

الإصلاحات الحديثة في الإدارة العامة الفرنسية

د. مروان القطب (*)

مسؤولية محددة على المستوى الداخلي للإدارة وعلى مستوى البرلمان. كما جرى تبني مفاهيم الأداء في الإدارة العامة، مما استدعى تعديل نمط الرقابة على تنفيذ الموازنة، وإدخال أنماط جديدة كالتدقيق الداخلي ورقابة أداء الإدارة.

وقضى القانون الجديد باعتماد المحاسبة المعمول بها في مؤسسات القطاع الخاص، على اعتبار أنها المحاسبة التي من شأنها بيان الوضع المالي للدولة بصورة شاملة، في حين أن المحاسبة التقليدية تقدم معلومات محدودة عن مالية الدولة، والتي تقتصر على بيان نتيجة تنفيذ الموازنة العامة.

وفي هذا الفصل سنتناول الإصلاح المالي والإداري الذي جاء به القانون العضوي الصادر في العام ٢٠٠١، وذلك في ثلاثة أقسام متتالية، على الشكل الآتي:

خضعت المالية العامة الفرنسية في السابق للنظام الصادر في العام ١٩٥٩، الى ان صدر القانون العضوي المتعلق بقوانين الموازنة العامة في العام ٢٠٠١ (LOLF)^(١)، الذي اعتمد الموازنة المؤسسة على الأداء، واحتاج تطبيق هذه الموازنة إلى إجراء إصلاحات جذرية في الإدارة العامة الفرنسية، لان تطبيق الموازنة العامة يتعلق بجميع الوزارات والإدارات العامة، ويرتبط بالانظمة المالية والادارية المعتمدة. هذا ما فرض على المشرع الفرنسي الشروع في ورشة اصلاحات شملت مختلف جوانب نشاط الادارة العامة المالي والاداري والمحاسبي.

وقام القانون الجديد على تفعيل المسؤولية الإدارية، بحيث يجري إعطاء المسؤولين عن تنفيذ الموازنة صلاحيات واسعة يقابلها

(*) استاذ محاضر في الجامعة اللبنانية.

Loi organique no 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances.

(١)

الموازنة العامة، لذلك يقتضي ان يعمل المشغلون في إطار الأهداف والسياسة العامة المحددة لكل برنامج ترتبط به.

ونلاحظ وجود شبكة من المسؤوليات مرتبطة ببعضها البعض، يأتي على رأسها المسؤول عن البرنامج الذي يشرف على أعمال المسؤولين عن الموازنات التشغيلية، وينسق مع مشغلي المرافق العامة^(٢).

أولاً: المسؤول عن البرنامج

قسّم القانون العضوي لعام ٢٠٠١ الموازنة العامة الى وظائف، وقسّم الوظائف الى برامج، وجعل لكل برنامج مسؤولاً عنه، وسمح للبرنامج أن يتفرع إلى مجموعة من الموازنات التشغيلية بحيث يكون لكل منها مسؤول، وبالتالي يوجد مستويان للمسؤولية: الأول، هو مستوى البرنامج. والثاني، هو مستوى الموازنة التشغيلية.

١ - تعريف المسؤول عن البرنامج

المسؤول عن البرنامج هو الشخص الذي يسأل عن تنفيذ أهداف البرنامج تحت سلطة الوزير المختص الذي يعينه. ويمكن أن يكون المسؤول مديراً أو مديراً عاماً. وبلغ عدد المسؤولين عن البرامج في العام ٢٠٠٦ حوالي ٨٠ مسؤولاً، البعض منهم مسؤول عن أكثر من برنامج واحد.

ويملك المسؤول عن البرنامج الوسائل اللازمة التي يضعها الوزير المختص تحت تصرفه من أجل تنفيذ الأنشطة وتحقيق الأهداف. كما يملك تفريع البرنامج الى مجموعة من الموازنات التشغيلية بهدف انجاز الخدمات المرتبطة به.

القسم الأول: تفعيل المسؤولية الإدارية

القسم الثاني: تطوير الرقابة المالية

القسم الثالث: صياغة جديدة لمحاسبة الدولة

القسم الأول:

تفعيل المسؤولية الإدارية

تشكل موازنة الأداء نقلة نوعية من الإدارة القائمة على الوسائل والتي تخضع لأنظمة إدارية ومالية محددة، إلى إدارة تقوم على تحديد الأهداف التي يجب على الإدارة ان تسعى الى تحقيقها. فلم تعد الموازنة العامة مجموعة من الاعتمادات المحددة لسقف الإنفاق فقط، وإنما أصبحت مجموعة من السياسات العامة التي تتبلور في وظائف وبرامج، وتعمل الإدارة على إنجازها.

ويقتضي تعزيز المسؤولية الإدارية من أجل تمكين الإدارة من إنجاز المهام المتعلقة بها، وتحقيق الأهداف المحددة لكل برنامج، وذلك عن طريق منح الجهات المختلفة صلاحيات فعلية في إدارة البرامج العائدة إليها، ومساءلتها عن أدائها في تنفيذ البرامج وتحقيق الأهداف المرسومة.

لذلك جعل النظام الجديد لكل برنامج مسؤولاً يتولى إدارة وتنسيق الأنشطة المتعلقة به، وفي حال ارتبطت بالبرنامج مرافق عامة محلية، يمكن إنشاء موازنات تشغيلية لها، بحيث يتولى المسؤول عن البرنامج تحديد الموازنات التشغيلية، وتحديد أهدافها والمسؤولين عنها.

كما جرى تنظيم العلاقة بين البرنامج ومشغلو المرافق العامة التي ترتبط بهذا البرنامج، ومشغلو المرافق العامة هم هيئات مستقلة تتولى إدارة مرافق عامة، ولها موازنة مستقلة إلا أنها تتلقى الدعم والمساهمة من قبل

Mordacq, F: La LOLF, un nouveau cadre budgétaire pour reformer l'état. LGDJ. Paris 2006. p210.

(٢)

٢ - مهام مسؤولي البرامج

يناط بالمسؤولين عن البرامج، مجموعة من المهام أهمها:

أ - تنفيذ الاستراتيجية المحددة للبرنامج: ويعمل المسؤول عن البرنامج تحت إشراف الوزير المختص على تحقيق النتائج المنتظرة من البرنامج المعني، وفقا للسياسات المحددة في الموازنة العامة، وبالاستناد إلى الأهداف المطلوبة. وفي سبيل ذلك يحدد التوجهات والخيارات اللازمة لتحقيق الأهداف. كما يعمل بصورة دائمة على التنسيق مع المسؤولين عن الأمور المالية والموارد البشرية داخل الوزارة المعنية.

ب - إدارة البرنامج: يعمل المسؤول على إدارة البرنامج، ويتمتع بمقدار من الاستقلالية، فهو الذي يحدد الأهداف والمؤشرات المتعلقة بتنفيذ الموازنات التشغيلية التابعة له. كما ينسق مع مشغلي المرافق العامة الذين يعملون على تنفيذ السياسة العامة. وبالتالي يعمل المسؤول على إدارة شبكة واسعة من الموازنات التشغيلية المتفرعة على المستوى المحلي او المرفقي، كما يسعى الى بقاء مشغلي المرافق العامة ضمن إطار السياسة العامة للبرنامج.

ت - الرقابة على عمل البرنامج: يأتي المسؤول في المستوى الأول للمسؤولية الادارية، ويشرف على أعمال الوحدات التابعة له، ويمارس الرقابة على المسؤولين عن البرامج التشغيلية. ويعمد في سبيل ذلك الى ممارسة التدقيق الداخلي والرقابة على اداء الإدارة. كما يلزم بإعداد تقارير ومشاريع الأداء السنوية المتعلقة بالبرنامج المسؤول عنه.

٣ - علاقات المسؤول عن البرنامج

يرتبط المسؤول عن البرنامج بمجموعة من العلاقات، أهمها:

أ - العلاقة مع الوزير التابع له: في الأصل يحدد الوزير المختص الاستراتيجية الواجب اتباعها في كل برنامج، ويلزم المسؤول عنه بإتباعها، مع منحه استقلالا في إدارة الأنشطة العائدة لبرنامج. وتدرج عادة الاستراتيجية المحددة من قبل الوزير في رسالة تحدد الأهداف والنتائج المتوقعة بالنسبة إلى المواطنين والمستفيدين من خدمات المرافق العامة. وللمسؤول عن البرنامج أن يقترح على الوزير المعني ما يلزم من اقتراحات لتعديل الاستراتيجيات لكي تتلاءم مع حاجات المعنيين بالبرنامج. وتجدر الإشارة إلى أن الوزير ما زال هو المسؤول عن الإدارة التابعة له أمام البرلمان، وتناط به مهمة توزيع الوسائل على البرامج المختلفة، كما يقوم بدور بارز في الإشراف على أعمال المسؤولين عن البرنامج^(٣).

ب - العلاقة مع البرلمان: تنشأ العلاقة بين المسؤول عن البرنامج والبرلمان من واقع تفعيل سلطة البرلمان في تعديل مشروع الموازنة العامة عند دراسته والتصديق عليه. فالمسؤول عن البرنامج يعمل على ارض الواقع ولديه خبرة وتجربة في مجال تنفيذ الموازنة، ويدرك المشاكل التي تواجه التطبيق الفعلي، وبالتالي يقتضي الاستماع اليه والوقوف على آرائه في سبيل تطوير الموازنة العامة. كما ان المسؤولين عن البرنامج يعملون على إعداد تقارير ومشاريع الأداء السنوية التي ترفع إلى البرلمان.

بالإضافة الى أن القانون العضوي الجديد

Mordacq: op. cit. p217.

(٣)

الأداء والأهداف على جميع أراضي الدولة، وتعزيز المسؤولية الإدارية لجميع العاملين في القطاع العام سواء على المستوى المركزي أو على المستوى المحلي، فتطبيق الموازنة التشغيلية يستلزم ضبطها بأهداف ما هي الا انعكاس طبيعي للأهداف المحددة للبرامج الأساسية المرتبطة بها.

١ - ماهية الموازنة التشغيلية

ترتبط الموازنة التشغيلية بأحد البرامج المدرجة في الموازنة العامة، وتحتوي على تصميم مزدوج: الأول وفقا للغاية من الإنفاق، والثاني وفقا لطبيعة النفقات. ويحدد لكل موازنة تشغيلية أهداف تستوحى من أهداف البرنامج الأساسي المرتبطة به، كما يحدد مؤشرات لقياس النتائج عند انتهاء السنة المالية^(٤).

ويمكن ان توجد الموازنة التشغيلية في الإدارة المركزية او في الأقاليم المنتشرة على أراضي الدولة، ويوجد في فرنسا حاليا حوالى ٢٣٠٠ موازنة تشغيلية، حوالى ٢٠٠٠ منها على مستوى التنظيم الإداري اللاحصري. وهذه الأرقام تعكس أهمية الموازنات التشغيلية في فرنسا، ومدى مساهمتها في تعميم ثقافة الأداء على مختلف المناطق الفرنسية، كما يدل على مراعاة الإدارة الفرنسية للاعتبارات المحلية وخصوصيتها في تطبيق الموازنة العامة.

المتعلق بقانون الموازنة العامة قد سمح للجانب المالية في مجلسي البرلمان الاستماع إلى أي موظف ترغب في الاستماع إليه والوقوف على رأيه في القضايا المتعلقة بالموازنة العامة.

ت - **العلاقة مع المسؤولين عن الموازنات التشغيلية:** يحدد المسؤول عن البرنامج الاهداف والسياسة الواجب اتباعها في الموازنات التشغيلية المتعلقة ببرنامج. وان كانت هذه الموازنات تعمل باستقلال، الا ان ذلك يتم تحت إشراف المسؤول عن البرنامج. وينشأ بين المسؤول عن البرنامج والمسؤولين عن الموازنات التشغيلية حوار في سبيل تحديد الاهداف والوسائل اللازمة لتنفيذ الموازنات التشغيلية.

ثانيا: الموازنات التشغيلية للبرنامج

Les budgets opérationnels du programme

توضع الموازنة العامة لتشمل جميع المرافق العامة وجميع أقاليم الدولة، وبالتالي يجب تعميم الاهداف التي ينص عليها البرنامج على جميع هذه المرافق والاقاليم. ويقتضي لتحقيق ذلك لا سيما على المستوى المحلي، إنشاء موازنات تشغيلية متفرعة عن البرنامج الأساسي المدرج في الموازنة العامة. ويكون لهذه البرامج اعتمادات مخصصة لها وأهداف محددة، ويعين لها مسؤول يتولى إدارة الأنشطة المتعلقة بها. وتهدف الموازنات التشغيلية الى تعميم ثقافة

(٤) Aluiz, A: La loi organique du 1er août 2001 et la modernisation de la gestion publique en france: vers une gestion axée sur la performance. ENA.2004.p14.

٢ - المسؤول عن الموازنة التشغيلية

يحدد لكل موازنة تشغيلية مسؤول، يمكن ان يكون مسؤولا عن أكثر من موازنة تشغيلية واحدة تنتمي كل منها إلى برنامج مختلف عن الآخر. ووجد في العام ٢٠٠٦ في الإدارة العامة الفرنسية حوالى ١٢٠٠ مسؤول عن الموازنات التشغيلية.

كما يتولى المسؤول عن الموازنة التشغيلية إدارة مجموعة من الاعتمادات المخصصة لموازنته، ويمنح مقدارا من الحرية عند إدارته للموازنة التشغيلية، ويسأل عن تحقيق الأهداف المحددة لموازنته، وهو يعمل تحت رقابة وإشراف المسؤول عن البرنامج المدرج في الموازنة العامة.

ويمكن أن يكون لكل موازنة تشغيلية وحدات تشغيلية تابعة لها، ويكون المسؤولون عنها ملزمين بتحقيق الأهداف والنتائج المتعلقة بوحداتهم، ويسألون عن ذلك امام المسؤول عن الموازنة التشغيلية. وهذا الأمر يحقق وجود شبكة المسؤوليات، التي تعمل تحت سلطة الوزير المختص، ويأتي على رأسها المسؤول عن البرنامج الأساسي، ثم المسؤولون عن

الموازنات التشغيلية، ثم المسؤولون عن الوحدات التشغيلية^(٥).

٣ - تحديد أهداف الموازنات التشغيلية

تنعكس الأهداف العامة التي يلتزم بها الوزير والمسؤول عن البرنامج، على الموازنة التشغيلية، كما تنعكس على الوحدات التشغيلية المتفرعة منها. وبالتالي نكون بصدد نوع من تعميم الأهداف من المستوى الوطني الى المستوى المحلي أو المرفقي. ويقتضي أن يترافق مع هذا الانعكاس للأهداف تحديد المؤشرات المناسبة لقياس النتائج المترتبة على تنفيذ الموازنات التشغيلية.

ويسمح انعكاس الأهداف الوطنية على الموازنات التشغيلية بتحقيق النتائج الآتية:

أ - تعميم ثقافة الأداء لدى جميع مرافق الدولة في مختلف المناطق.

ب - تقدير دقيق لنشاط الإدارة العامة يتناسب مع واقع أقاليم الدولة.

ت - تحسين فعالية الإنفاق العام وعلى جميع المستويات.

(٥) Barilari. A: La réforme de la gestion publique. Quel impact sur la responsabilité des acteurs?. Revue française de finances publiques. Novembre 2005. p25.

٤ - تحضير الموازنة التشغيلية وتصديقها

يجري في البداية حوار بين المسؤولين على جميع مستويات شبكة المسؤوليات، وذلك بهدف تحضير صحيح لمشروع الموازنة التشغيلية، وبعيدا عن الإجراءات البيروقراطية. فيجري على المستوى الأول الحوار بين مسؤول الوحدة التشغيلية ومسؤول الموازنة التشغيلية، وعلى المستوى الثاني يتم حوار بين المسؤول عن الموازنة التشغيلية والمسؤول عن البرنامج. كما يجري الأخير حوارا مع المسؤولين عن الموارد البشرية والمالية في الوزارة التي ينتمي إليها البرنامج الأساسي.

وعلى المستوى المحلي، يلعب المحافظ دورا بارزا في إعداد مشروع الموازنة التشغيلية، حيث يتولى القيام بالمهام الآتية:

أ - إعطاء رأي مسبق حول مشروع الموازنة التشغيلية قبل إرساله الى المسؤول عن البرنامج،

ب - تأمين التجانس بين الموازنة التشغيلية للبرنامج ومختلف الأنشطة المحلية،

ت - السهر على احترام المسار المتعلق بقياس الأداء وتناسبه مع أولويات الإقليم التابع له.

ويختص المسؤول عن البرنامج بتصديق الموازنات التشغيلية، ويعمل على التأكد من توفر الاعتمادات خصوصا أن الموازنات التشغيلية على المستوى المحلي تخضع لحوار مع مراقب عقد النفقات الذي يبين وضعية هذه الاعتمادات.

٥ - اعداد تقرير حول تنفيذ الموازنة التشغيلية يتولى المسؤول عن الموازنة التشغيلية إعداد تقرير حول النتائج المحققة بفعل تنفيذ هذه الموازنة، ويرسله إلى المسؤول عن البرنامج. ويشكل هذا التقرير مرحلة أولية لإعداد تقارير الأداء السنوية التي يعمل المسؤول عن البرنامج على إعدادها. ويعد هذا التقرير نوعا من الحوار بين المسؤول عن الموازنة التشغيلية والمسؤول عن البرنامج حيث يبين فيها الأول المشاكل التي واجهته، والأهداف التي يقتضي العمل على تحقيقها، والملاحظات المتعلقة بالرؤية الإستراتيجية للبرنامج^(٦).

ثالثا: مشغلو المرافق العامة

Les opérateurs d'état

يتم تنفيذ بعض المرافق العامة من قبل هيئات مستقلة عن الدولة، وهذه الهيئات تتمتع بالشخصية المعنوية وبالاستقلال المالي والإداري، وتعد من أشخاص القانون العام كالمؤسسات العامة أو من أشخاص القانون الخاص كالجمعيات التي تتولى إدارة مرافق عامة. ويطلق على هذه الهيئات تسمية: «مشغلو المرافق العامة»

وتلزم الحكومة إعداد ملحق بالموازنة العامة، يتضمن تقريرا موجزا لمشغلي المرافق العامة، وذلك حسب وظائف وبرامج الموازنة العامة.

ووجد في فرنسا في العام ٢٠٠٦ حوالي ٦٤٩ هيئة صنفت كمشغل لمرفق عام، وتلقت هذه الهيئات الدعم والمساهمة من الموازنة العامة بمقدار ٢٢,٤ مليار يورو، وخصص لها حوالي ٧ مليار يورو من الإيرادات^(٧).

١ - تعريف مشغل المرفق العام

(٦) Dupart, J-P. Simmony, M: Les budget opérationnels de programme: Revue française de finances publiques. février 2006.p125.

http:// www.performance -publique.gouv.fr.

(٧)

وكما يوجد عدة روابط لمشغلي المرافق العامة بموازنة الأداء المقررة وفقا للنظام الجديد المعمول به في فرنسا، أهمها:

أ - المساهمة في تنفيذ السياسات العامة، وفي تنفيذ البرامج او بعض أنشطتها. وبالتالي يخضع مشغلو المرافق إلى أهداف هذه البرامج او الأنشطة.

ب - تلقى هذه الهيئات مساهمات من قبل الدولة حيث تدرج في الموازنة العامة، وتخضع للتبرير انطلاقا من اليورو الاول، كما ان تمويلها في بعض الحالات يكون بموجب موارد ضريبية تخصص لها. ويجب ان تخضع المساهمة شأنها شأن أي اعتماد ينفق من الموازنة العامة للأهداف المحددة، وبعد انتهاء التنفيذ يجري قياس الاداء المتعلق بها بالاستناد الى المؤشرات الموضوعة سلفا.

ت - خضوع هذه الهيئات لرقابة الدولة التي تمارسها من قبل أجهزتها، ولهذه الأخيرة البرنامج او الأنشطة العائدة لها في الموازنة العامة، كما يخصص لها الاعتمادات اللازمة، فتخضع بدورها لتحديد الأهداف وقياس الأداء.

ث - يدرج ضمن مشاريع وتقرير الاداء السنوية الأنشطة والبرامج المرتبطة بمشغلي المرافق العامة، كما تبين مدى مساهمة هذه الهيئات في تنفيذ السياسات العامة وتحقيق الاهداف المنشودة.

القسم الثاني:

تطوير الرقابة المالية

تعد الرقابة المالية احدى الضمانات الأساسية لحسن تنفيذ الموازنة العامة، وقد حدد المشرع الفرنسي مجموعة من الرقابات تتولاها جهات متعددة، كرقابة وزارة المالية ورقابة ديوان المحاسبة والتفتيش المالي. كما أوجد القانون العضوي المتعلق بقانون الموازنة العامة نظاما رقابيا جديدا، ساهم في تطوير الرقابة

يقتضي لاعتبار أية هيئة من مشغلي المرافق العامة توفر العناصر الآتية:

- أ - تولي تنفيذ مهمة مرفق عام.
- ب - ممارسة أنشطة ذات طابع اداري، وتمويل هذه الهيئات من خلال الموازنة العامة، سواء بواسطة مساهمات أو تخصيص موارد ضريبية، ويمكن ان تقوم هذه الهيئات بنشاط صناعي وتجاري الا أنه يقتضي ألا يكون هو النشاط الرئيسي.
- ت - الخضوع لرقابة مباشرة من قبل الدولة. وهذه الرقابة غير قاصرة على المجال المالي والاداري بل تمتد الى المجال الاستراتيجي.

٢ - أنواع مشغلي المرافق العامة

تعدد أنواع الهيئات التي تعد من مشغلي المرافق العامة، ومن أهمها:

- أ - المؤسسات العامة: وهي أشخاص عامة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي والإداري، وتخضع للوصاية الإدارية للدولة.
- ب - تجمعات المصلحة العامة: وهي مشاريع مشتركة بين القطاعين العام والخاص، تتولى إدارة مرافق عامة، وتعد من أشخاص القانون العام كالمركز الوطني للسرطان.
- ت - جمعيات: وهي من أشخاص القانون الخاص التي يمكن أن تتولى مهمة مرفق عام كالجمعية الوطنية للتدريب المهني.

٣ - علاقة مشغلي المرافق بالموازنة العامة

لم يعدل القانون العضوي المتعلق بقانون الموازنة العامة الإطار القانوني لمشغلي المرافق العامة. الا ان هذه الهيئات يجب ان تتقيد بأهداف البرنامج الذي يمولها، فهي تساهم في تنفيذ السياسات العامة للدولة، وتتلقى مساهمات من الموازنة العامة، وتدفعها من الاعتمادات الملحوظة في البرامج.

المالية القائمة، وادخل آليات جديدة تتعلق بالأداء وقياسه.

وفي هذا القسم سنتناول كيفية تطوير المشرع الفرنسي للرقابة المالية، وسنركز على رقابة مراقب عقد النفقات، وديوان المحاسبة والمحتسب. كما سنتناول وسائل الرقابة الجديدة المتعلقة بمفاهيم الأداء كرقابة اداء الادارة والتدقيق الداخلي.

أولاً: رقابة مراقب عقد النفقات

ان وضع موازنة الأداء موضع التنفيذ يستوجب تطوير رقابة عقد النفقات الممارسة من قبل وزارة المالية، ويرجع ذلك الى وجود مبادئ جديدة كمبدأ شمولية الاعتمادات غير المتماثل الذي أعطى المسؤولين عن تنفيذ الموازنة حرية في اعادة توزيع الاعتمادات ضمن البرنامج الواحد، وهذه الحرية لا تتناسب مع الرقابة المالية الجامدة التي تمارس بصورة مسبقة.

كما أن النظام الجديد ركز على رقابة الإدارة والتدقيق الداخلي الذي يتحقق من مشروعية الإنفاق العام، وبالتالي لا جدوى من اعادة بحث هذه المشروعية مرة جديدة من قبل مراقب عقد النفقات. كما لا جدوى من خضوع جميع المعاملات المالية لتأشيرته، في حين يقتضي حصر هذه الرقابة في المعاملات ذات الأهمية.

١ - الطرق الحديثة لرقابة عقد النفقات

طور المشرع الفرنسي رقابة عقد النفقات وضمناها أساليب حديثة من أهمها:

أ - درس المستندات التقديرية للاعتمادات المطلوبة من قبل المسؤول عن البرنامج في

نهاية كل سنة مالية.

ب - إبداء الرأي في كل تحريك للاعتمادات يتم بعد التصديق على الموازنة وأثناء التنفيذ، لاسيما بالنسبة لبند العاملين وغيره من البنود، مع التأكيد على تطبيق مبدأ شمولية الاعتمادات غير المتماثل.

ت - إخضاع المعاملات ذات الأهمية لتأشيرة مراقب عقد النفقات المسبقة. وقد اتجه المشرع الفرنسي نحو تقليص عدد المعاملات التي تخضع لهذه التأشيرة، وتفعيل رقابته اللاحقة على اعتبار أن إخضاع جميع المعاملات المالية لهذه الرقابة يؤخر إنجازها، وفي حال تضمنت هذه المعاملات بعض الثغرات يمكن تداركها عند القيام بالرقابة المؤخرة^(٨).

ث - السهر على متابعة تنفيذ الموازنة العامة، بهدف لفت نظر المسؤولين عن البرامج وإعلام مديرية الموازنة في وزارة المالية بالثغرات والمشاكل التي تواجه تنفيذ الموازنة العامة.

٢ - أجهزة رقابة الموازنة والمحاسبة

Les services du contrôle budgétaire et comptable

لقد نص المرسوم الفرنسي رقم ١٤٢٩ لعام ٢٠٠٥ على إنشاء جهاز لدى كل وزارة للرقابة المالية والمحاسبية، يخضع لسلطة الوزير المفوض بشؤون الموازنة العامة، ويهدف الى تحقيق رؤية شاملة لإجراءات تنفيذ النفقات العامة ووضع الاعتمادات الملحوظة، من اجل بلوغ تطبيق سليم للموازنة العامة.

ويتولى هذا الجهاز المهام الآتية:

أ - يمارس رقابة عقد النفقات داخل كل

(٨) Duhamel, P-M: Le contrôle financier et la loi organique relative aux lois de finances (LOLF). Revue française de finances publiques. septembre 2005.p49.

وتجري هذه الرقابة بالشراكة مع الأمر بالصرف والاداريين المعنيين، ولم يعد المحتسب يلعب دور المدقق النظامي، بل أصبح يحدد المخاطر التي تنتج عن المعاملة، ويعمد الى إجراء رقابته على المعاملات ذات الأهمية، بحيث يدقق في الاجراءات المتبعة في تنفيذ النفقة، وفي حال سبق ان قام الأمر بالصرف أو أي مرجع اداري بهذه الرقابة، لا يجري المحتسب رقابته على الإجراءات^(٩).

ثالثا: رقابة ديوان المحاسبة

عزز القانون العضوي المتعلق بقانون الموازنة العامة العلاقات بين ديوان المحاسبة والبرلمان، دون ان يجعل الديوان مرتببا به كما هو حال المؤسسات العليا التي تمارس الرقابة المالية على الحسابات في الدول الانجلو ساكسونية. كما أعطى المشرع الفرنسي الديوان دور مساعد البرلمان فيما خص الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة^(١٠).

ويعد ديوان المحاسبة القضاء المختص في التدقيق في حسابات الدولة والتأكد من حسن تنفيذ الموازنة العامة. ويتألف من عدد من الغرف تختص كل منها بمجال معين من مجالات السياسة العامة. ويعمل على رقابة مشروعية وفعالية الإنفاق العام، كما يتمتع باستقلال في ممارسة رقابته عن السلطة التنفيذية ويحدد نتائج رقابته في تقارير ترفع الى البرلمان.

١ - الديوان مساعد البرلمان

قضى الدستور الفرنسي في مادته ٤٧

وزارة، وفقا للآليات المستحدثة.

ب - يتولى دور المحاسب الذي يدون الحسابات المتعلقة بالوزارة، ويتحقق من مصداقية هذه القيود واحترام الإجراءات القانونية.

ت - ينسق مع السلطات اللاحصرية المناط بها مهام الرقابة على عقد النفقات.

ث - يرسل الى السلطات المختصة بشؤون الموازنة، والى الأمر بالصرف تقريرا سنويا حول تنفيذ الموازنة، كما يتضمن تحليل الوضع المالي للوزارة المعنية.

ثانيا: رقابة المحتسب

لم يجر تعديل الدور التقليدي للمحتسب فيما خص الرقابة على تنفيذ النفقات العامة في مرحلتها الحسابية. الا ان الممارسة ادخلت رقابة جديدة اطلق عليها تسمية: " الرقابة التسلسلية للنفقات " تقوم على اختيار منظم للمعاملات المالية الخاضعة للرقابة وذلك بالاستناد الى المخاطر. والرقابة الجديدة هي رقابة انتقائية ألغت الرقابة الشاملة لمشروعية جميع المعاملات.

وتجري هذه الرقابة بصورة مؤخره وعن طريق العينة على مجموعة من النفقات، مع التركيز على النفقات ذات الاهمية. كما يوجد تحديد لمجموعة من النفقات التي يجري اخضاعها للرقابة بصورة الزامية، نظرا الى اهميتها والمخاطر المالية التي يمكن ان تنتج عنها. وتحدد هذه المعاملات في دليل او مرجع يبين المعاملات الاختيارية والاجبارية من حيث اخضاعها للرقابة المالية.

Lascombe, M. Vandindriessche, X: Les finances publiques. Dalloz. Paris 2007. p144-145. (٩)

Alventosa, J-k: Le nouveau rôle de la cour des comptes. Revue française de finances publiques. Septembre 2005. p99. (١٠)

الاجتماعي فيما خص حسابات الضمان الاجتماعي. وتعد حسابات العام ٢٠٠٦ من الحسابات الاولى التي جرى التدقيق في صحتها وفقا للآلية الجديدة.

وتلحق نتائج التدقيق في صحة حسابات الدولة بمشروع قانون قطع حساب الموازنة المعنية. ويشكل التدقيق رأي الديوان حول مشروعية ومصداقية حسابات الدولة، كما يشكل ابداء الديوان لرأيه بصورة سنوية ضمانا مقبولة لعدم اعتراء الوضع المالي الثغر والمخالفات للتصميم المحاسبي للدولة. ويأتي رأي الديوان وفقا لأربعة احتمالات:

- الموافقة دون تحفظ
- الموافقة مع بعض التحفظات
- عدم الموافقة
- الامتناع عن إبداء الرأي^(١١)

رابعاً: رقابة اداء الإدارة *Contrôle de gestion*

تعد رقابة اداء الادارة نظاما يمارس من قبل المسؤول في اطار المهام المنوطة به، بهدف تحسين العلاقة بين الوسائل المستخدمة والنتائج المحققة، وذلك في ظل مسار استراتيجي يحدد بصورة مسبقة التوجهات الواجب اتباعها.

وتسمح رقابة اداء الإدارة بالتحقق من القيام بالخدمات المتعلقة بالمرفق المعني على قاعدة الأهداف والالتزامات المسبقة، ومعرفة كلفة الأنشطة الممارسة والنتائج المحققة.

ولا قيمة لموازنة الاداء في حال لم تمارس رقابة الاداء، لان جوهر هذه الموازنة هو تحديد الاهداف المسبقة وقياس الاداء وفقا لمؤشرات محددة، وتحليل كلفة النشاط الممارس من قبل الادارة. لذلك قضى المشرع الفرنسي اعتماد

بإعطاء الديوان دور مساعد البرلمان فيما خص تنفيذ قانون الموازنة العامة وقوانين تمويل الضمان الاجتماعي. وتبلور هذا الدور في المادة ٥٨ من القانون العضوي لعام ٢٠٠١، حيث أكدت على ان الديوان يلعب دورا في الرقابة على احترام الإجازة البرلمانية فيما خص الإنفاق العام. ويعد في هذا المجال مجموعة من التقارير، هي:

أ - تقرير أولي يتعلق بالنتائج المحققة من تنفيذ الموازنة خلال السنة السابقة، وذلك بمناسبة مناقشة توجهات الموازنة للسنة اللاحقة.

ب - تقرير يتعلق بنتائج وتنفيذ الموازنة العامة السابقة، والذي يرفق بمشروع قانون قطع حساب الموازنة.

ت - تقرير يهدف الى تقديم الإيضاحات إلى البرلمان، وذلك عندما تقوم الحكومة بإعادة توزيع الاعتمادات، وذلك في الحالات التي يجب ان تخضع لرقابة البرلمان.

لقد اصبح ديوان المحاسبة اعتبارا من العام ٢٠٠٢ ملزما بتقديم المساعدة التي يطلبها الرئيس والمقرر العام للجان المالية في مجلسي البرلمان. ويلزم باجراء التحقيقات اللازمة فيما له علاقة بادارة المرافق العامة وتقديم خلاصة التحقيقات الى البرلمان خلال مهلة ثمانية ايام.

٢ - التدقيق في صحة حسابات الدولة

يلقى على عاتق ديوان المحاسبة مهمة التدقيق في قانونية ومصداقية حسابات الدولة، وهذه المهمة اناطها بديوان المحاسبة القانون العضوي المتعلق بقانون الموازنة العامة، كما نص على ذلك ايضا قانون تمويل الضمان

Aluiz: op. cit. p24.

(١١)

هذه الرقابة في الادارة العامة الفرنسية.

١ - مضمون رقابة اداء الادارة

تتضمن رقابة الادارة تحليلا للوسائل المستخدمة من قبل الادارة، وللانشطة الممارسة، بهدف تحديد مدى كفاءتها وفعاليتها. ويتم ذلك من خلال اجراء مقارنة للانشطة الممارسة مع كلفة انشطة مشابهة.

وتجدر الاشارة الى ان المحاسبة التجارية المطلوب اعتمادها في الادارة العامة تعطي رؤية شاملة لكلفة كل نشاط ممارس، مما يسمح بإجراء المقارنات المطلوبة والوصول الى نتائج مناسبة.

وبنتيجة رقابة الادارة يجري تحديد جودة الانشطة الممارسة ومدى فعاليتها وكفاءتها، والثغر التي تعتري أداءها، والبحث عن البديل المناسب لها.

٢ - الجهات التي تمارس رقابة اداء الادارة

يمارس رقابة الادارة على المستوى الوزاري مدير الشؤون المالية أو السكرتير العام. اما على مستوى البرنامج فتناط بمسؤول البرنامج الذي يحق له ان يعهد بها الى فريق عمل، وفيما خص الموازنات التشغيلية للبرنامج فتناط ايضا بالمسؤول عن هذه الموازنة^(١٢).

٣ - اهداف رقابة اداء الادارة

لرقابة الاداء مجموعة من الاهداف، يمكن تقسيمها الى مجموعتين:

الاول، تساعد على تعميم التقنيات الاستراتيجية والتشغيلية، واتخاذ القرار، وتشمل ايضا:

* تحديد الأهداف ومؤشرات الأداء، وحسن

تعميمها على الموازنات التشغيلية،

* تنظيم الحوار بين الجهات الإدارية المختلفة عند إعداد الموازنة.

الثاني،التحقق من انجاز عملية قياس اداء الانشطة، والتي تشمل:

* تحديد الانشطة ونتائجها،

* قياس الانشطة والنتائج وكلفة تحقيقها،

* وضع منهجية المقارنة بهدف تحديد جودة الانشطة،

خامسا: التدقيق الداخلي Audit interne

يعد التدقيق الداخلي نشاطا مستقلا يهدف الى اعطاء الادارة معلومات عن مدى سيطرتها على العمليات التي تجري لديها، ويقدم نصائح تهدف الى تحسين الكفاءة والانتاجية.

كما انه يساعد الادارة على تحقيق الاهداف المحددة مسبقا، وذلك من خلال مقارنة منهجية لاجراءات الادارة المختلفة، واعطاء الاقتراحات اللازمة بهدف دعم الكفاءة. كما يهدف التدقيق الى التحقق من جودة الرقابة الداخلية التسلسلية المعتمدة من قبل الادارة.

ويقتضي عدم الخلط بين التدقيق الداخلي والرقابة التسلسلية الداخلية، فالاول يمارس من قبل جهة مستقلة في حين تمارس الثانية من قبل المراجع الادارية المختلفة. ويشمل التدقيق الداخلي اجراءات الرقابة التسلسلية وتقديم اقتراحات لتعزيز ومعالجة الثغر المتعلقة بها، ويتطلب ادخال آليات التدقيق الداخلي في الادارة العامة تعديل طرق الرقابة التسلسلية وجعلها متأقلمة معها.

ويتضمن التدقيق الداخلي المسائل الآتية:

* **المشروعية:** أي التحقق من ان الاجراء المطبق لا يتعارض مع الانظمة الموضوعية،

وتشمل مختلف العمليات المالية التي تقوم بها الدولة.

أولاً: المحاسبة العمومية التقليدية

تهدف المحاسبة العمومية إلى التحقق من احترام قانون الموازنة العامة والأنظمة المتعلقة به، والسهر على احترام الإجازة الصادرة عن البرلمان، وتجنب إساءة استعمال الأموال العمومية.

والمحاسبة العمومية هي محاسبة موازنة أي محاسبة إدارية لنفقات وواردات الموازنة العامة، وقد اطلق عليها تسمية «محاسبة صندوق Comptabilité de caisse»، حيث تقيّد الإيرادات والنفقات بتاريخ دخولها وخروجها من الصناديق العامة.

فالمحاسبة الإدارية هي محاسبة تتبع الاعتمادات وقيد الإيرادات، ولا تأخذ بعين الاعتبار تقييم ذمة الدولة المالية من حيث الأصول التي تملكها كالمشاركات في شركات القطاع العام أو الأصول الثابتة المادية أو غير المادية، ومن حيث الالتزامات الملقاة على عاتقها من ديون وغيرها. ولا تعطي المحاسبة الإدارية المسؤولين المعلومات الشاملة التي تعكس حقيقة الأوضاع المالية للدولة والتي من شأنها ان تساعد على اتخاذ القرارات المالية السليمة^(١٣).

وتكمن المشكلة الأساسية في المحاسبة الإدارية في انها لا تعكس حقيقة الأوضاع المالية للدولة، لانه في ختام السنة المالية يجري اعداد بيان اساسي هو قطع حساب الموازنة العامة، والذي يبين وجود وفر او عجز في تنفيذ الموازنة. وان كان يدل هذا البيان على صحة تقدير الإدارة في اعدادها للموازنة، وحجم

* **الكفاءة:** البحث في مدى تحقق الاهداف المرسومة،

* **الفعالية:** البحث في امكانية تعديل الاهداف من اجل تحقيق كلفة مناسبة،

* **جودة النشاط:** التحقق من ملاءمة السياسة المحددة من قبل المسؤول، ومدى انطباقها على الاستراتيجيات المرسومة.

القسم الثالث:

صياغة جديدة لمحاسبة الدولة

يقتضي لحسن تطبيق موازنة الاداء اجراء اصلاح شامل على مستوى محاسبة الدولة. لان المحاسبة هي وسيلة لمتابعة تنفيذ الموازنة العامة، ويمكن بواسطتها تحديد الوضع المالي للدولة، ومعرفة الالتزامات المترتبة عليها والاصول التي تملكها.

لقد كانت المحاسبة التقليدية المعمول بها من قبل الدولة موضع انتقاد، فهي محاسبة تسمح بمتابعة تنفيذ الاعتمادات الملحوظة في الموازنة العامة، وتحديد المعقود منها والمصرف وتلك التي يجب تدويرها في ختام العام. الا انها لا تستطيع ان تحدد بصورة شاملة وضع الدولة المالي، وكلفة الخدمات التي تقدمها. وقد قضى المشرع الفرنسي في اطار القانون العضوي المتعلق بقانون الموازنة العامة باعتماد محاسبة شاملة تعطي المسؤولين معلومات محددة وذات مصداقية وتبين حقيقة الوضع المالي للدولة.

والمحاسبة التقليدية هي محاسبة صندوق تقوم على الاساس النقدي، في حين ان المحاسبة التي تعكس حقيقة الأوضاع المالية تقوم على مبدأ الاستحقاق والتي تستند الى حسابات تمسك على اساس القيد المزدوج،

Waline, CH. Desrousseaux, P. Godefroy, S: Le budget de l'état, nouvelles règles, nouvelles pratiques.p134. (١٣)

مكانها المحاسبة العامة الجديدة كما فعلت بعض الدول كاستراليا ونيوزيلندا. وبالتالي في ظل النظام الجديد يوجد عدة انظمة محاسبية تستند الى شبكة معلومات موحدة.

ويهدف اعتماد المشرع الفرنسي عدة انواع من المحاسبة الى تحقيق مقتضيات المصلحة العامة من خلال احترام الاجازة البرلمانية ومتابعة تنفيذ الموازنة من ناحية، ومصداقية البيانات التي تعكس الاوضاع المالية من ناحية اخرى. وقد اصبح بإمكان البرلمان والمواطن، من خلال الاصلاح الجذري لمحاسبة الدولة، معرفة كيفية انفاق الاموال العامة ومدى تحقق العجز او الوفرة، ومدى ملاءمة سياسات الدولة المالية على المدى البعيد. وبالتالي يقتضي ان تكون المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي شاملة فيما خص الوضع المالي للدولة وتبين المفصل الاساسية للمالية العامة.

١ - المحاسبة العامة

يقصد بالمحاسبة العامة المحاسبة المعتمدة في المؤسسات الصناعية والتجارية، والتي يعمل بها في القطاع الخاص، وفي القطاع العام بالنسبة للمؤسسات العامة ذات الطابع الصناعي والتجاري.

وقضت المادة ٣٠ من القانون العضوي المتعلق بقوانين الموازنة العامة بان المحاسبة العامة هي المحاسبة التي تقوم على مبدأ استحقاق الحقوق والالتزامات، ولا تتميز هذه المحاسبة عن تلك المعتمدة لدى المؤسسات التجارية وذلك بهدف تخصص نشاط الدولة.

ويجري في ظل هذه المحاسبة قيد النفقات بتاريخ ترتبها وليس بتاريخ دفعها، كما يجري

الانفاق والتحصيل، الا انه لا يبين ما على الدولة من ديون، والتزامات مستحقة للسنوات اللاحقة.

كما ان هذا البيان لا يبين موجودات الدولة سواء العقارية او المالية او تلك المتعلقة بالتجهيزات، فهذه الاخيرة تستهلك خلال اكثر من سنة مالية ومن الواجب استهلاكها بصورة سنوية، وتكوين الاحتياطي اللازم لتأمين تجهيزات بديلة عند انتهاء العمر المحدد لها.

وتعمل عدة جهات دولية على بيان العيوب التي تعترى المحاسبة التقليدية للدولة، والتي تقوم على القاعدة النقدية، خصوصا منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، الا ان الدول التي اعتمدت مبدأ الاستحقاق في محاسبتها مازالت محدودة جدا^(١٤).

ثانيا: المحاسبة العمومية الحديثة

كرست المادة ٢٧ من القانون العضوي المتعلق بقوانين الموازنة العامة الصادر في العام ٢٠٠١، اصلاح محاسبة الدولة حيث نصت على ان تمسك الدولة محاسبة ايرادات ونفقات الموازنة، ومحاسبة عامة لمجموع عملياتها، كما تمسك محاسبة تهدف الى تحليل كلفة الانشطة التي تتضمنها البرامج المدرجة في الموازنة.

ويدل النص السابق على المحافظة على محاسبة الموازنة التقليدية، الا انه اضاف نوعين جديدين من المحاسبة: الاول، المحاسبة العامة. والثاني، محاسبة تحليل الكلفة.

ويشكل ادخال المحاسبة القائمة على مبدأ الاستحقاق الاصلاح الجذري لحسابات الدولة، والمشرع الفرنسي عمل على ان تكمل المحاسبة العامة النقص في المحاسبة التقليدية. ولم يرقم بالغاء المحاسبة التقليدية واحلال

The Association of chartered certified accountants: International public sector bulletin. Issue February (١٤) 2008.p7.

يرجع ذلك الى خصوصية اصول وخصوم الدولة. فمثلا تحديد قيمة اصول الدولة لا يمكن ان يتم بالاستناد الى سعر السوق، خصوصا الاصول التي لها قيمة تاريخية كالمتاحف.

كما ان المجلس الدولي لمعايير المحاسبة في القطاع العام قد عمل على وضع معايير محاسبية تتلاءم مع القطاع العام، ويمكن للدول التي بدأت بالاخذ بالمحاسبة القائمة على الاستحقاق ان تعتمدها، وقد بلغ عدد هذه المعايير ٢١ معيارا^(١٥)، كما ان الادارة الفرنسية قد وضعت لمحاسبة الدولة ١٣ معيارا^(١٦). ومن اهم المواضيع التي تناولتها هذه المعايير:

- * عرض الوضع المالي
- * التدفقات النقدية للخزينة
- * كلفة القروض
- * المخزون
- * الاحتياطات
- * استهلاك الاصول

٣ - الوضع المالي للدولة

تصدر الدولة في ظل المحاسبة التقليدية قطع حساب لموازنتها في ختام السنة المالية. الا ان هذا البيان لا يعكس الوضع المالي للدولة بشموليته. لذلك قضى النظام المحاسبي الجديد باصدار الدولة بالاضافة الى قطع حساب الموازنة مجموعة من البيانات، هي:

أ - **الميزانية العمومية**: تتضمن الميزانية العمومية موجودات الدولة ومطلوباتها، أي الاصول التي تمتلكها والالتزامات التي تلقى على عاتقها، ويبين الفرق بين الاصول والخصوم الوضع المالي للدولة.

قيد الايرادات بتاريخ استحقاقها وليس بتاريخ تحصيلها، فهي المحاسبة التي تقيد حقوق الدولة والتزاماتها في تاريخ اكتسابها، والتي يمكن ان تدفع او ان تحصل بتاريخ لاحق او تبقى ذمة في حساباتها تعود لها او للآخرين.

وتمكن هذه المحاسبة من احتساب استهلاكات الاصول التي تملكها الدولة واعتبارها من اعبائها. كما تسمح بتكوين الاحتياطات لمواجهة امور مستقبلية، وهذه الاستهلاكات والاحتياطات تدخل ضمن اطار الابعاء، في حين المحاسبة التقليدية تقتصر على قيد النفقات التي لها الطابع النقدي.

وأضف الى ذلك ان المحاسبة التقليدية لا تجري احتساب الاحتياطات المتعلقة بصرف الموظفين من الخدمة، على الرغم من اقتطاع اشتراكات دورية من الموظفين لهذه الغاية، وتكوين الاحتياطات اساسي في تحديد الوضع المالي للدولة، لانه من الضروري تحميل كل سنة مالية الابعاء المتعلقة بالصرف من الخدمة، وليس تحميل سنة مالية واحدة نفقات احالة الموظفين على التقاعد.

كما تسمح المحاسبة العامة من حسن مسك الحسابات خارج الموازنة التي بدأت تتنامى في السنوات الاخيرة، بحيث تبين هذه الحسابات بصورة صحيحة وذات مصداقية كحسابات الديون المترتبة على الدولة، وحساب السلفات المعطاة الى المؤسسات العامة.

٢ - وضع معايير محاسبية مناسبة للدولة

قامت في فرنسا ورشة عمل ضخمة من اجل وضع معايير محاسبية تتلاءم مع الدولة.

Mattret, J-B: Les normes internationales de comptabilité publique en français et en espagnol. Revue française de finances publiques. Février 2006.p99. (١٥)

Waline. Desrousseaux. Godefroy: op. ci.. p 140. (١٦)

المساهمة التجارية .

٥ - محاسبة تحليل الكلفة

تهدف هذه المحاسبة الى تحليل كلفة مختلف الانشطة التي تتضمنها البرامج المدرجة في الموازنة العامة. كما تتضمن مقارنة هذه الكلفة مع أنشطة مماثلة في القطاع الخاص والادارات العامة الاخرى. وهذه المحاسبة تقترب الى حد بعيد من مفاهيم الاداء التي تقوم عليها موازنة الاداء. كما تقترب من المحاسبة التحليلية التي تعتمد الى تحليل المعلومات المالية والعناصر المكونة للبيانات المالية.

وتجدر الاشارة الى انه ضمن الملحقات التي ترفق بمشروع الموازنة العامة الفرنسية يدرج بيان تحليلي يظهر احتساب كلفة جميع الانشطة الممارسة من قبل الدولة.

الخاتمة

ان الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو عرض الأحكام المتعلقة بالإصلاحات الحديثة التي تبناها المشرع الفرنسي، وذلك في إطار اعتماد الموازنة التي تقوم على ثقافة الأداء، وذلك من اجل انتشار هذه الثقافة في لبنان، حيث مازالت الإدارة اللبنانية تعتمد الموازنة التقليدية على الرغم من المشاكل التي تعترضها وقصورها عن مواكبة التطورات المعاصرة. ونطالب المشرع اللبناني المسارعة في تبني هذه الموازنة، وإلزام الإدارة اللبنانية بإجراء الإصلاحات المطلوبة من اجل تطبيق المفاهيم المعاصرة على الصعيد المالي والإداري والمحاسبي.

ب - حساب النتيجة: ويتضمن هذا الحساب جدولاً بالاعباء الصافية المترتبة على الدولة، وجدولاً آخر بالاييرادات الصافية، والنتيجة تكمن في الفرق بين الاعباء والاييرادات الصافية .

ت - بيان بالتدفقات النقدية للخزينة: ويتضمن هذا البيان الاموال النقدية الداخلة وتلك الخارجة من الخزينة خلال السنة المالية.

ويرفق بهذه البيانات ملحقا يتضمن معلومات تفسر البيانات السابقة وتعمل على تحليل مضمونها.

٤ - قواعد تخمين اصول الدولة

تواجه عملية تخمين الاصول الثابتة للدولة مشاكل مهمة، اهمها:

أ - تخمين قيمة الاصول المادية: وان كان من السهل تحديد قيمة بناء حديث مملوك للإدارة العامة، الا انه من الصعب تحديد قيمة بناء أثري خصوصا اذا كان له قيمة تاريخية. وكذلك يصعب تحديد قيمة الطرق العامة، وهذا الامر يحتاج الى وضع معايير محاسبية جديدة لضبطه. وترجع الصعوبات التي تواجه تخمين قيمة اصول الدولة الثابتة الى ان الدولة تملك اصولا لا يملك اشخاص القانون الخاص مثيلا لها كالطرق العامة والاثار. لذلك لم تعالج المحاسبة التجارية مثل هذه الحالات، و على الادارة العامة العمل على وضع القواعد المحاسبية الملائمة لاوضاع الدولة واشخاص القانون العام.

ب - تحديد قيمة مشاركات الدولة: للدولة مشاركات في شركات عامة او شركات ذات اقتصاد مختلط، ولهذه المشاركات قيمة مالية يقتضي تحديدها، لانها تعد من اصول الدولة التي تدرج في الميزانية العمومية، وتكمن الصعوبة في تحديد قيمة هذه المشاركات الى ان اكتساب الدولة لها لا يكون عادة وفقا للطرق العادية للمشاركة في رأس مال الشركات

publiques. Septembre 2005.

(3) Barilari, A: La réforme de la gestion publique. Quel impact sur la responsabilité des acteurs?. Revue française de finances publiques. novembre 2005.

(4) Duhamel, P-M: Le contrôle financier et la loi organique relative aux lois de finances (LOLF). Revue française de finances publiques. septembre 2005.

(5) Dupart, J-P. Simmony, M: Les budget opérationnels de programme: Revue française de finances publiques. février 2006.

(6) La démarche de performance: stratégie, objectifs, indicateur. Minefi. juin 2004.

(7) Mattret, J-B: Les normes internationales de comptabilité publique en français et en espagnol. Revue française de finances publiques. février 2006.

(8) The Association of chartered certified accountants: International public sector bulletin. Issue February 2008.

٣ - المواقع الإلكترونية

- (1) www.budget.gov.fr
- (2) www.comptes-publics.gouv.fr
- (3) www.ena.fr
- (4) www.minefi.gouv.fr
- (5) www.performance-publique.gouv.fr

لائحة المراجع والمصادر

١ - المراجع باللغة الأجنبية

- (1) Barilari, A. Bouvier, M: La LOLF, et la nouvelle gouvernance financière de l'état. LGDJ. Paris 2007.
- (2) Camby, j-p: La réforme du budget de l'état. LGDJ. Paris 2004.
- (3) Lascombe, M. Vandindriessche, X: Les finances publiques. Dalloz. Paris 2007.
- (4) Mordacq, F: La LOLF, un nouveau cadre budgétaire pour reformer l'état. LGDJ. Paris 2006.
- (5) Premchand, A: Government budgeting and expenditure controls. Theory and practice. International Monetary Fund. Washington D.C. 1983.
- (6) Waline, CH. Desrousseaux, P. Godefroy, S: Le budget de l'état, nouvelles règles, nouvelles pratiques.

٢ - المقالات والتقارير باللغة الأجنبية

- (1) Aluiz, A: La loi organique du 1er août 2001 et la modernisation de la gestion publique en France: vers une gestion axée sur la performance. ENA.2004.
- (2) Alventosa, J-k: Le nouveau rôle de la cour des comptes. Revue française de finances