مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، رقم المجلد17، العدد 1والصفحة 36-22

ميزانية البرامج والأهداف كأداة لتحسين أداء أعون المحاسبة العمومية في ظل القانون العضوي 15/18

The Programs and Objectives Budget as a Tool to Improve the Performance of Public Accounting Assistants under Organic Law 18/15

بن براهم ليلى[1] *

[1] جامعة البليدة 2، الجزائر

تاريخ الاستلام: 15/01/2026؛ **تاريخ القبول**: 22/05/2026

ملخص:

هدفت هذه الدراسة لتحليل دور أثر ميزانية البرامج والأهداف على تحسين أداء المحاسبين العمومين، في ظل الإطار التشريعي الجديد الذي أرساه القانون العضوي 15/18، من خلال دراسة عينة من أعوان محاسبين معتمدين ومن أجل جمع أكبر للبيانات الكمية وتحليلها بالأساليب الاحصائية المناسبة، بينت النتائج وجود علاقة ارتباطية ايجابية، وقوة تأثير كبيرة بين تطبيق منهج ميزانية البرامج والأهداف وتحسين أداء الأعوان المحاسبيين. كما أكدت أن ميزانية البرامج والأهداف هي أداة استراتيجية فاعلة لإعادة هيكلة عمل المحاسبة العمومية بشكل عام والعون المحاسب بشكل خاص، من خلال تحقيق إدارة مالية أكثر كفاءة وشفافية، ويعد الاستثمار في الكفاءات البشرية والتقنية عملا حاسما في ترشيد الانفاق العمومي وتعظيم الفائدة لخدمة الأهداف التنموية للدولة.

الكلمات المفتاحية: ميزانية البرامج والأهداف، القانون العضوي 15/18، تحسين الأداء، المحاسبين العموميين .

Abstract: This study aims to analyze the impact of program- and performance-based budgeting on improving the performance of public accountants within the new legislative framework established by Organic Law 18/15. By examining a sample of accredited accounting officers and analyzing quantitative data using appropriate statistical methods, the findings indicate a positive correlation and a strong impact between the implementation of this budgeting approach and enhanced accounting performance. The study also confirms that program- and objective-based budgeting is an effective strategic tool for restructuring public accounting practices, promoting greater efficiency and transparency in public financial management, and emphasizing the importance of investing in human and technical capacities to rationalize public expenditure and support national development goals.

Keywords: Program Budget and Objectives, Organic Law 18/15, Improving performance, Public accountants

Résumé : Cette étude vise à analyser l'impact du budget axé sur les programmes et les objectifs sur l'amélioration de la performance des comptables publiques, dans le cadre du nouveau dispositif législatif instauré par la loi organique 18/15. À travers l'étude d'un échantillon d'agents comptables agréés et l'analyse de données quantitatives à l'aide de méthodes statistiques appropriées, les résultats révèlent l'existence d'une corrélation positive et d'un fort effet entre l'application de cette approche budgétaire et l'amélioration de la performance des agents comptables. Elle confirme également que

*اسم مرسل المقال

ce type de budget constitue un outil stratégique efficace pour la modernisation de la comptabilité publique, en favorisant une gestion financière plus efficiente et transparente.

Mots-clés : Budget des objectifs et programmes, loi organique 18/15, Améliorer les performances Experts-comptables.

1- تمهيد :

تسعى الجزائر إلى العمل بشتى الطرق والأساليب للحفاظ على المال العام وضمان الاستغلال الأمثل لهاته الأموال، يتجلى ذلك من خلال سن المشرع الجزائري لقوانين جديدة تتعلق بمالية الدولة، وكيفية تسيير أموالها العمومية، اعتمدت الدولة فيه على المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، ولعل أبرز هذه التشريعات نجد القانون العضوي رقم: 15/18 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية والذي يعتبر نقطة تحول للنظام المالي الجزائري.

جاء القانون العضوي 18_15 بتصور وإخراج جديد لكيفية تحضير وإعداد قانون المالية (متضمن للميزانية العامة) وشكل تقديمه للمناقشة والمصادقة والتنفيذ، فالأمر يتعلق بقالب جديد تقدم من خلاله الميزانية العامة في شكل يتيح الانتقال إلى تسيير مالية الدولة وفقا لثلاثية (هدف _ برنامج _ نتيجة)، وتحقيق هذه الغاية يتطلب تحديد مسبق للأهداف مع تحديد النتائج المرجوة أو القياسات المستهدفة التي تقاس بمؤشرات أداء معدة مسبقا مع تحديد الموارد الضرورية لتحقيق الغايات. ليكون في الأخير تقييم الأداء وفقا للنتائج المتحصل عليها، وهذا ما سنحاول معالجته من خلال هذه الدراسة.

وعلى ضوء ذلك يمكننا صياغة الاشكالية المراد دراستها على النحو التالي:

– كيف يمكن لأنظمة ميزانية البرامج والأهداف أن تساهم في تحسين الأداء الوظيفي لأعوان المحاسبة العمومية وترشيد القرار المالي في ظل القانون العضوي 18–15 ؟

1.1 – فرضيات الدراسة :

– يؤدي التطبيق الفعال للنظام الميزانياتي الجديد 18–15 إلى تحسين مؤشرات الأداء الرئيسية للمحاسب العمومي.

– توجد علاقة ارتباطية بين تطبيق ميزانية البرامج والأهداف وزيادة كفاءة الأداء للمحاسب العمومي.

2.1 – منهج الدراسة :

– المنهج الوصفي التحليلي لتحليل النصوص القانونية المحاسبية ذات الصلة، خاصة القانون العضوي 15/18.

– الدراسة الميدانية: لجمع البيانات حول واقع تطبيق ميزانية البرامج وتقييم فعاليتها وقياس أداء الاعوان المحاسبيين حيال ذلك.

3.1 – الطريقة وأدوات الدراسة لقياس العلاقة والتأثير :

– استبيان: موجه لعينة الدراسة (أعوان محاسبيين عمومين معتمدين)، لجمع أكبر عدد من البيانات الكمية لقياس المدخلات والمخرجات.

– الجانب النظري للدراسة: سوف نتطرق فيه لشرح المفاهيم المتعلقة بالمتغيرات كميزانية البرامج والأهداف و القانون العضوي 15/18

– الجانب التطبيقي للدراسة: الأدوات المستخدمة في الدراسة؛ استبانة و مجموعة من الاساليب الاحصائية والتحليلية وتتمثل أهم الاختبارات الإحصائية المستخدمة في اختبار مربع كاي، واختبار معامل، ومرجع كوهين.

2 – الجانب النظري للدراسة

1.2 – الاطار النظري لموازنة البرامج والأهداف

تُعد موازنة البرامج و الأهداف إحدى الأدوات الإدارية الحديثة التي تُستخدم في دعم عملية اتخاذ القرار، إذ تقوم على ربط التخطيط الاستراتيجي بعيد المدى بآليات الموازنة، مع التركيز على تحليل النتائج المحققة. وتمكّن هذه الموازنة المنظمات من توزيع مواردها المتاحة بكفاءة وفعالية، بما يضمن تحقيق أهدافها على المديين القريب والبعيد (عصفور، 2014، صفحة 216) .

كما تُعرّف موازنة البرامج والأداء على أنها نظام إداري يهدف إلى توفير المعلومات والبيانات الضرورية لمتخذي القرار، بما يساعدهم على اختيار البدائل المناسبة التي تسهم في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية، وتحقيق أعلى مستوى ممكن من إشباع حاجات المواطنين.

و يُقصد بالبرنامج مجموعة من الأنشطة الحكومية المتكاملة التي تسعى إلى تحقيق أهداف محددة وقابلة للقياس. وبناءً على ذلك، فإن موازنة البرامج والأداء تمثل نظامًا لإدارة النفقات العامة، يقوم على المقارنة بين مقترحات البرامج المقدمة من مختلف الوحدات والوكالات الحكومية المخولة بتنفيذ الأهداف المرسومة (النقاش، 2010، صفحة 122).

تُعرَّف الموازنة العامة حسب البرامج والأهداف على أنها منهج حديث في إعداد وتنفيذ موازنة الدولة، يقوم على ربط الاعتمادات المالية بمجموعة من البرامج والأنشطة المحددة، بما يتيح توجيه الإنفاق العام نحو تحقيق نتائج وأهداف قابلة للقياس. ويركّز هذا الأسلوب على تحديد نوعية وحجم المخرجات المتوقعة، وتعزيز كفاءة وفعالية أداء الوحدات التنظيمية داخل الأجهزة الحكومية، من خلال تحسين استغلال الموارد المادية والبشرية، وضمان تحقيق أقصى قدر من الشفافية والمساءلة (الفزاع، أفريل2016، صفحة 18).

كما تعتمد موازنة البرامج والأهداف على التخطيط متوسط المدى، حيث تُحدَّد الأهداف والبرامج مسبقًا، ويتم تقييم النتائج المحققة دوريًا بالاستناد إلى مؤشرات أداء موضوعية، الأمر الذي يسمح بتحديد المسؤوليات ومساءلة الجهات المنفذة حول مدى كفاءة استخدام الموارد وتحقيق الأهداف المسطرة. ويُبرز هذا النهج تحوّل التركيز من مجرد مراقبة الوسائل والنفقات إلى تقييم النتائج والمخرجات الفعلية للإنفاق العام.

وقد ظهرت موازنة البرامج والأهداف في بداية الخمسينيات كبديل للأسلوب التقليدي القائم على موازنة البنود، خاصة في القطاع العام، حيث أشار ''بيتر دراكر'' إلى هذا المفهوم في إطار الإدارة بالأهداف، التي تقوم على توجيه الجهود نحو تحقيق نتائج محددة بدل التركيز على الوسائل فقط. وانتقل هذا الأسلوب لاحقًا إلى الموازنة العامة للدولة، وكان من أوائل تطبيقاته في الولايات المتحدة الأمريكية، من خلال لجان مختصة ركزت على قياس الأداء وتحديد المسؤوليات التنفيذية، مما ساهم في تطوير الموازنة التقليدية وتحسين فعالية الإدارة العمومية (خطاب، 2015، صفحة 58).

2.2 – موازنة البرامج والأهداف ودورها في تحسين كفاءة الإنفاق العام

تقوم موازنة البرامج والأهداف على تصور حديث لإدارة الموارد المالية العامة، يهدف إلى توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة وفي الوقت المناسب، بما يسمح للسلطات العمومية باتخاذ قرارات مالية رشيدة، وصياغة سياسات عمومية فعّالة مرتبطة بمختلف الأنشطة الحكومية.

ويساهم هذا النمط من الموازنات في تعزيز شفافية العمل المالي وتحسين كفاءة تخصيص الموارد، بما يحقق الاستخدام الأمثل للإمكانات المتاحة (خطاب، 2015، صفحة 244).

وتُعد القدرة على الأداء أحد المرتكزات الأساسية التي تقوم عليها موازنة البرامج والأهداف، إذ تعكس قدرة الهياكل التنظيمية والمؤسسات الحكومية على تحويل الخطط المعتمدة إلى أهداف قابلة للتحقيق، من خلال التخصيص الكفء للموارد المالية والبشرية، وتنفيذ البرامج والأنشطة بواسطة الأجهزة التنفيذية المختصة. ويؤدي ذلك إلى تحقيق مخرجات ذات جودة عالية وتكلفة أقل، بما يساهم في خلق قيمة مضافة حقيقية تعود بالنفع على المجتمع.

وتبرز أهمية موازنة البرامج والأهداف في دعم وظائف التخطيط والتنظيم والرقابة، فضلًا عن دورها في تقييم الأثرين الاجتماعي والاقتصادي للإنفاق العام، وتأثيرها الإيجابي على السلوك الإداري للقائمين على إعداد الموازنة وتنفيذها. إذ تساهم هذه الموازنة في تعزيز فعالية التخطيط المالي من خلال دمج عملية التخطيط ضمن إعداد الموازنة، وربط الأهداف قصيرة الأجل التي تحققها الموازنة السنوية بالأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل للدولة.

كما تتيح موازنة البرامج والأهداف إمكانية متابعة تنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية، ومقارنة النتائج المحققة فعليًا بالأهداف المسطرة، وذلك بالاعتماد على وحدات ومؤشرات الأداء. ويسمح هذا الأسلوب بترشيد البرامج وتحسين كفاءتها، إلى جانب تفعيل الرقابة التقييمية إلى جانب الرقابة المحاسبية التقليدية، من خلال تقييم الجدوى الاقتصادية للبرامج، ورصد الانحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب، بما يعزز فعالية الرقابة على الإنفاق العام (سلطان، 2004، صفحة 83).

وتسهم هذه الموازنة كذلك في تقييم العوائد الاجتماعية والاقتصادية للبرامج والأنشطة الحكومية على المستوى القومي، من خلال ترشيد النفقات العمومية، وتقليص تكاليف تنفيذ البرامج، وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المالية، بما ينعكس إيجابًا على تخفيف الأعباء الضريبية وتحسين مستوى الرفاه الاجتماعي.

أما من حيث أسس وهيكلة الموازنة العامة وفق موازنة البرامج والأهداف، فإنها تعتمد على إطار موازني متوسط الأجل يمتد عادة من ثلاث إلى خمس سنوات، يتم تحديثه دوريًا لمواكبة المتغيرات الاقتصادية والمالية المحتملة. ويهدف هذا الإطار إلى تحقيق الاستقرار المالي، وتحسين تخصيص الموارد، وربط الموازنة السنوية بالأهداف الحكومية والخطط الاستراتيجية المعتمدة (الحسيني، 2016، صفحة 133).

كما تقوم هذه الموازنة على وضوح المرونة المالية لكل برنامج، حيث تُربط جميع الاعتمادات المالية مباشرة بالبرامج بغض النظر عن طبيعة النفقة، الأمر الذي يتيح رؤية شاملة للإمكانات المالية المخصصة لكل برنامج، ويوفر قدرًا من المرونة للمسؤولين عن البرامج في برمجة الأنشطة واستعمال الموارد بكفاءة أكبر.

وتعتمد موازنة البرامج والأهداف أيضًا على مبدأ تسقيف النفقات، من خلال تحديد سقف إجمالي للنفقات المتوقعة على مستوى البرامج والأنشطة، بالاستناد إلى معايير دقيقة، من أبرزها حجم الإيرادات المتوقعة ومصادرها، والاحتياجات الفعلية للقطاعات، والأهداف والأولويات الوطنية. ويساهم هذا الأسلوب في تحسين دقة تقديرات الموازنة مقارنة بالسنوات السابقة، وإعداد توقعات مالية أكثر انسجامًا مع المتطلبات الحقيقية للبرامج والبرامج الفرعي (الحسيني، 2016، صفحة 29).

3.2 – الإصلاحات الميزانية طبقا للقانون العضوي الجديد 18-15

لقد قامت الجزائر بالعديد من الاصلاحات في مجال الموازنة العامة. فالإصلاحات الميزانية استكملت باعتماد نظام موازناتي يعتمد على موازنة البرامج. لكن لازالت تعتمد نظام تقليدي للمحاسبة الحكومية (نظام قائم على النقد) هذه النظام لا يسمح بتوفير المعلومات المطلوبة لتقرير الشفافية و حوكمة الموازنة. ولم يتم استكمال إصلاح النظام المحاسبي الحكومي إلا في سنة 2023 بصدور القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي. هذا القانون الذي بدأت تصدر نصوصه التطبيقية فيما بعد. حيث تم اعتماده سنة 2025 لا سيما بعد صدور القرار المؤرخ في 09 جانفي 2025 المتعلق بشكل القوائم المالية والحساب العام للدولة.

إن إصلاحات النظم الميزانية جاءت كذلك نتيجة للضغوط التي تمارسها المؤسسات المالية الدولية: كصندوق النقد الدولي والبنك العالمي، وهي تهدف لاعتماد نظم محاسبية كشرط للحصول على المساعدات المقدمة من قبل هذه الهيئات (al&، 1999، الصفحات 201-234).

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

لقد صدر هذا القانون بعد مدة طويلة جدا من مسار الإصلاح. وقد تم الشروع في تطبيقه في السنوات الأخيرة لا سيما على مستوى ميزانية الدولة. وهو يتضمن المحاور الأساسية الآتية (القانون العضوي رقم 15/18، 2018):

اعتماد " *مبدأ التسيير المرتكز على النتائج، انطلاقا من أهداف واضحة ومحددة وفقا لغايات المصلحة العامة والتي تكون موضوع تقييم*" *(المادة02 من القانون 18-15).*

– تعديل بعض التسميات: *قوانين المالية التصحيحية* بدلا من قوانين المالية التكميلية؛ *والقانون المتضمن تسوية الميزانية* بدلا من قانون ضبط الميزانية *(المادة04 من القانون 18-15).*

– *اعتماد الإطار الميزانياتي المتوسط المدى (المادة 05 من القانون 18-15).*

– *تفادي الحسابات خارج الميزانية*، حيث يتم طبقا للقانون تسجيل العمليات المالية ضمن حساب وحيد يشكل الميزانية العامة للدولة (المادة14 *من القانون 18-15*) .

– *عدم تجاوز الاعتمادات والمناصب المالية (المادة22 من القانون 18-15).*

– *توزيع الاعتمادات حسب البرامج*، حيث توضع حقيبة البرامج تحت مسؤولية وزير أو مسؤول مؤسسة عمومية – تقسم إلى برامج فرعية أنشطة- وهي تساهم في تنفيذ سياسة عمومية محددة *(المادة 23). فالبرنامج هو وحدة تنفيذ الاعتمادات المالية (المادة79 من نفس القانون أعلاه).*

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

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

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

لقد تم الشروع الفعلي في تطبيق بعض مبادئ القانون بالنسبة لميزانية الدولة – خصوصا ما يتعلق بالإطار المتوسط المدى في تقدير النفقات والإيرادات–. كما صدر حديثا المرسوم التنفيذي رقم 21–62 المؤرخ في 8 فبراير 2021 (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 11 الصادرة بتاريخ 15 فبراير 2021)، الذي يحدد إجراءات التسيير الميزانياتي والمحاسبي الملائمة لميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات والمؤسسات العمومية الأخرى المستفيدة من تخصيصات ميزانية الدولة. حيث يتضمن هذا المرسوم تطبيق مبادئ القانون 18–15 على المؤسسات ذات الطابع الإداري وتلك التي تستفيد من تخصيصات ميزانية الدولة. ويتضمن هذا المرسوم إدماج مفهوم التعاقد. حيث تقوم المصالح الوزارية المسؤولة عن البرامج أو الأنشطة التي ستسند لهذه المؤسسات تحديد الإطار الاتفاقي للعلاقات بينهما، لا سيما بوضع الأهداف ومؤشرات الأداء المرتبطة بكل هدف وبنود أخرى تتضمن بالخصوص النتائج المحققة وآليات المتابعة. كما يتضمن هذا المرسوم توزيع الاعتمادات على أساس البرامج أو الأنشطة. وكذلك يفرض على مسيري –بدلا من الأمرين بالصرف– هذه المؤسسات إعداد تقرير سنوي حول الأعمال والمردودية لأجل تقييم النتائج المحققة بعنوان عقد الأعمال والأداء (ما يسمي بالتعاقدية)، لكن صدور هذه القوانين لا يعني بالضرورة إمكانية تطبيقها في الآجال المحددة نظرا للتباطؤ في التنفيذ، وهذا بإقرار المصالح المعنية بالعملية.

3– الدراسة التطبيقية

1.3 – اختيار مقياس الاستبيان

صممت أسئلة الاستبانة بما يتلاءم وأهداف البحث وواقع تطبيق ميزانية البرامج للأعوان المحاسبيين المعتمدين في مختلف الادارات العمومية في واقع الحال، حيث قمنا بإرسال 30 استبانة للعينة المستهدفة (30 عون محاسب عمومي معمدا).

سيتم الاعتماد في تحليل البيانات على سلم ليكرت الخماسي كأداة رئيسية لقياس اتجاهات الاعوان المحاسبين ودرجة موافقتهم على الفقرات المطروحة، وتبين الدرجات المستخدمة في المقياس مدى استجابة المشاركين، ويمكن إعطاء درجة الموافقة (درجة الاستجابة) للدرجة التي تقابلها، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم1: درجات مقياس ليكرت الخماسي

اتجاه العينة	الدرجة
موافق جدا	5
موافق	4
موافق نوعا ما	3

غير موافق	2
غير موافق تماما	1

المصدر:من إعداد الباحثة.

بما أن العديد من الاستبانات تتبع الأراء أو الاتجاهات في مقياس سلم ليكرت ، من اجل قياس درجة الموافقة، لذلك وجب تحليل وتلخيص الاتجاه العام، الذي يتم تحوله الى بيانات كمية عبر تعيين قيم رقمية (أوزان) لكل فئة، مما يعمل على اجراء عمليات حسابية، وهذا بهدف تحديد اتجاه العينة، حيث يجب حساب طول الفئات كما يلي:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{أدنى وزن} - \text{أعلى وزن}}{\text{عدد الفئات المطلوبة}} = \frac{5-1}{5} = 0.8$$

وبناءا على طول الفئة يمكن انشاء الفئات التفسيرية التالية:

الجدول رقم 2: قيم الفئات الخاصة بسلم ليكرت الخماسي

اتجاه العينة	الفئة
موافق جدا	5 – 4.1
موافق	4.1 – 3.4
موافق نوعا ما	3.4 – 2.6
غير موافق	2.6 –1.8
غير موافق تماما	1.8 – 1

المصدر: اعتمادا على سلم مقياس الاستبيان.

تعمل الفئات على تحديد بدقة انتماء متوسط الموافقة لعينة الدراسة (المحاسبين العموميين) الذي سيحسب لاحقا، أي في أي مجال ينتمي، مما يسهل عملية تفسير النتائج.

2.3 – متغيرات الدراسة:

1.2.3 – المتغير المستقل: ميزانية البرامج والأهداف

وهي مجموعة المكونات التي تعتمد في ميزانية البرامج وربطها بالمخصصات المالية بشكل ومحاب مع الأهداف الاستراتيجية والنتائج المتوقعة، ويمكن تصنيف المكونات أو المتغيرات الفرعية لميزانية البرامج بالآتي (الحسيني م.، 2003، صفحة 189):

- **الأهداف والبرامج Goals and Objectives (q1)**: تتمثل في الغاية التي تسعى المؤسسة الوصول اليها.
- **البرامج والمشاريع Programs and Pojects(q2)** : يقصد بالبرامج تلك الحزمة المتكاملة من الأنشطة والمشاريع الموجهة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية المحددة مسبقا. ويقصد بالمشاريع المبادرات المحددة بمدة زمنية وتكلفة ومخرجات، تندرج تحت برنامج معين.

- **التكاليف والموارد Costs and Resources(q3)** : يقصد بالتكاليف المباشرة مثل الرواتب، فريق العمل، المواد، المعدات والتكاليف غير المباشرة تتمثل الايجار، المرافق، الادارة العامة. ويقصد بالموارد البشرية كعدد ونوعية الموظفين المخصصين لكل برنامج، ومنها والمادية والتكنولوجية مثل الأصول الثابتة والبرمجيات والتجهيزات اللازمة.

- **تحديد مؤشرات الأداء Performance Indicators (q4)**: تتمثل في مؤشرات الأداء في المقاييس الكمية والنوعية، في مدى التقدم في البرامج لتحقيق الأهداف المبرمجة (بدءا بالمدخلات والمخرجات فالنتائج الى الأثر المترتب عن ذلك)، فمثلا قياس نسبة التقدم في المشروع، قياس نسبة انخفاض في التكاليف والمدة الزمنية لذلك.

- **النتائج والمخرجات Outputs and Outcomes (q5)** : يقصد بالمخرجات كل المنتجات أو الخدمات المباشرة الناتجة عن البرامج (كعدد الدورات، الوحدات المنتجة، التقارير). وتتمثل النتائج في الأثر الفعلي لتلك البرامج عل الفئة المستهدفة أو المشكلة المطروحة(كتحسين المهارات، زيادة الوعي).

- **الجدول الزمني Timeframe(q6)** : ويقصد به توقيت الأنشطة والتكاليف بالنتائج المتوقعة.

- **مصادر التمويل Funding and Sources (q7)** : وتتمثل أساسا بمصادر داخلية وهي اعتمادات الميزانية العامة للمؤسسة، أو مصادر خارجية مثل المنح والاعانات، أو شراكات تمويلية.

حيث: (q1–q7) تتمثل في الأسئلة المطروحة على عينة الدراسة.

2.2.3 – المتغير التابع: تحسين الأداء

هي مقاييس قابلة للقياس الكمي والنوعي، وتستخدم لتقيين مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية، كما يمكن من خلالها تحديد نقاط القوة والضعف، والمساعدة على توجيه القرارات، وبالمحصلة تعمل على تحسين الكفاءة والفعالية للمؤسسة.

ويمكن تصنيف المكونات أو المتغيرات الفرعية لقياس الأداء للأعوان المحاسبيين من خلال مجموعة من المؤشرات بالشكل الآتي (Swianiewice، 2000، الصفحات 3-6):

- **كفاءة الأداء الوظيفي Efficiency Rating (q8)**: وهو تقييم أداء العاملين لأعمالهم وسلوكهم فيها، وتقدير مدى صلاحيتهم وكفاءتهم في النهوض بأعباء وظائفهم الحالية وامكانية شغلهم وقيامهم بوظائف ذات مستوى أعلى في نفس الخط أو السلك الوظيفي الذي يعملون في إطاره (المنتدى العربي، 2016).

- **فعالية انجاز المهام المحاسبية (السرعة/ الوقت) Efficiency in Performing Accounting Tasks (q9)** يعمل هذا المؤشر على قياس كفاءة قسم المحاسبة من خلال مجموعة مقاييس كسرعة اغلاق السجلات الشهرية والسنوية، مدى دقة البيانات المحاسبية، نسبة الأخطاء في التقارير الدورية، كفاءة تحصيل الديون، اضافة الى زمن الاستجابة للاستفسارات المالية، كل هذا يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات، وتحسين العمليات مختلف العمليات المالية بدوره يؤثر على المردودية العامة للمؤسسة.

- **جودة المخرجات المالية Quality of Financial Reporting(q10)**: يقيس هذا المؤشر مدى موثوقية ودقة التقارير المالية للمؤسسة أو الشركة، ويشمل عدة مقاييس مثل: جودة الأرباح، شفافية التقارير، ويتم قياسهم عبر مؤشرات مثل نسب الاستمرارية، والقيمة التنبؤية، وحجم المستحقات الاختيارية، اضافة الى لطرق مالية تقليدية كهامش الربح، العائد على الاستثمار. وذلك لتقييم قدرة المعلومات المالية على دعم قرارات المستثمرين أو الشركاء.

- **مستوى التدريب والتأهيل Training and Qualification Levels(q11)**: وهو مجموعة من المقاييس التي تقيس فعالية البرامج التدريبية وتأثيرها على اداء الموظفين، وشمل مؤشرات مثل: معدلات الحضور، تأثير التدريب على الأداء الوظيفي، رضا المتدربين، مستوى اكتساب المعرفة. الأمر الذ يساعد المؤسسة على تحسين برامجها التدريبية وتحقيق أهدافها الاستراتيجية.

- **البنية التكنولوجية الداعمة Supporting Technological Infrastructure(q12)**: يشير هذا المؤشر الى المقاييس الدولية المتبعة مثل تنمية تكنولوجيا المعلومات والاتصالات (IDI)، واستخدام التكنولوجيا، والجاهزية للتحول الرقمي وتعزيز تنافسيتها. كذلك الوصول الى الانترنت، وتغطية الشبكات،

- **الثقافة التنظيمية Organizational Culture(q13)**: وهو مجمعة من المقاييس أو اداة لتقييم قيم ومعتقدات سلوكية في بيئة العمل، ويرتكز في أساسه على أبعاد أساسية كالابتكار، التكيفي، المشاركة، الولاء، ويساعد في تحديد نقاط القوة والضعف وقياس مدى فاعلية المؤسسة وتوافقها مع الأهداف الاستراتيجية من خلال مؤشرات سوسيوتنظيمية مثل الاتصال، التحفيز، القيادة.

حيث: (q8-q13) تتمثل في الأسئلة المطروحة على عينة الدراسة.

3.2.3 – تحليل مستوى الموافقة لميزانية البرامج والأهداف للمحاسبين العموميين

بعد التعرف على متغيرات الدراسة، سنحاول فيما يلي تحليل درجة موافقة المحاسبيين العموميين لميزانية البرامج و الأهداف، و هذا ما يوضحه الجدول رقم 3.

الجدول رقم 3: مخرجات المحاسبيين العموميين لمتغير ميزانية البرامج والأهداف

	الفقرات								
درجة الموافقة	q1	q2	q3	q4	q5	q6	q7	∑	الاحتمال
موافق جدا	14	12	14	20	12	12	14	98	0,47
موافق	6	10	8	8	6	8	10	56	0,27
موافق نوعا ما	6	2	4	2	6	6	2	28	0,13
غير موافق	4	2	4	0	4	4	2	20	0,10
غير موافق تماما	0	4	0	0	2	0	2	8	0,04
∑	30	30	30	30	30	30	30	210	210/210

المصدر: اعداد الباحثة اعتمادا على برنامج Excel.

من خلال مخرجات الجدول، وبحساب المتوسط الموافقة باستخدام الصيغة:

$$\text{متوسط الموافقة} = \sum_{i=1}^{5}(P_i) \times (D_i) = (0,47 * 5) + (0,27 * 4) + (0,13 * 3) + (0,10 * 2) + (0,04 * 1) = 4,15$$

تفسير النتيجة: متوسط الموافقة كانت 4.15 لمتغير ميزانية البرامج والأهداف، مما تشير الى درجة موافقة عالية من طرف المحاسبين العموميين، وهي تقع في الفئة المقابلة لاتجاه العينة لدرجة "موافق جدا"، وتدعم هذه القيمة او الفئة باعتبارها ذات أهمية كبيرة وتأخذ حيز كبير في آفاقهم العملية.

4.2.3 –تحليل مستوى الموافقة للأداء المحاسبيين العموميين

سنتطرق فيما يلي إلى تفسير درجة موافقة المحاسبيين العموميين لتحسين الأداء، وفقا لمخرجات الجدول رقم 4

الجدول رقم 4:مخرجات المحاسبيين العموميين لمتغير الأداء

	الفقرات					
درجة الموافقة	**Q1**	**Q2**	**Q3**	**Q4**	**∑**	**الاحتمال**
موافق جدا	6	8	6	6	26	0,22
موافق	9	12	12	11	44	0,37
موافق نوعا ما	7	6	8	9	30	0,25
غير موافق	5	4	2	2	13	0,11
غير موافق تماما	3	0	2	2	7	0,06
∑	30	30	30	30	120	

المصدر: اعداد الباحثة اعتمادا على برنامج Excel.

من خلال مخرجات الجدول، وبحساب المتوسط الموافقة باستخدام الصيغة:

$$\text{متوسط الموافقة} = \sum_{i=1}^{5}(P_i) \times (D_i) = (0{,}22 * 5) + (0{,}37 * 4) + (0{,}25 * 3) + (0.11 * 2) + (0{,}06 * 1) = 3{,}33$$

تفسير النتيجة: متوسط الموافقة كانت 3.33 لمتغير الأداء، وهي تقع في الفئة المقابلة لاتجاه العينة لدرجة "موافق نوعا ما"، مما يشير لحالة عدم التأكد لمستوى تطبيق لمؤشرات الأداء الموضوعة في المقياس، وربما يرجع ذلك لكون تطبيق ميزانية البرامج بأهداف مازالت في بدايتها، وكذلك للتحفظ الكبير الذي التمسناه من طرفهم في الاجابات.

3.3 – تحليل العلاقة بين متغير ميزانية البرامج والأهداف وتحسين الأداء للمحاسبيين العموميين

سنعمل في اختبار العلاقة بين المتغيرات (ميزانية البرامج والأهداف – تحسين الأداء) وذلك باستخدام اختبار كي تربيع – chi square Test ، ويعتبر من بين الاختبارات التي تستخدم في تحليل البيانات الاسمية والرتبية، ويصلح لمعالجة البيانات النوعية التي تكون على شكل تكرارات لمجموعات أو أصناف معينة ويرمز له بالرمز X^2. ويمكن توضيح ذلك بالآتي:

- **الفرضية الصفرية H_0**: لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ميزانية البرامج والأهداف و تحسين الأداء.
- **الفرضية البديلة H_1**: توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين ميزانية البرامج والأهداف و تحسين الأداء.

يمكن حساب قيمة وفق العلاقة الآتية:

$$X^2 = \sum_{i=1}^{k} \frac{(O_i - E_i)^2}{E_i}$$

حيث:

O_i : تمثل التكرار المشاهد. E_i : تمثل التكرار المتوقع

ولدينا: $E_i = \frac{\text{مجموع العمود} \times \text{مجموع الصف}}{\text{المجموع الكلي}}$

والنتائج موضحة في الجدول الاتي:

الجدول 5: اختبار X^2 لتحليل العلاقة بين ميزانية البرامج والأهداف وتحسين الأداء

المتغيرات / درجات الموافقة	موافق جدا	موافق	موافق نوعا ما	غير موافق	غير موافق تماما	$\sum$
التكرار المشاهد لميزانية البرامج O_i	98	56	28	20	8	210
التكرار المتوقع i	78	64	38	22	10	/
التكرار المشاهد لتحسين الأداء O_i	26	48	52	14	4	128
التكرار المتوقع i	66	38	10	8	6	/
$\sum$(ميزانية البرامج O_i + . تحسين الأداء O_i)	124	104	60	34	16	338

المصدر: اعداد الباحثة اعتمادا على مخرجات برنامج Excel.

لحساب قيمة X^2 المحسوبة نطبق الصيغة التالي:

$$X^2_{cal} = \sum \frac{(O_i - E_i)^2}{E_i} = 39.99$$

ولحساب قيمة X^2 الجدولية ، عند درجة حرية dF.

$$dF = (\text{عدد الصفوف} - 1)(\text{عدد الأعمد} - 1) = (5-1)(4-1) = 12$$

وعليه نجد قيمة X^2 الجدولية = 21.3.

بما أن قيمة X^2 **المحسوبة** أكبر من قيمة X^2 **الجدولية**، فإننا نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة، أي توجد علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى الدلالة $\alpha = 0{,}05$ بين متغير ميزانية البرامج والأهداف وتحسين الأداء للمحاسبين العموميين. أي كل كان اتجاه لتطبيق مكونات ميزانية البرامج والأهداف حتما سيؤدي الى تغيير إيجابي أو تحسين في أداء المحاسبين العموميين.

4.3 – قياس شدة تأثير ميزانية البرامج والأهداف على تحسين أداء المحاسبين العموميين

لاختبار تأثير المتغيرات نستخدم معامل كرامر، حيث يقوم هذا الأسلوب الاحصائي على منطق البيانات الاسمية المنظمة في جدول توافق أكبر من 2×2، من خصائصه مايلي:

- لا يمكن ان يكوب سالب بمعنى لا تظهر نوع العلاقة الارتباطية هنا طردية أو عكسي.
- ينحصر معامل الارتباط بين (0.1)، كلما اقتربت قيمته من الصفر كانت ضعيفة، وكلما اقتربت من الواحد كانت قوية، وإذا وجدنا معامل الارتباط يساوي الصفر فالمتغيرين مستقلان.

ويمكن حساب قيمة معامل كرامر $\boldsymbol{V}$ من خلال العلاقة التالية:

$$\boldsymbol{V} = \sqrt{\frac{X^2}{n.min[(\mathrm{L}-1)(\mathrm{r}-1)]}}$$

حيث:

n حجم العينة المكونة من 30 محاسب معتمد، L عدد الصفوف. r عدد الأعمدة.

وللحكم على قيمة معامل كرامر $\boldsymbol{V}$ يجب مقارنتها بقيم مرجع كوهين الموضوعة للمقارنة بين حجم التأثير بين المتغيرات. والنتائج موضحة بالجدول الآتي:

الجدول رقم 6 : مقارنة اختبار معامل كرامر $\boldsymbol{V}$ مع جدول كوهين

مقارنة الاختبارات (معامل كرامر و جدول كوهين)	مستويات التأثير حسب جدول كوهين		
	صغير	متوسط	كبير
كوهين	0.2	0.5	0.8
معامل كرامر $\boldsymbol{V}$	0.89		

المصدر: اعداد الباحثة.

من نتائج الجدول يتضح أن قيمة معامل كرامر $V = 0.89$ تقع في مستويات **التأثير الكبير= 0.8** حسب جدول كوهين وهذه النتيجة تفسر بأن مكونات ميزانية البرامج تشكل تأثيرا ملحوظا وكبير في المتغير التابع وهو تحسين الأداء للمحاسبين العموميين وكانت النتائج منطقيا تماشيا مع وجود قوة العلاقة بين المتغيرات من خلال قيم كي تربيع، وهذا ما يبين الأهمية العلمية لميزانية البرامج والأهداف في الحياة العملية للمحاسبين العمومين، وهذا الأمر يترجم الى أن المتغير المستقل يفسر جزءا من التباين في المتغير التابع، مما يجعل الاستنتاجات أكثر أهمية وقابلة للتطبيق في واقع الحال.

4 – النتائج ومناقشتها :

بناءا على التحليل الكمي لمخرجات البيانات، فإنه يمكن توضيح أبرز النتائج التي تم الوصول اليها كالآتي:

- وجود علاقة ارتباطية قوية (ايجابية) بين ومباشرة بين متغير ميزانية البرامج والأهداف ومكوناته ومتغير تحسين أداء ومكوناته لدى المحاسبين العموميين،

- بينت الدراسة وجود قوة تأثير كبيرة لمتغير ميزانية البرامج والأهداف على متغير تحسين أداء المحاسبين العموميين، وهذا ما يبين أن التطبيق الفعلي لهذه المنهجية هو محرك رئيسي لإحداث تحولات ذرية في الممارسات المهنية، ورفع من مستوى المساءلة، من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

- يعتبر القانون العضوي 15/18 هو حاضنة تمكينية لتطبيق ميزانية البرامج، وليس فقط قانون الزامي، حيث فرض مفاهيم تنظيمية يعمل على الربط بين الاعتمادات، والأهداف، والتقييم، والشفافية، من أجل تحسين أداء المحاسبين العموميين، وهذا ما يؤدي لتطور دور العون المحاسب باستمرار، للمساهمة في اتخاذ القرارات.

- على الرغم من وجود علاقة قوية بين ميزانية البرامج وتحسين الأداء الى أن هذه النتائج مرهونة بتحديات معينة وجب تذليلها كالتكوين المستمر، تطوير في استعمال انظمة معلومات مالية، تعزيز ثقافة الكفاء والمساءلة.

5– الخلاصة:

بعد التعمق في هذه الدراسة فإنه يمكن القول بأن ميزانية البرامج والأهداف تشكل قفزة نوعية في فلسفة وإدارة المالية العمومية الجزائرية في ظل تطبيق القانون العضوي 18/15 وكذا القانون 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي. ولقد كشفت هذه الدراسة أن تبني هذا النهج الحديث هو تحول استراتيجي يهدف الى إعادة صياغة دور وأداء أعوان المحاسبة العمومية، من مجرد منفذين للإجراءات المالية والمحاسبية الى شركاء فاعلين في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للدولة وقياس أثر الانفاق العام. لكن صدور هذه القوانين لا يعني بالضرورة إمكانية تطبيقها في الآجال المحددة نظرا للتباطؤ في التنفيذ، وهذا بإقرار المصالح المعنية بالعملية.

6– الإحالات و قائمة المراجع

- القانون العضوي رقم القانون العضوي رقم 15/18. (2018). *القانون العضوي رقم 15/18، العدد 53، الصادرة في 22 ذي الحجة 1439 الموافق لـ 2 سبتمبر 2018.* الجزائر: الجريدة الرسمية الجزائرية.

- المنتدى العربي لقياس الأداء المنتدى العربي. (2016). *https;//hrdiscussion.com المنتدى العربي لقياس الأداء .*

- عطية صلاح سلطان. (2004). *دور موازنة الأداء والبرامج في دعم قرارات إدارة المالية العامة، ندوة الأساليب الحديثة في ادارة المالية العامة*. دمشق ،سوريا: المنظمة العربية للتنمية الادارية.

- غازي عبد الرزاق النقاش. (2010). *المالية العامة- تحليل أسس الاقتصاديات المالية* (المجلد الطبعة الرابعة،). عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.

- فلاح حسن الحسيني. (2016). *موازنة الاداء: منهج متكامل لإدارة الموارد المالية الحكومية*. عمان ، الادرن: دار الشروق للنشر والتوزيع.

- محمد الفزاع. (أفريل2016). *دورة تكوينية: التصرف في الميزانية حسب الاهداف*. تونس: وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، مديرية وحدة التصرف حسب الاهداف.

- محمد جلال خطاب. (2015). *اقتصاديات النشاط الحكومي بين النظرية والتطبيق*. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية الجديدة للنشر.

- محمد حسيني أحمد الحسيني. (2003). *أسلوب موازنة البرامج والأداء في إعداد الموازنة العامة للدولة بالتطبيق في الجمهورية اليمنية*. جامعة بغداد، العراق: رسالة ماجستر غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد.

- محمد شاكر عصفور. (2014). *أصول الموازنة العامة* (المجلد الطبعة السادسة). عمان ، الاردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

- Godfrey& al .*6*.(1999) .*A Comparative Analysis of the Evolution of Local Government Accounting in Algeria and Morocco* .Research in Government and Nonprofit Accounting.

- Powel Swianiewice .(2000) .*Institutional Performance of Local Government Administration in Poland* . Gdansk Institute for Market Economics.