018). العوامل المفسرة لظاهرة تزايد النفقات العامة في الجزائر للفترة 2000-2015. *مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 3 (4)*.
- 17- المختار براهيم، بناصر جبارة. (2024). أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تعزيز الشفافية وتحسين إدارة المؤسسات العمومية. *إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 10 (2)*.
- 18- أمال حاج جاب الله، نادية ضريفي. (2018). إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS. *مجلة الدراسات القانونية والسياسات، المجلد 4 (1)*.
- 19- آمنة حديدي، بربري محمد أمين. (2021). استراتيجية الشراكة بين القطاعين العام والخاص لاستغلال الأماكن السياحية- مشروع تطوير الواجهة البحرية للميناء السياحي السلطان قابوس-. *مجلة الوحات للبحوث والدراسات، المجلد 14 (2)*.
- 20- الهاشمي بن علال، كريمو دراجي. (2022). دور رقابة مجلس المحاسبة على تنفيذ العمليات

- المالية في الجزائر - دراسة تحليلية لبرامج نشاط رقابة مجلس المحاسبة خلال السنوات 2015-2019. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 11(01).
- 21- الوردي شقرون، نسيم غلاي. (2022). دور ركائز حوكمة الشركات في تحسين الأداء البشري بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة شركة اسمنت عين التوتة -باتنة. مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد 5(2).
- 22- إلياس كشاوي. (2022). استراتيجية إرساء أسلوب الموازنة العامة حسب البرامج والأهداف في الجزائر ضمن القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية رقم 18-15 -الدوافع والمنافع-. مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 7(3).
- 23- أم كلثوم بن عيسى، عيسى نبوية. (2016). ترشيد النفقات العمومية (دراسة تطور النفقات العمومية في الجزائر من سنة 1980 إلى سنة 2013). مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 2(2).
- 24- امحمد بوكفوسة، بن يونس تيفالي. (2022). نحو استراتيجية لعصرنة نظام المحاسبة العمومية لتبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: تجربة فرنسا. مجلة الاقتصاد والبيئة، المجلد 5(1).
- 25- أمين صابة، كمال بن موسى. (2020). دراسة تحليلية للقانون العضوي الجديد رقم 18-15 وأهميته في تحسين أداء القطاع العام في الجزائر. المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 8(1).
- 26- أمينة هناء جابي، حكيم ملياني. (2017). أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرنة المحاسبة العمومية. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 2(10).
- 27- إيمان عبدوس. (2021). آليات حوكمة الميزانية العامة واتجاهات تطبيقها وفق الإصلاح الميزانياتي في الجزائر. مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24(1).
- 28- إيمان عبدوس، سفيان بن بلقاسم. (2019). الاتجاهات الحديثة لأنظمة الميزانية والمحاسبة

- العمومية كآلية لدعم الإبلاغ المالي الحكومي-دراسة مقارنة. مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 13 (3).
- 29- بتول محمد نوري، علي خلف سلمان. (2011). حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة. مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 2 (2).
- 30- بثينة عبد الله عبد الغني ناصر ال عبد الغني. (2022). ركائز حوكمة الوقف وأثرها على جودة الاستثمارات الوقفية. المجلة العربية للإدارة، المجلد 42 (3).
- 31- بسام بن عبد الله البسام. (2021). الحوكمة في القطاع العام والتنمية الشاملة والمستدامة. المجلة العربية للإدارة، المجلد 41 (3).
- 32- بسام عبد الله البسام. (2014). الحوكمة الرشيدة: المملكة العربية السعودية. مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، المجلد 6 (1).
- 33- بلال أحمد متاني، أمين بشير البشير، حمدي جبر بركات. (2017). أثر حوكمة القطاع العام على معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي دراسة حالة: المملكة الأردنية الهاشمية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 4 (2).
- 34- بلال خليل المهانية. (2022). الموازنات التخطيطية (مفهومها وأهدافها وكيفية إعدادها). المجلة العربية للنشر العلمي، العدد (47).
- 35- بلال هاشم النسور. (2019). مقترح لتطبيق أبعاد حوكمة الشركات في تعزيز نجاح المشروع في مجموعة شركات المناصير دراسة تطبيقية تحليلية. مجلة المتقال للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 6 (1).
- 36- بلقاسم بن خليفة. (2021). تطبيقات مبادئ الحوكمة كآلية للحد من الفساد المالي والإداري من خلال الشفافية والمصادقية في الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 12 (1).

- 37- بن خليفة بالقاسم. (2021). تطبيقات مبادئ الحوكمة كآلية للحد من الفساد المالي والإداري من خلال إضفاء الشفافية والمصداقية في الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 12 (1)*.
- 38- بن عيسى بن علي. (2019). دور اللامركزية في تجسيد الجباية المحلية بالجزائر لتحقيق التنمية الإقليمية. *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 5 (2)*.
- 39- بومدين بكريتي. (2015). الجباية العادية كمصدر هام للإيرادات العامة في الجزائر دراسة اقتصادية وقياسية. *مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 5 (9)*.
- 40- جلال عبد القادر. (2014). الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة بين النظرية والتطبيق - دراسة حالة الجزائر. *مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات الاقتصادية، المجلد 29 (1)*.
- 41- جمال صادفي. (2024). آفاق تطبيق الإصلاح الميزانياتي ودوره في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر - من وجهة نظر أعوان التنفيذ. *مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 9 (1)*.
- 42- جمانة تحريشي. (2012). حوكمة الشركات المفهوم والمبادئ. *مجلة البدر، المجلد 4 (6)*.
- 43- حاج جاب الله، ضريفي نوال. (2018). إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي. *مجلة الدراسات القانونية والسياسية IPSAS، المجلد 4 (1)*.
- 44- حاكمي بوحفص، بن عوالي الخالدية. (2019). التجارب الدولية في مجال إرساء الحوكمة ومكافحة الفساد المالي والإداري - دروس مستخلصة للجزائر. *مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية، المجلد 3 (1)*.
- 45- حبيبة عامر، سامية أحمد سمل، تهاني أحمد أبو القاسم. (2020). أثر أساليب إدارة الأرباح على التهرب الضريبي في ظل معايير المحاسبة الدولية: دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة السودانية. *مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 5 (2)*.
- 46- حبيبة منة الرحمان غفوري، حمزة رملي. (2023). أثر النفقات العامة على التنوع الاقتصادي في

- الجزائر خلال الفترة 1970-2020: دراسة تطبيقية. مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10(1).
- 47- حسين هادي عنيرة، أحمد ماهر محمد علي. (2014). دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد الإداري والمالي. مركز دراسات الكوفة، المجلد 1(32).
- 48- حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد. (2018). تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري: قراءة تحليلية. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 5(1).
- 49- حليلة نبيلة، نسرين كرمية. (2021). مساهمة التكامل بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وتطبيق معايير التدقيق الدولية ISA في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي. المجلة الجزائرية للعلوم الاجتماعية والانسانية، المجلد 9(1).
- 50- حمزة العرابي، عادل مستوي، أم الخير البرود. (2016). أثر الضرائب الغير مباشرة على النمو الاقتصادي في الجزائر رؤية تحليلية قياسية خلال الفترة (1990-2013). مجلة معارف، المجلد 11(20).
- 51- حمزة شخاب، رضوان موجاري. (2022). تكييف تقنيات المحاسبة العمومية مع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 7(2).
- 52- حميد خبال، شول بن شهرة. (2021). الإدارة المتكاملة - التحول من الإدارة التقليدية إلى الإدارة الالكترونية والذكية - الأسباب والدوافع. المجلة الجزائرية للأمن الإنساني، المجلد 6(2).
- 53- حياة لكحل، علي عزوز. (2022). تحليل العلاقة بين ممارسات المراقب المالي وحوكمة الموارد البشرية - دراسة حالة المراقب المالي لبلدية غليزان. مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 7(1).
- 54- حيزية لصاق، رضا دريسي. (2024). مضمون محاسبة أعوان تنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري حسب القانون 07-23 في إطار الإصلاحات المالية العمومية دراسة حالة مؤسسة تعليمية - متوسطة. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 13(2).

- 55- خالد بعاشي، نصر حمداتو. (2022). أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لترشيد نفقات الإدارات العمومية الجزائرية. *مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد 5(7)*.
- 56- خالد عبد الرحمن مشبب ال عمر. (2021). واقع ومعوقات تطبيق مبادئ الحوكمة في الأندية الرياضية السعودية وكيفية التغلب عليها. *الجمعية المصرية للقراءة والمعرفة، المجلد 21(241)*.
- 57- خالد سرباح، بن علي بن عتو. (2023). الإصلاح الميزانياتي في الجزائر على ضوء القانون العضوي 15-18 (المبررات والأهداف). *مجلة القانون الدولي والتنمية، المجلد 10(2)*.
- 58- خالد سكوتي. (2017). دور الأمر بالصرف في مراقبة الميزانية. *مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، المجلد 10(2)*.
- 59- خالد سكوتي. (2020). الأمر بالصرف كأول فاعل في عملية الرقابة. *مجلة معالم للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 4(2)*.
- 60- خضير خبيطي، مونة يونس. (2016). آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري. *المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 6(2)*.
- 61- خثيري الخادم، محمد لزرق. (2021). مدى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في ظل تبني مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية - دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية لولايات الغرب الجزائري. *مجلة المنهل، المجلد 4(3)*.
- 62- خلف الله بن يوسف. (2022). مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل تبني معايير القطاع الحكومي الخاص IPSAS. *مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 5(1)*.
- 63- خلف الله بن يوسف، قويدر معاش. (2016). متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS. *مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، المجلد 31(2)*.
- 64- دليلة بن عمار، نور الدين شريف طويل. (2017). حوكمة صناديق الثروة السيادية واجهة لحوكمة

- الحكومات. المجلة الجزائرية لتسيير والاقتصاد، المجلد 11(2).
- 65- رابح شراك، زبير شراك. (2021). النفقات العمومية. مجلة الميدان للعلوم الانسانية والاجتماعية، المجلد 4(1).
- 66- رانيا عامر. (2014). الأزمات المالية العالمية. المجلة الاجتماعية القومية، المجلد 51(3).
- 67- رشيد مجاهد. (2023). فعالية ونجاعة آليات رقابة الإنفاق المحلي، ومساهمتها في التنمية المستدامة للجماعات المحلية. مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 17(1).
- 68- رفاء ملاك مزيان، فريال منال عزي. (2024). التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في إصلاح الميزانية العامة في الجزائر عن طريق القانون العضوي 18-15. مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 8(2).
- 69- رفيق بن عيسى. (2020). أهمية الانتقال من المحاسبة العمومية القائمة على الوسائل إلى محاسبة النتائج - حالة الجزائر. مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 6(2).
- 70- زهير بن دعاس، نريمان رقوب. (2019). مرتكزات حوكمة القطاع العام في الجزائر. مجلة حوليات، المجلد 33(2).
- 71- زوليخة قرينعي. (2024). تحديث وعصرنة النظام الميزانياتي في الجزائر ودوره في ترشيد الإنفاق العام. مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 8(01).
- 72- زينة عباد. (2018). مكافحة الفساد من أجل ترشيد الإنفاق العام في الجزائر. مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد (4).
- 73- سامية رايس. (2022). قانون تسوية الميزانية العامة في ظل القانون 18-15 المتعلق بقوانين المالية. مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المجلد 5(1).

- 74- سفيان خلوفي، كمال شريط، مريم زغلامي. (2022). تقييم واقع حوكمة الشركات في الجزائر في إطار ميثاق الحكم الراشد - دراسة حالة شركة "ان سي اي" روية الجزائر (مارس 2013-جويلية 2020). *مجلة التنظيم والعمل المجلد 10 (4)*.
- 75- سليمان بن بخمة، عبد الوهاب برحال. (2017). جودة المعلومة المالية وفق النظام المحاسبي وإشكالية الوصول إلى مستويات جودة الإعلام المالي داخل البيئة المؤسسية الجزائرية. *الافاق للدراسات الاقتصادية، المجلد 2 (1)*.
- 76- سليمة بن حسين. (2015). الحوكمة... دراسة في المفهوم. *مجلة العلوم القانونية والسياسية، المجلد 6 (10)*.
- 77- سميرة بن عمورة، باديس بوغرة. (2019). تجارب دولية في حوكمة الشركات. *مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 03 (02)*.
- 78- سمير بن عباس. (2019). ترشيد استغلال الأملاك الوطنية الخاصة (الدومين الخاص) التابعة للبلدية في الجزائر آليات التطبيق، المعوقات وسبل تجاوزها. *مجلة دفاتر السياسة القانون، المجلد 11 (2)*.
- 79- سميرة ابن خليفة. (2021). حوكمة القطاع العمومي الاقتصادي في الجزائر وأثرها على التنمية المستدامة. *مجلة الدراسات القانونية المقارنة، المجلد 7 (1)*.
- 80- سهام زرقان. (2023). الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الإصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر - قراءة في القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. *مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 7 (2)*.
- 81- سيد علي باني، أحمد حابي. (2021). دراسة مقارنة بين مشروع معايير المحاسبة للقطاع العام في الجزائر والمرجعية الدولية في معالجة الأصول الثابتة الملموسة. *مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 10 (1)*.

- 82- شافية حفار، سهام رحال. (2024). دور المراقب الميزانياتي في الرقابة على الصفقات العمومية قراءة في المستجدات التشريعية الأخيرة. *المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد 8(2)*.
- 83- شاهر محمد عبيد، سائد محمد ربيعة. (2020). درجة تطبيق قواعد الحوكمة في مؤسسات القطاع العام في الضفة الغربية وأهم معيقاتها. *مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية، المجلد 5(13)*.
- 84- شرف الدين أمين بن عواق. (2015). تطبيقات حوكمة الشركات ودورها في محاربة الفساد المالي والإداري -تجارب دولية رائدة-. *مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 3(2)*.
- 85- شروق أحمد إسماعيل المصري. (2021). طرق وأساليب الإدارة الناجحة. *المجلة الالكترونية الشاملة متعددة التخصصات، العدد (35)*.
- 86- صدوقي غريسي، محمد رضا بوشيخي. (2021). حوكمة الشركات بين البعد النظري والواقع قراءة في المبادئ ومؤشرات القياس. *مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16(1)*.
- 87- صليحة بوسليماني، نوال ضريفي. (2019). فعالية حوكمة القطاع العام كإحدى آليات تحديث التسيير العمومي. *مجلة الحوكمة، المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة، المجلد 1(2)*.
- 88- عائلة محمد الفهد، مدحت عبد الرشيد نوفل، محمد عبد الفتاح العشماوي. (2017). أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء (تجربة بلدية دبي). *مجلة الدراسات والبحوث والبيئية، المجلد 7(3)*.
- 89- عبد الجليل عمالو، عثمان مداحي. (2022). آليات تعزيز الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة العامة في الجزائر في ظل الإصلاح الموازنا. *المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 12(1)*.
- 90- عبد الرحمان صيدي. (2022). فعالية عقوبة الغرامة في جرائم الفساد. *مجلة صوت القانون، المجلد 9(1)*.

- 91- عبد العزيز بلواضح. (2012). الحوكمة والموازنة العامة للدولة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة. *مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 3 (1)*.
- 92- عبد العزيز عزة. (2012). اختصاص مجلس المحاسبة في رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في الجزائر. *مجلة التواصل في العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد (32)*.
- 93- عبد العزيز عزة. (2023). ضوابط الإنفاق العام وإجراءات الرقابة عليه في النظام المالي الإسلامي. *مجلة دائرة البحوث والدراسات القانونية والسياسية المجلد 7 (2)*.
- 94- عبد السلام روينه. (2006). من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمم، خطوة لإصلاح تسيير المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري. *مجلة الحقيقة، العدد (8)*.
- 95- عبد القادر بكيجل. (2021). متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري لتحقيق توافقه مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية. *مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 15 (3)*.
- 96- عبد المطلب بيبصار. (2021). دور أعوان المحاسبة العمومية في فعالية تنفيذ ميزانية الجماعات المحلية دراسة تحليلية لتنفيذ ميزانية البلدية. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المجلد 12 (1)*.
- 97- عز الدين عطية، أحمد بيرش. (2020). أساليب إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة (دراسة مقارنة). *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 6 (2)*.
- 98- عفاف لومازية. (2020). التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري في الجزائري. *مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 4 (2)*.
- 99- عفاف واعر. (2016). واقع وأفاق الرقابة البرلمانية على تنفيذ المالية العامة. *مجلة الدراسات القانونية والسياسية، المجلد 2 (1)*.
- 100- عفاف واعر ، محمد الطاهر بوعارة. (2020). الرقابة المالية العليا لمجلس المحاسبة على تنفيذ الأموال العمومية. *مجلة نوميروس الأكاديمية، المجلد 1 (2)*.

- 101- عقيلة حاج ميهوب، سيدي موسى. (2020). دور المراقب المالي في الرقابة على النفقات العمومية الملتزم بها للجماعات المحلية ترشيدا لعملية تنفيذ السياسة المحلية. مجلة /أكاديمية للعلوم السياسية، المجلد 6(2).
- 102- علي مسعودي، محمد العيد تجاني. (2019). الموازنة الصفرية (النشأة، المفهوم، المزايا والعيوب). مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 2(2).
- 103- عمر النور كريم الدين عمر. (2021). دور نظم محاسبة التكاليف في ترشيد الإنفاق العام وتحقيق أهداف الموازنة - دراسة ميدانية على وزارة المالية والإقتصاد القوي ولاية النيل الأبيض. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 6(2).
- 104- عمر آيت مختار، سمية بلعمري. (2022). حتمية التغيرات المحاسبية في القطاع العام في إطار التسيير العمومي الحديث. مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 18(28).
- 105- عمر زغودي. (2021). حدود تدخل المؤسسات الدستورية في مراحل الميزانية العامة في الجزائر. المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد 5(2).
- 106- عمر شريقي. (2021). التوافق المحاسبي الدولي كأداة للاندماج في الاقتصاد العالمي مع الإشارة إلى النظام المحاسبي المالي الجزائري. مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 8(1).
- 107- عمر عبد الجبار، نذير بوسهوة. (2021). حوكمة الموازنة العامة بالجزائر على ضوء نتائج مسح الموازنة المفتوحة للفترة (2019/2005). مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، المجلد 6(2).
- 108- عياد طاهر بن إسماعيل. (2019). دعم آليات المساءلة للحد من الفساد في القطاع العام الليبي. مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 15(20).
- 109- عيسى زاوي. (2025). تحديات تبني معايير المحاسبة العمومية الدولية في الجزائر وفق متطلبات القانون العضوي 15-18. مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 19(1).

- 110- فارس العايب، محمد طلعة. (2023). آليات تحسين بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتحقيق جودة الافصاح المحاسبي. *مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10(1)*.
- 111- فاطمة الزهراء رقايقية ، منصف بن خديجة. (2020). آليات حوكمة الشركات ودورها في تحجيم ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة ميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-. *مجلة العلوم الانسانية، المجلد 20(1)*.
- 112- فاطمة محبوب، أسامة سنوسي. (2018). الرقابة المالية كآلية لحوكمة الميزانية العامة للدولة. *مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المجلد 2(1)*.
- 113- فايز محمد أبو عمرية، ناصر محمد سعود جرادات، محمد موسى جديد. (2020). أثر تطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة على جودة التقارير الإدارية في المجالس البلدية الفلسطينية. *مجلة البلقاء للبحوث والدراسات، المجلد 23(1)*.
- 114- فايزة يوب. (2019). سياسة الإصدار النقدي كآلية للتمويل غير التقليدي في الجزائر. *مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 13(3)*.
- 115- فريحة بوشباط. (2024). فعالية الشفافية في مكافحة الفساد الإداري والمالي - دراسة مقارنة بين الفقه الإسلامي وفق قانون الوقاية من الفساد ومكافحته رقم 06-01. *مجلة الأحياء، المجلد 24(23)*.
- 116- فريد بولحبال. (2020). مساهمة إيرادات الجبائية المحلية في الحد من عجز تغطية نفقات تسيير الجماعات المحلية: دراسة حالة بلدية عنابة 2015-2016. *مجلة ابن خلدون للإبداع والتنمية، المجلد 2(1)*.
- 117- فريد بولمطار، محمد مولود غزيل. (2022). دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSASs. *مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 5(1)*.

- 118- فضيلة بوطورة، مريم زغلامي. (2018). ترشيد الإنفاق العام كمدخل للحد من الفساد في الجزائر ومتطلبات التنمية المستدامة. مجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الأعمال، العدد (2).
- 119- فؤاد صديقي. (2022). تعزيز جودة المعلومات المالية في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب BATISUD ورقلة-. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 8 (2).
- 120- فوزي العيب، فتاح شباح. (2022). الحوكمة المالية كآلية في تحقيق التنمية الاقتصادية، تجربة الجزائر في محاكاة تجارب دولية رائدة. المجلة الجزائرية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 6 (1).
- 121- كاسحي موسى، دهليس عادل. (2023). التكامل بين الحوكمة في القطاع العام والقطاع الخاص كمطلب لتحقيق التنمية المستدامة. جامعة الأمير عبد القادر للعلوم الإسلامية.
- 122- لحسن دردوري. (2013). عجز الموازنة العامة للدولة وعلاجه في الاقتصاد الوضعي. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 7 (2).
- 123- لخضر أوصيف. (2018). دور حوكمة الشركات في معالجة مشاكل نظرية الوكالة. مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد (24).
- 124- لخضر رينوبة، عمر عزوي. (2018). الإفصاح والشفافية كأداة لتعزيز الاتصال المالي في سياق حوكمة الشركات "دراسة ميدانية". المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 4 (1).
- 125- ليلي بوحديد، إلهام يحيوي. (2016). دور أليات حاكمية المؤسسات في الحد من الفساد المالي والإداري في المؤسسات العمومية الجزائرية. مجلة أفاق العلوم، المجلد 1 (1).
- 126- محمد الشريف بن زواي، ليليا هلة. (2023). مساهمة حوكمة الشركات في الرفع من الأداء المالي للشركات العائلية: دراسة على عينة من الشركات العائلية لولاية أم البواقي وباتنة. مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 34 (1).

- 127- محمد العيش الصالحين. (2016). حوكمة الشركات بين القانون واللائحة. *المجلة الدولية للقانون، المجلد 4(1)*.
- 128- محمد الغناي بحري. (2015). أثر سياسة الإنفاق العام على النمو الاقتصادي في ليبيا خلال الفترة 1995-2009. *المجلة المصرية للاقتصاد الزراعي، المجلد 25(3)*.
- 129- محمد أمين قمبر، علاء الدين مجدوب. (2020). الانتقال من أسلوب موازنة البنود إلى أسلوب الموازنة الصفرية في إعداد الموازنة العامة في الجزائر -بين التحديات والمتطلبات-. *مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 5(1)*.
- 130- محمد بن سعيد، بسمة نزار. (2018). آليات تطبيق مبادئ الحوكمة الرشيدة وتطوير إدارة الجماعات المحلية. *مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، المجلد 5(2)*.
- 131- محمد بوقناديل، سامية بقدر. (2022). دور الإيرادات الجبائية في توازن الموازنة العامة في الجزائر دراسة تحليلية للفترة 2010-2018. *المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 12(2)*.
- 132- محمد حمارة، كريمو دراجي. (2021). ظاهرة تزايد النفقات الحكومية أسبابها وإجراءات ترشيدها في الجزائر خلال الفترة 2010-2018. *المجلة الجزائرية للعلوم الإجتماعية والانسانية، المجلد 9(2)*.
- 133- محمد عطية هواش. (2021). فكرة الدومين العام في التشريع الداخلي والدولي وبعض آثارها على الحماية القانونية للمقتنيات الثقافية المصرية. *حولية الإتحاد العام للناشرين العرب، العدد 24(2)*.
- 134- محمد محفوظ ماجن، عبد القادر خليل. (2022). تأثير الصدمات النفطية على الإيرادات العامة في الجزائر - دراسة تحليلية اقتصادية خلال الفترة (1970-2020). *مجلة المعيار، المجلد 13(2)*.
- 135- محمود شرفي، صليحة حدوش. (2021). دور رقمنة الإدارة المحلية في إضفاء الشفافية وتعزيزها في الجزائر. *مجلة صوت القانون، المجلد 7(3)*.
- 136- محمود عابد، الشيخ بن قايد. (2024). الإصلاح المحاسبي الجزائري -مدى تأثير القانون 23-

- 07 الخاص بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي بمعايير IPSAS- .مجلة المقرري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 8(2).
- 137- مخلوفي قروز ، مقدم عبيدات. (2015). أعمال التوافق المحاسبي الدولي من اللجنة إلى المجلس. مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 6(2).
- 138- مراد بقالم. (2018). مكانة قوانين ضبط الميزانية في الجزائر-دراسة مقارنة-. مجلة الدراسات القانونية المقارنة، المجلد 4(1).
- 139- مراد بوعيشاوي، عماد غزاري. (2020). حوكمة الميزانية العامة في الجزائر على ضوء القانون العضوي الجديد رقم 18/15 المتعلق بقوانين المالية. المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 10(1).
- 140- مراد علة. (2014). الأزمات المالية الدولية من الخميس الأسود إلى تسونامي الجنون. مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 14(1).
- 141- مروة محمد الزروق. (2020). مدى توافر المقومات الأساسية لتطبيق الموازنة الصفرية على الجامعات الليبية (دراسة حالة جامعة الزاوية). مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 5(1).
- 142- مريم عامر، محمد طويلب. (2021). مدى توافق مشروع معايير المحاسبة العمومية الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في عرض القوائم المالية. مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 24(1).
- 143- مريم بن يوسف، أحمد بن خيرة، سليم عابر. (2020). امتدادات معايير المحاسبة الدولية نحو معايير التدقيق الدولية -الأحداث اللاحقة نموذجاً-. مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 4(2).
- 144- مسلم بن سالم بن محمد العوائد. (2023). النفقات العامة من الناحية القانونية وآثارها الاقتصادية في سلطنة عمان. مجلة الباحث الأكاديمي في العلوم القانونية والسياسية، المجلد 6(1).

- 145- مصباح حراق، محمد أمين قمبرور. (2019). فعالية الرقابة المالية على الصفقات العمومية في ترشيد النفقات العامة والحد من تبديد المال العام في الجزائر. *مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 3 (1)*.
- 146- معمر قربة، إيمان حوداسي. (2019). مدى الإلتزامات بأبعاد الحوكمة للحد من الفساد الإداري والمالي-دراسة حالة "المديرية العملية اتصالات الجزائر-الأغواط-. *مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 3 (1)*.
- 147- منيرة زيانبي. (2022). مدى تحقيق مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة بالجزائر وسبل تجسيدها من خلال مسح الميزانية المفتوحة (2019/2010). *المجلة الجزائرية للمالية العامة، المجلد 12 (1)*.
- 148- مهند حصاد صالح منصور. (2023). دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ipsas في دعم وتعزيز المساءلة والشفافية في الوحدات الحكومية العراقية - دراسة استكشافية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 1 (7)*.
- 149- ميلود عبود، عبد المجيد عبود. (2017). تقييم مشروع تحديث الميزانية العامة في الجزائر. *الحوكمة والاقتصاد الاجتماعي، المجلد 3 (2)*.
- 150- ناجم وافي، عبد الجليل جلايلة. (2020). ظاهرة تزايد النفقات العامة وواقعها في الجزائر خلال الفترة 1990-2019. *مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 8 (2)*.
- 151- ناصر بن سنة. (2022). واقع النظام المحاسبي العمومي الجزائري والإصلاحات المتخذة لتبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. *المجلة الدولية للاداء الاقتصادي، المجلد 5 (1)*.
- 152- نجاة معيزي، سهام العايب. (2021). إصلاحات المحاسبة العمومية في ظل إجراء تجميد المشاريع -دراسة حالة على مستوى مديرية التجارة لولاية الجزائر. *مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية، المجلد 5 (1)*.
- 153- نريمان رقوب. (2020). تحليل ظاهرة تزايد النفقات في الجزائر وفق نموذج فاجنر، بيكوك

- ويزمان خلال الفترة (2000-2015). *المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية*، المجلد 7 (3).
- 154- نسيم حزام، بحرية بادي. (2022). دور الضرائب المباشرة والغير مباشرة في مكافحة الفقر في الجزائر - دراسة قياسية (1990-2020). *المجلة الجزائرية للمالية العامة*، المجلد 12 (1).
- 155- نسيم كموس. (2015). البرلمان والرقابة على قوانين المالية. *مجلة دفاتر البحوث العلمية*، المجلد 3 (1).
- 156- نعيمة جعفري. (2022). دور البرلمان في الرقابة على قوانين المالية في القانون الجزائري. *مجلة طبنة للدراسات العلمية الأكاديمية*، المجلد 5 (2).
- 157- نهاد حسين أحمد علي، عباس حميد يحيى التميمي. (2019). العرض في القوائم المالية وفق IPSAS وتأثيره على جودة الإبلاغ المالي وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية العراقية. *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية*، المجلد 25 (110).
- 158- نوال ضريفي، الصادق ضريفي. (2018). دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. *مجلة الأستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية*، المجلد 8 (10).
- 159- نور الدين مزياني، مريم حفصي. (2019). أهمية تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر. *مجلة ارساد للدراسات الاقتصادية والإدارية*، المجلد 2 (1).
- 160- هاجيرة ديلمي. (2017). الميزانية العامة في ميزان الحوكمة الجيدة. *مجلة مجاميع المعرفة*، المجلد 3 (2).
- 161- هدى حافي. (2025). متطلبات تعديل نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ليتماشى مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS). *مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال*، المجلد 14 (1).
- 162- هنده مدفوني. (2022). الإطار الميزانياتي الجديد: نحو حوكمة الميزانية العامة في الجزائر في

- ظل القانون العضوي 18-15 المتعلق بقوانين المالية. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 9(1).
- 163- وليد بن التركي. (2023). متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل الإصلاح الميزانياتي الجديد. مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 12(1).
- 164- ياسر ابراهيم محمد داود، رمضان عبد الحميد الهيمي. (2022). إطار مقترح لتطوير موازنة البرامج والأداء بقطاع الصحة في مصر "دراسة تحليلية على مؤسسة افتراضية بقطاع الصحة في مصر في ضوء أهداف التنمية المستدامة 2030. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد 13(3).
- 165- ياسر عبد الرحمن. (2018). الحوكمة في مؤسسات التعليم العالي بين النظرية والتطبيق. مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 8(2).
- 166- ياسر محمد أحمد أبو عيد. (2020). مدى تأثير كل من النفقات العامة والمساعدات الخارجية على النمو الاقتصادي في الضفة الغربية وقطاع غزة للفترة (2008-2017). مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 6(1).
- 167- ياسين بن بريج. (2016). آليات الرقابة على الميزانية العامة. مجلة البحوث والدراسات القانونية والسياسية، المجلد 5(10).
- 168- ياسين مشته، مهدي عمر. (2023). الجذور السوسيواقتصادية لفكرة الضريبة تقتل الضريبة ومدى مساهمتها في زيادة الأوعية الضريبية والحث على الاستثمار. مجلة تطوير العلوم الاجتماعية، المجلد 16(01).
- 169- ياقوت موساوي. (2020). دور حوكمة الشركات في تخفيض مشكلة الوكالة من خلال دورها في التأثير على الهيكل المالي -دراسة حالة مجمع الفنادق، سياحة وحمامات معدنية-. مجلة الإصلاحات

- الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 14 (1).
- 170- يعقوب عبد الكريم. (2019). الإطار المفاهيمي للضريبة والنزاع الضريبي. مجلة الميدان للدراسات الرياضية والاجتماعية والانسانية، المجلد 2 (8).
- 171- يامنة تدلاوتي، محمد العيد. (2015). أثار وانعكاسات التوحيد المحاسبي على نظام مراقبة التسيير. مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد 4 (2).
- 172- يمينه شحور، محمد تفرورت. (2021). حوكمة المؤسسات: قراءة في المفاهيم مع عرض تجارب دولية. مجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، المجلد 13 (2).
- 173- يوسف جيلالي. (2023). تصنيف وتوزيع النفقات العامة في الجزائر، دراسة مقارنة بين النظام الميزانياتي السابق المقرر بالقانون 17-84 المتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم، والإصلاح الميزانياتي المقرر بالقانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم. مجلة الفكر القانوني والسياسي، المجلد 7 (2).
- 174- يوسف قروج، فتيحة قصاص. (2016). عقود النجاعة كآلية لتفعيل الحوكمة ودورها في ترشيد النفقات في المؤسسات العمومية - دراسة حالة المؤسسات التربوية في الجزائر -. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 3 (6).
- v. الملتقيات والمؤتمرات:**
- 1- أحمد يوسف طه. (2022). تجارب بعض الدول العربية في مجال تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. دور المعايير المحاسبية في القطاع العام في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية. برلين-ألمانيا: المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية.
- 2- أسية قمو، عائشة سلمة كحيلي. (2022). نحو إصلاح نظام المحاسبة العمومية في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة

- التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية. برلين-ألمانيا: إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية.
- 3- أكرم شتيح، ياسمين عمرو. (2022). تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS -دراسة حالة الجزائر -. دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية. برلين-ألمانيا: إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية.
- 4- أمال حاج جاب الله. (2014). واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير، دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي. الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (ifrs, ias, ipsas) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. جامعة ورقلة.
- 5- أمجد غانم. (2021). الحوكمة الإلكترونية وسيلة أساسية لتعزيز تدابير النزاهة والشفافية والعدالة في القطاع العام. المؤتمر الدولي الثالث تدابير الوقاية من الفساد في القطاع العام حوكمة-امتثال-فعالية. فلسطين.
- 6- بختة بطاهر. (2022). أهم تطبيقات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام من خلال إرساء جودة التقارير المالية. دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية. برلين-ألمانيا: إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية.
- 7- بلقاسم بوفاتح. (2022). التحول لأساس الإستحقاق المحاسبي في عرض القوائم المالية كأداة لقياس الأداء الحكومي -تجربة دولة الإمارات العربية المتحدة-. دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية. برلين-ألمانيا: إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية.

- 8- رحيم سعيد، فرج شعبان. (2022). دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS في تعزيز حوكمة الهيئات العمومية -المجلس الوطني لمعايير الحسابات العمومية في تونس نموذجا. دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية . برلين ألمانيا: إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية.
- 9- رفاء ملاك مزيان، رشيد هولي. (2023). التجارب الدولية الأجنبية والعربية في مجال تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. واقع تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وخاصة المصادقة على حسابات الهيئات العمومية للحد من الفساد وترشيد النفقات. تلمسان.
- 10- سهام موفق، عشة فطيمة، حبيب معروف. (2022). التوجه العربي نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام "التجربة المغربية نموذجا". دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية. برلين-ألمانيا: إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية.
- 11- علي جلابة، عيدة أنور، مصطفى عوادي. (2023). قراءة تحليلية في مشروع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر. الميزانية العامة للدولة ومشروع الإصلاح الميزانياتي في الجزائر. جامعة الوادي.
- 12- عبد الحق زيان، صارة خالدي. (2022). التجارب الدولية والعربية في إصدار وتبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وافاق الإستفادة منها محليا. دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية. برلين-ألمانيا: إصدارات المركز الديمقراطي العربي لدراسات الاقتصادية، السياسية والادارية.
- 13- عبد المالك زين، علي عباة. (2022). تبني أساس الاستحقاق كأداة للإثبات المحاسبي في نظام المحاسبة العمومية. دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية. برلين-ألمانيا: إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية،

السياسية والاقتصادية.

- 14- فايزة حيرش. (2022). مساهمة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تجويد الإبلاغ المالي الحكومي-عرض التجربة الفرنسية. *دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية*. برلين-ألمانيا: إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاقتصادية، السياسية والإدارية.
- 15- فتحية بوعبانه، عبد الحميد حسياني. (2022). تجارب دول أجنبية رائدة في مجال التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS: الدوافع والنتائج. *دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية*. برلين-ألمانيا: إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية.
- 16- فريال منال عزي، مزيان رفاء ملاك، هولي رشيد. (2023). دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. *دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية*. برلين-ألمانيا: إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية.
- 17- مصطفى عوادي، رحيمة سدره، فتحي لعموري. (2022). تجارب بعض الدول العربية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. *دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية*. برلين-ألمانيا: إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية.
- 18- منى سالم حسين مرعي، هدى سالم حسين مرعي. (2020). المعايير المحاسبية الدولية ومرونة التوافق أو التوحيد المحاسبي جوانب الجدل وحقائق من الأزمة المالية. جامعة تكريت، العراق (المحرر)، *المؤتمر الدولي الرابع حول الاقتصاد الخفي وإدارة الأزمات*.
- 19- نبيلة مخلوف، سارة يمامي. (2022). عرض القوائم المالية في مؤسسات القطاع العام وفقا لمتطلبات

المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS -تجارب دولية- دور المعايير المحاسبية في القطاع العام IPSAS في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز القرارات الإدارية . برلين -ألمانيا: إصدارات المركز الديمقراطي العربي للدراسات الاستراتيجية، السياسية والاقتصادية.

20- وائل محمد جبريل، عبد العزيز علي صداقة، صقر حمد الجيباني. (2019). واقع الاقتصاد المؤسسي في ليبيا من خلال مؤشرات الحوكمة. المؤتمر العلمي الدولي الثالث لكلية الاقتصاد والتجارة المؤسسات وإشكاليات التنمية في الدول النامية (ليبيا انموذجاً).

VI. القوانين والمراسيم:

- 1- التعليم 9796. (20 ديسمبر، 2022). وزارة المالية.
- 2- القانون 21-90 المتعلق بالمحاسبة العمومية. المؤرخ في 15 أوت 1990. الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية 35.
- 3- القانون العضوي 15-18 المعدل والمتمم، المتعلق بقوانين المالية. المؤرخ في 2 سبتمبر 2018. الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 53.
- 4- القانون 23-07، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي. المؤرخ في 21 جوان 2023. الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42.
- 5- المرسوم التنفيذي رقم 20-354، المحدد للعناصر المكونة لتصنيفات أعباء ميزانية الدولة. المؤرخ في 30 نوفمبر 2020. الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 73.
- 6- المرسوم التنفيذي 24-324، المحدد لكيفيات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين. المؤرخ في 14 أكتوبر 2024. الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 71.
- 7- المرسوم التنفيذي رقم 24-343، المحدد لكيفيات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين. المؤرخ في 14 أكتوبر 2024. الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 71.

8- المرسوم التنفيذي رقم 20-335، المحدد لكيفيات تصميم وإعداد الإطار المتوسط المدى. المؤرخ في 2 ديسمبر 2020. الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 71.

VII. المحاضرات والمطبوعات:

1- اراجي بوعبد الله. (2021-2022). محاضرات مقياس المحاسبة العمومية. جامعة تيسمسيلت.

2- زهير زواش. (2018-2019). محاضرات في المالية العامة. جامعة قسنطينة 2.

VIII. المراجع الالكتروني:

1- الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد. (2016). الاستراتيجية الوطنية للحوكمة الرشيدة ومكافحة الفساد 2016-2020. تونس. تم الاسترداد في 23-10-2024 على 18:10 من : http://www.undp-aci.org/publications/ac/compendium/tunisia/%D8%AA%D9%88%D9%86%D8%B3_2016-2020.pdf

2- بكه. (2024, 4 28) الحوكمة في القطاع الحكومي والخاص والخيري. تم الاسترداد في 10-10-2023 على 14:45 من:

<https://bakkah.com/ar/knowledgecenter/%D8%A7%D9%84%D8%AD%D9%88%D9%83%D9%85%D8%A9%D8%AD%D9%83%D9%88%D9%85%D9%8A%D8%AE%D8%A7%D8%B5-%D8%AE%D9%8A%D8%B1%D9%8A>

3- موضوع. (5, 7, 2022). معوقات تطبيق الحوكمة في القطاع العام . تم الاسترداد في 16-2-

2025 على 01:30 من:

https://mawdoo3.com/%D9%85%D8%B9%D9%88%D9%82%D8%A7%D8%AA_%D8%A%D8%B7%D8%A8%D9%8A%D9%82_%D8%A7%D9%84%D8%AD%D9%88D9%83%D9%85%D8%A9_%D9%81%D9%8A_%D8%A7%D9%84%D9%82%D8%B7%D8%A7%D8%B9_%D8%A7%D9%84%D8%B9%D8%A7%D9%85

4- حوكمة الشركات. (2023). المملكة العربية السعودية: هيئة السوق المالية. تم الاسترداد في 15-

2024-1 على 21:10 من: <https://cma.org.sa/Pages/default.aspx>

5- أكاديميا. (2024). مكتبة أكاديميا العربية. تم الاسترداد في 24-8-2024 على 18:30 من: academia-arabia.com/ar/reader/2/135081

6- مقال (3, 4, 2021). تم الاسترداد في 5-2-2024 على 19:00 من: mqall.org/understand-meaning-governance

7- المجموعة العربية العليا للرقابة المالية والمحاسبية للأجهزة. (2021). أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء. تم الاسترداد في 20-11-2023 على 13:00 من https://www.arabosai.org/fileadmin/Contenu/Winning_articles_research/1628502266.pdf

8- المرجع الالكتروني للمعلوماتية. (20 02, 2023). التمويل الدولي (أسس نظرية وأساليب

تحليلية) تم الاسترداد في 14-02-2024 على 14:45 من

9- مال maaal. (2023, 7 5). مفاهيم الحوكمة وقانون ساربنز اوكسلي (SOx) تم الاسترداد في

9-2-2024 على 13:03 من: maaal.com/2023/07/مفاهيم-الحوكمة-و-قانون-ساربنز-اوكسلي-s/

9- وزارة تطوير القطاع العام. (2017). دليل تقييم وتحسين ممارسات الحوكمة في القطاع العام.

المملكة الأردنية الهاشمية. مديرية دعم الإبداع والتميز الحكومي. تم الاسترداد في 3-12-2024 على

20:20 من:

https://mop.gov.jo/EBV4.0/Root_Storage/AR/EB_Info_Page/%D8%AF%D9%84%D9%8A%D9%84_%D8%AA%D9%82%D9%8A%D9%8A%D9%85_%D9%88%D8%AA%D8%AD%D8%B3%D9%8A%D9%86_%D9%85%D9%85%D8%A7%D8%B1%D8%B3%D8%A7%D8%AA_%D8%A7%D9%84%D8%AD%D9%88%D9%83%D9%85%D8%A9_%D9%81%D9%8A_%D8%A7%D9%84%D9%82%D8%B7%D8%A7%D8%B9_%D8%A7%D9%84%D8%B9%D8%A7%D9%85_1.pdf

10- وكالة أنباء الإمارات وام. (16 يونيو, 2020). الإمارات أول دولة عربية تتجج في تطبيق برنامج

الاستحقاق المحاسبي. تم الاسترداد في 23-1-2024 على 12:30 من:

Wam.ae/ar/detail/1395302849042

ثانيا: المراجع الأجنبية

أ. الكتب:

1- Alaa Khrais, M. A. (2024). Assessment Of The Challenges And Benefits Of Implementation International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) In Jordan. In *In Artificial Intelligence - Augmented Digital Twins: transforming industrial operations for innovation and sustainability*. Clam: springer nature switzerland

2- accounting, I. f. (2015). *Manuel des normes comparables internationales du secteur public*. New york, usa.

- 3- IPSAS. (2014). *The future governance of the IPSAS board (IPSASB)*. Public consultation.
- 4- Krambia, H.-k. (n.d.). *Private and public sector governance*. ANU press.
- 5- Suratha Kumar Das, C. R. (2020). *corporate governance*. New Delhi: VIKAS Publishing house PVT LTP.

II. المقالات:

- 1- Abderraouf Hamlaoui, F. Z. (2021). The impact of applying internal corporate governance mechanisms on financial performance-an applied study of a sample of companies listed on the Abu Dhabi stock exchange for the period (2014-2018). *Journal of Human science, Volume 8*(3).
- 2- Abdulkarim, M. E, & Umlai, M. I. (2020). Exploring the role of innovation in the level of readiness to adopt IPSAS. *Journal of Accounting & Organizational Change, Volume 16*(3).
- 3- Ada Scupola, A. Z. (2016). governance and innovation in public sector services the case of digital library. *government information quarterly, Volume 33*(2).
- 4- aheed adekunle muraina, k. i. (2020). Efforts of implementation of IPSAS on Nigeria's financial reporting quality. *Intertional journal of public sector management, Volume 33*(2/3).
- 5- Almquist, R. & Grossi, G. (2013). public sector governance and accountability. *critical perspectives on accounting, Volume 24*(7-8).
- 6- Atan, R. (2015). Accrual accounting change: Malaysian public sector readiness. *Journal of management research, Volume 7*(2).
- 7- Audrey S.Paterson Dr, F. C. (2019). Accounting control, governance and anti-corruption initiative in public sector organisation. *The british accounting review, Volume 51*(5).
- 8- Aymen Ahmed Abu Haija, A. M. (2021). Key success factors in implementing international public sector accounting standards. *Accounting journal, Volume 7*(1).
- 9- Boudjellal Mohamed, Y. E. (2024). The Importance of Adopting International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) and thier Role in Enhancing Financial Reporting Quality in Public Accounting System - A Case Study of Algeria -. *Economic Studies, Volume 24*(2).
- 10- Boudjellal Mohammed, Y. A.-S. (2024). The reality of modernizing the public accounting system in Algeria in light of the adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Legal and economic research, Volume 7*(2).

- 11- Eman Issa Maayah, B. M. (2025). The role of IPSAS in enhancing transparency and accountability in the public sector of Jordan: a literature review. *international journal of academic research in accounting, finance and management sciences*, Volume 15(1).
- 12- Floarea Georgescu, C. I. (2014). Harmonization of accounting in the process of globalization of economic activities. *Journal of economic development, environment and people*, Volume 3(1).
- 13- Hassina Saad Bekhouche, M. B. (2024). The role of corporate governance in reducing creative accounting practices -A field study-. *Journal of economics and human development*, Volume 14(2).
- 14- Lisa Schmidhubes, D. H. (2020). International public sector accounting standards IPSAS asystematic literature review and future research agenda. *Journal of financial accountability and management*, Volume 38(1).
- 15- Moawiah Awad Alghizzawi, R. M. (2020). Issues on Public Sector Accounting Reform in Jordan. *Journal of modern accounting and auditing*, Volume 16(3).
- 16- Newberry, S. (2014). The use of accrual accounting in new zeland's central government: Second thoughts. *Accounting, economics, and law*, Volume 4(3).
- 17- Ngoran, S. D, & Xue, X. (2017). public sector governance in cameroon: a valuable opportunity or fatal aberration from the Kribi campo integrated coastal management? *Ocean & Coastal management*, Issue 138.
- 18- Nour Alhuda Tawffek Al-otoom, H. M. (2022). Impact of lack of self-efficiency and assets evaluation on resistance of IPSAS implementation. *Information sciences letters*, Volume 11(5).
- 19- Nour El Houda Arar, M. M. (2021). Assessment of the corporate governance efficiency of joint stock companies listed on the Algérien stock exchange during the period 2015-2019. *Journal of financial, accounting and managerial studies*, Volume 8(3).
- 20- Nour Alhuda Tawffek Al-otoom, H. M. (2022). Impact of lack of self-efficiency and assets evaluation on resistance of IPSAS implementation. *Information sciences letters*, Volume 11(5).
- 21- Nur Shawalliza Yusofa, H. J. (2018). The Implementation of Accrual-Based Accounting in Malaysian Public Sector: Opportunities and Challenges. *International Business Education*

Journal, Volume 11(1).

22- Oulasoirita, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose international public sector accounting standards of IFAC. a critical case study. *Critical perspectives on accounting, Volume 25(3).*

23- Owolabi Bakre, S. G. (2017). Western accounting reforms and accountability in wealth redistribution in patronage-based Nigerian society. *Accounting, auditing and accountability journal, Volume 30(6).*

24- Saheed adekunle muraina, k. I. (2020). Efforts of implementation of IPSAS on Nigeria's financial reporting quality. *Intertional journal of public sector management, Volume 33(2/3).*

25- SalahUddin Rajib, P. A. (2019). Institutionnalisation of the cash basis international public sector accounting standards in the central government of Bangladesh. *Journal of accounting in emerging economies, Volume 9(1).*

26- Shehadeh, E. (2022). A movement towards the accrual based IPSAS implementation in Developing countries: Evidence from Jordan. *Journal of Asian finance, economics and business, Volume 9(3).*

27- Sharba, A. H. (2020). IPSAS in the municipale sector of Iraq and its importance of optimal use of general funds in provision of services. *UTOPIAY PRAXIS latinoamiricana, Volume 25(1).*

28- Shehadeh, E. (2022). A movement towards the accrual based IPSAS implementation in developing countries: Evidence from Jordan. *Journal of Asian finance, economics and business, Volume 9(3).*

29- Tatiana Antipova, A. B. (2013). Is Russian Public Sector Accounting in the process of modernization? an analysis of accounting reforms in Russia. *Financial Accountability and management, Volume 29(4).*

30- wolf, A. d. (2021). Stakeholder participation in the development of IPSAS 42, social benefits, Belguim. *Financial accountability management, Volume 01(16).*

31-Yosra Mnif, Y. G. (2020). a contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under international public sector accounting standards (IPSAS). *Meditari Accounting Research, Volume 28(6).*

32- Zakiah Saleh, C. R. (2021). Issue and challenges in implementing international public sector accounting standards (IPSAS). *Journal of research and practice in public sector accounting and management, Volume 11*(1).

33- Zhuquan Wang, J. M. (2018). Adoption of international public sector accounting standards in public sector of developing economies-analysis of five south Asian countries. *Journal of research in world economy, Volume 9*(2).

III. الملتقيات والمؤتمرات:

1- Dmitry Nazarov, M. S. (2016). Russian Public Sector Accounting: The Case Of Experimental Estate Konskaya Volaya (1893–1905) . *5th International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016)*. Estonia: Atlantis Press.

2- Mariya Lalakulych, I. B. (2018). Harmonization of accounting for public sector entities in accordance with the leading international standards: A comparison of Italy and Ukraine. *2nd international conference on social economic, and academic leadership advances in social science, education and humanities research*.

3- Matei, A, & Drumasu. C. (2016). corporate governance and public sector entities . *4th world conference on business; economics and management; WCBEM* . procedia economics and finance.

4- Moawiah Awad Alghizzawi, R. M. (2020). Issues on Public Sector Accounting Reform in Jordan. *Journal of modern accounting and auditing, 16*(3).

5- Nataliya G. Ivanova, V. I. (2016). historical milestones within public sector accounting in modern russia. *5th international conference on accounting, auditing, and taxation (ICAAT 2016)*. Saint-Petersburg: Atlantis Press.

6- Ouarab, A. (2022). les normes comptables internationals. *The role of accounting standards in the public sector in improving the quality of financial reports and enhancing administrative decisions*. Berlin: The publications of the Arab Democratic Center for Strategic, Political and Economic Studies

7- Trade and development board, investment, enterprise and development commission, intergovernmental working group of experts on international standards of accounting and reporting (2022). *Conference on trade and development*. Geneva.

IV. التقارير:

- 1- ASB. (2025, 4 14). *The IPSASB begins with developing materiality guidance for the public sector*. Retrieved 7 15, 2025, at 20:43, from <https://www.asb.co.za/the-ipsasb-begins-with-developing-materiality-guidance-for-the-public-sector/?utm>
- 2- Arabia, O. (2025, 3 31). *Saudi Ministry Of Finance Concludes Participation In IPSASB Q1 Meeting To Enhance Public Sector Accounting Standards*. Retrieved 5 3, 2025, at 19:30, from <https://www.onearabia.me/local/saudi-ministry-finance-participation-ipsasb-q1-meeting-011-103289.html?utm>
- 3- CIPFA. (2021, 6 16). *Global public sector shift to accrual accounting forecast to continue*. Retrieved 7 15, 2025, at: 21:55, from <https://www.cipfa.org/about-cipfa/press-office/latest-press-releases/global-public-sector-shift-to-accrual-accounting-forecast-to-continue>
- 4- Deloitte. (2013, March). *Use of IPSAS around the world*. Retrieved 1 12, 2025, at 13:23, from <https://www.deloitte.com/nz/en/services/audit-assurance/perspectives/financial-reporting-resources-for-public-benefit-entities.html>
- 5- Deloitte. (2022). *leading the implementation of IPSAS in Saudi Arabia*. Retrieved janvier 2024, 24, at: 16:16, from <https://www.deloitte.com/middle-east/en/our-thinking/mepov-magazine/game-changer/leading-implementation-of-ipsas-saudi-arabia.html>
- 6- Deloitte. (2015, 7 18). *IPSASB announces strategy for 2015 forward*. Retrieved 12 12, 2024, at 23:30, from <https://www.iasplus.com/en/news/2015/09/ipsasb-strategy?utm>
- 7- Docest. (2025). *Corporate Governance*. Retrieved 6 23, 2024, at 23:02, from <https://docest.com/doc/359963/corporate-governance?utm>
- 8- DPathshala. (2024, 9 22). *approche traditionnelle de l'administration publique*. Consulté le 6 29, 2025, at 15 :35, sur <https://delhipathshala.in/traditional-approach-of-public-administration/?utm>
- 9- Deloitte. (2013, 5 23). *entities new zeland*. Retrieved 1 23, 2024, at: 22:20, from IASplus.com/en/news/2013/05/NZ-pbe.
- 10- Ministry Of Finance. (2025, 3 21). *Saudi Ministry of Finance Concludes Participation in Q1 Meeting of International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*. Retrieved 5 3, 2025, at 03:55, from https://www.mof.gov.sa/en/MediaCenter/news/Pages/News_21032025.aspx?utm
- 11- GULF TODAY. (2021, 2 13). *MoF launches final phase of accrual accounting programme*. Retrieved 6 13, 2025, at: 21:21, from <https://www.gulftoday.ae/Business/2021/02/13/MoF-launches-final-phase-of-accrual-accounting-programme?utm>

- 12- IFAC. (2024.). nominating committee. Retrieved 3 23, 2024, at: at: 13:20 from <https://www.ifac.org/who-we-are/nominating-committee?utm>
- 13- IFAC. (2018, 11 12). *Accrual Accounting's Role in Malaysia*. Retrieved 5 24, 2025, at: 20:12, from <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/accrual-accounting-s-role-malaysia?utm>
- 14- IFAC. (2025). *Jordanian Association of Certified Public Accountants*. Retrieved 6 14, 2025, at: 23:45, from <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/jordanian-association-certified-public-accountants>
- 15- IFPP. (2025). *ISSAIs in Action*. Retrieved 6 25, 2025, at: 13:56, from <https://www.issai.org/issaiin-action>
- 16- IMF. (2025). *Fiscal Transparency*. Retrieved 6 25, 2025, at: 16:12, from <https://www.imf.org/en/Topics/fiscal-policies/fiscal-transparency/?utm>
- 17- IMF. (2025). *Fiscale Transparancy*. Retrieved 6 25, 2025, at: 15:02, from <https://www.imf.org/en/About/Factsheets/Sheets/2023/how-does-the-imf-encourage-greater->
- 18- IMF. (2024, 1 13). *IMF and Good Governance*. Retrieved 23-5-2024, at 10:30, from <https://www.imf.org/en/About/Factsheets/Sheets/2023/The-IMF-and-Good-Governance?utm>
- 19- IMF. (2025, 1 15). *Top Five Trends in the Role of the Accounting Profession on Public Finances in 2025*. Retrieved 7 3, 2025, at 17:29, from <https://blogpfm.imf.org/en/pfmblog/2025/01/top-five-trends-in-the-role-of-the-accounting-profession-on-public-finances-in-2025?utm>
- 20- IPSASB. (2024). Retrieved 3 24, 2024, at: 10:55, from <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb?utm>
- 21- IPSAB. (2019, 2 28). *IPSASB Strategy and Work Plan 2019-2023-Delivering Global Standards. Inspiring Implementation*. Retrieved 12 12, 2024, at: 21:34, from <https://www.ipsasb.org/publications/ipsasb-strategy-and-work-plan-2019-2023?utm>
- 22- IPSASB. (2015, 3 2). *IPSASB Welcomes Governance Review Group Recommendations, Including Establishment of a new Public Interest Committee*. Retrieved 5 15, 2024, at: 15:45, from <https://www.ipsasb.org/news-events/2015-03/ipsasb-welcomes-governance-review-group-recommendations-including-establishment-new-public-interest?utm>
- 23- IPSASB. (2015, 9 17). *The IPSASB's Strategy for 2015 Forward: Leading through Change*. Retrieved 12 12, 2024, at: 23:10, from <https://www.ipsasb.org/publications/ipsasb-s-strategy-2015-forward-leading-through-change?utm>

- 24- IPSASB. (2023, 5 29). *IPSASB Issues Package of Measurement-Related Pronouncements*. Retrieved 7 11, 2025, at 20:23, from <https://www.ipsasb.org/news-events/2023-05/ipsasb-issues-package-measurement-related-pronouncements?utm>
- 25- IPSASB. (2024, 4 30). *IPSASB Issues Improvements to IPSAS, 2023*. Retrieved 12 3, 2024, at: 23:17, from <https://www.ipsasb.org/news-events/2024-04/ipsasb-issues-improvements-ipsas-2023?utm>
- 26- IPSASB. (2024, 10 17). *IPSASB's New Strategy Rebalances Work Program Towards IPSAS Maintenance and Sustainability Reporting*. Retrieved 12 12, 2024, at: 23:56, from <https://www.ipsasb.org/news-events/2024-10/ipsasb-s-new-strategy-rebalances-work-program-towards-ipsas-maintenance-and-sustainability-reporting?utm>
- 27- IPSASB. (2024, 10 17). *IPSASB's New Strategy Rebalances Work Program Towards IPSAS Maintenance and Sustainability Reporting*. Retrieved 12 12, 2024, at: 10:28, from <https://www.ipsasb.org/news-events/2024-10/ipsasb-s-new-strategy-rebalances-work-program-towards-ipsas-maintenance-and-sustainability-reporting?utm>
- 28- IPSASB. (2024, 10 17). *IPSASB's New Strategy Rebalances Work Program Towards IPSAS Maintenance and Sustainability Reporting*. Retrieved 12 29, 2024, at: 19:30, from <https://www.ipsasb.org/news-events/2024-10/ipsasb-s-new-strategy-rebalances-work-program-towards-ipsas-maintenance-and-sustainability-reporting?utm>
- 29- IPSASB. (2025, 5 5). *2025 Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. Retrieved 7 15, 2025, at: 13:34, from <https://www.ipsasb.org/publications/2025-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
- 30- IPSASB. (2024). *Strategy and Work Plan 2019-2023*. Retrieved 12 12, 2024, at: 21:36, from <https://www.ipsasb.org/consultations-projects/strategy-and-work-plan-2019-2023?utm>
- 31- INTOSAI. (2023, 11 13). *SAIs Russia and Indonesia shared experiences in implementing IPSAS 41 and combating corruption*. Retrieved 12 29, 2024, at: 22:43, from <https://intosairussia.org/news-media/news/sais-russia-and-indonesia-shared-experiences-in-implementing-ipsas-41-and-combating-corruption.html?utm>
- 32- INTOSAI. (2025, 6 25). *INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP)*. Retrieved 17 7, 2025, at: 09:04, from <https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards.html>
- 33- INTOSAI. (2025). *SAI Independence*. Retrieved 6 25, 2025, at: 14:30, from

<https://sirc.idi.no/principles-of-sai-independence?utm>

34- line, T. a. (2024, 12 9). *Saudi Arabia's transition to IPSAS on accrual basis*. Retrieved 1 28, 2025, at: 15:45, from <https://www.theaccountant-online.com/news/saudi-arabias-transition-to-ipsas/>

35- Linkedin. (2025, 6 2). *Key Reforms and Activities: Highlights from March to May 2025*. Retrieved 7 7, 2025, at 23 :17, from <https://www.linkedin.com/pulse/key-reforms-activities-highlights-from-march-may-2025-wlmye?utm>

36- Mann, N. (2013, 2 13). *Public Finance Focus*. Retrieved 12 2, 2023, at: 17:45, from <https://www.publicfinancefocus.org/news/2013/02/russia-set-introduce-%E2%80%98ipsas-based%E2%80%99-accounting-standards?utm>

37- MIA. (2018, 1 1). *Migrating to Accrual Accounting*. Retrieved 6 6, 2025, at: 21:45, from <https://www.at-mia.my/2018/01/01/migrating-to-accrual-accounting/?utm>

38- Ministry Of Planning And International Cooperation. (2019, 11 27). *Strengthening Reform Management in Jordan*. Retrieved 7 17, 2025, at: 18:16, from <https://www.reformjo.org/en-us/programs/strengthening-reform-management-in-jordan?utm>

39- Ministry of Finance. (2025, 3 21). *Saudi Ministry of Finance Concludes Participation in Q1 Meeting of International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*. Retrieved 5 3, 2025, from

https://www.mof.gov.sa/en/MediaCenter/news/Pages/News_21032025.aspx?utm

40- MOF. (2025, 2 18). *Ministry of Finance Launches IPSAS Certification to Strengthen Financial Expertise in the Federal Government*. Retrieved 5 12, 2025, at: 10:36, from <https://mof.gov.ae/ministry-of-finance-launches-ipsas-certification-to-strengthen-financial-expertise-in-the-federal-government/?utm>

41- mof. (2025). *Ensuring Effectiveness of Government Accounting*. Retrieved 6 12, 2025, at 16:56, from <https://mof.gov.ae/accrual-accounting-program/?utm>

42- News, A. (2024, 12 8). *Saudi Arabia achieves major financial milestone with IPSAS adoption*. Retrieved 2 2, 2025, at: 15:45, from <https://www.arabnews.com/node/2582261/business-economy>

43- OECD. (2023). *Corporate governance*. Retrieved 12 21, 2023, at 12:34, from <https://www.oecd.org/en/topics/corporate-governance.html?ut>

- 44- OECD. (2019, 8 2). *Open Government in Tunisia: La Marsa, Sayada and Sfax*. Retrieved 7 17, 2025, at: 20:53, from https://www.oecd.org/en/publications/2019/08/open-government-in-tunisia-la-marsa-sayada-and-sfax_g1g9c42d.html?utm
- 45- OECD. (2024, 12 4). *OECD Public Governance Reviews: Jordan*. Retrieved 7 17, 2025, at: 18:37, from https://www.oecd.org/en/publications/oecd-public-governance-reviews-jordan_be41202d-en.html?utmECD
- 45- OECD. (2025). *Anticorruption and Good Governance in Tunisia - Public procurement*. Retrieved 7 17, 2025, at: 17:04, from <https://web-archive.oecd.org/temp/sections/public-procurement-country-projects/tunisia-anti-corruption-good-governance/index.htm?utm>
- 46- One Arabia. (2025, 3 31). *Saudi Ministry Of Finance Concludes Participation In IPSASB Q1 Meeting To Enhance Public Sector Accounting Standards*. Retrieved 5 3, 2025, at: 16:45, from <https://www.onearabia.me/local/saudi-ministry-finance-participation-ipsasb-q1-meeting-011-103289.html?utm>
- 47- Open Government Partnership. (2025, 2 12). *Tunisia Action Plan Review 2023-2025*. Retrieved 7 17, 2025, at: 14:17, from <https://www.opengovpartnership.org/documents/tunisia-action-plan-review-2023-2025/?utm>
- 48- PORTAL RASMI. (2022, 12). *Malaysian Public Sector Accounting Standards (MPSAS)*. Retrieved 1 24, 2024, at: 19:56, from <https://www2.anm.gov.my/akruan/Pages/MPSAS.aspx>
- 49- SCRIBD. (2024, 1 13). *Materi 1 - Accounting Standards Setting Bodies Prin*. Retrieved 4 4, 2024, at: 10:10, from <https://fr.scribd.com/document/493283328/Materi-1-Accounting-Standards-Setting-Bodies-Prin?utm>
- 50- TDRA. (2023, 11 28). *TDRA Obtains the International Public Sector Accounting Standards certification (CERT IPSAS)*. Retrieved 6 4, 2025, at: 13:40, from <https://tdra.gov.ae/en/media/press-release/2023/tdra-obtains-the-international-public-sector?utm>
- 51- TDRA. (2023, 11 28). *TDRA Obtains the International Public Sector Accounting Standards certification (CERT IPSAS)*. Retrieved 6 4, 2025, at: 23:45, from <https://tdra.gov.ae/en/media/press-release/2023/tdra-obtains-the-international-public-sector?utm>
- 52- The accountant on line. (2024, 12 9). *Saudi Arabia's transition to IPSAS on accrual basis*. Retrieved 1 28, 2025, at: 12:55, from <https://www.theaccountant-online.com/news/saudi-arabias-transition-to-ipsas/?utm>

- 53- UNDP. (1997). *Governance for sustainable human development : a UNDP policy document*. Retrieved 13, 2024, at: 15:39, from <https://www.undpaci.org/publications/other/undp/governance/undppolicydoc97-e.pdf>
- 54- WAM. (2021, 6 1). *Dubai Government's experience in applying accrual accounting reviewed*. Retrieved 12, 2025, at: 23:45, from <https://www.wam.ae/en/details/1395302939477?utm>
- 55- Wikiterritorial. (2023, 05 23). *Principe de séparation des ordonnateurs et des comptables*. Retrieved 20, 2024, from <https://encyclopedie.wikiterritorial.cnfpt.fr/xwiki/bin/view/fiches/Principedeseparationdesordonnateursetdescomptables/>
- 56- World Bank Blogs. (2024, 6 26). *Public financial management and budget support are key to achieving better development results*. Retrieved 25, 2025, at: 22:34, from <https://blogs.worldbank.org/en/governance/public-financial-management-and-budget-support-are-key-to-achiev?utm>
- 57- World Bank Blogs. (2025, 5 8). *Effective governance and state capacity are key to economic development*. Retrieved 25, 2025, at : 11 :15, from <https://blogs.worldbank.org/en/governance/effective-governance-and-state-capacity-are-key-to-economic-deve?utm>
- 58- World Bank Group. (2016, 2 24). *Corporate Governance*. Retrieved 28, 2023, at: 16:45, from <https://www.worldbank.org/en/topic/financialsector/brief/corporate-governance>
- 59- WORLD BANK GROUP. (2016, 9 15). *Tunisia—Implementing Participation in Governance*. Retrieved 17, 2025, at: 23:45, from <https://www.worldbank.org/en/news/feature/2016/09/09/the-implementation-of-participatory-governance-structures-in-tunisia?utm>
- 60- WORLD BANK GROUP. (2025). *Tunisia Economic Resilience & Inclusion (TERI)*. Retrieved 17, 2025, at: 19:38, from <https://www.worldbank.org/en/programs/teri/brief/moussanada-supported-work?utm>

تم بفضل الله وتوفيقه