

حتمية التغييرات المحاسبية في القطاع العام في إطار التسيير العمومي الحديث

The inevitability of accounting changes in the public sector in the framework of modern public management

د. بلحمري سمية

د. عمر آيت مختار¹

مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية - جامعة الشلف - الجزائر

مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية - جامعة الشلف - الجزائر

s.belhamri@univ-chlef.dz

o.aitmokhtar@univ-chlef.dz

تاريخ النشر: 2022/03/03

تاريخ القبول: 2022/02/07

تاريخ الاستلام: 2021/12/05

ملخص:

يكتسب هذا الموضوع أهميته من المكانة الإستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية للدولة، حيث ينتج النظام المحاسبي للدولة تقارير مالية تعرض نشاط وحدات القطاع العام يتم استعمالها لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية لضبط تسيير المال العام. إن التسيير العمومي الجديد هو "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. و تهدف هذه الدراسة أساسا الى إبراز العلاقة بين المحاسبة العمومية والتسيير العمومي الجديد و الربط بين الإصلاح الإداري والإصلاح المحاسبي في القطاع العام لتنفيذ الإصلاحات الاقتصادية ككل من أجل محاولة الوصول إلى أن حركة التسيير العمومي الجديد تفرض تغير في أسس المحاسبة العمومية المتبناة لقياس الأداء .

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية ، التسيير العمومي، التقارير المالية، الإصلاحات المحاسبية.

Abstract:

This topic acquires its importance from the strategic position of the public accounting system in the state's financial management system, where the state's accounting system produces financial reports that display the activity of public sector units that are used for the purposes of planning, control and evaluation of the performance of government units to control the management of public money. The new public management is a "coordinated program for public sector reform that aims to replace management with management, replace formal bureaucracy with markets or contracts to the maximum extent possible, and reduce the size of the public sector. This study aims mainly to highlight the relationship between public accounting and the new public management and linkage Between administrative reform and accounting reform in the public sector to implement economic reforms as a whole in order to try to reach that the new public management movement imposes a change in the foundations of public accounting adopted to measure performance.

Keywords: public accounting, public management, financial reports, Accounting reforms.

¹ - المؤلف المرسل: د. عمر آيت مختار ، o.aitmokhtar@univ-chlef.dz

مقدمة:

ترتب على تطور النشاط الحكومي في تنوعه وازدياد حجمه، ازدياد كبير في حجم النفقات العمومية وتنوع مجالاتها، وفي حجم الإيرادات وتنوع مصادرها، الأمر الذي فرض تطور في أسس وسياسات المحاسبة العمومية، فقد أصبحت أداة مهمة في تقييم أداء الحكومة، ومصدرا مهما للمعلومات اللازمة لأغراض المالية العامة، كما تعتبر النظام الذي يوفر جملة من الأدوات المستعملة في الحفاظ على المال العام وتحقيق المسائلة والشفافية.

أصبحت المحاسبة في القطاع العام هي اللغة التقنية اللازمة لدعم التحول الثقافي إلى قطاع عام قابل للقياس، وإداري، وتسويقي، استجابة للحاجة إلى ترجمة إيديولوجيات التسيير العمومي الجديد (NPM) والليبرالية الجديدة إلى أدوات وأنظمة ملموسة، في حين تم وصف المحاسبة بأنها أساسية في تنفيذ برنامج (NPM)، يبدو أن (NPM) قد أصبحت أساسية بشكل متزايد في دراسة محاسبة القطاع العام، ساهمت في ظهورها عدة أسباب منها العولمة، التكتلات الاقتصادية، محاولة تقريب القطاع الخاص من القطاع العام والرغبة في تحقيق المساءلة.

يطلب من الحكومات أن تكون فعالة وكفؤة، ويتم تيسير زيادة الكفاءة والفعالية من خلال تفويض سلطة التسيير مع المساءلة عن النتائج. من أجل تحقيق ذلك يحتاج صانعو القرار في جميع المستويات في القطاع العام إلى معلومات محسنة ومفيدة أكثر. وهذا بدوره يتطلب من الحكومة إجراء تغييرات جذرية في نظام الإدارة العامة.

هنا تتبلور إشكالياتنا في الآتي:

فيما تتمثل الإصلاحات المحاسبية في القطاع العام التي تدعم تبني مبادئ التسيير العمومي الجديد لتحقيق المساءلة والشفافية؟
تدرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية الآتية:

1. هل للتسيير العمومي الجديد علاقة مع المحاسبة العمومية؟
2. كيف يؤثر التسيير العمومي الجديد على المحاسبة العمومية؟
3. ما هي التغييرات المحاسبية الواجب اجراءها لتوائم التسيير العمومي الجديد لتحقيق المساءلة والشفافية؟

أهمية الدراسة:

أ. يكتسب هذا الموضوع أهميته من المكانة الاستراتيجية لنظام المحاسبة العمومية في نظام الإدارة المالية للدولة، حيث ينتج النظام المحاسبي للدولة تقارير مالية تعرض نشاط وحدات القطاع العام يتم استعمالها لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية لضبط تسيير المال العام؛

ب. تمارس العولمة ضغوطاً كبيرة على الحكومات لإجراء تغييرات جوهرية على الأنظمة الإدارية والمحاسبية، وتسريع إصلاح المؤسسات العمومية؛

ت. الضغوط التي تمارسها المؤسسات المالية الدولية خاصة على الدول المتخلفة والتي هي في مرحلة انتقالية لإجراء الإصلاحات الاقتصادية المطلوبة بما في ذلك إصلاح القطاع العام المتمثل في تبني التسيير العمومي الجديد.

ث. يحتاج صانعو القرار في جميع المستويات في القطاع العام إلى معلومات محسنة ومفيدة أكثر.

أهداف الدراسة:

إن الهدف من دراستنا هو:

- أ. إبراز العلاقة بين المحاسبة العمومية والتسيير العمومي الجديد؛
- ب. إلقاء الضوء على أهداف كلا من التسيير العمومي الجديد والمحاسبة العمومية؛
- ت. الربط بين الإصلاح الإداري والإصلاح المحاسبي في القطاع العام لتنفيذ الإصلاحات الاقتصادية ككل.
- ث. الوصول إلى أن حركة التسيير العمومي الجديد تفرض تغير في أسس المحاسبة العمومية المتبنية لقياس الأداء.

للإجابة عن هذه التساؤلات قسمنا بحثنا إلى ثلاث محاور:

المحور الأول: الاطار النظري للمحاسبة العمومية

المحور الثاني: التسيير العمومي الجديد

المحور الثالث: التغييرات المحاسبية التي فرضتها مبادئ التسيير العمومي الجديد

المحور الأول: الاطار النظري للمحاسبة العمومية

1- تعريف المحاسبة العمومية:

يمكن تعريف المحاسبة العمومية بأنها ذلك الفرع من المحاسبة الذي يختص بتطبيق الأصول العلمية المتعارف عليها في المحاسبة المالية في مجال الوحدات الإدارية الحكومية بما يتماشى وطبيعة خصائص النشاط العام الحكومي. وبذلك فهي تتضمن مجموعة من المبادئ والأسس المحاسبية التي تساعد في التعرف على نواحي النشاط الحكومي وفرض الرقابة المالية والقانونية على الإيرادات والنفقات العامة في حدود القوانين واللوائح والتعليمات الصادرة من السلطات المختصة¹.

كما عرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية "بأنها أداة للمديرين الحكوميين لأغراض الرقابة على الإيرادات والنفقات الخاصة بالوزارات والمؤسسات الحكومية وأغراض الاحتفاظ بالمستندات الخاصة بالعمليات المالية وبالموجودات المختلفة وتصنيف البيانات لاستخدامها لأغراض الرقابة وتنفيذ البرامج الحكومية بكفاءة لذلك يجب أن تتطور المحاسبة العمومية ليس فقط للوفاء بالاحتياجات الحسابية ولكن لتوفير البيانات المالية المختلفة التي تعتبر ضرورية لأغراض التخطيط وتحليل البرامج واختيارها وإعداد الموازنات"².

لظالما كان ينظر إلى المحاسبة العمومية على أنها مكون محايد في صنع القرار والمساءلة. ومع ذلك، على مدار العقود الماضية، استكشف الأكاديميون والباحثون المحاسبة من منظور واسع، سعياً إلى استكشاف تطبيقات ممارسات المحاسبة في سياقها.

في إطار هذا المنظور الواسع، أصبح فهم المحاسبة أكثر سهولة كممارسة مبنية اجتماعياً، إذ أنها تتأثر بعوامل سياقية مثل المجتمع على الرغم أن المحاسبة لا تسيطر على هذه العوامل إلا أنها تؤثر عليها³.

2- أهداف المحاسبة العمومية:

تتضمن أهداف المحاسبة العمومية ما يلي⁴:

- (أ) الوفاء بالمتطلبات القانونية. يقتضي القانون إعداد الحسابات الحكومية ومراجعتها سنوياً.
- (ب) أداء وظيفة الإشراف. الحكومة الحاكمة هي مدير موارد ومالية الأمة. يجب على الحكومة أن تأخذ بعين الاعتبار كيفية استخدام هذه الموارد المالية.

- (ج) تمكين الحكومة من التخطيط الجيد للأنشطة والبرامج المقبلة للأمة.
 (د) توفير عملية للتحكم في استخدام الموارد المالية وغيرها من الموارد.
 (هـ) توفير الوسائل التي يمكن بها مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف.
 (و) تقييم الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي تنفذ بها الإدارة.

3- الغرض من محاسبة القطاع العام⁵:

تشمل أغراض محاسبة القطاع العام ما يلي:

1. إثبات ملكية المعاملات ومطابقتها للقانون، والقواعد والأنظمة المعمول بها.
2. قياس الأداء الحالي.
3. توفير معلومات مفيدة للتحكم الفعال والإدارة الفعالة للعمليات الحكومية.
4. تسهيل القيام بممارسة التدقيق.
5. تخطيط العمليات المستقبلية.
6. تقييم ذلك في السلطة، في الكفاءة والفعالية.

4- أسس قياس المحاسبة العمومية:

هناك ثلاثة أسس معروفة تتركز عليها عمليات التسجيل في المحاسبة التجارية والعمومية، يمكن اتباع أحد الأسس الآتية للمحاسبة العمومية:

1.4. الأساس النقدي:

يعتمد هذا المبدأ على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلا خلال تلك السنة، والإيرادات التي قبضت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر إذا كانت هذه النفقات والإيرادات تعود إلى السنة المالية نفسها أو سنة مالية سابقة أو لاحقة. وعليه فإن الاعتمادات التي تدفع حتى نهاية السنة تلغى لأن الدفع سيتم في سنة لاحقة وضمن موازنة جديدة، وكذلك الإيرادات التي لم تقبض فإنها لا تسجل كإيرادات بل تترك إلى السنة اللاحقة حتى يتم قبضها وتسجيلها في الدفاتر⁶.

2.4. أساس الالتزام (النقدي المعدل):

يعتمد أساس الالتزام على تحميل الحساب الختامي للسنة المالية بالمصروفات التي تم الارتباط بها خلال السنة المالية بغض النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد تحققت أو دفعت خلال السنة أم لا، وأن الإيرادات تتحقق عند قبضها⁷.

3.4. أساس الاستحقاق:

يعني هذا الأساس إثبات العمليات المالية لحظة حدوثها، وبناء عليه، يتم تحميل السنة المالية بكافة النفقات وإفادتها بكافة الإيرادات المتحققة خلالها، بغض النظر عن موعد الدفع الفعلي أو القبض الفعلي، سواء تم ذلك في السنة المالية التي حدثت بها أو في سنة مالية سابقة أو لاحقة، الأمر الذي يرسخ فكرة استقلال الذمة المالية للسنة المالية التي يتم فيها تسجيل وتلخيص وعرض نتائج أعمال النشاط وبيان المركز المالي للحكومة بصورة عادلة وسليمة⁸.

في حين ركزت المحاسبة القائمة على النقد فقط على المعاملات النقدية التي تشمل الإيصالات النقدية والصرف النقدي، فإن تركيز المحاسبة القائمة على الاستحقاق هو على جميع المعاملات التي اعتبرت القيمة عادة من حيث المال وليس فقط المعاملات النقدية القائمة. على الرغم من أن تركيز المحاسبة على أساس الاستحقاق هو على جميع الأصول، وليس فقط النقدية، فإن السجلات المحاسبية على أساس الاستحقاق تحتوي على معلومات كاملة عن التدفقات النقدية، ويعد بيان التدفقات النقدية جزءاً لا يتجزأ من البيانات المالية على أساس الاستحقاق.⁹

يتطلب تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق أن تتضمن البيانات المالية بياناً للمركز المالي، وبيان للأداء المالي، وبيان التدفقات النقدية وبيان بالتغييرات في الأصول/ حقوق الملكية. في المحاسبة النقدية، تركز الاستراتيجية المالية على الإيرادات والنفقات قصيرة الأجل، بينما في ظل مبدأ الاستحقاق، يكون العرض الأطول ممكناً حيث يتم إعطاء الأصول والخصوم نفس الاهتمام مثل الديون من حيث الأهداف وتحليل المخاطر. وينتقل هذا الأخير إلى التركيز على المساهمة في أهداف السياسة الاقتصادية.¹⁰

لقد أتى أساس الاستحقاق بمداه الكبير، وهذا المد ما هو إلا جزء من اتجاه أكبر نحو تطوير شامل لنظام الإدارة المالية العمومية، ولسوء الحظ، فإن بعض المحاسبين والمدراء الماليين العاملين في القطاع الحكومي، ما زالوا يقاومون مثل هذا الاتجاه وبالرغم من اعترافهم بأهمية استخدام أساس الاستحقاق، إلا أنهم يدعون بأن الوقت لم يحن بعد لذلك، ولما كان الوقت والمد لا ينتظران أحداً، ففي صبيحة يوم مشرق سيستيقظ هؤلاء على عالم جديد، هو عالم الاستحقاق .

المحور الثاني: التسيير العمومي الجديد

1- مفهوم التسيير العمومي الجديد:

إن التسيير العمومي الجديد هو "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".

هناك سبعة جوانب للمفهوم الإداري للتسيير العمومي الجديد:¹¹

أولاً: التركيز على التسيير يجب أن يكون على المدير ويجب تمكينه.

ثانياً: يجب أن تكون هناك معايير واضحة لقياس الأداء وقياس الباناشماركينغ.

ثالثاً: هناك حاجة لفصل الوحدات في القطاع العام وإنشاء منظمات شبه مستقلة.

رابعاً: ينبغي أن يكون هناك تركيز أكبر على المخرجات والنتائج بدلاً من المدخلات.

خامساً: يجب التأكيد على المنافسة في القطاع العام.

سادساً: يجب إنشاء استخدام فعال للموارد للحد من الإنفاق العام.

سابعاً: يجب اعتماد ممارسات القطاع الخاص في القطاع العام.

وتعطي منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) واحدة من التصورات للتسيير العمومي الجديد التي تنص على "تركيز أكبر على النتائج وزيادة القيمة مقابل النفود، وتفويض السلطة وتعزيز المرونة، وتعزيز المساءلة والرقابة، وتوجيه العميل والخدمات، وتعزيز القدرة على التنمية الاستراتيجية والسياسة، وإدخال المنافسة وعناصر السوق الأخرى، وتغيير العلاقات مع المستويات الحكومية الأخرى"؛ هي السمات الرئيسية للتسيير العمومي الجديد.¹²

2- أسباب التغيير الجذري في القطاع العام:

التحديات الناشئة عن التكامل الاقتصادي العالمي هي واحدة من الأسباب الأساسية الكامنة وراء هذه التغييرات الجذرية. كما تمارس العولمة ضغوطاً كبيرة على الحكومات لإجراء تغييرات جوهرية على الأنظمة الإدارية، وتسريع إصلاح المؤسسات، وفتح النظام المالي أمام المنافسة الأجنبية.

الضغط الذي تمارسه المؤسسات المالية الدولية، مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، على معظم البلدان لإجراء الإصلاح الاقتصادي المطلوب، بما في ذلك إصلاح القطاع العام. يمكن ملاحظة هذا الضغط أكثر في الاقتصادات المتخلفة والانتقالية حيث تتطلب المنظمات الدولية ابتكارات محاسبية محددة لكي يتم تنفيذها كشرط لا غنى عنه لتقديم المساعدة¹³.

نتيجة للأسباب المذكورة أعلاه، يمكن استنتاج أن إصلاح القطاع العام (بما في ذلك الإصلاحات الإدارية والمحاسبية والميزانية) أمر لا بد منه. سوف يحدث ما إذا كانت الدول تريد ذلك أم لا.

إنها مسألة وقت تمتلك فيه بعض البلدان القدرة على الاستجابة السريعة للأحداث الخارجية والداخلية، وتستغرق البلدان الأخرى بعض الوقت للاستجابة، ولكنها في النهاية سوف تتبع ذلك.

وفي وقت لاحق، قامت معظم الحكومات في جميع أنحاء العالم باستثمارات كبيرة لتطوير نظم محاسبية وميزانية تتعلق بمتطلبات المساءلة الخاصة بها، أدت هذه المتطلبات إلى إنشاء أنظمة رسمية للمساءلة في التشريعات والقواعد واللوائح الخاصة بالهيئات الحكومية.¹⁴ يجادل آخرون أن تركيز المساءلة "الجديدة" هو أمر إداري، مع تركيز قوي على الامتثال، لقد حلت المساءلة الإدارية محل الإشراف كنواة للمساءلة.¹⁵

المحور الثالث: التغييرات المحاسبية التي فرضها التسيير العمومي الحديث

1- التسيير العمومي الجديد وعلاقته بالمحاسبة العمومية:

على مدى العقود الأربعة الماضية، تعرضت القطاعات العامة في جميع أنحاء العالم لضغوط من أجل الإصلاح. ومع ذلك، في السبعينات وبعد فشل بعض الاقتصادات في الاستجابة للأزمات المالية نتيجة لأزمة النفط والدولار، ازدادت المطالبة بالإصلاح وأصبحت الحاجة حتمية.

وبالإضافة إلى ذلك، خضعت القطاعات العامة خلال الثمانينات والتسعينات للعديد من الضغوط السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية. فرضت هذه الضغوط الحاجة إلى تحسين الكفاءة والفعالية، وتعزيز أنظمة المساءلة.

استجابة لهذه الضغوط، بدأت الحكومات في جميع أنحاء العالم في تبني مبادئ التسيير العمومي الجديد التي كانت تنتشر في ذلك الوقت، في إطار عملية التبنى هذه، قامت الحكومات في جميع أنحاء العالم بتطبيق العديد من عمليات إعادة التصميم التنظيمي الجديدة على مؤسسات القطاع العام لديها.

كانت اللامركزية، وإلغاء القيود التنظيمية، والتأسيس، والخصوصية هي التدابير التنظيمية الرئيسية التي تم تطبيقها من أجل تحقيق إصلاح القطاع العام المستجيب.¹⁶

في إطار (NPM)، نسعى إلى استكشاف طبيعة ودور الممارسات المحاسبية في هذه القضية الخاصة، كما تعتبر المحاسبة جزءاً من نشاط منطقي في بناء نظام جديد للقطاع العام.

في هذا الطريق، المحاسبة ليست ممارسة لإحداث تغيير في الأدوات، وبدلاً من ذلك، تصبح جزءاً من التوسع في ترشيد وتحديث القطاع العام الجديد.¹⁷

تطلب التحرك نحو التسيير العمومي الحديث (NPM) إصلاح محاسبة القطاع العام من خلال اعتماد محاسبة الاستحقاق والميزنة في القطاع العام، تستند فلسفة التسيير العمومي الحديث على افتراض أن كيانات القطاع العام بغض النظر عن التوجه السابق ستكون أكثر كفاءة وفعالية إذا تم تشغيلها مثل نظيراتها في القطاع الخاص.¹⁸

باختصار، يطلب من الحكومات أن تكون فعالة وكفؤة، وهذا يعني أنه يجب أن يكون هناك تركيز على السيطرة الاستراتيجية على الإنفاق الكلي وتحديد الأولويات، وتيسير زيادة الكفاءة والفعالية من خلال تفويض سلطة التسيير مع المساءلة عن النتائج. من أجل تحقيق ذلك، يحتاج صانعو القرار في جميع المستويات في القطاع العام إلى معلومات محسنة ومفيدة أكثر، وهذا بدوره يتطلب من الحكومة إجراء تغييرات جذرية في نظام الإدارة العامة.

أمثلة على هذه الإصلاحات هي:¹⁹

- تغييرات الإدارة؛
- التغييرات المحاسبية؛
- تغييرات الميزانية.

في هذا السياق، يجب ابتكار نظام المحاسبة والميزانية الحكومية من أجل دعم التغييرات الإدارية.

في الأساس، تلعب المحاسبة كنظام معلومات دوراً مهماً في أي عملية إصلاح تريد أي كيان حكومي القيام بها. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تكون الحكومة إيجابية ومفتوحة مع الجمهور من خلال عدم الحد من كمية المعلومات التي تكشف عن أداؤها. لذلك، يجب على الحكومة إيلاء مزيد من الاهتمام نحو تطوير نظام الإبلاغ أكثر تشبه الأعمال التجارية في القطاع العام، وهذا بدوره يمكن أن يساهم في المزيد من الحسابات العمومية الأكثر شفافية وإعلامية وكفاءة أكبر في إدارة الموارد العامة. في هذا السياق، يجب أن يكون نظام المحاسبة العمومي قادراً على توفير المعلومات المناسبة لعملية صنع القرار. من ناحية، يجب أن تكون المعلومات المحاسبية مفيدة للسياسيين لاختيار الأهداف، ومن ناحية أخرى، يجب أن يكون من المفيد للمديرين تصميم الاستراتيجية من أجل تحقيق الأهداف.²⁰

2- تأثير التسيير العمومي الجديد على المحاسبة العمومية:

تدهورت نظم المحاسبة والمعلومات المالية في الآونة الأخيرة في العديد من البلدان، وفي بعض الحالات، انهارت تماماً. ومع ذلك، فإن تجديدها لا يزال يمثل فرصة ملموسة "لتعزيز إدارة الإنفاق العام"؛ وبالتالي، فقد تأثر انتشار ممارسات المحاسبة العمومية الجديدة أيضاً بالإصلاحات والتعديلات المؤسسية العامة، مشيراً إلى إدخال أدوات تقدير التكاليف والميزانية وأدوات قياس الأداء. في الواقع، أدى ظهور التسيير العمومي الجديد إلى تحديث ومواءمة نظام محاسبة الإدارة العمومية. ولذلك، فإن "المحاسبة العمومية" قد تغيرت مع الهياكل الجديدة وأنظمة الإدارة، ولا يزال هناك نقص في المعرفة التفصيلية للممارسات المحاسبية نفسها.²¹ إن أنظمة إدارة المحاسبة التقليدية "قد لا تولد تقارير مفيدة لاتخاذ القرارات الإدارية عندما تكون هناك تغييرات كبيرة في السياسات الحكومية".²² في السياق التقليدي، يمكن لإدارة المحاسبة أن تقدم للسياسيين السلطة والمسؤولية على حد سواء، بينما يمكن للمدراء العاميين

فقط تنفيذ السياسات المحاسبية تحت الإشراف القوي عليهم. يبدو أن ظهور التسيير العمومي الجديد قد أثر في عملية إصلاح شاملة لهذه الممارسات، بهدف استعادة "أخلاقيات عامة" في إدارة القطاع العام، وذلك بفضل سيطرة أقوى على إجراءات الإدارة العمومية ولا سيما على الإجراءات المالية.

حالياً، غالباً ما لا تزال ممارسات المحاسبة صعبة لتقدير تكاليف الخدمات. وبالتالي، يجب على الكيانات العمومية تجديد نظام المحاسبة الخاص بهم من أجل السعي إلى حلول فعالة اجتماعياً والتوسط بين مصالح المجموعات الاجتماعية المختلفة. وهذا يعني أن إدارة المحاسبة العمومية يجب أن تكون موجهة لصيانة الشرعية الخارجية، والتي تشير إلى تلك العمليات التي تهدف إلى تبرير وجود مهني محاسبي بين مختلف الجهات الفاعلة الاجتماعية، مثل الدولة والمؤسسات العمومية والخاصة، وحتى عامة الناس.²³

يبدو أن تنفيذ الممارسات بالأدوات الخاصة بإدارة المحاسبة أمر ضروري؛ وبالتالي، يمكن أن تساهم هذه الممارسات في تحقيق إدارة مالية عامة فعالة.

وتشير إدارة المحاسبة، على وجه الخصوص، إلى إعداد "عقد محدد جيداً، يستند إلى أداء محدد بصورة واضحة وموجهة نحو النتائج، وليس على العملية التي يجب اتباعها."²⁴

تم تغيير تقديم الخدمات، من النشاط السياسي إلى قضية تقنية، وبالتالي وضع مزيد من التركيز على المعلومات التقنية مثل المحاسبة والميزانية وقياس الأداء. علاوة على ذلك، توفر هذه التدابير الكمية في الغالب معلومات عن الأداء الفعال، وهو مرتبط بالجانب الإداري للمساءلة، بدلاً من تقديم الخدمات بشكل فعال، وهو يرتبط بالجانب العام / السياسي للمساءلة. إن التشديد على كفاءة تقديم الخدمات والمعلومات الكمية يغير من طبيعة المساءلة، مما يؤدي إلى مزيد من الرقابة من جانب السلطة التنفيذية بدلاً من زيادة تدقيقها.²⁵

وكما يتضح مما ذكر أعلاه، فإن السمة الرئيسية للتسيير العمومي هي زيادة التركيز على الكفاءة والفعالية. من أجل تحقيق ذلك، من الضروري تطوير نظام المحاسبة والميزنة من خلال إدخال نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق الذي يوفر المعلومات المطلوبة لقياس الأداء من حيث الكفاءة والفعالية.²⁶

وعلاوة على ذلك، كان لإصلاح القطاع العام والتغيير التنظيمي المرتبط به تأثير على النظم المحاسبية المستخدمة في مؤسسات القطاع العام. الافتراض الأساسي لهذا التأثير هو أن المحاسبة مبنية اجتماعياً وبالتالي تخضع لضغوط مؤسسية داخلية وخارجية ونتيجة لذلك، أدت الضغوط لإصلاح القطاع العام والتغيير التنظيمي إلى تغيير في المحاسبة داخل مؤسسات القطاع العام. بتعبير أدق، استلزم مستوى الأداء، الذي سيحقق نتيجة للإصلاح، توفير نطاق أوسع من المعلومات عما كان متاحاً من نظام المعلومات المحاسبي الحالي في ذلك الوقت. وبدلاً من ذلك، أصبح التغيير المحاسبي الذي يمثله اعتماد تقنيات المحاسبة على أساس الاستحقاق والتقارير وإعداد الميزانيات جزءاً مهماً من إصلاح قطاع عام واسع النطاق، حيث حلت مبادئ الخطاب القديمة وأساليب الإدارة والمحاسبة محلها بشكل تدريجي من قبل مبادئ التسيير العمومي الجديد أو غيرها.²⁷

كما يظهر تأثير التسيير العمومي الحديث على المحاسبة العمومية من خلال:

- ضرورة موائمة التغييرات الإدارية مع التغييرات المحاسبية:

أثرت التغييرات التنظيمية التي حدثت نتيجة لإصلاحات القطاع العام مثل المؤسسات، واللامركزية، وحتى الخصخصة، على النظم المحاسبية الموجودة، وضغطت على مؤسسات القطاع العام لاعتماد ممارسات محاسبية مالية وإدارية تتفق مع مبادئ وأهداف التسيير العمومي الجديد

من أجل تحقيق كفاءة وفعالية ومساءلة تقدم الخدمات العامة. ولذلك، فقد احتاجت المحاسبة إلى تطوير ممارسات جديدة تركز على المخرجات والقياس والكفاءة وتوفير التكاليف والإنتاجية والمساءلة والممارسات الأكثر عمومية التي تعمل على تحسين الأداء لتحقيق أهداف إصلاح.²⁸

- معلومات المحاسبة النقدية كافية للإدارة العامة في وقت سابق:

لسنوات عديدة، خدم نظام المحاسبة النقدية الحكومات في جميع أنحاء العالم بشكل جيد. كانت الحكومات راضية عن المعلومات المقدمة من نظام المحاسبة النقدية. استوفيت المعلومات عن النقدية التي تم تحصيلها والنقدية المنفقة احتياجاتهم للإدارة الداخلية والمساءلة الخارجية.

- عدم تلبية المحاسبة النقدية لاحتياجات المستخدمين والحاجة إلى معلومات أكثر لاتخاذ القرار:

ومع ذلك، فقد نمت مطالب الحكومات ومستخدمي التقارير المالية الخارجية للحصول على معلومات أكثر تعقيداً. وبشكل متزايد، يتوقع مستخدمو التقارير الحكومية من الحكومات تقديم معلومات عن الأصول والخصوم، وتأثير الاستهلاك الحالي على رصيد صافي الأصول التي تحتفظ بها الحكومة. هذا بالإضافة إلى الأهمية المتزايدة للتكاليف الدقيقة لخدمات القطاع العام لأغراض المنافسة وتوفير التكلفة. المحاسبة النقدية ليست مصممة لتلبية هذه الاحتياجات من المعلومات. وأهدافه واضحة:

الإبلاغ عن التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة والتغيرات في الأرصدة النقدية المحتفظ بها.²⁹

كما أن أنظمة إدارة المحاسبة التقليدية "قد لا تولد تقارير مفيدة لاتخاذ القرارات الإدارية عندما تكون هناك تغييرات كبيرة في السياسات الحكومية".

- ظهور (NPM) سيطر أكثر على الإجراءات الإدارية والمالية:

في السياق التقليدي، يمكن لإدارة المحاسبة أن تقدم للسياسيين السلطة والمسؤولية على حد سواء، بينما يمكن للمدراء العامين فقط تنفيذ السياسات المحاسبية تحت الإشراف القوي عليهم. يبدو أن ظهور التسيير العمومي الجديد قد أثر في عملية إصلاح شاملة لهذه الممارسات، بهدف استعادة "أخلاقيات عامة" في إدارة القطاع العام، وذلك بفضل سيطرة أقوى على إجراءات الإدارة العامة ولا سيما على الإجراءات المالية.

- تجديد ممارسات المحاسبة العمومية لتقدير تكاليف الخدمات:

غالباً ما لا تزال ممارسات المحاسبة صعبة لتقدير تكاليف الخدمات، وبالتالي يجب على الوكالات العامة تجديد نظام المحاسبة الخاص بهم من أجل السعي إلى حلول فعالة اجتماعياً والتوسط بين مصالح المجموعات الاجتماعية المختلفة. وهذا يعني أن إدارة المحاسبة العمومية يجب أن تكون موجهة لصيانة الشرعية الخارجية، والتي تشير إلى تلك العمليات التي تهدف إلى تبرير وجود مهني محاسبي بين مختلف الجهات الاجتماعية الفاعلة، مثل الدولة والمؤسسات العامة والخاصة، وحتى عامة الناس.³⁰

- تغيير أسس الميزانية والمحاسبة من النقدية إلى أساس الاستحقاق نتيجة حركة التسيير العمومي الجديد:

كانت الميزانية والتقارير المالية من أهم الممارسات المحاسبية الرئيسية الأخرى التي تغيرت نتيجة حركة التسيير العمومي الجديد وما يترتب عليها من انتقال من المحاسبة على أساس النقد إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق. وقد أدخلت الميزانيات والتقارير على أساس

الاستحقاق في منظمات القطاع العام كجزء من الإصلاح. تشير الميزانية المستحقة والتقارير على أساس الاستحقاق إلى إعداد الميزانيات والتقارير المالية وفقاً لمفاهيم الاستحقاق.³¹

بعد تغير المساءلة عن المدخلات إلى التركيز أكثر على المخرجات والنتائج أصبح من الضروري قياس الأداء عن طريق التدابير المالية وغير المالية. التركيز فقط على التدابير المالية غير كافٍ.

تلعب التدابير غير المالية دوراً هاماً في الرقابة الإدارية وفي ضمان إدارة المنظمات وفقاً لأهدافها، وهي مهمة لكل من المساءلة الداخلية والخارجية. وهي مهمة بشكل خاص عندما يكون للمنظمة مزيج من الأهداف الاجتماعية والمالية. كان هناك قلق من أن المحاسبة النقدية يمكن التلاعب بها لتحقيق أهداف الإدارة، ويمكن القول بطريقة مخالفة للمساءلة البرلمانية والتمويل الصارم، على أنها متميزة عن التمويل، ونوايا الحكومة.³²

استناداً إلى ما سبق ذكره، يمكننا أن نقول الحقائق التالية³³:

أ- إن نظام المحاسبة والميزانية الحكومية التقليدي (TGABS) Traditional Government Accounting and Budgeting System يتناسب بشكل جيد مع نظام الإدارة العامة (PAS) Public Administration System. في حين أن (TGABS) توفر معلومات حول التدفقات النقدية والمدخلات والامتثال للقواعد، وهذه المعلومات تتسق مع نظام الإدارة العامة (PAS) Public Administration System.

ب - نظام المحاسبة والميزانية المعلوماتي (نظام المحاسبة والموازنة على أساس النظام الإحصائي للميزانية والمحاسبة) (AABS) Accrual Accounting and Budgeting System يتناسب بشكل جيد مع نظام التسيير العمومي (الفلسفة) الذي يتطلب معلومات محسنة.

ج - استخدام (TGABS) مع نظام التسيير العمومي (PMS) Public Management System سيؤدي إلى نقص المعلومات.

د - استخدام (AABS) مع (PAS) سيؤدي إلى فائض في المعلومات.

ومن ثم يمكن استنتاج أنه في حالة 3 و 4 لن تتحقق الفوائد المستهدفة للتغييرات (سواء كانت تغييرات في الحسابات والموازنة أو تغييرات إدارية).

بالإضافة إلى ذلك، فإن أحد الموضوعات المشتركة لتغييرات الإدارة والمحاسبة والميزنة هو تنفيذ المساءلة. وترتبط المساءلة ارتباطاً وثيقاً بالتسيير العمومي الجديد وتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام حيث أن المساءلة المعززة كانت أحد الأهداف الواضحة لجميع إصلاحات الإدارة والمحاسبة. إن رؤية التسيير العمومي الجديد للمحاسبة، والتي تركز على النتائج، ستعزز آليات المساءلة التي تولي اهتماماً وثيقاً للغرض من العمل العام. ستكون آليات المساءلة اللاحقة متوافقة مع الأفكار الأساسية لإدارة الأداء والتي تتضمن مهمة تحديد توقعات الأداء، والإبلاغ عن معلومات صحيحة وموثوقة حول ما تم تحقيقه، والحاجة إلى تقييم ما إذا كانت التوقعات المحددة مسبقاً قد تم الوفاء بها أم لا، وضرورة تقديم التغذية الراجعة حول الأداء المحقق والحفاظ على الاستجابة من خلال الحوافز الإيجابية أو العقوبات السلبية.³⁴

وبناءً على ذلك، فإن تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق وإعداد الميزانية في القطاع العام لن يساعد بشكل فعال في تنفيذ المساءلة ما لم يتم إجراء تغييرات إدارية موازية.

لاحظ أن هناك علاقة قوية بين التغييرات الإدارية وتغييرات المحاسبة والميزانية، عموماً ليست التغييرات في الإدارة والمحاسبة والميزانية في القطاع العام عمليات منفصلة. وقد أدى عدم الاعتراف بهذه العلاقة والترابط فيما بينها إلى عرقلة تنفيذ المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام في العديد من البلدان.

علاوة على ذلك، يمكن الاستنتاج من تجربة بلدان مختلفة مثل نيوزيلندا والمملكة المتحدة وأستراليا وإسبانيا أن نظام المحاسبة والميزانية على أساس الاستحقاق يمكن أن يعمل بالفعل في القطاع العام فقط إذا تم إجراء تغييرات إدارية موازية أيضاً. وفي حالة عدم حدوث ذلك، لن يكون لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق والميزنة آثار كبيرة على أداء القطاع العام.³⁵

3- التسيير العمومي الحديث وتحول الحدود التنظيمية من خلال المحاسبة:

يتبنى المذهب الإداري والإصلاحات المحاسبية المرتبطة بالتسيير العمومي الحديث الممارسات المحاسبية الشبيهة بالقطاع الخاص وعناصر الإدارة مع توقع نتيجة لقطاع عام أكثر فعالية وموجه نحو تحقيق النتائج.³⁶

يمكن اعتبار تنفيذ التسيير العمومي الحديث والتحول في الحدود التنظيمية (مثل الهيكلية) وإصلاحات إعداد التقارير في منظمات القطاع العام بمثابة تغييرات ملحوظة في أنظمة محاسبة القطاع العام.³⁷ وكان لبداية التسيير العمومي الحديث الذي أدى إلى حدوث تحول في الارتباطات الهيكلية في تسيير القطاع العام تأثير كبير على المحاسبة المالية والإدارية بالإضافة إلى جوانب أخرى من الإدارة المالية وتنفيذ الاستراتيجية وإدارة الموارد البشرية. إن هذه التغييرات تصاحب بشكل عام خصوصية مؤسسات القطاع العام، والهيكل التنظيمي اللامركزي، والتطبيق المتكسر لتكنولوجيا المعلومات. يشير (Hood) إلى أن التغييرات التي أعقبت المحاسبة المالية والإدارية في القطاع العام خلال الثمانينيات كانت في الواقع أساسية لبروز التسيير العمومي الحديث والعناصر المرتبطة به.³⁸ جادل (Lapsley) بأن المحاسبة لم تكن ضرورة فقط لعملية الإصلاح التي يقودها التسيير العمومي الحديث في القطاع العام، ولكنها عنصر حتمي للعملية التي تؤدي إلى تحول (تغيير الحدود) للقطاع العام.³⁹ وجادل في أن المحاسبة ظاهرة متطورة ولديها القدرة على التغيير وإدارة التوتراخلال التحول الذي قاده التسيير العمومي الحديث للحدود التنظيمية.⁴⁰

ومع ذلك، لم تكن قصة التسيير العمومي الجديد ناجحة بالكامل حيث أثار النقاد بعض الأسئلة حول فعالية التسيير العمومي الجديد والاقتران القائل بأن التسيير العمومي الجديد سيؤدي إلى زيادة فعالية التكاليف والقيم العامة والشرعية. على الرغم من أن تأثير التسيير العمومي الجديد ما زال محسوساً في العديد من البلدان، فإن معدل القبول والتطبيق قد شهد تباطؤاً وفي بعض الحالات انقلبت. ويتبع هذا التعقيد في السياسات والعوامل المؤسسية الأخرى والتوترات المرتبطة بنموذج التسيير العمومي الجديد.⁴¹

4- الانتقادات الموجهة لتبني المحاسبة الاستحقاقية في إطار التسيير العمومي الجديد:

يتطلب التسيير العمومي الحديث تبني أساس المحاسبة الاستحقاقية لتحقيق المساءلة والشفافية عن طريق قياس النتائج بدلا من المدخلات إلا أن عملية التبني هذه تتعرض لجملة من الانتقادات أهمها:⁴²

- بيئة ثقافية: إنه من الضروري وجود بيئة ثقافية معينة قبل أن يتمكن أي بلد من الشروع في عملية إصلاح القطاع العام. لا يمكن ادعاء التفوق النهائي للاستحقاق على المحاسبة النقدية في القطاع العام، ولكنها تطور فكرة أن التسيير العمومي الحديث (NPM) تُخدم بشكل أفضل من خلال المحاسبة على أساس الاستحقاق من قبل الهيئات العمومية.

- **محاسبين أكفاء وتكلفة مرتفعة:** وهناك مطالبة أخرى يطرحها الأشخاص المعارضين لأساس الاستحقاق في الحكومة وهي أن المحاسبة على أساس الاستحقاق تتطلب استخداماً أوسع للمحاسبين المهنيين (الذين هم أكثر تكلفة).

- **تعقد المحاسبة على أساس الاستحقاق مقارنة مع نظيرتها النقدية:** تتمثل المشكلة المعتادة التي تثار عندما يتعلق الأمر بانتقاد المحاسبة على أساس الاستحقاق في الحكومة، في أن حسابات الاستحقاق أكثر تعقيداً وصعوبة على الجمهور أن يفهمها. لكن السؤال هو ما إذا كان لدى الجمهور فهم جيد للمحاسبة النقدية. يمكن فهم حسابات الاستحقاق بسهولة من قبل المستخدمين الخارجيين المحترفين وإذا تم تفسيرها بشكل صحيح من قبل وسائل الإعلام، ويمكن "تبسيطها" للاستخدام العام. لذا، قد لا تكون مسألة التفهم صحيحة في الواقع إذا كان هناك اتصال محدد مع الجمهور. ومع ذلك، فمن الصحيح أن إدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق يمكن أن يخلق الكثير من الاحتكاك قبل الأوان.

- **تطبيق المحاسبة على الاستحقاق في إطار (NPM) ضرورة حتمية:** وما لا شك فيه أن الاتجاه سيكون تطبيق المحاسبة القائمة على الاستحقاق في المستقبل غير البعيد، حيث إن الحجج الداعمة للمحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام تدرج العديد من المزايا التي تركز عليها الإدارة، بدلاً من التركيز على المحاسبة.

إن التركيز على كفاءة وفعالية تقديم التقارير واستخدام المعلومات لأغراض صنع القرار والتحكم هي بالتأكيد حجج لا تتم في كثير من الأحيان في مبررات المحاسبة النقدية. نحن ندرك هذا كمحرك خاص بدأه ودعمه التسيير العمومي الجديد.

- **التركيز على العملاء:** أشارت تجربة عدة بلدان إصلاحية إلى أن العديد من المستخدمين (خاصة السياسيين) لا يستخدمون المعلومات المحاسبية المحسنة الناتجة عن تجديد محاسبة القطاع العام، حيث يزعمون أن هذه المعلومات ليست معلومات ذات صلة بالممارسة، لذا عمل "حسان عودة" على تصميم نموذج مشترك ذو توجه عملي ينطلق في تصميمه من المستخدمين يجب أن تكون عملية التصميم تنظر إلى المستخدمين بما في ذلك السياسيين كعميل ويجب أن ينتقل التركيز بعيداً عن المنتج النهائي للمحاسبة وهو البيانات المالية التي تقيدها مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا للتفكير في تصميم المحاسبة العمومية والتقارير المالية كنقطة بداية أو أداة ويجب مراعاة احتياجات السياسيين من المعلومات سواء كانت هذه المعلومات متسقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا أو متناقضة معها.⁴³

علاوة على ذلك، في الوقت الحاضر، يتم توسيع احتياجات المستخدمين بما يتجاوز احتياجات المستخدمين التقليديين واحتياجات سياسي معين لتشمل معلومات حول الاستدامة المالية على المدى الطويل حيث يحتاج المستخدمون إلى معرفة معلومات حول قدرة الكيان الحكومي على تلبية تقديم الخدمات وتمويل الالتزامات الآن وفي المستقبل.

فلقد اعتبر بعض الباحثين مؤخرًا أن التسيير العمومي الجديد ربما يعتبر عصرًا ذهبيًا، حيث في هذا الإطار وصلت البحوث في المحاسبة العمومية من 1992 إلى 2006، 452 ورقة ذات صلة، ولكنه أيضًا "قفصًا ذهبيًا" لتطوير أبحاث المحاسبة في القطاع العام.⁴⁴

إذا كان التركيز على إصلاحات (NPM) كمجال للبحوث قد وفر فرصًا غنية للتحقيق لعلماء المحاسبة في القطاع العام، فإن استخدام أفكار (NPM) كعدسة مفاهيمية لمثل هذه الأبحاث قد يكون احتكارًا دراسيًا محوريًا. ربما يكون هذا قد قلل من استخدام النظريات الأخرى لدراسات المحاسبة (القطاع العام) أو بشكل عام جعلها أقل ضرورة لتطوير أشكال أقوى للتنظير، علاوة على ذلك، قد يكون التركيز على (NPM) قد أدى إلى إنشاء وتوطيد الشبكات والمؤتمرات والمجلات، التي هي من حيث المبدأ علامات على الثراء والقوة، ولكنها قد تؤدي أيضًا إلى خلق مجال معزول أو حتى محراب، معرضًا لخطر التواصل البسيط مع التخصصات الأخرى. يمكن توضيح حالة

العزل هذه، على سبيل المثال، في العلاقة بين محاسبة القطاع العام واثنين من التخصصات التي قد تتداخل معها (أي المحاسبة والإدارة العامة).⁴⁵

وحيث لا تزال دراسات المحاسبة ممثلة تمثيلاً ناقصاً بشكل مدهش أو تجاهلها من قبل العلماء في تخصصات أخرى، بما في ذلك القيمة العامة، وإدارة الأداء، والتقشف، والأزمات والمشاكل الشريفة، والإنتاج المشترك والتهجين. قد تمثل هذه التطورات فرصاً غنية لتعزيز معرفة محاسبة القطاع العام في العمل، وفهم كيفية تورط المحاسبة في الحياة الديمقراطية (أو في الحياة المعادية للديمقراطية)، ولكن أيضاً تعزيز جهود التنظير وكذلك تأثيرها على السياسات العامة والمجتمع.⁴⁶

خاتمة

إن التسيير العمومي الجديد هو برنامج منسق لإصلاح القطاع العام. حيث يهدف إلى استبدال الإدارة بالتسيير ومن المساءلة السياسية إلى المساءلة الإدارية؛ ينتقل من المساءلة عن المدخلات إلى المساءلة عن المخرجات والنتائج، ومن أجل تحقيق ذلك يحتاج صانعو القرار في القطاع العام إلى معلومات محسنة ومفيدة أكثر، وهذا بدوره يتطلب من الحكومة إجراء تغييرات محاسبية وميزانية. إن أنظمة المحاسبة النقدية التقليدية لا تولد تقارير مفيدة لاتخاذ القرار عندما تكون هناك تغييرات كبيرة في القطاع العام؛ يمكن لإدارة المحاسبة أن تقدم للسياسيين السلطة والمسؤولية على حد سواء، بينما يمكن للمدراء العامين فقط تنفيذ السياسات المحاسبية تحت الإشراف القوي عليهم.

في الواقع أدى ظهور التسيير العمومي الجديد إلى تحديث وموائمة نظام محاسبة الإدارة العامة ولذلك فإن المحاسبة العمومية قد تغيرت مع الهياكل الجديدة وأنظمة الإدارة حيث أكدت إصلاحات (NPM) أهمية المحاسبة كأداة لتقديم ودعم التغيير.

أثر (NPM) في عملية إصلاح شاملة، وذلك بفضل سيطرة أقوى على إجراءات الإدارة العامة ولاسيما الاجراءات المالية. وبما أنه لا تزال ممارسات المحاسبة صعبة لتقدير تكاليف الخدمات، يجب على المؤسسات تجديد نظام المحاسبة من أجل تحقيق إدارة مالية عامة فعالة. خلال الثمانينات والتسعينات خضعت القطاعات العامة للضغوط الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية، ظهرت الحاجة إلى تحسين الكفاءة والفعالية وتعزيز أنظمة المساءلة. واستجابة لهذه الضغوط بدأت الحكومات في تبني مبادئ التسيير العمومي الجديد. هنا وجب ابتكار نظام محاسبي عمومي من أجل دعم التغييرات الإدارية. في الأساس تلعب المحاسبة كنظام معلومات دوراً مهماً في أي عملية إصلاح تريد أي كيان حكومي القيام به.

يجب تجديد نظام المحاسبة العمومي من أجل السعي إلى حلول فعالة اجتماعياً والتوسط بين مصالح المجموعات الاجتماعية المختلفة وأن تُوجَّه لصيانة الشرعية الخارجية. وكما ذكرنا سابقاً أن المحاسبة تشير إلى إعداد عقد محدد جيداً، يستند إلى أداء محدد بصورة واضحة وموجهة نحو النتائج، وليس على العملية التي يجب اتباعها.

كما تم تغيير تقديم الخدمات من النشاط السياسي إلى قضية تقنية، وبالتالي وضع مزيد من التركيز على المعلومات التقنية مثل المحاسبة والميزانية وقياس الأداء، وهذا مرتبط بتوفير معلومات عن الأداء الفعال وهو مرتبط بالجانب الإداري للمساءلة. وهذا ما يؤدي إلى مزيد من الرقابة من جانب السلطة التنفيذية.

استلزم مستوى الأداء الذي سيتحقق نتيجة للإصلاح، توفير نطاق أوسع من المعلومات وبذلك أصبح التغيير المحاسبي الذي يمثل اعتماد تقنيات المحاسبة على أساس الاستحقاق جزءاً مهماً من إصلاح قطاع عام. كما استخلص (Hassan.O) إلى أنه لا يمكن أن نُعيب أساس محاسبي معين وإنما يجب مراعاة تبني نظام محاسبي نقدي عمومي مع إدارة عامة، ونظام محاسبي استحقاق عمومي مع نظام تسيير

عمومي جديد لتحقيق الفوائد المستهدفة من التغييرات. وبناء على هذا فإن تنفيذ المحاسبة الاستحقاقية في القطاع العام الذي يساعد بشكل فعال في تنفيذ المساءلة ما لم يتم إجراء تغييرات إدارية موازية.

الهوامش

¹ محمد عباس بدوي وعبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص 42.

² محمد فضل مسعد، المحاسبة الحكومية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، 2009، ص 13.

³ Ali RKEIN, **Accrual Accounting and Public Sector Reform : Northern Territory Experience**, Thesis of Doctorat , Darwin University, 2008, p 37.

⁴ **Public sector accounting for Accounting Technicians Scheme of West Africa (ATSWA)**, studyPack, p4.

⁵ Public sector accounting for Accounting Technicians Scheme of West Africa (ATSWA), study Pack, p 4.

⁶ محمد الهور، أساسيات المحاسبة الحكومية، نظري-عملي، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص 12.

⁷ حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دلة حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 37.

⁸ محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، ط2، حقوق الطبع والنشر والتوزيع محفوظة للمؤلف، الأردن، 1995، ص 53.

⁹ Hassan A.G Ouda, **Public Financial Management Reform in Less Developed Countries : An International Perspective**, in book : Global Encyclopedia of Public Administration, Public Policy, and Governance, Springer International Publishing Switzerland , 2016.

¹⁰ ZeljkoSevic, **Accounting Aspects of 'New Public Management': Accrual Accounting in the Public Sector**, Article, Journal of Finance and Management in Public Services. Volume 4 Number 1, Sohar University, 16 July 2015, p 13.

¹¹ Ali RKEIN, **Accrual Accounting and Public Sector Reform : Northern Territory Experience**, Thesis of Doctorat , Darwin University, 2008, p 25.

¹² ZeljkoSevic, **Accounting Aspects of 'New Public Management': Accrual Accounting in the Public Sector**, Article, Journal of Finance and Management in Public Services. Volume 4 Number 1, Sohar University, 16 July 2015, p 54.

¹³ Hassan A.G Ouda, **Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved With special focus on the Arab world**, Conference paper, prepared for the Expert Consultative Meeting on Public Administration and Public Accounting Development, With Stress on Electronic Tools Under the Auspices of the United Nations – Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), 1-3 July 2003, p 5.

¹⁴ Ali RKEIN, **Accrual Accounting and Public Sector Reform : Northern Territory Experience**, Thesis of Doctorat , Darwin University, 2008, p 51.

¹⁵ Ron Kluvers & John Tippet, **The NPM Trojan Horse in Accountability**, Article, International Journal of Business and Management, Vol. 7, No. 3 ; February 2012, p 3.

¹⁶ Ali RKEIN, **Accrual Accounting and Public Sector Reform : Northern Territory Experience**, Thesis of Doctorat , Darwin University, 2008, p 53.

¹⁷ Lapsley, I., “ **Accounting and the new public management: instruments of substantive efficiency or a rationalising modernity?** ”, Financial Accountability and Management, Vol. 15 Nos 3/4, 1999, p 201.

¹⁸ Hassan A.G Ouda, **Towards a Dynamic Model of Manking Governmental Accrual Accounting More Practice-Relevant : Using Practice-Oriented Co-design Approach**, Article in The Journal of Finance, Vol. XVII, No 1, May 2017, p 34.

¹⁹ Hassan A.G Ouda, **Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved With special focus on the Arab world**, Conference paper, prepared for the Expert Consultative Meeting on Public Administration and Public Accounting Development, With Stress on Electronic Tools Under the Auspices of the United Nations – Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), 1-3 July 2003, p 3.

²⁰ Hassan A.G Ouda, **Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved With special focus on the Arab world**, Conference paper, prepared for the Expert Consultative Meeting on Public Administration and

Public Accounting Development, With Stress on Electronic Tools Under the Auspices of the United Nations – Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), 1-3 July 2003, p 4.

²¹Silvia Cosimato & Carlo Torre & Orlando Troisi, **How to Innovate Management Accounting for Public Sector: An Italian Case Study, Article**, Journal of US-China Public Administration, September 2015, Vol. 12, No. 9 doi: 10.17265/1548-6591/2015.09, DAVID Publishing, p 4.

²²Nick Sciulli & Victoria Wise, **Public Sector Marketing Testing\ For Contracting Out : Some Implications For Accounting And Management**, Working Paper. Victoria University, Melbourne, Australia, 2004, p 5. in the site : <http://vuir.vu.edu.au/214/>

²³Richardson, Alan. J. Accounting as a legitimating institution. Accounting, Organizations and Society, Pergamon Journals Ltd, Vol. 12, No 4, 1987, p 341-355.

²⁴Silvia Cosimato & Carlo Torre & Orlando Troisi, **How to Innovate Management Accounting for Public Sector: An Italian Case Study, Article**, Journal of US-China Public Administration, September 2015, Vol. 12, No. 9 doi: 10.17265/1548-6591/2015.09, DAVID Publishing, p 4.

²⁵Ron Klivers & John Tippet, **The NPM Trojan Horse in Accountability**, Article, International Journal of Business and Management, Vol. 7, No. 3 ; February 2012, p 3.

²⁶Hassan A.G Ouda, **Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved With special focus on the Arab world**, Conference paper, prepared for the Expert Consultative Meeting on Public Administration and Public Accounting Development, With Stress on Electronic Tools Under the Auspices of the United Nations – Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), 1-3 July 2003, p 32.

²⁷Ali RKEIN, **Accrual Accounting and Public Sector Reform : Northern Territory Experience**, Thesis of Doctorat , Darwin University, 2008, p 38.

²⁸Ali RKEIN, **Accrual Accounting and Public Sector Reform : Northern Territory Experience**, Thesis of Doctorat , Darwin University, 2008, p 39.

²⁹Ali RKEIN, **Accrual Accounting and Public Sector Reform : Northern Territory Experience**, Thesis of Doctorat , Darwin University, 2008, p 40.

³⁰Silvia Cosimato & Carlo Torre & Orlando Troisi, **How to Innovate Management Accounting for Public Sector: An Italian Case Study, Article**, Journal of US-China Public Administration, September 2015, Vol. 12, No. 9 doi: 10.17265/1548-6591/2015.09, DAVID Publishing, p 5.

³¹Ali RKEIN, **Accrual Accounting and Public Sector Reform : Northern Territory Experience**, Thesis of Doctorat , Darwin University, 2008, p 45.

³²Ali RKEIN, **Accrual Accounting and Public Sector Reform : Northern Territory Experience**, Thesis of Doctorat , Darwin University, 2008, p 52.

³³Hassan A.G Ouda, **Basic Requirements Model For Successful Implementation Of Accrual Accounting In The Public Sector**, Article, The International Consortium on Government Financial Management, Public Fund Digest, Volume IV, No. 1, Washington, USA, 2004, p 87.

³⁴Hassan A.G Ouda, **Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved With special focus on the Arab world**, Conference paper, prepared for the Expert Consultative Meeting on Public Administration and Public Accounting Development, With Stress on Electronic Tools Under the Auspices of the United Nations – Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), 1-3 July 2003, p 33.

³⁵Hassan A.G Ouda, **Public Sector Accounting and Budgeting Reform: The Main Issues Involved With special focus on the Arab world**, Conference paper, prepared for the Expert Consultative Meeting on Public Administration and Public Accounting Development, With Stress on Electronic Tools Under the Auspices of the United Nations – Economic and Social Commission for Western Asia (ESCWA), 1-3 July 2003, p 34.

³⁶Lapsley, I., “ **New public management: the cruellest invention of the human spirit?** ” , Abacus, Vol. 45 No. 1, 2009, P 1.

³⁷Lapsley, I., “ **New public management: the cruellest invention of the human spirit?** ” , Abacus, Vol. 45 No. 1, 2009, P 1.

³⁸Hood Christopher, **THE “NEW PUBLIC MANAGEMENT” IN THE 1980s :**

VARIATIONS ON A THEME, Accounting Organizations and Society, Vol. 20, No. 2/3, 1995,

³⁹Irvine Lapsley, **Accounting and The NPM : Instruments of Substantive Efficiency or a Rationalising Modernity ?**, Financial Accountability & Management, 15 (3) & (4), August/November 1999, 0267-4424, p .

⁴⁰See Michael Bromowich& Irvine Lapsley, **Decentralisation and Management Accounting in Central Government : Recycling Old Ideas ?**, Financial Accountability & Management, 13 (2), May 1997, 02267-4424, pp 181-201.

⁴¹Nikos Kartalis Mathew TsamenyiKelumJayasinghe, **Accounting in new public management(NPM) and shifting organizational boundaries: Evidence from the Greek Show Caves**, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 29 Iss 2, 2016, P 251.

⁴²ZeljkoSevic, **Accounting Aspects of 'New Public Management': Accrual Accounting in the Public Sector**, Article, Journal of Finance and Management in Public Services. Volume 4 Number 1, Sohar University, 16 July 2015, pp 15-17.

⁴³Hassan A.G Ouda, **Towards a Dynamic Model of Manking Governmental Accrual Accounting More Practice-Relevant : Using Practice-Oriented Co-design Approach**, Article in The Journal of Finance, Vol. XVII, No 1, May 2017, p 43.

⁴⁴Ileana Steccolini, Accounting and the post-new public management, Re-considering publicness in accounting research, article, Accounting, Auditing & Accountability Journal, London, 2018, p 4.

⁴⁵Ileana Steccolini, Accounting and the post-new public management, Re-considering publicness in accounting research, article, Accounting, Auditing & Accountability Journal, London, 2018, p 9 .

⁴⁶Ileana Steccolini, Accounting and the post-new public management, Re-considering publicness in accounting research, article, Accounting, Auditing & Accountability Journal, London, 2018, p 16 .