

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
فرع: علوم المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم المالية والمحاسبة  
رقم: .....

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي  
تحت عنوان:

**تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام  
(IPSAS) للحد من ظاهرة الفساد المالي**

تحت إشراف:  
د/ رزيقات بوبكر

من إعداد:  
- ملياني وائل  
- عليلي عقبة

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
			رئيسا
			مشرفا ومقررا
			مناقشا

السنة الجامعية : 2019-2020

﴿فَأَمَّا الزَّبَدُ فَيَذْهَبُ جُفَاءً وَأَمَّا مَا

يَنْفَعُ النَّاسَ فَيَمْكُثُ فِيهِ الْأَرْضُ﴾

{جزء من الآية 17، سورة الرعد}

# لشكر و عرفان

قال الله تعالى:

﴿وَاللَّهُ أَخْرَجَكُمْ مِنْ بُطُونِ أُمَّهَاتِكُمْ لَا تَعْلَمُونَ شَيْئًا وَجَعَلَ لَكُمُ السَّمْعَ وَالْأَبْصَارَ وَالْأَفْئِدَةَ لَعَلَّكُمْ تَشْكُرُونَ﴾

{ الآية 78، سورة النحل }

الحمد لله أقصى مبلغ الحمد...والشكر لله من قبل ومن بعد

ثم الصلاة والسلام على أشرف الخلق سيدنا وحبیبنا محمد صل الله عليه وسلم  
نتقدم بالشكر الوافر الجزيل للأستاذ المشرف الدكتور "بوبكر رزيقات" على تفضله  
بالإشراف على هذا العمل وما قدمه لنا من نصح وارشاد وتوجيه في سبيل إنجازه،  
فأنت أستاذي الفاضل قدوتنا وانت مدرستنا ومنكم تعلمنا نبيل الأخلاق وأسمى  
معاني التواضع، الشكر موصول لجميع الأساتذة والعمال بكلية العلوم الاقتصادية  
والتجارية وعلوم التسيير خاصة وجامعة محمد بوضياف عامة هذا الصرح العلمي  
الشامخ الذي وفر لنا كل سبل النجاح، كما أتقدم بالشكر الى كل إطارات التربية  
على تعاونهم معنا وإلى كل من مد يد العون لإنجاز هذا العمل ولو بالكلمة الطيبة.  
كما لا يفوتنا ان نتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة على تكريمهم بقبول  
مناقشة هذا العمل وتقييمه وتصويبه.

لكم منا جميعا أسمي عبارات الشكر والعرفان والتقدير.

# إهداء


إلى من علمني أن الحياة عز لا ذل وانكسار، وأن الإرادة حزم وعزم واصطبار، إلى  
قدوتي في هذه الحياة، أبي الغالي  
إلى من أحاطتني بعنايتها ورعايتها وبسطت علي رحمتها، إلى القلب الكبير الذي أعطى  
بلا حدود، إلى باب الرحمة المفتوح، أمي الحبيبة  
إلى رفيقة دربي وحياتي التي تحملت معي عناء ومشقة البحث  
إلى من غابت صورته عن عيني، وما غاب لحظة عن قلبي، جدي المرحوم بإذنه تعالى  
"أحمد"  
إلى القلوب الطاهرة والرقيقة والنفوس البريئة إلى نسائم حياتي إلى اخوتي حفظهم  
الله ورعاهم  
إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء والعطاء إلى ينابيع الصدق الصافي إلى جميع  
الأصدقاء والزملاء  
إلى كل العائلة سدد الله خطاهم ووفاهم على فضلهم حسنات في يوم الحساب  
إلى ذوي الفضل علي وكل من علمني حرفا  
إلى وطني العزيز الجزائر  
إليكم جميعا أهدي ثمرة عملي هذا.

وائل


# إهداء

إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له آماله، إلى من كان يدفعني قدما نحو  
الأمام لنيل المبتغى، إلى أبي الغالي على قلبي أطال الله في عمره  
إلى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء ولحنان، إلى التي صبرت على كل شيء، إلى  
أمي أعز ملاك على القلب والعين  
إليهما أهدي هذا العمل المتواضع لكي أُدخل على قلبهما شيئا من السعادة  
إلى إخوتي وأخواتي الذين تقاسموا معي عبء الحياة  
إلى كل العائلة سدد الله خطاهم ووفاهم على فضلهم حسنات في يوم الحساب  
وأصلح لهم أولادهم وأزواجهم وجمعنا الله وإياهم في جنات النعيم  
إلى كل رفقاء الصبا وزملاء الدراسة والعمل وإلى جميع من أعاننا على هذا العمل  
أثاب الله الجميع  
إلى وطني العزيز الجزائر  
إليكم جميعا أهدي ثمرة عملي هذا.

عقبة



# فهرس المحتويات



# فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
-	شكر وعرفان
-	الإهداء
-	فهرس المحتويات
-	قائمة الجداول
أ-هـ	مقدمة
المبحث الأول: حتمية تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر.	
1	تمهيد
3	المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية
3	الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية
4	الفرع الثاني: المبادئ والتقنيات المحاسبية في القطاع العام الجزائري
7	الفرع الثالث: التنظيم التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر
8	المطلب الثاني: الأسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة العمومية
9	الفرع الأول: ماهية الأساس النقدي
10	الفرع الثاني: ماهية أساس الاستحقاق
13	الفرع الثالث: ماهية أساس الالتزام
15	المطلب الثالث: أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية، نقائص النظام ودوافع اصلاحه
15	الفرع الأول: أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية

17	الفرع الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
19	الفرع الثالث: دوافع اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر
<b>المبحث الثاني: الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).</b>	
22	المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)
22	الفرع الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)
23	الفرع الثاني: نطاق اصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)
24	الفرع الثالث: مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)
25	المطلب الثاني: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)
25	الفرع الأول: التعريف بمجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)
25	الفرع الثاني: أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)
26	الفرع الثالث: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)
31	المطلب الثالث: تحديات ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ومميزاتها والانتقادات الموجهة لها
31	الفرع الأول: تحديات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
33	الفرع الثاني: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)
34	الفرع الثالث: مميزات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) والانتقادات الموجهة لها.
<b>المبحث الثالث: الفساد المالي في المؤسسات العمومية.</b>	
39	المطلب الأول: ماهية الفساد المالي
39	الفرع الأول: تعريف الفساد المالي
40	الفرع الثاني: صور الفساد المالي
42	الفرع الثالث: أسباب تفشي الفساد المالي

43	المطلب الثاني: مظاهر الفساد المالي
44	الفرع الأول: الانحرافات السلوكية
44	الفرع الثاني: الانحرافات المالية
45	الفرع الثالث: الانحرافات الجزائية
46	المطلب الثالث: الآثار والإجراءات المتبعة لمكافحة الفساد المالي في الجزائر
46	الفرع الأول: أثر الفساد المالي في الجزائر
52	الفرع الثاني: النصوص القانونية الخاصة بمكافحة الفساد
53	الفرع الثالث: الآليات المؤسسية لمكافحة الفساد المالي في الجزائر
58	خلاصة
و-ط	الخاتمة
-	قائمة المراجع

# مقدمة



## أ. تمهيد:

عرف العالم في العقود الأخيرة تطورات اقتصادية واجتماعية وسياسية، ترتب عنها انهيار الحواجز بين الدول وظهور الاتفاقيات الدولية، مما أدى إلى اجراء إصلاحات شاملة لمختلف الأنظمة والسياسات المرتبطة بالحكومات، وقد جاء الإصلاح المالي في قلب مبادرات الإصلاحات الشاملة التي تبنتها مختلف الحكومات نظرا للتغيرات الكبيرة في أنشطتها وبرامجها التنموية المصاحبة للتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

في هذه التفاعلات، ظهرت جهود حثيثة على المستوى الدولي، خاصة من قبل المنظمات والهيئات الدولية التي تعمل على تطوير المحاسبة عبر جميع أنحاء العالم، إدراكا منها لموقع المحاسبة ضمن الإصلاحات المالية-باعتبارها الحجر الأساسي للأنشطة المالية الحكومية-، وسعيها منها لمسايرة هذه التفاعلات، من خلال توحيد وتأطير المفاهيم والأسس المتعلقة بالمحاسبة العمومية.

نتج عن هذه الجهود اصدار معايير محاسبية دولية متعلقة بالحكومات من طرف مجلس المعايير المحاسبية الحكومية (GASB) سنة 1984، لتتناول قضايا التقارير المالية في الحكومات المركزية والمحلية، والذي استبدل سنة 2004 بمجلس المعايير الدولية للقطاع العام (IPSASB)، حيث أصبح بعدها الجهة الرسمية المصدرة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB).

هذه المعايير قد تسمح للحكومات بتوفير أكبر قدر ممكن من المعلومات حول تفاصيل تطور نفقاتها وإيراداتها العامة ومختلف عملياتها المالية، ويقدر أكبر من الشفافية والمصدقية، لغرض الحد والتصدي لظاهرة الفساد المالي.

الجزائر، وعلى غرار باقي دول العالم، سعت إلى مواكبة هذه التطورات، وعملت على تحقيق إصلاح مالي شامل، من خلال إصلاحات محاسبية وموازناتية، بغية ضبط تسيير المال العام والحد والتصدي لأي شكل من أشكال الفساد المالي، وتحسين كفاءة وفعالية أدائها المالي الحكومي، سطرت في ذلك مشروعين محاسبين لإصلاح المحاسبة في القطاع العام، إلا ان جميع جهودها السابقة لم تكفل بالنجاح.

## ب. إشكالية الدراسة:

بناء على ما سبق، ستعالج دراستنا الإشكالية الرئيسية التالية:

**ما تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) للحد من ظاهرة الفساد المالي؟**

تتبع عن الإشكالية الرئيسية مجموعة من الأسئلة الفرعية:

- ماهي المفاهيم الأساسية لكل من المعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة العمومية؟
- ماهو واقع المحاسبة العمومية في الجزائر؟
- ماهي اهداف وآفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الجزائري؟
- ما مضمون الفساد المالي وماهي المعايير التي تحكم هذه الظاهرة؟
- ما أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام للحد من ظاهرة الفساد المالي؟

## ج. فرضيات الدراسة:

- تتوافق معايير المحاسبية الدولية مع الأساس العلمي للمحاسبة في القطاع العام؛
- اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر جاء في مسعى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يتطلب الإرادة السياسية للدولة؛
- العمل بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يرفع من ممارسة مهنة المحاسبة العمومية بالجزائر الى المستوى الدولي ويحد من ظاهر الفساد المالي في القطاع.

## د. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من الأهمية الكبيرة التي توليها مختلف دول العالم للإصلاحات المالية في شتى المجالات،

حيث ظهرت العديد من التوجهات العالمية الحديثة لأجل ذلك، ومن بينها تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) كتوجه استراتيجي لإصلاح المحاسبة في القطاع العام ربما يسمح لها بتوفير أكبر قدر ممكن من المعلومات حول تفصيل تطور نفقاتها وإيراداتها العامة ومختلف عملياتها المالية، وذلك بإضفاء أكبر قدر من الشفافية والمصداقية للحد من ظواهر الفساد المالي في القطاع العام؛

كذلك لنقص الأبحاث التي تهتم بالمحاسبة العمومية بالمقارنة مع المحاسبة المالية، حيث يجب بذل مجهود أكبر في تنظير ووضع معايير لهذه المحاسبة، كما يجب الاستفادة من تجربة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS التي عرفت تطوراً كبيراً وبالتالي يمكن اعتبار تجربة تطوير هذه المعايير الأخيرة أنموذجاً يمكن الاعتماد عليه في التوجهات الدولية بصفة عامة وللدولة الجزائرية بصفة خاصة من أجل بناء جمهورية قوية من حيث سياستها المالية؛

أيضاً؛ النقص الفادح في التكوين في مجال المحاسبة العمومية، حيث يلاحظ ندرة للمتخصصين في هذا الميدان، وتجدر الإشارة إلى أن وزارة المالية كانت قد راسلت وزارة التعليم العالي والبحث العلمي من أجل فتح تخصصات تُعنى بالمحاسبة العمومية ومحاسبة الموازنات.

## هـ. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة أساساً؛ لتوضيح تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام للحد من ظاهرة الفساد المالي، ومن خلاله تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على المفاهيم والأسس العلمية للمحاسبة في القطاع العام؛
- الإحاطة بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بالفساد المالي؛
- توضيح بعض من المفاهيم الأساسية التي تضمنتها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وعلاقتها بتطوير المحاسبة العمومية؛
- إبراز أهمية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في تطوير وإصلاح المحاسبة العمومية؛

- ابراز اهمية الإصلاح المحاسبي في التصدي للظواهر الفساد المالي؛
- التعرف على التوجهات الاستراتيجية للدولة الجزائرية من خلال منظماتها في التصدي لظواهر الفساد المالي.

### و. مبررات اختيار الدراسة:

فيما يخص الجانب الموضوعي؛ نظرا للجوانب التي باشرتھا الدولة الجزائرية في الحد من ظواهر الفساد المالية في القطاعات العامة والاهتمام المتزايد بالمحاسبة العمومية في الآونة الأخيرة، اما بالنسبة للميولات الشخصية في تناول الموضوع نظرا لارتباطه بطبيعة العمل وكذا التخصص المدروس في الجامعة.

### ز. منهج وأدوات البحث:

الماما بجوانب الموضوع المختلفة ومعالجة إشكالية الدراسة، سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي للتعرف على المفاهيم والأسس العلمية للمحاسبة العمومية والفساد المالي، وأيضا تحديد الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، كما كنا سنعمد على الاستبيان في دراسة مدى تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام للحد من الفساد المالي، ونظرا للظروف الصحية الراهنة التي تمر بها البلاد مع كل أسف لم نتمكن من اكمال الجانب التطبيقي.

### ح. صعوبات الدراسة:

- نقص الدراسات في الجانب المتعلق بالفساد المالي في القطاع العمومي الجزائري، وكذلك آليات وخصائص نظام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛
- صعوبة الربط بين المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام والفساد المالي في الجزائر؛

### ط. الدراسات السابقة:

تعد الدراسات في هذا المجال محدودة جداً، ويرجع لعدم اهتمام العديد من الباحثين بميدان المحاسبة والتقارير المالية والموازنات ومراجعة حسابات هيئات القطاع العام، حتى أنهم لا يعتبرونه ميدان بحث

فعلي، كما أن موضوع اختلاف الأنظمة المحاسبية العمومية عرف حديثاً في نهاية الثمانينات وبداية التسعينات من القرن الماضي، إلا أنه يمكن جمع بعض الدراسات والمتمثلة في:

- شلال زهير: آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث.
- جابي أمينة هناء: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث.

### ي. هيكل الدراسة:

تحقيقاً لهدف الدراسة، سيتم معالجة موضوع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) للحد من الفساد المالي من خلال جانب نظري، يتضمن الأطر النظرية والمفاهيمية والنظرية لمتغيرات الدراسة، ينقسم الى ثلاث مباحث، حيث سيتم التطرق في المبحث الأول الى حتمية تطوير المحاسبة العمومية، اما في المبحث الثاني فسيتم التعرف على الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، اما المبحث فسيخصص للفساد المالي في المؤسسات العمومية.

وفي الأخير ستختتم الدراسة بخلاصة محتواه العام.

- تمهيد:

يعيش العالم اليوم في عصر العولمة التي تجلت في معظم جوانب الحياة المختلفة، حيث شهد مجال التسير العمومي في ظل هذه العولمة تغيرا سريعا في المفاهيم والأساليب والأنظمة المعمول بها، وذلك توازيا مع تطور حاجيات الأفراد وتعدد الخدمات التي تتولاها الإدارة. وأصبحت الدول مطالبة أكثر من أي وقت مضى بمسؤولية إصلاح إدارتها والارتقاء بأدائها، قادرة على تنفيذ سياساتها العامة بشكل فعال، وبالتالي تلبية الحاجات العامة.

وفي هذا السياق، تعتبر أنظمة المحاسبة العمومية من بين أهم الوسائل المستخدمة لترشيد إدارة المال العام، حيث تقع على عاتقها مسؤولية توفير البيانات والمعلومات اللازمة لمختلف صناعات القرار، وتساهم هذه المعلومات بدورها في تحقيق رقابة فعالة على إدارة الأموال العمومية لتحقيق الأهداف المرجوة. وقد ثبت عجز المحاسبة التقليدية في توفير معلومات ذات شفافية وملائمة، وباتت أنظمة المحاسبة العمومية في الوقت الحالي مطالبة بالانصياع لمتطلبات التحديث والتجديد.

وفي ظل هذه المستجدات، أدركت العديد من الحكومات والمنظمات الدولية في جميع أنحاء العالم ضرورة عصرنة أنظمتها المالية والمحاسبية، وذلك من خلال إضفاء الشفافية، وتوفير معلومات مالية دقيقة وشاملة وموثوق بها للمساءلة واتخاذ القرار، من أجل الحفاظ على الاستدامة المالية وتجنب مخاطر الأزمات المالية.

وفي تحولها لأساس الاستحقاق المحاسبي، تلجأ العديد من الحكومات والمنظمات لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) باعتبارها المعايير المحاسبية المتعارف عليها دوليا في القطاع العام، والتي توفر مثل هذه المعلومات، لذلك سوف نقوم من خلال هذا الفصل بالتعرف على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، والتحديات التي تواجه الدول عند تبنيها، كما سنتطرق للمحاسبة العمومية في الجزائر من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

- المبحث الأول: حتمية تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر
- المبحث الثاني: الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)
- المبحث الثالث: الفساد المالي في المؤسسات العمومية.



# المبحث الأول

حتمية تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر



- **المبحث الأول: حتمية تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر.**

يحظى موضوع الإصلاح المحاسبي بالاهتمام من قبل جميع الدول سواء على مستوى القطاع الخاص أو القطاع العام، ويعد لزاما قبل التطرق إلى موضوع تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر عرض الإطار الفني للمحاسبة العمومية وطرق مسك الحسابات، وعليه جاء هذا المبحث لتقديم لمحة عن للمحاسبة العمومية في الجزائر، لإدراك ضرورة تبني الإصلاحات المحاسبية التي من شأنها تعزيز الشفافية والمساءلة والانفتاح على الرأي العام.

- **المطلب الأول: ماهية المحاسبة العمومية.**

سوف نحاول من خلال هذا المطلب تقديم تعريف للمحاسبة العمومية حسب ما ورد في القانون، كما سنوضح المبادئ والتقنيات المحاسبية في القطاع العام الجزائري، ونتطرق إلى التنظيم التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر.

- **الفرع الأول: تعريف المحاسبة العمومية.**

لقد تم تعريف المحاسبة العمومية بعدة تعريفات يمكن ذكرها كمايلي:

- المحاسبة العمومية هي: "المجال المحاسبي المتخصص بعلمية التقدير وقياس وتسجيل وتبويب العمليات المالية، في وحدات الجهاز الحكومي، ثم إنتاج المعلومات التي تفيد في اتخاذ القرار، وتوصيلها إلى الجهات ذوي العلاقة وفق التشريعات الرسمية والمبادئ الخاصة بذلك".<sup>1</sup>

- المحاسبة العمومية هي: "مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة للالتزامات ومسؤوليات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين".<sup>2</sup>

من خلال التعاريف السابقة، وحسب ما نصت عليه المادة الأولى من القانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يتضح لنا أن الهيئات العمومية الجزائرية تتمثل في كل من: الدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الميزانيات الملحقة، الجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- إسماعيل حسين أحمر: المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار الميسرة، الأردن، عمان، 2003، ص35.

<sup>2</sup>- محمد مسعي: المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003، ص8.

<sup>3</sup>- المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر عدد 35 الصادرة في 15 أوت 1990

## - الفرع الثاني: المبادئ والتقنيات المحاسبية في القطاع العام الجزائري.

تتمثل أهم المبادئ التقنية التي الفرع اتركز عليها مهنة المحاسبة العمومية في الجزائر فيما يلي:

أ. مبدأ عدم تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات معينة: يمنع بموجب هذا المبدأ منعا باتا تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات محددة، ويتعين أن تتجه جميع الإيرادات مهما كان مصدرها أو نوعها نحو تمويل جميع النفقات، وذلك للحد من تبذير المال العام ومن التحيز في تخصيص الإيرادات لأجل الإنفاق في خدمات تنفيذ منها فئات معينة تمثل قوى سياسية أو أغلبية حاكمة.

وقد نصت المادة 8 من القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية في الفقرة الأولى منها على أنه "لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة، تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز"، وقد وردت بعض الاستثناءات على مبدأ عدم تخصيص الإيرادات تتعلق بكل من "الميزانيات الملحقة، الحسابات الخاصة للخزينة، أو الإجراءات الحسابية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات".<sup>1</sup>

وينبثق عن مبدأ عدم تخصيص إيرادات معينة لتغطية نفقات معينة مبدأين هامين، وهما كل من مبدأ وحدة الصندوق ومبدأ وحدة الخزينة، واللذان يشكلان قاعدة هامة في مسك محاسبة الدولة.

- مبدأ وحدة الصندوق: يتم بموجبه إيداع جميع الموارد المالية للدولة في حساب جاري واحد وهو حساب الخزينة العمومية، وينتج عن تنفيذ مبدأ وحدة الصندوق أن يكون لدى كل محاسب صندوق واحد وحساب جاري بريدي واحد، وذلك لتجنب توزيع الأموال على عدة صناديق، مما يجعل الرقابة صعبة وغير فعالة في بعض الأحيان.

- مبدأ وحدة الخزينة: والذي مفاده أن الخزينة العمومية هي التي تقوم بتسيير جميع الأموال العمومية، ويتم بموجب هذا المبدأ إلزام جميع الهيئات العمومية والجماعات المحلية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية بإيداع أموالهم لدى الخزينة العمومية.

ب. مبدأ القيد المزدوج: يعد مبدأ القيد المزدوج قاعدة أساسية في المحاسبة، ومفاده أن يتم تسجيل العملية المحاسبية الواحدة في قيديين أحدهما مدين والآخر دائن وبنفس المبلغ، مما يسمح بإحداث التوازن بين العمليات من خلال تساوي المبالغ المدبنة مع المبالغ الدائنة وكذا تساوي الأرصدة الدائنة مع الأرصدة المدبنة، ويسهل مسك الحسابات والرقابة على المعاملات. وقد استخدم هذا المبدأ حتى نهاية سنة 1993

<sup>1</sup>- المادة 8 من القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، ج ر عدد 28 الصادرة في 10 جويلية 1984.

من طرف المحاسبين الرئيسيين للخرينة، ثم تم تعميمه اعتبارا من 01 جانفي 1994 على كل قابضين الوكالات المالية بموجب التعليم رقم 078 من 17 أوت 1991 من المديرية المركزية للخرينة. ويشكل هذا المبدأ حجر الزاوية في التقارب بين المحاسبة الخاصة والمحاسبة العمومية، ولذلك تم دمج تدريجيا ضمن هذه الأخيرة، ذلك أن له ميزة واضحة من ناحية توحيد الأساليب المحاسبية وحوسبة المصالح المحاسبية.

إن المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف وتلك التي يمسكها المحاسبون تطبق على الدولة كما هو الشأن بالنسبة للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية، ولكنها تختلف في طرق تنفيذها، ذلك أنها تستخدم أحيانا محاسبة ذات قيد بسيط للآمرين بالصرف الملزمون بمسك محاسبة إدارية تسمح بمتابعة تنفيذ عمليات الميزانية، وأحيانا أخرى محاسبة ذات قيد مزدوج بالنسبة للمحاسبين العموميين الذين يواصلون تطبيق مبادئ أسلوب التسيير وطريقة مركزية المحاسبة في الحسابات العامة للخرينة، المنظمة بموجب التعليم المتعلقة بمحاسبة الخزينة.

فالتشريع نص على إحلال المحاسبة ذات القيد المزدوج محل المحاسبة ذات القيد البسيط بشكل تدريجي، الأمر الذي لم يحدث لحد الآن، فما يلاحظ على أرض الواقع أن هذا المبدأ لا يزال يواجه صعوبات في التكيف في القطاع العمومي المالي بسبب خصوصياته وسوء تطبيقه في المحاسبة العمومية الجزائرية. وبقي هذا المبدأ متجاهل في المحاسبة العمومية الجزائرية نظرا لغياب محاسبة الذمة واعتمادها على مبدأ القيد البسيط الذي يهتم بتسجيل الإيرادات والنفقات، والمقبوضات والمدفوعات فقط، حتى لو كان يخدم نظريا طريقة مدين دائن.<sup>1</sup>

**ج. أسلوب التسيير:** نصت المادة 7 من القانون 84-17 والمادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 على أن "العمليات المالية للإدارات التابعة للدولة، وتلك المتعلقة بالحسابات الخاصة بالخرينة والميزانيات الملحقة تسجل وفق نظام التسيير، حيث تدرج في ميزانية السنة المالية الإيرادات المحصلة فعلا وكذا النفقات المقبولة دفعها بصفة نهائية من طرف محاسب عمومي خلال السنة المدنية"، وهو نظام تسيير سنوي. حيث يتم تطبيق القاعدة السنوية ويمنح الترخيص السنوي لسنة واحدة، أي أن تنفيذ العمليات الميزانية يجب أن يتم خلال السنة المعني بها الترخيص وتبعاً لذلك، فإن المحاسبة العامة تمسك حسب السنة المدنية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- جابي أمينة هناء: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2018-2019، ص 164.

<sup>2</sup>- المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية احتواها، ج ر عدد 43 الصادرة في 18 سبتمبر 1991.

أي أنه يتم قفل العمليات الخاصة بالتحصيل والصرف التي تمت خلال الفترة ما بين 1 جانفي و 31 ديسمبر خلال نهاية السنة، بغض النظر عن السنة الحقيقية للحقوق أو الديون، وفيما إن كانت الاعتمادات المفتوحة في الميزانية لم تستهلك.

د. مركز عمليات الخزينة: تتم عملية تركيز عمليات الخزينة وفقا لثلاث مستويات:

- المستوى الأول: حيث يقوم المحاسب الثانوي للدولة عند نهاية كل شهر بإرسال جداول ميزان الحسابات إلى المحاسب الرئيسي التابع له؛

- المستوى الثاني: أين يقوم المحاسب الرئيسي بعد عملية دمج محاسبة المحاسبين الثانويين المتواجدين في إقليمه المحاسبي إلى سجلات المحاسبة الخاصة بمصلحته، بإرسال ميزان الحسابات الخاصة بمصالحه إلى مصالح العون المحاسبي المركزي للخزينة؛

- المستوى الثالث: يقوم العون المحاسبي المركزي للخزينة بإعداد ميزان الحسابات العام للدولة بعد أن يقوم بعملية دمج وتركيز ميزان الحسابات للمحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني.<sup>1</sup>

هـ. قاعدة الخدمة المنجزة **fait Service** : حرصا من الدولة الجزائرية على حماية الأموال العمومية، أرسى قانون المحاسبة العمومية قاعدة من القواعد الأساسية في مجال النفقات والتي مفادها أنه لا تصرف النفقات إلا لمستحقيها وذلك بعد إثبات استحقاقهم لها وإثبات قيامهم بالعمل المطلوب منهم؛ أي إلزام المحاسبين العموميين بممارسة الرقابة على صحة الديون التي يقومون بدفعها، تتعلق هذه الرقابة بتبرير الخدمة المنجزة ودقة حسابات التصفية، وتكتسي هذه الرقابة أهمية خاصة بالنسبة للمحاسبين العموميين حيث أن الدفع على الوثائق غير النظامية أو غير الكافية يتسبب في تحمل مسؤوليتهم المالية. تستند عملية الالتزام بالنفقات إلى قاعدة قديمة، وهي قاعدة الخدمة المنجزة **fait Service**، والتي بموجبها يخضع دفع ديون الهيئات العمومية للتنفيذ الكامل للخدمات من جانب الدائن وتنفيذها وفقا للشروط الأصلية، عندئذ فقط يمكن التصفية بالمعنى الدقيق للكلمة، والتي يتم فيها حساب مبلغ الدين أو التحقق منه، وعليه فإن عملية التصفية تنطوي على مرحلتين متتاليتين هما كل من التأكد من الخدمة المنجزة وتحديد مقدار النفقات. أي أن معاينة إنجاز الخدمات يعد عنصرا هاما من العناصر التي تتبني عليها تصفية النفق.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- جابي أمينة هناء: مرجع سابق، ص 165.

<sup>2</sup>- نفسه، ص 165.

## - الفرع الثالث: التنظيم التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر.

تعمل المحاسبة العمومية في الجزائر وفق نظام يضمن سير العمل حسب الطرق والآليات المعروفة لتحقيق أهداف معنية بحيث يراعي خصوصيتها، ويعتبر من أنظمة المحاسبة الخاصة التي تستعمل إجراءات محاسبية منظمة وفق القوانين ومثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية وذلك حماية للمال العام والوصول إلى تقديم بيانات مالية تعكس نتائج نشاطات القطاعات العامة.

أ. **الدفاتر والسجلات المحاسبية:** إن خاصية المحاسبة العمومية تقتضي تصميم دفاتر وسجلات محاسبية بشكل يجعلها ملائمة لنشاط وحدات القطاع العام المختلفة حيث تتولى وزارة المالية مهمة إصدار تعليمات خاصة بإجراءات استخدام وحفظ الدفاتر والسجلات، حيث أن المجموعة الدفترية والمستندية تعد المصدر الأساسي للمعلومات الفعلية التي تعد على أساسها التقارير بجميع أنواعها لذلك فهي وفي حالة كانت متطورة ستساعد من حصر التكاليف الفعلية للأنشطة والمشروعات الحكومية، وتخضع عملية مسك السجلات المحاسبية بمختلف أنواعها إلى قواعد صارمة على المحاسبين العموميين احترامها والتي يمكن تلخيصها في العناصر التالية:<sup>1</sup>

- تحفظ سجلات المحاسبة لمدة 10 سنوات؛

- تكون صفحات سجلات المحاسبة مرقمة تسلسليا ومختومة بختم الإدارة المكلفة بتسييرها؛

- تجنب المحو والشطب؛

- عند التصحيح يجب إثبات العملية بختم وتوقيع المسؤول عن مسك هذه السجلات.

وتتنوع السجلات والدفاتر المحاسبية المعتمدة في الجزائر إلى:

- مستخرج العمليات المالية؛

- الدفتر العام؛

- سجل الحسابات العام؛

- ميزان الحسابات الشهرية؛

- حساب التسيير.

كما يستعمل المحاسب العمومي بطاقة النفقات والإيرادات عند إجراء أي قيد محاسبي العمليات المالية حيث تعتبر البطاقات الوسيلة الأساسية لإثبات قيود الحسابات الدائنة والمدينة، كما تتم الاستعانة ببطاقة

<sup>1</sup>- عبدوس إيمان: اتجاهات عصرة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، العدد 3، المجلد الخامس، الأردن، ديسمبر 2018، ص 315.

التسوية من أجل إلغاء قيد محاسبي خاطئ أو تصحيح الأخطاء مع ضرورة إرفاقها بالتبريرات الموضحة لأسباب إلغاء القيود المحاسبية الأصلية.

ب. **المستندات ذات الطابع الإحصائي:** تلعب السجلات والبيانات الإحصائية دورا هاما ومكملا للدفاتر والسجلات النظامية، وتنقسم هذه المستندات إلى:<sup>1</sup>

- الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة؛

- الحساب الختامي للدولة؛

- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير؛

- الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز.

ج. **تنظيم الدورة المستندية:** ترتبط المستندات المحاسبية فيما بينها لتشكّل نظاما متكاملًا يسمح بعرض نتائج وحدات القطاع العام وإعداد الحساب الختامي للدولة.

د. **تنظيم الإدارة المالية:** هي الإدارة التي توكل لها مهمة الإشراف على تنفيذ ومراقبة العمليات المالية، ولعل تطبيق مبدأ الفصل بين مهام الأمر بالصرف والمحاسب العمومي له تأثير كبير على تنظيم الوحدات الحكومية وهما العونين اللذان يكونان تحت إشراف سلطتين مختلفتين، وتنظم الإدارة المالية في الجزائر أولاً عن طريق تطبيق نظام المركزي للخزينة والذي يسمح بدمج وتركز المحاسبة بصفة تدريجية على مرحلتين الأولى الذي يقوم بدمجها لإعداد الحساب الختامي للدولة، وثانياً عن طريق إتباع إجراءات إقفال وإيداع الحسابات الخاصة بكل سنة مالية تبدأ في 01/01 وتنتهي في 31/12 بحيث تودع الحسابات لدى مجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 جوان من السنة الموالية للميزانية المقفلة.<sup>2</sup>

- **المطلب الثاني: الأسس المحاسبية المستخدمة في المحاسبة العمومية.**

تختلف الأسس المحاسبية في تسجيل الإيرادات والنفقات العمومية وتتعدد من دولة لأخرى، فكل دولة تطبق الأساس الذي يتلاءم وطبيعة أنشطتها، ويعود سبب هذا الاختلاف إلى عدة عوامل أهمها: "الأهداف التشغيلية للوحدة العمومية، والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها، وعلى درجة ونوع المساءلة، وعلى أهداف التقارير المالية واحتياجات مستخدمي البيانات والتقارير المالية".<sup>3</sup>

1- نفسه، ص 316.

2- عبدوس إيمان: اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، مرجع سابق، ص 318.

3- إسماعيل حسين أحمر: المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، مرجع سابق، ص 138.

سنحاول من خلال هذا المطلب إبراز أهم الأسس المحاسبية التي تعتمد عليها المحاسبة العمومية، من خلال التطرق إلى مفهوم كل أساس، وإبراز ميزاته وعيوبه، ومن ثم إجراء مقارنة بينهم للوقوف على أبرز هذه الاختلافات:

#### - الفرع الأول: ماهية الأساس النقدي.

إن الأساس النقدي هو الأساس الشائع جدا في القطاع العام، وهو مستخدم منذ فترة طويلة في كثير من دول العالم خاصة في القرنين الماضيين ولا يزال يستخدم لحد الآن، وفيما يلي نتطرق إلى مفهومه، مزاياه وعيوبه.

أ. مفهوم الأساس النقدي: يعرف الأساس النقدي على أنه الأساس الذي يعتبر أن الإيراد يتحقق في تاريخ تحصيله أو قبضه، وأن النفقة يعترف بها في تاريخ دفعها، وذلك بصرف النظر إن كانت تلك الإيرادات أو النفقات تخص عمليات الفترة الحالية أو تتعلق بفترات مالية سابقة أو لاحقة، وسواء كانت تتعلق بنشاط جار (بضاعة أو خدمات مستهلكة مباشرة) أو بنشاط رأسمالي.<sup>1</sup>

أما الاتحاد الدولي للمحاسبين فقد عرف الأساس النقدي على أنه: "ذلك الأساس المحاسبي الذي يعترف بالمعاملات وغيرها من الأحداث فقط عند استلام أو دفع النقدية."<sup>2</sup>

كما عرف على أنه: "النموذج الإجمالي للتدفقات النقدية المحاسبية، ويعترف بجميع التدفقات النقدية المرتبطة بالأحداث الاقتصادية، حيث يضم التدفقات من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية."<sup>3</sup>

على ضوء ما سبق يمكن تعريف الأساس النقدي على أنه ذلك الأساس المحاسبي الذي بموجبه يتم تسجيل العمليات التي تم دفع/استلام قيمتها النقدية، أي أنه لا يعترف بالإيرادات إلا عند استلامها فعلا، وكذلك النفقات لا يعترف بها إلا إذا دفعت فعلا، بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات تخص السنة الحالية أو السابقة أو اللاحقة.

ب. مميزات الأساس النقدي: يحظى الأساس النقدي بالعديد من المزايا، والتي نوضحها فيما يلي:<sup>4</sup>

- البساطة والوضوح والسهولة في التطبيق، حيث يعتمد على نظام محاسبي بسيط وغير معقد فيمثل الحساب الختامي حركة عمليات الخزينة من مقبوضات ومدفوعات مالية؛

<sup>1</sup>- إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس: المحاسبة الحكومية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص72.

<sup>2</sup>- جابي أمينة هناء: مرجع سابق، ص4.

<sup>3</sup>- نفسه، ص5.

<sup>4</sup>- خلف الله بن يوسف ومعايش قويدر: متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، مجلة سداسية، العدد 31، جامعة الجلفة، ص 278 و279.

- يتميز بالموضوعية لابتعاده عن مخاطر التقدير الشخصي؛
- إمكانية اعداد الحسابات الختامية في وقت مبكر مما يضفي أهمية خاصة على نشر الحساب الختامي باعتباره أحد وسائل الرقابة؛
- يمكن الاعتماد على النتائج التي تتحقق من تطبيق هذا النظام في مجال اعداد الموازنة القادمة وفي مجال تنفيذ الموازنة العامة والرقابة عليها.

ج. **مآخذ الأساس النقدي:** كما ان للأساس النقدي عيوب تتمثل فيما يلي: <sup>1</sup>

- تجاهله لبعض العناصر المهمة مثل الديون والخصوم الأخرى على المدى الطويل؛
- لا يتماشى ومتطلبات الشفافية، ولا يعكس الصورة الحقيقية للمركز المالي؛
- لا يميز بين الخصائص الاقتصادية للمعاملات؛
- لا يحترم مبدأ استقلالية الدورات؛
- لا يقيس التكلفة؛
- لا يعكس حسابات الأصول والخصوم (ممتلكات الهيئة العمومية).

- **الفرع الثاني: ماهية أساس الاستحقاق.**

كما هو معروف فإن أساس الاستحقاق هو الأساس المطبق في الوحدات التجارية التابعة للقطاع الخاص، حيث أنه لا يمكن لهذه الوحدات تطبيق الأساس النقدي فهو ليس في صالحها، وكما هو الحال في القطاع الخاص فقد بدأت دراسات تلوح في الأفق منذ بداية التسعينات حول إمكانية تبني أساس الاستحقاق تدريجيا في القطاع العام أيضا، نظرا لقصور الأساس النقدي في تحقيق متطلبات الشفافية والمساءلة، وعدم قدرته على اكتشاف التلاعبات والفساد المالي والإداري، وفيما يلي نقدم مفهوم أساس الاستحقاق مزياء وعيوبه.

أ. **مفهوم أساس الاستحقاق:** يعرف النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية الذي أقرته الندوة العلمية المنعقدة في تونس سنة 1980 أساس الاستحقاق بأنه "الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي لأي سنة مالية بالمصروفات والإيرادات التي تحققت فعلا خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه

<sup>1</sup>- جابي أمينة هناع: مرجع سابق، ص 6و5.

النفقات قد دفعت أم لم تدفع بعد، والإيرادات قبضت أم لم تقبض"، حيث تم اعتماده كأحد الأسس المحاسبية تاركا المجال للدول العربية إمكانية تطبيقه عند توفر الإمكانيات الفنية لديها.<sup>1</sup> في حين عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين أساس الاستحقاق بأنه "أساس محاسبي يتم الاعتراف بموجبه بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها (وليس عند استلام النقد)، ولذلك تسجل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية ويعترف بها في القوائم المالية للفترة الزمنية الخاصة بها".<sup>2</sup> وتجدر الإشارة في هذا المجال، بأن تطبيق أساس الاستحقاق يتطلب إجراء عمليات التسوية الجردية للإيرادات والنفقات لتحديد ما يخص الفترة المحاسبية وتحميلها إلى الحساب الختامي لتلك الفترة، تطبيقا لقاعدة استقلال الدورات المالية، ويتم ذلك عن طريق استبعاد الإيرادات التي قبضت والنفقات المدفوعة خلال السنة والتي تخص سنوات أخرى، وذلك بهدف ربط هذه المعاملات بالفترة المالية التي تخصها وتسجيلها في الحساب الختامي التابع لها.

تسجل هذه الطريقة الإيرادات والنفقات العمومية على أساس تاريخ استحقاق الإيراد للدولة وتاريخ إثبات الالتزام المالي عليها، بغض النظر عن حركة السيولة النقدية الناتجة عنها. ويترتب على ذلك تخصيص حسابات لإظهار تطور عناصر الذمة المالية للوحدات الحكومية، حيث "يتم الاعتراف بالموارد الاقتصادية كافة (المالية والعينية) والتغيرات التي تطرأ عليها، وتتكون عناصر القوائم المالية من الإيرادات والنفقات، بما فيها الاستهلاكات والأصول المالية والعينية والالتزامات وصافي الأصول".<sup>3</sup>

ب. مزايا أساس الاستحقاق: من أهم مزايا تطبيق أساس الاستحقاق يمكن ذكر العناصر الآتية:

- توفير بيانات كاملة حول حجم حقوق والتزامات الوحدات الحكومية، حيث يتم إثبات حقوق الغير على الدولة وحقوق الدولة لدى الغير في السجلات المحاسبية مع تحديد تاريخ قيدها مما يضمن المتابعة الدقيقة لحجم الدين العمومي محاسبيا، على عكس الأساس النقدي والتي يتم متابعتها في سجلات إحصائية خارج المحاسبة.
- إمكانية المقارنة بين إيرادات السنوات المتتالية ونفقاتها بصورة سليمة وواضحة.
- يعطي البيانات المالية والحقائق الضرورية لإظهار المركز المالي للحكومة بصفة عادلة، حيث يظهر كافة موجودات الحكومة ومطالبها، بما في ذلك حقوق الحكومة وحقوق الغير.

<sup>1</sup>- المنظمة العربية للعلوم الإدارية: النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1980، ص15 و16.

<sup>2</sup>- الاتحاد الدولي للمحاسبين: إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة 2007، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2007، ص 906.

<sup>3</sup>- إسماعيل حسين أمرو: المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، مرجع سابق، ص139.

- يؤدي للتمييز الواضح بين كل من النفقات الرأسمالية والنفقات الإيرادية وما يعكسه ذلك من أثر ايجابي على حقيقة نتائج الأعمال وسلامة وعدالة المركز المالي.<sup>1</sup>

- يجعل التقارير المحاسبية أكثر ملاءمة لأغراض الرقابة والمتابعة والتحليل، عن طريق توفير البيانات حول تطور تكاليف الوحدات الحكومية من أجل قياس تكلفة نشاط وحدات القطاع العام وتقييم مستوى الكفاءة والأداء في إدارة المال العام، وذلك يدخل في إطار تطبيق محاسبة التكاليف في المحاسبة العمومية.

يتطلب تطبيق أساس الاستحقاق إعداد نظام محاسبي متطور يحتاج إلى موظفين يتمتعون بكفاءة فنية عالية من الناحية المحاسبية، على عكس الأساس النقدي الذي يمتاز بالبساطة في التطبيق، ولكنها تؤدي إلى عدم الدقة في النتائج.

ج. مآخذ أساس الاستحقاق: يعاب على أساس الاستحقاق أنه:

- غير موضوعي: حيث يدخل فيه عنصر التقدير الذاتي المبني على الاعتبارات الشخصية، مثل حالات جرد المخازن وتقييمها وجرد الديون المستحقة.

- معقد وباهظ التكاليف: ونظرا لتعقيده فإنه يتطلب عدد كبير من معدي ومراجعي الحسابات الحكومية ذوي المهارات المحاسبية الفائقة لتكون أحكامهم موضوعية، وترجع أسباب كون تكلفة تنفيذه أعلى من تكلفة تنفيذ الأساس النقدي الى تحديد وتقييم الأصول الموجودة؛ تطوير سياسات محاسبية، إنشاء النظم المحاسبية، بما في ذلك شراء البرمجيات وتجريبها؛ وتطوير المهارات اللازمة من خلال توفير البرامج التدريبية حول المعلومات المالية للمعدين والمستخدمين .

- مصمم لقياس الربح: وهو مفهوم لا معنى له إلى حد كبير في القطاع العام .

- يبقي الحسابات الخاصة بالسنة المالية مفتوحة مدة طويلة حتى تتم تسويتها: والذي قد يؤدي إلى صعوبة الحصول على معلومات مالية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار المناسب.<sup>2</sup>

- يشوه المركز النقدي ويحدث خلل في الرقابة على السيولة النقدية: بسبب اشمال الحسابات على معلومات محاسبية عن المستقبل والتي قد لا يحدث إنفاقها أو تحصيلها.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>- محمد أحمد حجازي: المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، بدون دار النشر، عمان، الطبعة السابعة، 2007، ص53.

<sup>2</sup>- إسماعيل خليل أسماعيل ونائل حسن عدس: المحاسبة الحكومية، مرجع سابق، ص33.

<sup>3</sup>- إسماعيل حسين أمرو: المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، مرجع سابق، ص47.

## - الفرع الثالث: ماهية أساس الالتزام.

نظرا لعيوب استخدام الأساس النقدي وللمزايا التي يحققها استخدام أساس الاستحقاق مقارنة بعيوبه، ظهرت محاولات تهدف إلى التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وقد يحدث عند التطبيق العملي لهذا التحول ألا يتبع أساس الاستحقاق الكامل، وبالتالي يتم خلط بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق للجمع بين مزايا الأساسين، وهو ما يسمى بالأساس الالتزام، وله عدة تسميات أخرى كالأساس المشترك أو الأساس المختلط.

أ. مفهوم أساس الالتزام: قد يسمى الأساس المختلط أحيانا بالأساس النقدي المعدل إذا كانت درجة استخدام الأساس النقدي بشكل أكبر من استخدام أساس الاستحقاق، ويسمى بأساس الاستحقاق المعدل في حالة ما حدث العكس أي تم استخدام أساس الاستحقاق بشكل أكبر، وفيما يلي نقدم تعريف كل من الأساس النقدي المعدل وأساس الاستحقاق المعدل:

أ-1- الأساس النقدي المعدل: يتبنى هذا الأساس قواعد الأساس النقدي في الاعتراف بالقياس المحاسبي للإيرادات العمومية، في حين يعتمد على قواعد أساس الاستحقاق عند المعالجة المحاسبية للنفقات العمومية، وعليه يعتبر نموذج محاسبي قائم على الأساس النقدي مع تعديل أسس قياس بعض البنود للتقارب مع أساس الاستحقاق.

ولقد عرف النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية الأساس النقدي المعدل بأنه الأساس الذي يعتمد على تحميل الحساب الختامي (الإبلاغ المالي) لأي سنة مالية بالنفقات التي تم الارتباط بها خلال السنة المالية، بغض النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد تحققت أو دفعت خلال السنة أم لا.<sup>1</sup>

أ-2- أساس الاستحقاق المعدل: وهو أساس أكثر توسعا من الأساس النقدي أو من أساس الالتزام، لأن التعديلات التي يتبناها تجعله أقرب ما يكون إلى متطلبات أساس الاستحقاق الكامل، حيث يقيس هذا الأساس "الموارد المالية وتغيراتها، وتتكون القوائم المالية من الإيرادات والنفقات والأصول المالية والالتزامات وصافي الموارد المالية".<sup>2</sup>

يمكن تعريف أساس الاستحقاق المعدل بأنه "أساس محاسبي يعترف فيه بالمعاملات عند حدوثها مع تعديلات محددة بشكل معين لتعكس محور قياس تدفق الموارد المالية الحالية، هذه التعديلات تتضمن

<sup>1</sup> - المنظمة العربية للعلوم الإدارية: النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، مرجع سابق، ص16.

<sup>2</sup> - إسماعيل حسين أحمر: المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، مرجع سابق، ص142.

حقيقة أن الإنفاق يعترف به في الفترة المتوقع أن يتطلب فيها استخدام الموارد المالية الحالية، أما الإيراد فلا يعترف حتى يصبح متاحا لدفع الالتزامات الحالية، كما لا يعترف ببعض المطلوبات طويلة الأجل إلى أن يتم طلبها وتصبح مستحقة الدفع".<sup>1</sup>

ب. مميزات أساس الالتزام: يتميز أساس الالتزام بالسمات التالية:<sup>2</sup>

- يمكن من المقارنة بسهولة بين النفقات العمومية والإيرادات العمومية لسنوات مختلفة؛

- يوفر قوائم مالية تساعد على التحليل المالي؛

- يمكن من إظهار الحسابات الختامية للهيئات العمومية بصورة حقيقية وواقعية، ذلك أنه يحمل السنة المالية بما يخصها من نفقات؛

- يمكن من توفير الأموال اللازمة لتسديد الالتزامات المترتبة على الهيئات العمومية ودفعها لمستحقيها عند تنفيذ الخدمات أو توريد الموارد أو اللوازم؛

- يعتبر مناسبا لمعالجة المشاريع الكبيرة التي تستمر أكثر من سنة بحيث يمكن من حجز المخصصات اللازمة لتنفيذ هذه المشاريع المتعاقد عليها عند الالتزام بها.

ج. مآخذ أساس الالتزام: لا يخلو أساس الالتزام من العيوب، وفيما يلي نقوم بتفصيلها:<sup>3</sup>

- يشجع استخدام هذا الأساس على استغلال المخصصات غير الملتزم بها من خلال عقد التزام، مما يؤدي إلى زيادة الإنفاق الحكومي في السنوات اللاحقة؛

- يؤدي استخدام هذا الأساس إلى تجميد الأموال المخصصة للنفقات اللازمة لتغطية المشاريع المتعاقد عليها دون استغلال؛

- يحتاج استخدام هذا الأساس إلى أشخاص ذوي معرفة علمية وعملية في المحاسبة؛

<sup>1</sup> - شلال زهير: آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتفريط العمليات المالية للدولة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر 2013-2014، ص40.

<sup>2</sup> - حسام أبو علي الحجاوي: الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص42.

<sup>3</sup> - حسام أبو علي الحجاوي: الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، مرجع سبق ذكره، ص42 و43.

- يؤدي استخدام هذا الأساس إلى تحميل السنة المالية بمبالغ لا تخصها، حيث قد يتم الالتزام بخدمات لا يتم تنفيذها خلال السنة المالية التي تم تحميلها لها؛

- يوجب استخدام هذا الأساس معالجة الإيرادات العمومية بأسلوب مختلف عن معالجة النفقات العمومية مما يؤدي إلى عدم التحكم بالتدفقات النقدية للهيئات العمومية، أي أنه لا يمكن من السيطرة على السيولة النقدية لاعتماده على أسلوبين مختلفين في معالجة الإيرادات والنفقات.

- **المطلب الثالث: أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية، نقائص النظام ودوافع اصلاحه.**

- **الفرع الأول: أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية.**

ان التحديد المسبق لمجمل إيرادات ونفقات الهيئات العمومية للسنة المالية في شكل وثيقة قانونية ملزمة، وهي الميزانية فرض قيود على حرية الأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية لهذه الهيئات، ومن أجل الاحترام الفعلي لهذه القيود وجدت قواعد صارمة يتم بمقتضاها تنفيذ الإيرادات والنفقات المرخص بها في الميزانية ومن بين هذه القواعد تلك الخاصة بمراقبة عمليات التنفيذ. فالنظام القانوني لتنفيذ الميزانية كله يتمحور حول فكرة الرقابة التي من شأنها ضمان الاستخدام القانوني للأموال العمومية.

وتجسيد هذه الفكرة يتمحور حول تقسيمها الى فئتين متميزتين ومستقلتين من الأعوان بتنفيذ العمليات المالية للهيئات العمومية هما: فئة الأمرين بالصرف، وفئة المحاسبين العموميين.

أ. **الأمر بالصرف:** جاء في مفهوم المادة 23 من القانون رقم 90-21 أن الأمر بالصرف هو: كل شخص مؤهل باسم الهيئة العمومية التابع لها بإصدار الأوامر الخاصة بتنفيذ ميزانية الدولة بشقيها (الإيرادات والنفقات)، وتتجلى مهامه في: إثبات الإيرادات وتصفيتهما والأمر بتحصيلها، وكذا الالتزام بالنفقات وتصفيتهما والأمر بدفعها.<sup>1</sup>

كما يعرف الأمر بالصرف على أنه: الإداري المؤهل للأمر بصرف النفقات (ومن المفترض الإيرادات، ولكن في هذا المجال، دوره يكون أقل أهمية)، فهو ذلك الذين لديه دور رئيسي (ولكن ليس دائما حصريا) في قرار استخدام الاعتمادات المفتوحة في الميزانية، مما يعني أن هذه الميزة تكون محفوظة فقط لأعلى السلطات الإدارية.

<sup>1</sup>- المادة 23 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سابق.

من خلال المواد 16، 17، 19، 20، 21 الواردة في القانون رقم 90-21، يمكن تعريف المهام المسندة إلى الأمر بالصرف في تنفيذه للميزانية كالتالي: إثبات الإيرادات وتصفياتها والأمر بتحصيلها، وكذا الالتزام بالنفقات وتصفياتها والأمر بدفعها، أي المرحلة الإدارية التي يعنى بها الأمر بالصرف.

**ب. المحاسب العمومي:** يعتبر المحاسب العمومي كل شخص معتمد يقوم بالعمليات المنصوص عليها في المادتين 18 و22 من القانون رقم 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، بالإضافة الى العمليات المنصوص عنها في المادة 33 من نفس القانون وهم كالتالي:

- **التحصيل: المادة 18:** يعد التحصيل الاجراء الذي بموجبه يتم ابرام الدين العمومي.

- **الدفع: المادة 22:** يعد الدفع الاجراء الذي بموجبه يتم ابراء الدين العمومي.

- **المادة 33:** يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانونا للقيام فضلا عن العمليات المشار اليها في المادتين 18 و22، بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها.

- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.

- حركة حساب الموجودات.

**ج. المراقب المالي:** المراقب المالي هو شخص تابع لوزارة المالية، يعين من قبل الوزير المكلف بالميزانية<sup>1</sup>، مقره هو الوزارة المعين بها أو على مستوى الولاية، ويعمل المراقب المالي بمساعدة أشخاص مساعدين معينين بموجب قرار وزاري، وتعتبر رقابته رقابة مشروعية وليست رقابة ملائمة على النفقات العمومية، وحسب ما جاء في نص المادة 02 من المرسوم التنفيذي 92-414 فإن المراقب المالي يراقب النفقات الملتمزم بها على عدة ميزانيات وهي كالتالي: الحسابات الخاصة بالخرينة، نفقات ميزانية الولاية، نفقات المؤسسات ذات الطابع الإداري<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، والمتعلق بمصالح المراقبة المالية، ج ر عدد 64.

<sup>2</sup> - المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات العمومية التي يلتزم بها، ج ر عدد

82 الصادرة بتاريخ 15 نوفمبر 1992.

وفقا لأحكام المادة 58 من القانون رقم 90-21 والمادتين 9 و23 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 فإن المراقب المالي يتولى مهمة إجراء المراقبة القبلية لمشروعية إجراء الالتزام بالدفع الذي يقوم به الأمر بالصرف، وقبل قبول التأشير على هذا الالتزام يجب على المراقب المالي أن يتحقق مما يلي:<sup>1</sup>

- صفة الأمر بالصرف؛

- المطابقة التامة للقوانين والأنظمة المعمول بها؛

- توفر الاعتمادات أو المناصب المالية؛

- التخصيص القانوني للنفقة؛

- مطابقة مبلغ الالتزام بالعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة؛

- وجود التأشير أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشير قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.

- الفرع الثاني: نقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

رغم التعديلات التي عرفها نظام المحاسبة العمومية المبني على أساس مدونة حسابات الخزينة لمحاولة تكييفه والمتطلبات الحديثة لنشاط وحدات القطاع العام إلا انه بقي عاجزا عن تأدية الدور المنوط به وذلك يرجع لقصوره ومحدوديته في عدة جوانب نذكر منها:<sup>2</sup>

أ. **عدم إعطاء نظرة شاملة حول الذمة المالية للدولة:** حيث تقتصر عملية التقييد المحاسبي في إطار المحاسبة الحالية للدولة على تسجيل عمليات الصندوق أي التي تتعلق فقط بتحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات المدرجة ضمن ميزانية الدولة المحددة في قوانين المالية وهو ما يقوم عليه الأساس النقدي ومنه إهمال عناصر الذمة المالية للدولة من أملاك عقارية ومنقولة وحقوق الدولة وديونها التي تتم متابعتها عادة خارج الإطار المحاسبي وهو ما أدى إلى سوء تسيير عناصرها؛

ب. **طريقة ترقيم حسابات المدونة:** ترقيم مجموعة مدونة حسابات الخزينة بشكل خطي أثر سلبا على تجانس ووحدة المدونة مما صعب عملية التكييف مع التعديلات المتكررة التي تفرضها العمليات الجديدة والتغيرات

<sup>1</sup>- المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414، والمتعلق بالرعاية السابقة للنفقات العمومية التي يلتزم بها، مرجع سابق.

<sup>2</sup>- عبدوس ايمان: اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، مرجع سابق، ص318.

في نشاط الدولة، كما أن الأعداد الكبيرة التي أصبحت تتكون منها حسابات هذه المدونة صعب من مهمة المحاسب في تسجيل العمليات المالية لصعوبة معرفة الحساب المطابق لكل عملية؛

ج. **صعوبة تركيز وتجميع المعلومات المحاسبية:** تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية لا يتماشى والتقنيات الحديثة التي تتطلب وجود نظام إعلام آلي يقوم بتجميع مختلف المعطيات المحاسبية المتواجدة على مستوى كل مراكز التسجيل المحاسبي بل أن عملية التركيز في اغلب الأحيان لا تتم في الأجل المناسبة مما يؤدي إلى تأخر في الحصول على المعلومات لاتخاذ القرارات وهو ما لا يخدم الجهود الرامية إلى تجسيد سياسة عقلنة وترشيد النفقات العمومية وكذا تحقيق التسيير الفعال للمالية العمومية؛

د. **تعقيد الوثائق المحاسبية:** حيث أن مجمل الوثائق المحاسبية الواجب توفرها في إطار المدونة تتميز بتعقيدها وعدم سهولة استغلالها؛

هـ. **عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية:** حيث تتم متابعتها في سجلات غير سجلات المحاسبة وذلك عن طريق القيد الوحيد رغم أنها تتم بصفة آلية وفق تبويبات الميزانية، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيد هذه العمليات، وبالتالي فإن مخرجات النظام المحاسبي العمومي لا توفر بيانات مالية مفيدة في مجال تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف، وبالإضافة إلى ما سبق نجد أن من نقائص نظام مدونة حسابات الخزينة ما يلي:

- الاعتماد على الجداول الإحصائية خارج المحاسبة من أجل إعداد القوائم المالية الحكومية والحساب الختامي للدولة؛

- الاعتماد على استعمال القيود بالمبالغ السالبة عند تصحيح الأخطاء دون اللجوء إلى القيود العكسية لإلغاء العمليات الخاطئة؛

- عدم توفر حسابات لقيد حجم وقيمة مخزون وحدات القطاع العام؛

- يتغاضى نظام المحاسبة العمومية عن تسجيل الممتلكات العينية واستثمارات الدولة، إلى جانب عدم تطبيق مبدأ الحقوق المثبتة للدولة .

مما سبق يتضح أن نظام المحاسبة العمومية الجزائري ونظرا لاعتماده على الأساس النقدي في تسجيله للعمليات المالية للدولة وإغفاله أساس الاستحقاق فهو لا يسمح بتوفير مخرجات مالية حكومية تواكب التطورات

الحاصلة على مستوى الإفصاح والإبلاغ المالي، هذا ما دفع بالجزائر إلى وضع مشاريع إصلاح لنظام محاسبتها الحكومي بشكل يسمح لها رفع جودة قوائمها وتقاريرها المالية وتوفير الأرضية اللازمة لتحقيق للرقابة على تسيير المال العام.

### -الفرع الثالث: دوافع اصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر.

كما هو معلوم، ما من إصلاح إلا وكان متدرجاً بجملة من المسوغات التي تعلله، فإذا نظرنا إلى مسوغات ودوافع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر لوجدنا أن أولها هي بقاء مدونة حسابات الخزينة وفيه للأساس النقدي التقليدي والذي لا يمكن إنكار أنه لبي لفترة طويلة نسيباً احتياجات الجزائر، ومع ذلك، فإن عيوبه الآن أصبحت مفرطة، وأحاط المدونة بالكثير من السلبيات ومظاهر الخلل، مما استدعى إيجاد حلول لتجاوز هذه الاختلالات وإعادة النظر فيها، إضافة إلى أسباب أخرى سوف نتطرق إليها بنوع من التفصيل فيما يلي:<sup>1</sup>

أ. إضفاء الطابع المهني على الأطر المحاسبية الحكومية وإدخال تقنيات القطاع الخاص إلى القطاع العام: فتطبيق أساس الاستحقاق المطبق في القطاع الخاص على الهيئات العمومية، من شأنه أن يحقق مزايا متعددة:

- يوفر سجلات دقيقة ومتكاملة؛

- يعطي صورة واضحة تساعد في تقييم وفهم مدى نجاح الحكومة في تسيير وإدارة مواردها؛

- يساعد في تقييم أداء الهيئات العمومية من ناحية مركزها المالي وتدفعاتها النقدية، وتقييم أداء الحكومة من ناحية تكلفة الخدمات المقدمة وفعاليتها وإنجازاتها؛

- يساعد في تحديد إجمالي تكلفة الخدمات التي تقدمها الحكومة، والتي تعد معلوماتها ضرورية لتقييم كفاءة أداء الخدمات الحكومية، وإتاحة مقارنتها بتكلفة نفس الخدمات إن قدمت من طرف القطاع الخاص أو التطوعي؛

وهذه هي الأهداف الرئيسية من وراء إصلاح المحاسبة العمومية، والذي يعتبر بدوره جزءاً مكملاً للإصلاح وهذه هي الأهداف الرئيسية من وراء إصلاح المحاسبة العمومية، والذي يعتبر بدوره جزءاً مكملاً للإصلاح الاقتصادي. فالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق ناتج عن ثبوت قصور الأساس النقدي ومحدوديته بصفة رئيسية، وعن المزايا المتعددة لأساس الاستحقاق الذي يقوم بتسجيل الإيرادات والمصروفات


<sup>1</sup>- جابي أمينة هناع: ، مرجع سابق، ص 171 و 172.

والأصول والخصوم وحقوق الملكية "الأصول الصافية" في دفتر الأستاذ العام عند حصول النشا الاقتصادي ذي الصلة وعندما يتم تسلم أو دفع المبالغ النقدية.

ب. التماشي مع توجه الهيئات والمؤسسات الدولية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين والبنك الدولي نحو معايير الإبلاغ المالي المبنية على أساس الاستحقاق: على غرار إحصاءات مالية الحكومة (GFSM) والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

ج. ضرورة انفتاح الميزانية العامة للدولة (ضعف الشفافية والإفصاح، وبالتالي المساءلة): حصلت الجزائر في مؤشر الميزانية المفتوحة لعام 2006 على 28 درجة، أما في مسح عام 2008 فقد حصلت على درجتين، كما انخفض مؤشر الموازنة المفتوحة لمسح عام 2010 ليصل إلى درجة واحدة، ليرتفع بعدها إلى 13 و 19 درجة على التوالي في 2012 و 2015.


ووفقا لهذه المؤشرات، نستنتج أن الحكومة الجزائرية لا توفر سوى معلومات ضئيلة عن الميزانية العامة للدولة وعن أنشطتها المالية، مما يحيل دون إمكانية مساءلة المواطنين للحكومة عن كيفية تسييرهم للمال العام.



# المبحث الثاني

الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية في

القطاع العام (IPSAS)



## - المبحث الثاني: الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

لقد شهد مجال المحاسبة العمومية عدة تغييرات أدخلت على الممارسات المحاسبية العمومية القديمة التي لوحظ عليها تقصير في خدمة الصالح العام وعدم مواكبتها للتطورات الحاصلة في العالم، الأمر الذي أوجب الانتقال نحو تطبيق مبادئ وأسس نظام المحاسبة العمومية وفق المعايير الدولية، حيث أعلنت الحكومة الجزائرية عن برنامج لإصلاح نظامها المحاسبي وعن مشروع لعصرنة النظام المحاسبي هدفه الأساسي تعزيز قدرات وزارة المالية في تأدية مهامها الأساسية في الرقابة على المال العام من أجل عرض إفصاح المعلومات بغرض المساءلة وتقييم الأداء.

ومن الملاحظ أن بيئة الممارسات والتعاملات المحاسبية في وحدات القطاع العام بخصائص تميزها عن وحدات القطاع الخاص، الأمر الذي أوجب بناء وتأسيس إطار وقواعد ومعايير مستقلة للمحاسبة العمومية مراعية بذلك الاختلال مع إعطائها له حقه، ومن غير ذلك لا نستطيع تخمين أو توقع نجاح تبني الممارسات المحاسبية العمومية لقواعد أو مفاهيم أو أطر محاسبية أو اقتصادية أو إدارية خارجية أخرى.

## - المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

يتناول هذا المطلب عرض المفاهيم العامة حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين حيث سنتطرق الى مفهوم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، كما سنوضح نطاق إصدارها وتطبيقها، ونبرز اهم المميزات والانتقادات الموجهة لها.

## - الفرع الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

تعنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وذلك لتوجيه ممارساتها، وتوحيد معالجاتها للأموال المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وضخامة الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام.<sup>1</sup>

وبناء على الدراسة رقم (13) للجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، تعرف المعايير المحاسبية بأنها عبارة عن "بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تتعكس أنواع معينة من المعاملات والأحداث الأخرى في

<sup>1</sup>- خبيطي خيضر ومونه يونس: آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 2، الجزائر، ديسمبر 2016، ص 99.

القوائم المالية الحكومية، وفقا لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالي<sup>1</sup>.

كما تعرف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على أنها: "معايير عالمية عالية الجودة للإبلاغ المالي، خاصة بهيئات القطاع العام، باستثناء المؤسسات الحكومية التجارية"<sup>2</sup>. حيث تنص على: الاعتراف، القياس، ومتطلبات العرض والإفصاح، الخاصة بالمعاملات والأحداث في القوائم المالية ذات الغرض العام. ومنه نستخلص أنها عبارة عن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند إليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس اثبات وإفصاح عن المعلومات أو حول الأحداث الاقتصادية للمشروع. كما أنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات، وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

#### - الفرع الثاني: نطاق اصدار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

تم تصميم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام لتطبيقها على البيانات المالية ذات الغرض العام لجميع الوحدات الحكومية، الجماعات المحلية والوحدات الإدارية التابعة للقطاع العام التي لا تهدف لتحقيق الأرباح، ولا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، حيث توضح هذه المعايير متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح عن البيانات المالية لوحدات القطاع العام.

تتجه استراتيجية إصدار معايير المحاسبية الدولية في القطاع العام نحو تحقيق التقارب قدر الإمكان في تطبيق منهجية معايير المحاسبة الدولية المالية في القطاع الخاص، حيث إن استراتيجية التقارب تعتمد على اقتباس المعايير من متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الحكومي، عن طريق تكيفها لتتلاءم مع مميزات نشاط وحدات القطاع العام خاصة في مجال المعايير المعدة على أساس الاستحقاق وفي هذا الإطار، يؤكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في اعترافه الصريح في الفقرة رقم (18) لمقدمة المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بأن "إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض البيانات المالية هو مرجع ذو صلة بمستخدمي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام".

<sup>1</sup>- شلال زهير: آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، مرجع سابق، ص51.

<sup>2</sup>- جابي أمينة هناء: مرجع سابق، ص32.

يتجسد هذا التقارب من خلال تعديل معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص لتناسب مع متطلبات القطاع العام، حيث "يحاول مجلس معايير المحاسبة في القطاع العام حيث أمكن أن يحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كان هناك مسألة هامة بالقطاع العام تبرر الخروج عن هذه المعايير.<sup>1</sup>

### - الفرع الثالث: مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

لا يمتلك المجلس سلطة لإجبار الحكومات والهيئات العمومية على الامتثال لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، حيث إنه يشجع هذه الأخيرة على المشاركة بشكل كبير في وضع هذه المعايير عن طريق تقديم الملاحظات والمقترحات لمختلف اللجان والهيئات الاستشارية في المجلس.

وفي هذا الإطار يحث المجلس الحكومات على تبني معايير المحاسبة في القطاع العام من أجل تحقيق التوافق والتقارب الدولي للبيانات المالية الحكومية، والارتقاء بجودة وقابلية مقارنة المعلومات المالية لمختلف وحدات القطاع العام على المستوى الدولي.

يعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بحق الحكومات ومختلف الهيئات العمومية باعتماد معايير وطنية خاصة بها، حيث "يشجع المجلس بشكل كبير تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام وتوحيد المتطلبات الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"<sup>2</sup>، ولا يتم وصف البيانات والقوائم المالية الحكومية بأنها تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام إلا إذا كانت تمتثل لمجمل متطلبات كل المعايير المعمول بها والمصادق عليها من طرف المجلس.

وعلى هذا الأساس، لا يمتلك المجلس سلطة فرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، بل يعرضها بصفة اختيارية على الدول التي ترغب في تحسين نوعية وجودة الإبلاغ المالي الحكومي، عن طريق تبني معايير معترف بها دولياً كوسيلة لضمان مصداقية وشفافية البيانات المالية للوحدات الحكومية.

<sup>1</sup> - الاتحاد الدولي للمحاسبين: إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2008، ص 18 و 19.

<sup>2</sup> - نفسه، ص 20.

## - المطلب الثاني: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

قبل التطرق الى تصنيف المعايير الدولية في القطاع العام، وجب علينا تسليط الضوء على مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

## - الفرع الأول: التعريف بمجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

حل مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مكان لجنة القطاع العام للقيام بمهمته سنة 2004، وقد عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام على أنه: "هيئة دولية مستقلة للتوحيد المحاسبي في القطاع العام"، كما عرف على أنه: "مجلس مستقل تابع للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، يقوم بإعداد وتطوير معايير عالية الجودة للمحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS، وتقديم الإرشادات والتوجيهات، إضافة إلى الموارد اللازمة، كأساس لإعداد القوائم المالية بشكل عام للهيئات العمومية في كافة أنحاء العالم".<sup>1</sup>

وحسب قوانين مجلس IPSASB، فإن المؤسسات الاقتصادية التابعة للقطاع العام مستثناة من هذه المعايير فهي معنية بتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، مثلها مثل المؤسسات التابعة للقطاع الخاص.

## - الفرع الثاني: أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

تتمثل أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في:<sup>2</sup>

ب.1. ان مهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين، كما هو موضح في نظامه الداخلي، هي "خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن ريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة". وسعياً لتحقيق هذه المهمة، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في مختلف بقاع العالم في اعداد البيانات المالية ذات الغرض العام.

<sup>1</sup>- جابي أمينة هناع: مرجع سابق، ص45.

<sup>2</sup>- الاتحاد الدولي للمحاسبين: مرجع سابق، ص4.

ب.2. حدد مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بأن تعيين مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كجهة مسؤولة عن وضع تلك المعايير، ضمن حدود صلاحياته وضمن شروطه وبنوده العامة المعلنة، أفضل ما يخدم المصلحة العامة في تحقيق هذا الجانب من مهمته.

ب.3. يعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام كهيئة مستقلة لوضع المعايير وتحت رعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين. حيث يحقق أهدافه من خلال:

- إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
  - تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير؛
  - نشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.
- من خلال التطرق الى مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ومعرفة اهم أهدافه، يمكننا الآن التطرق الى تصنيفات المعايير.

#### - الفرع الثالث: تصنيف المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

##### أ. المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) المستندة على أساس الاستحقاق:

إن المعيار المحاسبي عبارة عن نص يهدف إلى تعريف معنى المفاهيم الأساسية للمحاسبة وتحديد الطريقة الصحيحة للتعامل مع المعاملات المحاسبية. ويحتوي كل معيار محاسبي على ثلاثة مكونات: المعاملات المعترف بها والمثبتة في الميزانية العمومية وقائمة الدخل. كيفية تقييم وقياس الأصول والخصوم؛ المعلومات الإضافية التي يتم تقديمها لشرح الحسابات. وقد ارتأينا من خلال هذا الفرع إلى تصنيف المعايير المحاسبية المستندة لأساس الاستحقاق إلى فئات، حسب تشابه عمل هذه المعايير:

- المعايير الخاصة بإعداد وعرض التقارير والقوائم المالية؛
- المعايير الخاصة بالإفصاح
- المعايير الخاصة بمعالجة الأصول؛
- المعايير الخاصة بمعالجة الخصوم؛
- المعايير الخاصة بالإيرادات والمصاريف والمعايير الخاصة بالأدوات المالية؛

- المعايير الخاصة بالتوحيد والاستثمارات الاستراتيجية؛

- باقي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

وتجدر الإشارة إلى أننا سوف نلخص ونصنف هذه المعايير في جدول دون التطرق إلى هدف كل معيار لأن التفاصيل طويلة فهي لوحدنا تفوق السبعمئة صفحة، وللمزيد من الاطلاع يمكن اللجوء دوماً إلى مصدر هذه المعايير.

- الجدول رقم 01: المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) المستندة لأساس الاستحقاق.

المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (01) عرض القوائم المالية	المعايير الخاصة بإعداد وعرض التقارير والقوائم المالية
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (02) قائمة التدفقات النقدية	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (03) السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (14) الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ المالي	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (18) تقديم التقارير حول القطاعات	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (24) عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (20) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	المعايير الخاصة بالإفصاح
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (22) الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام	
<b>المعايير الخاصة بالأصول غير الجارية.</b>	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (05) تكاليف الاقتراض	المعايير الخاصة بالأصول
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (16) العقارات الاستثمارية	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (17) الممتلكات والمنشآت والمعدات	

المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (21) انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقدية	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (26) انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقدية	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (31) الأصول غير الملموسة	
<b>المعايير الخاصة بالأصول الجارية.</b>	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (12) المخزون.	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (19) المخصصات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة	<b>المعايير الخاصة بالخصوم</b>
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (39) منافع الموظفين	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (09) الإيراد من المعاملات التبادلية	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (11) عقود الانشاء	<b>المعايير المتعلقة بالإيرادات والمصاريف</b>
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (23) الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (13) عقود الايجار	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (28) الأدوات المالية، العرض الاعتراف والقياس	<b>المعايير الخاصة بالأدوات المالية</b>
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (29) الأدوات المالية، الإفصاح	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (41) الأدوات المالية (حل محل المعيار 29)	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (34) القوائم المالية المنفصلة	<b>المعايير المتعلقة بالتوحيد والاستثمارات الاستراتيجية</b>
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (35) القوائم المالية الموحدة	

المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (36) الاستثمارات في المنشآت والمشاريع المشتركة	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (37) الترتيبات المشتركة	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (38) الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (27) الزراعة	باقي المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (10) التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المفرط	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (32) ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (40) توليفات القطاع العام	
المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام رقم (04) آثار التغيير في أسعار الصرف الأجنبي	

## المصدر: من اعداد الطالبين

- ملاحظة: بخصوص المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام المتعلقة بالتوحيد والاستثمارات الاستراتيجية، تجدر الإشارة ان المعايير 6 و 7 و 8، وهي على التوالي: القوائم المالية الموحدة والمنفصلة، الاستثمارات في المنشآت الزميلة، الحصص في المشاريع المشتركة، قد الغيت وحل محلها المعايير المذكورة في الجدول أعلاه.

ب. المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) وفقا للأساس النقدي: يهدف هذا المعيار إلى وصف الطريقة التي ينبغي أن تعرض بها القوائم المالية للأغراض العامة وفقا للأساس النقدي المحاسبي. حيث أن الامتثال لمتطلبات وتشجيعات هذا المعيار سيعزز شفافية وشمولية التقارير المالية للإيرادات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية للحكومات والهيئات العمومية، كما أنه سيعزز قابلية مقارنة القوائم المالية لنفس الحكومة أو الهيئة في الفترات السابقة وقابلية مقارنة القوائم المالية للهيئات الأخرى التي تعتمد الأساس النقدي في تسجيلاتها المحاسبية. فالعيب الأساسي للأساس النقدي هو أنه يحكي جزء فقط من القصة المالية، ومع ذلك فإن المعيار المحاسبي وفقا لأساس نقدي يعد بمثابة نقطة انطلاق سليمة لهيئات

القطاع العام التي ليس لديها أي معايير محاسبية معمول بها لتعزيز ممارسات إعداد التقارير المالية الخاصة بهم. ويشمل هذا المعيار جزأين: الجزء الأول إلزامي، أما الجزء الثاني فهو غير إلزامي.

**ب.1. الجزء الإلزامي:** يحدد المتطلبات التي تنطبق على جميع الهيئات العمومية التي تعد قوائم مالية للأغراض العامة في إطار المعيار المحاسبي الدولي في القطاع العام وفقاً للأساس النقدي؛ حيث يعرف المحاسبة وفقاً للأساس النقدي، ويحدد متطلبات الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية، والملاحظات الداعمة، ويتناول مسائل إبلاغ محددة أخرى. ويشمل القوائم التالية:

- قائمة موحدة للإيرادات والنفقات النقدية؛

- قائمة مقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية؛

- إيضاحات حول القوائم المالية.

**ب.2. الجزء غير الإلزامي:** يحدد السياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية التي تشجع الهيئة على تبنيها لتعزيز المساءلة المالية وشفافية قوائمها المالية. ويشمل القوائم التالية:

- قائمة الأصول النقدية وأرصدة الحسابات؛

- الملاحظات؛

- قائمة الفواتير المستحقة (الخصوم)؛

- قائمة السلف والقروض غير المبررة؛

- إيضاحات حول إفصاحات الأصول غير المالية؛

- قائمة الخصوم المحتملة.

يجب على الهيئة العمومية التي تعد وتعرض القوائم المالية وفقاً للأساس النقدي، على النحو المحدد في هذا المعيار، أن تطبق متطلبات الجزء الأول منه في عرض القوائم المالية السنوية للأغراض العامة؛ كما يجب على الهيئة التي تتوافق قوائمها المالية مع متطلبات الجزء الأول من هذا المعيار أن تفصح عن هذه الحقيقة، ولا ينبغي وصف أن القوائم المالية تمثل لهذا المعيار ما لم تمتثل لجميع المتطلبات الواردة في الجزء الأول من المعيار.

- **المطلب الثالث: تحديات ومتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام ومميزاتها والانتقادات الموجهة لها.**

- **الفرع الأول: تحديات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.**

هناك أربعة تحديات هامة تواجه الحكومات المركزية، ولها تأثير كبير على جهودها في تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام نوجزها فيما يلي:<sup>1</sup>

أ. **برنامج زمني واقعي والتخطيط المناسب:** "يعتبر تبني المعايير مكلفاً ويستغرق وقتاً طويلاً" إن عملية تبني المعايير المحاسبية في القطاع العام ليست بالأمر الهين، وتتطلب وقتاً كافياً قدر حسب تجارب الدول بين 5 الى 7 سنوات، مع مراعاة الاختلافات في حجم وتعقيد الحكومات المركزية المعنية. فنجد مثلاً دولة مثل كندا استغرق منها تبني هذه المعايير قرابة 7 سنوات كاملة، أما أستراليا فاستغرقت 8 سنوات، والأمثلة عديدة. ويعد التخطيط المسبق الفعال أمراً أساسياً لوضع جدول زمني مستهدف يمكن تحقيقه والحصول على الموارد المطلوبة. وعلى الرغم من أن هذا التخطيط يمكن أن يكون مكلفاً، إلا أنه يحفظ استثمارات برنامج التبنّي الكلي ويقلل من احتمال التأخير. ومن الضروري أن يتضمن التخطيط إستراتيجية انتقالية واضحة، وخارطة طريق تفصيلية للتبني، تأخذ في الاعتبار المبادرات الحكومية الأخرى وتضع ميزانية شاملة للبرنامج .

ب. **استقطاب القيادة الحكومية التنفيذية:** ليس من النادر أن تواجه برامج المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تأخيرات في الحصول على المعلومات والدعم المطلوبين من الفرق الفنية التنفيذية الأخرى غير المالية. على سبيل المثال: الحصول على معلومات من أقسام الموارد البشرية بشأن استحقاقات الموظفين بعد انتهاء الخدمة للاعتراف بالمسؤولية المرتبطة بها أو التعاون مع قسم المشاريع لحساب المشاريع الرأسمالية كأصول. ويتعين على قادة المالية العمومية المسؤولين عن برنامج تبني المعايير أن يأخذوا في الاعتبار دور القادة التنفيذيين وتأثيرهم على نجاح مختلف الأنشطة في برنامج التبنّي. ولتمكين التعاون المثمر والدعم في الوقت المناسب، يتعين على قادة المالية عقد دورات توجيهية منظمة وموجهة للقادة التنفيذيين وفرقهم لتفسير أثر وفوائد برنامج تبني المعايير المحاسبية الدولية على المجالات التنفيذية المختلفة. وكجزء من الجهد

<sup>1</sup>- جابي أمينة هناء: مرجع سابق، ص111.

التوجيهي، ينبغي التأكيد على فائدة القوائم المالية القائمة على أساس الاستحقاق، ولاسيما أن القادة التنفيذيين يواصلون رصد الميزانيات القائمة على النقدية للحصول على تمويلها.

ج. **قدرة موظفو قسم المالية والدعم المحاسبي التقني:** إن الموظفين الماليين والمحاسبين في الهيئات الحكومية الذين ينفذون المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يجعلون من هذا التحول حقيقة واقعة، والذين يحتاجون إضافة لعملياتهم اليومية وقضاء بعض الوقت في أنشطة الانتقال، إلى معرفة المعايير المحاسبية في القطاع العام، التي تختلف عن الأساس الخاص بهم النقدي /النقدي المعدل. ينبغي أن يقيم مسؤولو برنامج تبني المعايير قدرات موظفي قسم المالية وأن يكفلوا توزيع العمل على نحو سليم. كما أن التدريب على أساسيات أساس الاستحقاق المحاسبي وإطار المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مهم أيضا لمساعدة الموظفين على فهم كيفية تنفيذ العمليات الجديدة. وينبغي أن يقرن ذلك بتوفير التوجيه التقني المنتظم والمتاح للوصول إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أجل تمكين التعلم العملي على أساس تدريجي.

ففي دراسة استقصائية قامت بها PCW حدد أكثر من نصف المشاركين نقص الموظفين المدربين كتحدي رئيسي تواجه الحكومات عند تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق، كأساس الاستحقاق أكثر تعقيدا من الأساس النقدي، حيث يتطلب مزيدا من الخبرة التقنية في مجال المحاسبة وزيادة الحكم المهني وزيادة مشاركة الموظفين غير المحاسبين في عملية صنع القرار، ولا تقتصر الخبرة المطلوبة على فهم مفاهيم أساس الاستحقاق، وإنما تتطلب معارف تقنية للمجالات المحاسبية المعقدة مثل الأدوات المالية واستحقاقات الموظفين وتقييم الممتلكات والتوحيد على سبيل المثال لا الحصر، ومن الضروري أيضا تدريب الموظفين على المستوى التشغيلي في مجالات مثل الأصول الثابتة وإدارة المخزون.

د. **الاعتراف بالممتلكات والمنشآت والمعدات:** يمثل تحديد الممتلكات والمنشآت والمعدات والاعتراف بها على النحو المشار إليه في المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام عنصرا حاسما في تحديد الأرصدة الافتتاحية لبيان الوضع المالي عند اعتمادها للمرة الأولى. ويعتبر الاعتراف بها تحديا نظرا لصعوبة تحديد وحساب وتسجيل السجلات التاريخية لها. تكافح في كثير من الأحيان الحكومات والهيئات ذات الصلة من أجل العثور على سجلات تاريخية (مثل شبكة الطرق التي بنيت قبل 50 عاما والتي لا توجد وثائق أصلية لها)، والتوصية هي إيجاد بدائل عملية لتحديد التكلفة المعتمدة .

## - الفرع الثاني: متطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).

من أجل ضمان نجاح الحكومات في الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، قدمت التوصيات التالية:<sup>1</sup>

أ. **الدعم السياسي:** هناك حاجة ماسة إلى وجود دعم سياسي من أعلى مستويات الحكومة لتيسير تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، ويمكن الحصول على الدعم السياسي من الأعلى من خلال إبراز الآلية السياسية الرئيسية التي يمكن أن تؤدي بها الكشوف المالية المتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إلى تعزيز عملية صنع القرار وتؤدي إلى تحسين تقديم الخدمات ومن ثم الحد من الفقر. وعندما تقدر القيادة السياسية حقيقة أن تحسين الإبلاغ المالي يؤدي إلى تحسين المساءلة والشفافية، وهما مبدآن أساسيان للديمقراطية والاستقرار السياسي، فإنهما سيكونون أكثر قدرة على دعم تنفيذ معايير.

ب. **التدريب العملي وإعادة التدريب على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام:** يعتبر تقديم التدريب العملي وإعادة التدريب على المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام شرطاً أساسياً للنجاح في التنفيذ، ويمكن التقليل من مقاومة الوزارات والوكالات لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من خلال تدريب عملي لجميع الموظفين الحكوميين الذين يوظفون بمسؤوليات الإبلاغ المالي، وعندما يتفهم الأشخاص القضايا المعنية ويكونون قادرين على تنفيذ المهام المطلوبة في تنفيذ معايير IPSAS، فإنهم لن يقبلوا ذلك فحسب، بل سيصبحون أبطالا ودعاة لتطبيق هذه المعايير.

ج. **وضع دليل للمحاسبة والإبلاغ:** ينبغي وضع دليل للمحاسبة والإبلاغ، حيث أن وضع دليل شامل ومبسط للمحاسبة والإبلاغ يبين بوضوح الإجراءات المتبعة في مختلف العمليات التي تتطلبها معايير IPSAS، فضلا عن ميثاق حكومي واضح للحسابات، كل هذه الأمور تعد شروطاً مسبقة لنجاح تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، بحيث يصبح الدليل نقطة مرجعية للحصول على إرشادات ويقلل كذلك من إمكانية المقاومة.

د. **اعتماد خطة واضحة المعالم ومعقولة للتنفيذ:** هناك حاجة إلى اعتماد إطار زمني مناسب ومعقول للتنفيذ، ففي بعض الأحيان تفشل الإصلاحات لأنها أكثر طموحا فيما يتعلق بالإطار الزمني لتنفيذ العملية، وهناك حاجة إلى وضع إطار زمني معقول وعملي لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس

<sup>1</sup>- جابي أمينة هناع: مرجع سابق، ص111.

الاستحقاق، ويعتبر الإطار الزمني الذي يتراوح بين خمس وعشر سنوات للتنفيذ الكامل معقولاً، وينبغي أن يكون هناك تسلسل منطقي لمراحل التنفيذ، حيث يشمل تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام عدداً من الأنشطة الفرعية العديدة، ويعتمد التنفيذ الناجح على التسلسل المناسب لهذه الأنشطة. ومن الأفضل دائماً أن يتم البدء بالأنشطة التي تسفر عن انتصارات سريعة لترتفع الثقة والمعنويات، ومن المهم أيضاً أن تكون الأنشطة الأولية هي الأنشطة التي تدفع الأنشطة اللاحقة، كما أن التنفيذ يجب أن يتم على مراحل حسب القطاع أو الحجم، حيث يمكن إتباع نهج التحول الكبير في تنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويوصى بأن يتم التنفيذ إما حسب قطاع أو حجم الكيان أو كليهما على مراحل. كما يعد اعتماد النهج التجريبي هو الأفضل، فمن الجيد دائماً أن يسبق التنفيذ الفعلي للإصلاحات الكبيرة إجراء دراسات تجريبية، وينبغي اختيار الوزارات والإدارات كبرامج تجريبية لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من أجل التعرف على الاختناقات وحلها قبل التنفيذ على نطاق واسع.

- الفرع الثالث: مميزات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) والانتقادات الموجهة لها.

أ. مميزات المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS):

إن من أهم الأسباب التي دفعت معظم الدول إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام هي المزايا التي تحققها هذه الأخيرة، والتي نبينها فيما يلي:<sup>1</sup>

1.1. التوافق المحاسبي والقابلية للمقارنة: إن السبب الرئيسي من وراء إنشاء المعايير المحاسبية الدولية هو الحاجة إلى التوافق المحاسبي، حيث توفر معايير (IPSAS) لغة المحاسبة المشتركة للدول التي لها معايير محاسبية وطنية مختلفة، كما تساعد على توحيد العديد من أسس القياس والإفصاح والمصطلحات بين الدول المختلفة. مما يتيح إمكانية مقارنة أفضل لنظم المحاسبة في العالم، والتي يطالب بها كل من الأكاديميون والمهنيون والمنظمات الدولية المختلفة، بما في ذلك مقدمي الأموال مثل صندوق النقد الدولي أو البنك الدولي لتمكينهم من مقارنة القوائم المالية لمختلف الدول التي اعتمدت معايير (IPSAS).

2.2. مسيرة العولمة: شهد العالم في العقود الأخيرة تحولات وتطورات سريعة وواسعة شملت جل المجالات ومن بينها مجال المحاسبة العمومية. فنحن الآن نعيش في عصر العولمة، والتي تعرف على أنها: "الضغط في جميع أنحاء العالم من أجل التغيير"، وقد أحدثت العولمة أكثر من أي وقت مضى، زيادة التعاون والتبادل التجاري

<sup>1</sup>- جابي أمينة هناك: مرجع سابق، ص ص 34 - 38.

والتجارة الدولية بين دول العالم، وبالتالي هناك حاجة ماسة لزيادة التوافق بين المعايير التي توجه التقارير المالية بطريقة تجعلها مفهومة وتجمع نفس المعلومات إلى المستخدمين في جميع أنحاء العالم، فتنبي المعايير الدولية يساعد على الارتقاء بمهنة المحاسبة العمومية من حيث توفير محاسبين مؤهلين وقادرين على العمل وفق هذه المعايير في مختلف أنحاء العالم.

**أ.3. تعزيز المساءلة والشفافية:** إن التركيز على المساءلة من قبل المواطنين يمثل أحد جوانب التركيز المتزايد للقضاء على الفساد، وتعزيز الشفافية في الحكومة. فلا تكاد تخلو أي دولة من الدول من الفساد، فالفساد ليس له حدود، وقد انتشر في جميع أنحاء العالم، حتى في الدول المتقدمة التي تعتبر نظيفة، إلا أن الفرق يكمن في نسبته ودرجته في كل دولة، فالفساد في الدول النامية أكبر مما هو عليه في الدول المتقدمة، لأن الدول المتقدمة قامت بتطوير وسائلها من أجل كبح الفساد.

**أ.4. عاملا محفزا لتحسين الأداء:** لا يعتبر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) غاية في حد ذاتها، وإنما وسيلة لتوفير قوائم مالية ذات جودة عالية، بل أكثر من ذلك، وسيلة لتحسين الأداء التشغيلي، وهو الحال في مجالات مثل: إدارة المخزون، الأصول الثابتة، والأجور وبالأخص استحقاقات الموظفين. كما يمكن أن يؤدي تطبيق هذه المعايير أيضا إلى تحسين أداء مراقبة الميزانية، فضلا عن الحوكمة عن طريق توفير معلومات محاسبية متسقة وواضحة وموجزة يمكن مقارنتها من بلد إلى آخر. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تكون المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام مفيدة أيضا للتطورات المستقبلية من حيث مراجعة الحسابات في القطاع العام.

**أ.5. مرجع دولي:** أصبحت هذه المعايير بمثابة اللغة المحاسبية العالمية المتعارف عليها في مختلف أنحاء العالم، فلها أهمية بالغة، ذلك أنها قائمة على توفير معلومات سهلة الفهم وملائمة وموثوق بها وقابلة للمقارنة.

**أ.6. تقارير شاملة:** من المتوقع أن يعزز اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام الإفصاح الكامل عن المعلومات المالية التي ستخدم حاجة مختلف المستخدمين، وأن يلغي الكشف الجزئي عن المعلومات المالية كما هو الحال حاليا في معظم الهيئات العمومية. ومن شأن التمثيل الكامل أن يعزز نوعية التقارير المالية من حيث محتواها وملاءمتها وقدرتها التنافسية الدولية.

**أ.7. تفادي إعادة اختراع العجلة:** أما Christiane وزملاؤه فيرون أن من أهم أسباب تطبيق هذه المعايير، أنها أكثر كفاءة للاستفادة من معارف وخبرات مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وتساعد على تفادي إعادة

اختراع العجلة. بمعنى أنه من الحكمة تبني معايير جاهزة، وعدم الخوض في تجربة تطوير معايير قد تم اختراعها بنجاح من قبل، ذلك أنها تهدر معها الكثير من الأوقات والطاقات والأموال.

مما سبق، يتضح لنا أن المعايير تهدف إلى تحسين جودة ونوعية التقارير المالية للأغراض العامة وإمكانية مقارنتها بين مختلف هيئات القطاع العام في جميع أنحاء العالم، مما يؤدي إلى تقييم أفضل لقرارات تخصيص الموارد التي تتخذها الحكومات. كما أن من شأن هذه المعايير تعزيز الانفتاح والحصول على المعلومات من قبل المواطنين وفهمهم لآليات صنع القرار، وبالتالي سد الفجوة بين الحكومة والمحكومين.

### ب. الانتقادات الموجهة للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS):

فضلا عن المزايا المذكورة أعلاه، فإن هناك بعض الانتقادات التي وجهت للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، حيث أثارت حوكمة مجلس المعايير نقاشا حاسما، أين سلطت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مارس 2012 الضوء على عيوب حوكمة إعداد معايير المحاسبة الدولية مشيرة إلى انعدام الشرعية والمصادقية والمساءلة في مجلس المعايير المحاسبية الدولية. وفي هذا السياق قام العديد من الباحثين بانتقاد بعض الجوانب، وفيما يلي نوضح ذلك بشيء من التفصيل:<sup>1</sup>

#### ب.1. جدلية إصدار معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع

**الخاص:** هناك جدلية واسعة حول حقيقة إصدار معايير محاسبية خاصة بالقطاع العام من طرف المحاسبين المهنيين المنتمين للقطاع الخاص، فأعضاء المجلس الثمانية عشر ينتمون للمنظمات العالمية التابعة إلى القانون الخاص وليست التابعة للحكومات، وحتى المجلس نفسه يتبع للاتحاد الدولي للمحاسبين، والذي يعتبر هيئة خاصة تعنى بتطوير مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم. فعلى الرغم من المصطلحات المستخدمة -هيئة وضع المعايير المستقلة- للدلالة عليه، فإن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام غير مستقل عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ولكنه هيئة فرعية ويمارس أنشطته تحت رعايته، ووفقا لفترة عضوية مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، فإن أعضائه يعينون من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بناء على توصية لجنة الترشيح، وكلاهما يعينه مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، الجمعية العامة للاتحاد الدولي للمحاسبين التي تجمع جميع الأعضاء، وبالتالي فإن شرعية مجلس المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام تأتي من أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين، أي المنظمات المهنية للمحاسبين.

<sup>1</sup>- جابي أمينة هناع: مرجع سابق، ص ص 39 - 44.

ب.2. نقص التمثيل الجغرافي والاقتصادي: من الناحية النظرية، فإن مجلس المعايير ذو طابع دولي ويسعى إلى تحقيق توازن جغرافي معين من خلال الأعضاء الثمانية عشر، أما من الناحية العملية، فنجد أن هناك تحيز ثقافي قوي مع وجود هيمنة واضحة لدول مثل المملكة المتحدة ونيوزيلندا وأستراليا وجنوب أفريقيا، ولم يتم تعويض هذا التحيز من خلال عملية المشاورات العامة بشأن مشروع المعايير، حيث أن معظم الردود المستلمة من مجلس المعايير المحاسبية الدولية تأتي من هذه الدول، كما أن مناقشات مجلس (IPSASB) تكون باللغة الإنجليزية وفي الغالب من قبل ممثلي الدول الأنجلوسكسونية، كما تستخدم هذه اللغة الوحيدة لجميع أعمالها، وهو ما يبرز التحيز الثقافي الذي ميز مجلس المعايير المحاسبية الدولية منذ البداية.

ب.3. حقيقة أن المعايير (IPSAS) تستند بشكل كبير على معايير IAS / IFRS: قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتوقيع اتفاق مع مجلس IASB في نوفمبر 2011 لتطوير التعاون بينه وبين مجلس IPSASB، في حين أنه حتى الجهات المستهدفة للإبلاغ المالي مختلفة. فمعايير IFRS اصممت في المقام الأول لصالح "المستثمرين"، حيث يتوقع أن توفر معلومات مالية مفيدة لتتوير الخيارات للمستثمرين الماليين على المحفظة الاستثمارية وبيع وشراء الشركات، أما معايير IPSAS فتولي أهمية كبيرة للمواطنين وممثليهم.



# المبحث الثالث

الفساد المالي في المؤسسات العمومية



- المبحث الثالث: الفساد المالي في المؤسسات العمومية.

تعد ظاهرة الفساد المالي ظاهرة عالمية واسعة الانتشار، تواجه البلدان وبالأخص البلدان النامية وذات جذور تأخذ أبعادًا واسعة وتتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع إلى آخر، كما أنها تؤدي إلى ركود التنمية الاقتصادية خاصة وأنها تتطوي على تدمير الاقتصاد والقدرة المالية للدولة والمؤسسات على حد سواء.

- المطلب الأول: ماهية الفساد المالي.

حيث نستعرض في هذا المطلب بداية من الفرع الأول تعريف الفساد المالي حسب المنظمات الدولية أما في الفرع الثاني فنستعرض صور الفساد المالي ثم نبين في الفرع الثالث أسباب حدوثه.

- الفرع الأول: تعريف الفساد المالي.

لم يتفق الباحثون على تعريف الفساد المالي فمنهم من عرفه اعتمادا على البعد الحضاري الديني والأخلاقي لكل دولة، ومنهم من عرفه اعتمادا على الأوضاع الاجتماعية والسياسية والنفسية. أما المنظمات الدولية فقد عرفته كما يلي:

- منظمة الشفافية: هو تحريف لسلطة ما لخدمة مصالح خاصة سواء تعلق الأمر بسلطة سياسية أو بسلطة قضائية أو إدارية.<sup>1</sup>

- صندوق النقد الدولي: هو علاقة الأيدي الطويلة المعتمدة التي تهدف إلى استنتاج الفوائد من هذا السلوك لشخص واحد أو مجموعة ذات علاقة بالآخرين.

- البنك الدولي: هو إساءة استعمال الوظيفة العامة للكسب الخاص، فالفساد المالي يحدث عندما يقوم الموظف بقبول أو طلب وكالة أو وساطة لشركات أو أعمال خاصة بتقديم رشايي للاستفادة من الوظيفة العامة لتعيين الأقارب وسرقة أموال الدولة مباشرة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - مفتاح صالح ومعارفي فريدة: الفساد الإداري والمالي أسبابه، مظاهره ومؤشرات قياسه، أعمال الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6 و7 ماي 2012، ص3.

<sup>2</sup> - مفتاح صالح ومعارفي فريدة: مرجع سابق، ص5.

- **اتفاقية الأمم المتحدة:** لم تقم اتفاقية الأمم المتحدة بتعريف الفساد المالي بل اكتفت بالإشارة إلى الجرائم التي تدخل في إطاره، إذ انه كان من الضروري ان تعرفه لأنها هي التي اعطت البعد الدولي لظاهر الفساد ككل.

كما انه له عدة تعاريف أخرى تتمثل في:

- هو سوء استخدام أو تحويل الأموال العامة من أجل المصلحة الخاصة، أو تبادل الأموال في مقابل خدمة أو تأثير معين، كما يمكن تعريفه بأنه مخالفة القانون بانتهاج طرق ملتوية غير قانونية لتحقيق مكاسب مالية، وفي نفس الوقت هو جلب الأموال من طرق غير مشروعة، أو إنفاقها في طرق غير مشروعة بما لا يحقق العدالة والمساواة.<sup>1</sup>

- ويتمثل أيضا في الانحرافات المالية، ومخالفة القواعد والأحكام المالية المنظمة لسير العمل الإداري والمالي بالدولة ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية كالجهاز المركزي للرقابة المالية المختص بفحص ومراقبة حسابات وأموال الحكومة أو الهيئات أو المؤسسات العامة والشركات.<sup>2</sup>

- كما يقصد بالفساد المالي ذلك السلوك غير القانوني المتمثل في هدر المال العام وأعمال السمسرة في المشاريع وتجارة السلاح.<sup>3</sup>

- **الفرع الثاني: صور الفساد المالي.**

ويتخذ هدر المال العام عدة صور أهمها<sup>4</sup>:

أ. **اختلاس المال العام والعدوان عليه:** كتضخيم فواتير الإنفاق العام لصالح أفراد أو طبقات معينة.

ب. **المتاجرة من خلال الوظيفة:** كأن يقوم الموظف العام بأخذ رسوم مقابل خدمة تقدمها الدولة مجانا للمواطنين أو يزيد على الرسم المقرر للحصول على الأرباح، وتسمى هذه الحالة قانونا (الغصب) وذلك لأخذ الموظف ما ليس حقه او حق الجهة التي يعمل بها.

ج. **التزيف أو التزوير في العملة وبطاقات الائتمان:** وقد يتم من خلال التسوق عبر شبكة الإنترنت...إلخ.

<sup>1</sup> - إيمان بوقصة: الإطار النظري لظاهرة الفساد المالي، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة عمار تليجي، الأغواط، المجلد الأول، العدد الثالث، مارس 2018، ص281.

<sup>2</sup> - راضية مسعود: الآثار الاقتصادية والاجتماعية للفساد المالي في الجزائر واستراتيجيات مكافحته، مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، مركز جيل البحث العلمي، العام الثالث، العدد 29، ديسمبر 2018، ص85.

<sup>3</sup> نفسه، ص85.

<sup>4</sup> - نفسه، ص87.

د. أعمال السمسرة: أما فيما يخص أعمال السمسرة فتتضمن عمليات التلاعب في سوق الصرف مثل تجارة العملة وسوق المال الخاصة بالأسهم والسندات وبعض الأعمال التي تصدر عن شركات السمسرة كقيامها بإصدار أسهم دون أن يكون لها أصول و كذلك المضاربة غير المشروعة التي تستهدف التأثير على أسعار الأسهم أو إطلاق الشائعات والتعاملات الخفية واستخدام معلومات سرية لإتمام صفقات أدت إلى تحقيق أرباح طائلة، ومن أمثلة ذلك تورط وزير سابق في الحكومة العمانية سنة 2001 والحكم عليه لمدة 6 سنوات مع غرامة بسبب تلاعبه بأسعار الأسهم في سوق مسقط للأوراق المالية ومخالفته لقوانين أسواق المال.

هـ. تجارة السلاح: أما تجارة السلاح فتعد من الصفقات التي يترافق معها كم كبير من الفساد المالي والتي تدار من خلال مافيات منظمة عبر صفقات وهمية أو مشبوهة، ومن الجديد بهذا الصدد بروز ظاهرة (تجارة الحروب) التي تظهر العلاقة المشبوهة ما بين الصناعات العسكرية و البيوت المالية والمؤسسات الإعلامية وشركات المقاولات في الولايات المتحدة، و بتفاعل الفساد مع المال ينتج ما يسميه الاقتصاديون (الفساد الاقتصادي) الذي جاء الإهتمام به متأخرا، إذ تم تناوله جنبا إلى جنب مع موضوع التنمية بشكل عام والفقير بشكل خاص، إذ يشير تقرير لمنظمة الشفافية الدولية إلى إنها تشخص الدول النامية هي الأكثر إصابة بمرض الاقتصادي أو أشكال الفساد الأخرى نتيجة لسياسات الدول الكبرى و شركاتها.

ويعرف كذلك على أنه استغلال الموارد العامة للمكاسب الخاصة ضد المصلحة العامة ومناقضا لأهداف المنظمة العامة وكذلك الاستخفاف بقيم العمل وأهدافه، فهو تصرفات غير شرعية تصدر عن المسؤول تتضمن سوء استغلال الأموال العامة والسيطرة عليها واستعمالها لغير الأوجه العدة لها واستخدامها للمنفعة الشخصية، حتى إنه أخذ أبعاد واسعة وكبيرة تخطت نطاق قطريته ليصل إلى النطاق العالمي ضمن نظام الاقتصاد الحر المعولم من خلال الترابط المتشابك للشركات المحلية والدولية بالدولة والقيادة السياسية بشكل منافع ذاتية متبادلة يصعب الحجز بينها لذلك يعتبر أخطر أنماط الفساد و ينتشر على مدى واسع ، ويحدث الفساد المالي لعدة دوافع منها:

- وجود حافز لارتكاب الفساد المالي مثل ضخامة الرشوة؛

- وجود فرصة لارتكاب الفساد المالي مثل غياب الضوابط الرقابية والمسائلة أو عدم فاعلية مثل هذه الضوابط أو قدرة الإدارة على إبطالها؛

- وضع مبررات قد تبدو منطقية لارتكاب الفساد المالي.

### - الفرع الثالث: أسباب تفشي الفساد المالي.

إن مسببات الفساد المالي كثيرة ومتنوعة بعضها ما هو ذاتي يرتبط بالشخص المفسد الذي تتعدم لديه مقومات السلوك الحسن فلا يجد لديه رادعا أخلاقيا يمنعه من تعاطي الفساد والقيام بالأفعال المفسدة التي تتمثل في الاعتداء على مصالح البلاد، أما البعض الآخر فيعود إلى الظروف البيئية الخارجية وما فيها من ضغوط أو إغراءات تشكل عوامل دفع وجذب للفساد.

إذا للفساد المالي أسباب عديدة، تختلف من مجتمع إلى آخر، إلا أن طرق ممارسته متشابهة إلى حد كبير، ويمكن بصفة عامة حصر أهم أسباب الفساد المالي فيما يلي:<sup>1</sup>

أ. أسباب تربوية وسلوكية: من أهمها عدم الإهتمام بغرس القيم الأخلاق الدينية في النفوس مما يؤدي إلى سلوكيات غير حميدة بقبول الرشوة وعدم المسؤولية وعدم احترام القانون.

ب. أسباب اقتصادية: وتعد من المسببات المفسرة للفساد وتتمثل بالآتي:

- ارتفاع مستويات التضخم الناتجة عن إتباع سياسة مالية خاطئة أو انخفاض الناتج القومي الإجمالي جراء إنفاق الدولة على قطاعات غير منتجة؛

- ضخامة حجم بعض المشاريع الحكومية؛

- غياب الفعالية الاقتصادية في الدولة ذلك أن أغلب العمليات الاقتصادية هي عبارة عن صفقات تجارية مشبوهة أو ناتجة عن عمليات سمسة يحتل الفساد المالي فيها حيزا واسعا؛

- ارتفاع تكاليف المعيشة وتدني مستوى الأجور (هذا العامل من أكثر العوامل التي تفسر لنا شيوع الفساد في المجتمعات النامية منها والمتقدمة وأيضا في كلى القطاعين العام والخاص)؛

- اتساع الدور الاقتصادي للدولة..

ج. أسباب سياسية: تعد هذه الأسباب الأخطر من نوعها حيث تقود هذه الأسباب تحقيق مصالح الأقلية دون المصلحة العامة. ومن أهمها:

<sup>1</sup>- راضية مسعود، مرجع سابق، ص 88.

- تغيير نظام الحكم (تواجه بعض الدول وخصوصاً الدول النامية تغييرات في الحكومات والنظم الحاكمة) فتتقلب من ديمقراطية إلى دكتاتورية والعكس، الأمر الذي يجعل جواً من عدم الاستقرار السياسي مما يهيئ الجو للفساد المالي؛

- ضعف الإرادة السياسية لدى القادة السياسيين في مكافحة الفساد؛

- تقشي البيروقراطية الحكومية؛

- ضعف أداء السلطات التشريعية والتنفيذية؛

- ضعف حرية نشاط مؤسسات المجتمع المدني؛

- قلة الوعي السياسي؛

- ضعف السلطة القضائية (تعمل تحت إشراف الحكومة ويعتبر القضاة من موظفي الدولة).

وقد حدد البنك الدولي مجموعة من الأسباب لظهور الفساد المالي أبرزها ما يلي<sup>1</sup>:

- وجود البيروقراطية في مؤسسات الدولة؛

- حصول فراغ في السلطة السياسية؛

- ضعف مؤسسات المجتمع المدني وتهميش دورها.

- **المطلب الثاني: مظاهر الفساد المالي.**

يحتوي الفساد المالي أنماط عديدة تعكس الصور أو المجالات التي يجري فيها تبديد المال العام، والانحراف بالسلطة المؤسسة، ويشمل على درجات متفاوتة من الانحراف وسبل مختلفة من إمكانية تبديد الموارد، وإساءة استخدام الصلاحيات ذات الصلة بالسلطة المخولة، كما يتضمن نظاماً واسعاً تتفاوت في الصلاحيات التقديرية لحائز السلطة مع غياب المساءلة وضعف الوسائل المتاحة للمتعاملين مع حائزها، وعلى هذا الأساس قسمنا هذه المظاهر الى ثلاث فروع وسنتطرق لها فيما يلي.

<sup>1</sup>- دادن عبد الغني وسعيدة تلي: فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6 و7 ماي 2012، ص09.

- الفرع الأول: الانحرافات السلوكية.

وهي تلك الانحرافات الناتجة عن سلوك الأشخاص، من خلال استغلال الوظيفة وتشمل بدورها: <sup>1</sup>

أ. المحسوبية: تعتبر من أكثر مظاهر الفساد خطورة والأصعب علاجاً، فهي تتجم عن استغلال المنصب الحكومي للاستفادة الشخصية لمصلحة الفرد ومحاسبه دون وجه حق .

ب. المحاباة: أي تفضيل جهة على جهة أخرى بغير وجه حق وبذلك تشغل المناصب من قبل أشخاص غير مؤهلين مما يؤدي إلى تراكم ثروات هائلة لدى بعض الأفراد، فتتسبب آثاراً سلبية تنعكس على حياة المجتمعات نتيجة هذه الممارسات .

ج. الوساطة: أي تدخل شخص ذا مركز وظيفي أو تنظيم سياسي لصالح من لا يستحق التعيين أو إحالة العقد أو إشغال المنصب، وتعتبر المجتمعات النامية أكثر تأثراً بها وبممارساتها من المجتمعات المتقدمة، وذلك لبيئتها الحضارية والاجتماعية القائمة على استمرار العلاقات الأولية التقليدية وما يرتبط بها من قيم ومعايير ثقافية وعمق مشاكلها الاجتماعية والاقتصادية والإدارية .

د. -الابتزاز والتزوير: لغرض الحصول على المال من الأشخاص مستغلاً موقعه الوظيفي بتبريرات قانونية أو إدارية أو إخفاء التعليمات النافذة على الأشخاص المعنيين كما يحدث في دوائر الضريبة أو تزوير الشهادة الدراسية أو تزوير النقود.

- الفرع الثاني: الانحرافات المالية.

وهي تلك الانحرافات التي ينجم عنها تبديد وهدر المال العام بصفة عامة وهي كالاتي: <sup>2</sup>

أ. الرشوة: ويقصد بها الإتجار بالوظيفة والإخلال بالواجب النزاهة الذي يتوجب على كل من يتولى وظيفة أو وكالة عمومية أو يؤدي خدمة عمومية التحلي بها، كما تعني حصول الشخص على منفعة تكون مالية في الغالب لتمير وتنفيذ أعمال لخلاف التشريع وأصول المهنة.

<sup>1</sup> -نقماري سفيان: الاطار الفلسفي والتنظيمي للفساد الإداري والمالي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6 و7 ماي 2012، ص07.

<sup>2</sup> -راضية مسعود، مرجع سابق، ص87.

ب. **تبيد المال العام:** ويعد من أبرز العوامل التي تقود إلى تبيد الثروة القومية ويتمثل في منح التراخيص والإعفاءات الضريبية والجمركية لأشخاص أو شركات غير مؤهلة دون وجه حق وبشكل غير نزيه وغير عادل هدفه إرضاء من هم في السلطة لتحقيق المصالح المتبادلة.

ج. **تهريب الأموال:** لا تتوقف جرائم التهريب على تهريب البضائع فقط بل يتعداها إلى تهريب الأموال والمعادن النفيسة وهو ما ينظمه الأمر 22/96 المتعلق بحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج أو ما يعرف بجرائم الصرف.

#### - الفرع الثالث: الانحرافات الجزائية.

وهي تلك الانحرافات التي يعمل فاعلها الى عصيان اللوائح القانونية، وتتمثل في:<sup>1</sup>

أ. **التهرب الضريبي:** يعني امتناع المكلف عن دفع الضريبة المستحقة كلها أو بعضها عن طريق إنكار وقوع الواقعة التي أنشأت الضريبة أو بعض أو كل عناصر الوعاء الضريبي أو بإنكار قدرته على الدفع حتى يتم إسقاط الضريبة وهو ما يعرف عند البعض التجنب الضريبي أو المسار الأقل فرضا للضريبة أي استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقيق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها وهذا الشكل من التهرب لا يتضمن أي مخالفة يعاقب عليها القانون حيث يستعين المكلف في التهرب من الضريبة بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط طرق التحايل مستندين في ذلك إلى خلل أو ثغرة قانونية.

ب. **العش الضريبي:** عرفه القانون الجبائي الجزائري على أنه: " كل محاولة للتخلص من الضريبة باستعمال طرق تدليسية في إقرار أساس الضرائب والرسوم التي يخضع لها المكلف أو تصفيتها كليا أو جزئيا".

ج. **تبييض الأموال:** هو مجموعة العمليات المالية المتداخلة لإخفاء المصدر الغير مشروع للأموال القذرة وإظهارها في صورة أموال متحصلة من مصدر مشروع، أو الإسهام في توظيف أو إخفاء أو تحويل العائد المباشر أو غير المباشر لجناية أو جنحة ومن ثم فإن جريمة تبييض الأموال هي جريمة تابعة يفترض ابتداء سبق في ارتكاب جريمة أولية (أصلية) ينتج عنها أموال غير مشروعة، ثم تأتي في مرحلة ثانية، عمليات تبييض هذه الأموال لتطهيرها في إحدى صور التطهير.

<sup>1</sup>- نفسه، ص 87.

د. **التهرب الجمركي**: هو إدخال البضائع إلى البلاد أو إخراجها منها بصورة مخالفة للتشريعات المعمول بها دون أداء الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى كلياً أو جزئياً أو خلافاً لأحكام المنع والتقييد الواردة في هذا القانون أو في القوانين والأنظمة الأخرى.

### - **المطلب الثالث: الآثار والإجراءات المتبعة لمكافحة الفساد المالي في الجزائر.**

باعتبار الجزائر دولة مريضة بالفساد، وذلك بتأكيد الرئيس السابق عبد العزيز بوتفليقة حيث جاء في خطاب ألقاه في 27 أبريل 1999 عندما قال: " الجزائر دولة مريضة بالفساد... دولة مريضة في إدارتها مريضة بممارسات المحاباة، مريضة بالمحسوبية والتعسف بالنفوذ والسلطة وعدم جدوى الطعون والتظلمات... مريضة بتبذير الموارد العامة بنهبها بلا ناه ولا رادع، هذه الأمراض أضعفت الروح المدنية وأبعدت القدرات وهجرت الكفاءات ونفرت أصحاب الضمير وشوهت مفهوم الدولة وغاية الخدمة العمومية" كما اننا نتفق على انه حتى خلال فترة حكمه ساد الفساد أكثر فأكثر. ومن هنا كان التحرك ضرورياً من أجل وضع مجموعة من الآليات لمكافحة الفساد والوقاية منه، وذلك من سن مجموعة من القوانين والعمل على تبني مبادئ وقواعد الحكم الراشد وإرساء دولة الحق والقانون.

### - **الفرع الأول: أثر الفساد المالي في الجزائر.**

طبيعي أن يكون لانتشار الفساد المالي آثار سلبية على مجمل الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، ومعرفة هذه الآثار وانعكاساتها يجب أن يخلق وعياً ويحفز القوى المختلفة داخل المجتمع لمحاربة هذه الظاهرة ومعاينة رموز الفساد، وبصفة عامة يمكننا تصنيف الآثار التي يخلفها الفساد المالي على جميع مناحي الحياة إلى الآثار التي تتضمنها النقاط الموالية:

أ. **الآثار الاقتصادية:** تظهر آثار أو انعكاسات الفساد المالي بشكل عام على مؤشرات التنمية وعلى القدرة التنافسية للاقتصاد، حيث توجد علاقة عكسية بين انتشار سلوك الفساد وقدرة الاقتصاد على التنافس الخارجي، وفي هذا الخصوص سيتم التركيز على أثر الفساد المالي في أهم المتغيرات الاقتصادية والتي تتمثل في: <sup>1</sup>

1. **أثر على النمو الاقتصادي:** يعوق الفساد النمو الاقتصادي من خلال استخلاص الربح (الاستئثار بالفائض الاقتصادي) مما يؤثر سلباً في هذا النمو سواء بالنسبة لمنظمي المشروعات المحلية أو الأجنبية، كما يزيد من

<sup>1</sup>- راضية مسعود: مرجع سابق، ص 91-93.

مشكلة الرشوة وعدم التأكد مما إذا كان الموظفون الذين يتقاضون الرشوة سينفذون دورهم في الصفقة أم لا، ومع ازدياد الفساد يقوم المستثمرون بإضافة المدفوعات الناجمة عن الرشاوى والعمولات إلى تكاليف، مما يرفع التكلفة الإجمالية للمشروعات ويخفض العائد على الاستثمار، وبصفة عامة فإن الفساد المالي هو المعوق الأكبر للتنمية المستدامة ومعوق أول لتقليل الأداء الحكومي الجيد.

**أ.2. أثر على القطاع الضريبي:** يترتب على الفساد في مجال القطاع الضريبي آثار خطيرة، يمكن أن نشير إليها كما يلي:

- عندما يكون هناك فساد في القطاع الضريبي فإن هذا يدفع البعض إلى تقديم إقرارات ضريبية تظهر وعاء ضريبيا غير حقيقي لهؤلاء الأفراد، و بهذه الطريقة يتمكنون وبطريقة زائفة من إظهار مقدرة منخفضة مقارنة بمقدرتهم الحقيقية، في حين لا يستطيع الممولون الأمانة من تخفيض هذه المقدرة بنفس الطريقة، فإذا عومل الاثنان (وهما من يقدم إقرارات صحيحة ذات مقدرة حقيقية على الدفع، ومن يقدم إقرارات مزيفة لا تعكس قدرته الحقيقية على الدفع) معاملة ضريبية واحدة فإن هذا يعني إخلال الفساد بمبدأ العدالة الأفقية، التي تقوم على أساس معاملة ضريبية متماثلة للأفراد ذوي القدرة المتساوية للدفع.

- أيضا يترتب على ممارسات الفساد في القطاع الضريبي مقدرة زائفة على الدفع للأفراد المنهمكين في الممارسات الفاسدة، مما ينجم عن هذه الممارسات وانتشارها على نطاق واسع انخفاض زائف في الطاقة الضريبية للمجتمع ككل، فإذا كان وضع السياسة المالية سيضع حجم الإيرادات الحكومية ويخطط لحجم الإنفاق الحكومي على أساس الطاقة الضريبية الزائفة.

**أ.3. أثر على الإنفاق الحكومي:** يترتب على الفساد المالي وانتشاره في القطاع الحكومي آثار على تخصيص النفقات العامة، مما يؤدي إلى تحقيق أدنى نفع ممكن من هذا الإنفاق وليس أقصى نفع ممكن منه. وعليه يترتب على شيوع الفساد وانتشاره في مجتمع ما، سوء تخصيص لموارد هذا المجتمع عامة، لأنها سوف تتجه صوب أوجه الإنفاق التي لا تحظى بأولوية الإنفاق العام من وجهة نظر المجتمع، ومن ثم ستحظى الأنشطة المظهرية كالأنشطة الرياضية والأندية ووسائل الإعلام ونحو ذلك بإنفاق سخي وفي مقابل ذلك سيتم إغفال الكثير من الأنشطة والقطاعات الاقتصادية الهامة، أو يكون الإنفاق عليها ليس بالدرجة الكافية، كالإنفاق على القطاع الزراعي والصناعي، أو الإنفاق على تحسين مستوى المناطق النائية.

كما أن تنفيذ المشروعات العامة والمناقصات ستنمى بدرجة عالية من التميز وعليه سيتم استرداد المواد الخام ومواد البناء والآلات، من بلاد أجنبية معينة، في حين قد لا تكون هذه السلع المستوردة من هذه البلاد جيدة أو رخيصة مقارنة بغيرها من المصادر المتاحة.

كما أن المناقصات والمشروعات الهامة ستسرو على شركات معينة مملوكة لأصحاب النفوذ والجاه في المجتمع، كما يظهر الفساد المالي جليا في البنية المشوهة للإفناق الحكومي ويرجع ذلك إلى عاملين:

- الأول: اختيار المشروعات التي تدر أعلى الرشاوى.

- الثاني: تراجع عائد الضرائب الناتج عن السماح بالتهرب الضريبي أو حصول المستوردين على إعفاءات ضريبية وإلى الزيادة في الإفناق العام حيث أن الفساد يميل إلى رفع تكلفة إدارة الحكومة بهيئتها المختلفة، بالإضافة إلى ذلك فإن الفساد ينتهك الثقة العامة حيث يؤدي إلى تآكل الثروة البشرية عن طريق المشروعات عديمة الجدوى مما يؤثر على مصداقية الأمة ككل.

4. أثر على الدخل الوطني وتوزيعه: إن انتشار الفساد المالي في مناحي الاقتصاد يؤدي إلى تحصيل أموال طائلة دون وجه حق، هذه الأموال يتم تهريبها دوماً إلى البنوك الأجنبية من أجل إخفائها والاحتماء بالسرية المصرفية التي توفرها ما يعرف بدول الملاذ المصرفي الآمن، ومع تكرار هذه العمليات الإجرامية من اختلاس وتهريب للأموال إلى الخارج يحرم الاقتصاد الذي تكونت فيه تلك الأموال من أية عوائد إيجابية لو تم استثمارها محليا.

ولأن أصحاب الأموال غير المشروعة لا تهمهم أبداً الجدوى الاقتصادية لأي مشروع استثماري يقومون به، فإن ذلك يفسد مناخ الاستثمار داخل البلاد، وإن إدخال تلك الأموال الفذرة في الدورة الاقتصادية يؤدي إلى حدوث خلل في توزيع الدخل الوطني، هذا الخلل في التوزيع يكون ناتج عن حصول بعض الأفراد على مداخيل لا يستحقونها، في الوقت الذي لا يحصل فيه أصحاب الدخل المشروعة على أية زيادة، وما يتبع هذا من فوارق اجتماعية خطيرة.

5. أثر على سوق الصرف الأجنبي: تقوم الدول عادة بتحديد سعر لعملتها الوطنية مقابل العملات الأجنبية الأخرى، و تحاول هذه الدول أن السعر بالثبات على الأقل لفترة معينة، حتى تتمكن من إجراء الإصلاحات الاقتصادية المعينة التي ترغب في تحقيقها ولكن ممارسات الفساد في سوق الصرف الأجنبي يترتب عليها انقسام هذا السوق إلى سوقين: سوق رسمي يسوده السعر الرسمي للصرف الأجنبي، و يتميز هذا السوق بندرة في

الصرف الأجنبي مقارنا بالطلب، وسوق غير رسمي يسوده سعر غير رسمي للصرف الأجنبي أعلى من السعر الرسمي ويتميز هذا السوق بالحركة والنشاط في شراء العرض المتاح من النقد الأجنبي، وتوجيه هذا النقد إما إلى تمويل أنشطة غير مخططة، أو تمويل أنشطة محظورة أو غير مرغوب فيها من وجهة نظر المجتمع، كما لو تم توجيه النقد الأجنبي الذي يتم تجميعه من السوق الرسمي إلى تمويل تجارة المخدرات أو إلى السلع المهربة من الخارج أو إلى الكماليات المستوردة من الخارج و نحو ذلك مما يفضي في النهاية إلى زيادة عجز ميزان المدفوعات واستمراره، وربما عدم قدرة الدولة على سداد ديونها ولجؤها إلى الاقتراض من الخارج وهذا ما يجعلها تعيش في دوامة من القروض وما لذلك من آثار سيئة على الاقتصاد.

**أ.6. أثر الفساد على الاستثمار الأجنبي:** طالما تؤثر نوعية إدارة الحكم العامة على الاستثمار الأجنبي المباشر، ويمثل الفساد البيروقراطي ضريبة تدعو إلى عدم تشجيع الاستثمار الأجنبي، إذ لا يمكن للبلد الذي يسوده فساد أن يستفيد تماما من مزايا الاستثمار الأجنبي المباشر، الذي يجلب إلى البلد المضيف تكنولوجيا جديدة و مهارات إدارية حديثة و استنتاج البنك أيضا كلما نقص مؤشر الفساد بنسبة 1% ازداد جذب الاستثمارات الخارجية بنسبة 4% وأدى هذا الازدياد في نسبة الاستثمارات إلى انعكاسه على خفض معدل البطالة و رفع مستويات الدخل و خفض التوتر الوطني و تعزيز الاستقرار، كما أن انخفاض مؤشر الفساد بنسبة 1% يؤدي إلى زيادة نسبة تشغيل الرأسمال الوطني.

**ب. الآثار الاجتماعية:** لا يمكن أن تقتصر في النظر إلى الفساد باعتباره مسألة لها أبعاد اقتصادية سلبية فقط، وإنما يجب أن ننظر إلى الشق الاجتماعي، كما وأن الآثار الاقتصادية لا بد وأن تنعكس سلبيا على الواقع الاجتماعي لوجود ترابط وثيق بين الجانبين، ففضلا عن تأثير الفساد في القضاء على هيبة وسيادة القانون، فإنه يؤدي إلى انهيار شديد في البيئة الاجتماعية والثقافية ويؤثر على أساليب التعامل والحياة بشكل يهدد النسيج الأخلاقي للمجتمع الذي تسوده المظالم وتتعدم فيه السلوكيات القويمة و التفاوت الكبير في توزيع الدخل الذي ينجم عنه تفاوت طبقي كبير يؤدي إلى اختلال التركيبة الاجتماعية، ولعل أهم التداعيات الاجتماعية التي نجمت عن حالات الفساد المالي تتلخص بالآتي:<sup>1</sup>

**ب.1. انهيار القيم والمبادئ الاجتماعية:** إذ يؤدي الفساد إلى التخلي عن القيم والمبادئ والأخلاق الحسنة من أجل الحصول على منافع مادية بدون وجه الحق، وتصبح أنواع الفساد المختلفة مهارة، بينما يصبح الاجتهاد والتمسك بالقيم والأخلاق السليمة في عرف هؤلاء المفسدين تخلفا وغباء وجمود في الفكر والسلوك، وتزداد الأمور

<sup>1</sup> - راضية مسعود: الآثار الاقتصادية والاجتماعية للفساد المالي في الجزائر واستراتيجيات مكافحته، مرجع سابق، ص 94-96.

خطورة عندما ينشأ جيل بأكمله على هذه القيم والمبادئ السيئة مما يؤدي إلى عدم الإهتمام بالعمل والعلم والاجتهاد كوسيلة للكسب المشروع .

**ب.2. انهيار أخلاقيات الوظيفة العامة:** إن المحسوبية أو المحاباة الناجمة عن استغلال علاقات القرابة وصلات المعرفة تفعل على نمو آليات الفساد حينما يتفاهم ذلك الاستغلال، لذلك نرى هذه الآلية الفاسدة تضرب مفاصل مهمة في الجهاز الحكومي ومنها المناصب الإدارية العليا التي تشغل طبقا للآلية الفاسدة بعناصر بعيدة عن الكفاءة في أغلب الأحيان مما يؤدي إلى إضعاف هيبة الدولة والحكومة وأجهزتها أمام المجتمع وثقة الناس بها نتيجة لتراكم العناصر غير المؤهلة فيها وإدارتها، كما أن المحسوبية أو المحاباة تقلل من فرص العدالة والمساواة فتغير المعايير تؤدي على سبيل المثال خضوع الترقيات العلمية والوظيفية أمام آلية المحاباة بدلا من المؤهل والتخصص فيؤدي إلى تحول الفساد إلى عامل طرد للكفاءات والمؤهلات العلمية من الأعضان المحلية إلى رحاب عالمية بحثا عن فرص أكثر عدالة ومساواة ، وبذلك تهدر الطاقات التي يفترض الاستفادة منها على الصعيد المحلي.

**ب.3. ارتفاع معدلات البطالة وتدني مستوى المعيشة:** ذلك أن محاولة أصحاب الأموال الفذرة التي اكتسبوها بطرق الفساد يعملون على إخفائها في الخارج، مما يؤدي إلى تعطيل جزء من الدخل الوطني الموجه للاستثمارات اللازمة لتوفير مناصب عمل للمواطنين، كما أن الأموال التي يتم تهريبها تؤدي إلى تسرب جزء من المنح والمعونات لصالح هؤلاء المفسدين، كما أن الاختلالات التي تحدث في توزيع الدخل على أفراد المجتمع بشكل سيء يزيد من عدد الفقراء، ويخلق تمييزا بين مختلف الطبقات الإجتماعية.

**ب.4. سيادة القيم الدخيلة على المجتمع:** إن الآليات الفاسدة أدت إلى سيادة قيم جديدة دخيلة على المجتمعات التي انتشرت فيها، فأصاب الخلل منظومة القيم السائدة واخلاقيات العمل وبدأت (الرشوة والعمولة والسمسرة) تأخذ شكلا أصبح بالتدرج عبارة عن نظام جديد للحوافز في المعاملات اليومية فتأثرت بذلك اخلاقيات وقيم المجتمع، لذلك برزت مسميات جديدة تسوغ الحالة الفاسدة وخرج من يروج لها ويدافع عنها ن بحيث أصبحت النظرة للفساد على أنه أحد مقومات تنمية المجتمعات وظهرت لدينا مفردة تسمى "الفساد المنتج".

**ب.5. التفاوت الطبقي والصراع الاجتماعي:** يؤدي الفساد المالي إلى وجود طبقة اجتماعية، حيث يصعد فئات جديدة إلى قمة الهرم الاجتماعي نتيجة ما حصلت عليه من دخول مالية غير مشروعة، لتتجح هذه الفئات في الوصول إلى علاقات وطيدة مع كبار المسؤولين ورجال الأعمال والتقرب منهم بسبب المصاهرات أحيانا أو

بسبب الشراكة في مشاريع مختلفة، مما يحقق لهم وجاهة اجتماعية قد تؤدي بهم إلى احتقار المحيطين بهم من عمال وفلاحين وغيرهم، مما يولد صراع طبقي قد يؤدي إلى نزاعات اجتماعية جد خطيرة .

**ب.6. تغير السلوكيات الفردية:** إن الفساد المالي يقلل من فرص الفقراء على الكسب لعدم مقدرتهم على المنافسة في ظل انتشار الفساد، ولذلك تقتصر فرص الربح على ذوي المناصب الرفيعة، دون باقي أفراد المجتمع، مما يزيد من نسبة المهمشين سياسيا واقتصاديا واجتماعيا، مما يؤدي إلى تثبيط الهمم وانخفاض الحافز لدى الشرفاء، طالما ان ثمار التنمية لن يتم توزيعها بصورة عادلة، ويؤدي ذلك كله إلى انخفاض ثقة الأفراد في الحكومة، مما يؤدي إلى حدوث اضطرابات تهدد الأمن واستقرار العام في البلد. وقد يترتب على ذلك تغير الحوافز والدوافع السلوكية بحيث تسود الأنشطة غير الإنتاجية الساعية إلى الربح السريع، كالمشروعات السياحية والمضاربة على العملات .

ويمكن إجمال أهم الآثار المترتبة على الفساد المالي فيما يلي:

- إضعاف أداء القطاعات الاقتصادية، حيث يؤثر على استقرار وملائمة مناخ الاستثمار ويزيد من تكلفة المشاريع؛
- إضعاف الأثر الإيجابي لحوافز الاستثمار بالنسبة للمشاريع المحلية والأجنبية؛
- زيادة عداة ثقة المواطنين بعدالة الأجهزة الحكومية؛
- يضعف من شرعية الدولة ويمهد لحدوث اضطرابات تهدد الأمن والاستقرار السياسي؛
- التأثير على روح المبادرة والابتكار، ويضعف الجهود لإقامة مشاريع استثمارية جديدة؛
- تعطيل المشاريع التنموية لاسيما تلك المتعلقة برفع مستوى الإنتاجية؛
- توسيع الفجوة بين طبقات المجتمع فهو يؤثر سلبا على الطبقة الفقيرة؛
- زيادة الفقر والتقليل من فرص العمل وبالتالي انتشار البطالة؛
- تدهور القيم الاجتماعية والأخلاقية في المجتمع وارتفاع معدلات الجريمة؛
- التأثير على أسعار صرف العملة الوطنية وإضعاف قدراتها الشرائية؛
- إعاقة تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وكذا المؤسسات الكبيرة مقابل نظيراتها التي تمثل واجهات غسل الأموال؛

- ارتفاع معدل التضخم؛

- تكديس الثروات في يد فئة قليلة وذلك على حساب الفقراء؛

- إضعاف الشعور بالانتماء الإجتماعي وتفشي ظاهرة هجرة الأدمغة.

- الفرع الثاني: النصوص القانونية الخاصة بمكافحة الفساد.

بما أن الجزائر كانت من بين الدول السباقة للتصديق على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد المعتمدة في 31 أكتوبر 2003، والمصادق عليها بتحفظ سنة 2004 وكذلك لاتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد المعتمدة في 11 يوليو 2003، والمصادق عليها في 2006 بالإضافة إلى المصادقة على الاتفاقية الأممية لمكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية المعتمدة من طرف الجمعية العامة لمنظمة الأمم المتحدة في 15 نوفمبر 2000 وكذا البروتوكولات الملحقة بها، واتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الإتجار الغير مشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية، واتفاقية الأمم المتحدة لتجريم الرشوة، كما أن الجزائر عضو مؤسس في فرقة العمل المعنية بالإجراءات المالية في الشرق الأوسط التي أنشأت في 30 نوفمبر 2004 كرابطة إقليمية طوعية لمكافحة غسل الأموال وتمويل الإرهاب، فإنها سعت إلى تكييف قوانينها المحلية مع هذه الاتفاقيات الدولية، ولعل أهم دليل على ذلك هو إصدار القانون 01/06 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، والذي يعد من مفردات القوانين المعاصرة التي تصبوا إلى خدمة التنمية في الجزائر، حيث اعتمد عليه المشرع الجزائري في البحث عن الآليات المناسبة لمكافحة الفساد على المستوى الداخلي، وكانت جل قواعده منسجمة مع الاتفاقية الدولية التي صادقت عليها الجزائر، وهذا كله من أجل هدف واحد وهو العمل على الحد من هاته الظاهرة الخطيرة لتحقيق الأمن والاستقرار والرفاهية للمواطنين في ظل تنمية مستدامة وشاملة.

أ. في مجال إبرام الصفقات العمومية: نظرا لكون أهم مجالات الفساد المالي الذي مس القطاع العمومي في الجزائر هي الصفقات العمومية على اعتبار أنها عقود ممولة بميزانية الدولة، حيث كانت هناك العديد من التجاوزات القانونية في إبرام الصفقات العمومية، ما أدى إلى هدر وتبديد المال العام، كل هذا دفع بالمشرع الجزائري إلى إصدار قوانين خاصة بتنظيم الصفقات العمومية، وقام بتعديلها أكثر من مرة وذلك من أجل تعزيز الآليات الخاصة بالوقاية من الفساد، ولعل أهم النصوص القانونية في هذا المجال ما نصت عليه المادة 09 من القانون 01/06 من ضرورة توفير قواعد الشفافية والمنافسة الشريفة والاختيار على أساس معايير موضوعية، كما يفترض أن تخضع المشتريات العامة " لقانون المناقصات العامة " وليس للاتفاقيات الخاصة التي حضرها الرئيس السابق بوتليقة في خطاب ألقاه في أبريل 2005.

ولقد فرض المشرع على الإدارة العمومية إتباع إجراءات محددة عند إبرام الصفقات العمومية بهدف الوقاية من الفساد، وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:

- تحديد طرق اختيار المتعاقد، عادة ما يتم ذلك عن طريق فتح مناقصة للحصول على عدة عروض متنافسة يتم اختيار أفضلها؛

- الإعلان عن الرغبة في التعاقد، وذلك عن طريق الإشهار الصحافي في الجرائد الوطنية وكذلك في النشرة السمية لصفقات المتعامل العمومي.

ب. **في مجال مكافحة التهريب:** من أجل محاربة ظاهرة التهريب والتي تضر كثيرا بالاقتصاد الوطني تم إصدار القانون 06/05 المؤرخ في 2003، والذي يهدف حسب ما جاء في مادته الأولى إلى دعم وسائل مكافحة التهريب وذلك من خلال وضع تدابير وقائية، وتحسين أطر التنسيق ما بين القطاعات، إحداث قواعد خاصة في مجالي المتابعة والقمع، بالإضافة إلى وضع آليات للتعاون الدولي في مجال مكافحة التهريب.

ج. **في مجال مكافحة غسيل الأموال:** صدر القانون 01/05 في فبراير 2005 كأول قانون لمكافحة غسيل الأموال في الجزائر وتم نشره في الجريدة الرسمية، ويجري تنفيذ هذا القانون بمساعدة فنية من البنك الدولي، ويندرج في إطار سعي الجزائر الدائم لتنفيذ مختلف البنود والاتفاقيات التي أبرمتها المجموعة الدولية، خاصة في ظل تزايد المستمر لهذه الظاهرة الخطيرة وارتباطها بظواهر أخرى كتجارة المخدرات والإرهاب، وتختلف المنظومة البنكية في الجزائر التي ما زالت بعيدة عن اتخاذ جميع التدابير اللازمة لكشف ما وصلت إليه هذه الظاهرة، منها على وجه الخصوص تقديم الإحصائيات المتعلقة بحجم التحويلات التي تتم إلى الخارج.

كما تضمن القانون 01/06 المتعلق بالوقاية من الفساد مادة خاصة بتدابير منع تبييض الأموال ركزت على ضرورة إخضاع المصارف والمؤسسات المالية غير المصرفية. بالإضافة إلى ما سبق تم إصدار مرسوم من طرف وزارة المالية في 18 مايو 2008 يفصل المعتمدة لتتبع حركة ومسار تنقل الأموال المشبوهة.

- الفرع الثالث: الآليات المؤسساتية لمكافحة الفساد المالي في الجزائر.

في الجزائر هناك العديد من الهيئات والمؤسسات الخاصة بمكافحة الفساد من أهمها: <sup>1</sup>

<sup>1</sup>- راضية مسعود: مرجع سابق، ص 99-102.

أ. البرلمان: يمتلك البرلمان في الجزائر العديد من الآليات المتعارف عليها دستوريا، والتي ينبغي تفعيلها لكي تكون أكثر نجاعة، كالحق في طرح الأسئلة الشفوية والكتابية على الوزراء في مختلف القضايا ذات الشأن العام، بل إن البرلمان له الحق في إسقاط الحكومة برفضه البرنامج الذي يقدمه رئيس الحكومة إذا رأى فيه انتهاكا لحقوق الشعب، ومن الآليات أيضا اللجان البرلمانية التي لها دور لا يستهان به في إعداد البرامج وتقديم المقترحات الكفيلة بالحد من الأشكال المختلفة للفساد، بالإضافة إلى التحقيق في قضايا الفساد، وإحالة المتورطين فيها العدالة.

إلا أن الواقع العملي يثبت بأن هذه الهيئة لم ترقى بعد إلى ممارسة الدور المنوط بها في هذا المجال، وذلك بسبب الهيمنة الواضحة للجهاز التنفيذي عليها، ويتجلى ذلك من خلال الضعف الذي يعرفه المجلس الشعبي الوطني فيما يخص مشاركته في إعداد القوانين، والتي لم تتعدى نسبة 0.02% من مشاريع القوانين، كما أن النائب في البرلمان الجزائري ينتظر قرابة 29 شهرا لاستلام الإجابة الكتابية من الوزير في حالة مساءلته له.

إن ضعف الذي ياني منه البرلمان الجزائري في مواجهة الفساد من الناحية العملية يرجع إلى عدة أسباب:

- ضعف نظام التمثيل الحزبي التعددي الحقيقي، حيث توجد تعددية شكلية ممثلة في عدة أحزاب، لكن الأغلبية غالبا ما يحوز عليها حزب واحد؛

- ضعف المستوى العلمي والمعرفي لأغلبية النواب، حيث أن معظمهم لا يتمتع بالثقافة السياسية والقانونية التي تؤهلهم لوضع برامج وسياسات خاصة بمكافحة الفساد، وعليه أصبحت هذه الهيئة مكانا للثراء وجمع المال أكثر منه للتشريع ومناقشة القضايا الهامة التي تهم المجتمع ككل؛

- تورط الكثير من النواب أنفسهم في قضايا فساد، لكون وصولهم إلى النيابة في البرلمان أصلا ناتج عن إتباع أساليب فاسدة ودفعهم للرشاوى، بالإضافة إلى أن أغلبهم يرفض التصريح بممتلكاته أثناء توليه مهامه وبعد الانتهاء.

ب. مجلس المحاسبة: هو هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية تتبع رئيس الجمهورية تهدف إلى رقابة أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى من جميع مظاهر الفساد، ويقوم بمعاونة مجلس الشعب في القيام بدوره في مجال الرقابة المالية، إذن فهو يلعب دورا مهما في الرقابة على الميزانية العامة للدولة، وقد نص الدستور 96 على دور مجلس المحاسبة، وعلى ضرورة تقديم التقرير السنوي للمجلس، وأن ترسل نسخة منه

إلى البرلمان باعتباره جهة معاونة للسلطة التشريعية في الرقابة المالية من شتى مظاهر الفساد المالي والإداري الخاصة.

وهذا التقرير الذي يعده المجلس بعد اكتشاف المخالفات المالية قد يراجع أو ربما لا يراجع، وفي أحيان أخرى تراجع بعد فترة طويلة من إعدادها وهذا بالطبع لا يحقق الفائدة المرجوة منها. فحتى تكون الرقابة فعالة لابد من وضع قواعد وأسس يجب على أعضاء الجهاز مراعاتها لدى مباشرتهم لاختصاصاتهم الرقابية وأن تكون رقابتهم رشيدة تهدف إلى تحقيق المصلحة العامة من خلال الحفاظ على المال العام من ظاهرة الفساد.

" بالرغم من الدور الهام الذي يقوم به مجلس المحاسبة إلا أن هذا الدور لا يتسم بالفعالية المتوقعة، فهناك بعض العيوب التي تحول دون اكتمال دوره الرقابي وتجعل دوره محدودا أو سطحيا وغير محقق للآمال المتوقعة، وفي الأخير نأمل أن يتلافى مجلس المحاسبة العيوب السابقة والتي تؤثر سلبا على رقابته المالية، خاصة دعمه باختصاصات قضائية إلى جانب اختصاصاته الرقابية الإدارية المالية والقانونية".

ج. المفتشية العامة للمالية: هي جهاز للرقابة البعدية تحت السلطة المباشرة لوزير المالية، تباشر مهمة رقابة التسيير المالي والحسابي في مصالح الدولة والجماعات العمومية اللامركزية، وغيرها من الهيئات المعنية، وهي تمارس مهامها بصفة دائمة، من خلال المراقبة بناء على الوثائق، أو في عين المكان أو بعد إشعار مسبق.

المفتشية العامة للمالية في الجزائر كهيئة مستقلة للرقابة ينتهي عملها بقرار سنوي يشمل حصيلة عملها، وهذا التقرير ملخص لمعاينتها والاقتراحات التي تراها قصد تكييف التشريع الساري المفعول مع عملها الميداني. لكن السؤال الذي يطرح نفسه هل هذا التقرير يكفي لتحقيق عمليات الرقابة ألا وهي القضاء على الجرائم الاقتصادية الضخمة التي تمس لاقتصاد الدولة برمتها.

" كان الأجدر أن يعطي المشرع لهذه الهيئة الوطنية صلاحيات أكبر من مجرد إعداد التقارير، بفتح التحقيقات وتلقي الشكاوى وإحالتها للقضاء ليتم النظر فيها ومتابعة مرتكبي هذه الجرائم. فأغلب الجرائم الاقتصادية التي أعدت هذه الهيئة تقارير بشأنها تكون بعد إتمام العملية الجرمية، وهذا ما يؤدي إلى عدم ثقة المجتمع المدني في آليات الرقابة، والتي نأمل إصلاحها حتى تكون مستقبلا مجدية وفعالة للتصدي للفساد مؤسساتيا".

د. المرصد الوطني لمكافحة الرشوة والوقاية منها: أنشأ المرصد الوطني لمكافحة الرشوة والوقاية منها في فترة حكم الرئيس السابق "اليمين زروال"، و ذلك بموجب الرسوم الرئاسي الصادر في 20 أوت 1996، وهو يضم موظفون سامون في الدولة ورجال قانون والأمن، مهمته الأساسية تقضي فضح الفساد والرشوة واختلاس المال العام، ولذا فإن المرصد منذ بدء عمله اهتم بالعديد من قضايا الفساد في الجزائر، حيث عالج ملفات كبيرة خاصة بمشاريع تنموية مثل: مشاريع تسيير أموال تنمية الهضاب العليا، ملف العقار الصناعي، ملف الطريق السيار شرق- غرب، والعديد من الملفات الأخرى الخاصة بالفساد.

هـ. الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته: تعتبر الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته مؤسسة رسمية متخصصة في مجال الوقاية من الفساد وتم إنشاءها نظرا لانتشار الكبير للفساد في الجزائر. وهي عبارة عن سلطة إدارية مستقلة لا تخضع لأية رقابة إدارية أو وظيفية تتمتع بالشخصية المعنوية. ثم إنشاء هذه الهيئة بموجب المرسوم الرئاسي رقم 314/06 المؤرخ في 22 نوفمبر 2006 وهي تعد من أهم الآليات المؤسساتية التي اقترحها القانون 01/06.

تمارس الهيئة المهام المنصوص عليها في المادة 20 من القانون 01/06 وهي كالآتي :

- تلقي التصريحات بالامتلاكات الخاصة بالموظفين العموميين؛
- الاستعانة بالنيابة العامة لجمع الأدلة والتحري؛
- إعداد برامج تحسيسية بالآثار الضارة الناجمة عن الفساد؛
- السهر على تعزيز التنسيق ما بين القطاعات، وعلى التعاون مع هيئات مكافحة الفساد على الصعيدين الوطني والدولي.

" من الملاحظ أن هذه الهيئة ليس لها دور فعال في مكافحة الفساد ومثال عن ذلك: عدم اختصاصها بتلقي التصريحات من طرف الشخصيات الفعالة مما يضعف دورها الرقابي، إضافة اقتصار دورها على الجانب الوقائي الاستشاري على عكس تسميتها التي تدل كذلك على الردع وعدم إمكانيتها تحريك الدعوى العمومية رغم تمتعها بالشخصية المعنوية ولها حق التقاضي. وعدم ظهور نشاطها في جانب تطبيق الإجراءات المتعلقة بالتعاون مع المؤسسات والمنظمات، والهيئات الوطنية والدولية المختصة بمكافحة الفساد".

و. الديوان المركزي لقمع الفساد: مواصلة لعملية التطهير التي تشنها الجزائر ضد أوجه الفساد قام رئيس الجمهورية بتوقيع مرسوم رئاسي رقم 426/11 يتضمن تشكيل وتنظيم وكيفيات عمل الديوان وهو مصلحة

## مقدمة

---

مركزية عملية للشرطة القضائية، تكلف بالبحث عن الجرائم ومعاينتها في إطار مكافحة الفساد ومن مهامه حسب المادة 05 من المرسوم ما يلي:

- جمع الأدلة والقيام بالتحقيقات وإحالة مرتكبيها للجهة المختصة؛

- تطوير التعاون مع هيئات مكافحة الفساد وتبادل التعاون؛

- جمع كل معلومة تسمح بالكشف عن الفساد.

"الديوان المركزي لقمع الفساد آلية وقائية كلفت بالبحث عن الفساد ما زالت حبر على ورق ومن خلال استقراء هذا المرسوم فإن عمل الديوان هو عمل إداري بحث الى جانب انه ليس له أي اختصاص قضائي بالرغم من تشكيلته".

### خلاصة:

على ضوء ما تقدم في هذه الجانب، إن موضوع تطبيق المعايير المحاسبية في القطاع العام يحظى بالاهتمام من قبل جميع الدول، وهو ما دعى إلى حتمية تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر حيث شهد مجال المحاسبة العمومية عدة تغييرات أدخلت على الممارسات المحاسبية العمومية القديمة التي لوحظ عليها تقصير في خدمة الصالح العام، وعدم مواكبتها للتطورات الحاصلة في العالم، لاسيما أن المحاسبة في القطاع العام تعتبر اللبنة الأساسية للعمليات المالية الحكومية، فهي نظام المعلومات التي يتولى متابع نشاط جميع مؤسسات القطاع العام غير الهادفة للربح، الأمر الذي أوجب الانتقال نحو تطبيق مبادئ وأسس نظام المحاسبة العمومية وفقا للمعايير الدولية، حيث أعلنت الحكومة الجزائرية عن برنامج لإصلاح نظامها المحاسبي وعن مشروع لعصرنة النظام المحاسبي هدفه الأساسي تعزيز قدرات وزارة المالية في تأدية مهامها الأساسية في الرقابة على المال العام ووضع حد للفساد المالي من جهة ، ومن جهة أخرى عرض وإفصاح المعلومات بغرض المساءلة وتقييم الأداء.

وفي ظل تحديث الظروف الحالية وبالنظر لمتطلبات تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، يعتبر خيار تكيف المعايير بما يلائم متطلبات البيئة الجزائرية واعتماد المنهج التدريجي في ذلك هو الأنسب من خيار التبنى بالكامل مرة واحد، حيث أنه بذلت جهود كبيرة لتزويد الدولة الجزائرية بنظام محاسبي جديد يستوفي المعايير الدولية واحتياجات الإدارة الحديثة.

لا يمكن إنكار أن المحاسبة العمومية بالجزائر يتمتع ببعض الشروط المواتية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، بما في ذلك الدعم من الجهات المانحة الذي استفادت منه من طرف البنك الدولي، وخوضها تجربة إصلاح المحاسبة المالية من خلال إصدار النظام المحاسبي 2010 المستمد بشكل كبير من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

# الخاتمة



أ. خلاصة الدراسة:

هدفنا من خلال دراسة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) للحد من ظاهرة الفساد المالي، الى التعرف على المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة العمومية من خلال التعرف على الأسس والمبادئ المفسرة للمحاسبة في القطاع العام والاطلاع على المعايير الدولية وتوجهاتها في هذا المجال، بالإضافة الى الإحاطة بالمفاهيم المتعلقة بالفساد المالي ومظاهره والآثار الناجم عنه، بالإضافة الى التعرف على جهود الجزائر في صياغة النصوص القانونية الخاصة بمحاربة هذه الظاهرة، والتطرق الى الآليات المؤسسية لمكافحة الفساد المالي في الجزائر وذلك من أجل التوجه نحو اصلاح مالي ومحاسبي كإطار مكمل الى سلسلة الاصطلاحات التي تقوم بها الدولة من أجل سياسة مالية نزهة وشفافة.

ب. نتائج الدراسة:

سمح لنا هيكل الدراسة بالوصول الى عدة نتائج والتي كانت كمايلي:

- نظام المحاسبة العمومية المعمول به في الجزائر يأخذ أساس الأساس النقدي في إعداد القوائم المالية دون مراعاة أساس الاستحقاق ما يعطي مخرجات لا تعبر بصدق عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة؛
- تتجه الجزائر تدريجيا الى تطبيق أساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)؛
- يعتبر التوجه نحو أساس الاستحقاق وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، توجهها سليما ومعاصرا يسمح للجزائر بالتجسيد الفعال لمشروع الإصلاح المحاسبي الجديد ويساعد على هيكلة النفقات العام والايادات العامة؛
- يسمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) بتطوير مخرجات نظام المعلومات المحاسبية في القطاع العام، حيث يمكن من توفير معلومات دقيقة وتفصيلية حول حركة الموارد المالية وأوجه استخدامها؛

- يسمح تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) بتوفير معلومات مهمة وعلى أسس قابلة للمقارنة لأغراض التحليل من أجل رسم سياسة مالية رشيدة؛
- يمكن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) من ترشيد النفقات العامة وتنمية الإيرادات العامة؛
- غياب مفهوم موحد عالمي لماهية الفساد المالي من أجل تكييفه قانوناً، ونقص دور أجهزة الرقابة المالية والإدارية سواء الداخلية أو الخارجية؛
- مساس الفساد المالي بمكانة وهيبة الدولة في الأسرة الدولية وهذا لتفشيها في عصر العولمة والتطورات التكنولوجية بفعل التغيرات الاقتصادية التي تعرفها الدول ولحتميتها التي تفرض تحرير التجارة الخارجية وجذب الاستثمارات الأجنبية؛
- بيئة الفساد المالي تشمل عدة عوامل لها علاقة مباشرة بسلوك العاملين سواء في القطاع العام أو الخاص؛
- استحداث هيئات مالية وإدارية من أجل دعم التدابير الرامية إلى الوقاية من الفساد وتعزيز النزاهة والمسؤولية والشفافية في القطاع العام؛
- رغم اعتبار سياسة التصريح بالامتلاكات معياراً أساسياً في الدول التي تؤمن بالشفافية والنزاهة في تسيير شؤونها إلا أننا نجد أنها مجرد استمارة إدارية؛
- رغم منح المشرع الجزائري للهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته صلاحية تلقي التصريحات بالامتلاكات إلا أنه لم يمنحها اختصاص فتح ملفات التصريح بالامتلاكات لكبار الموظفين في الدولة.

### ج. اقتراحات وتوصيات الدراسة:

استناداً لنتائج الدراسة، يمكن تقديم الاقتراحات والتوصيات التالية:

- تكييف مشروع المخطط المحاسبي للدولة ليتطابق مع متطلبات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام (IPSAS) وفق أساس الاستحقاق، بهدف الاستفادة من الإرشادات وطرق القياس المحاسبية المتعارف عليها دولياً لمعالجة نقاط الضعف في مشروع المخطط المحاسبي للدولة لاسيما

في مجال المعالجة المحاسبية للمخزون وتطبيق الإهتلاكات على الاستثمارات العمومية وأيضا لتسهيل الرقابة على أملاك الدولة والحفاظ عليها؛

- فتح حسابات لإدراج محاسبة الاعتمادات المالية في مشروع المخطط المحاسبي للدولة من أجل متابعة استهلاك الاعتمادات المالية السنوية وتحديد باقي الاعتمادات مباشرة من النظام المحاسبي؛
- وضع مخطط عمل واضح المعالم من أجل تحديد آجال تنفيذ مراحل مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، لتفعيل تطبيق مشروع المخطط المحاسبي للدولة مع ضرورة وضع جدول زمني يحدد بداية ونهاية والجهة المسؤولة عن تنفيذ كل مرحلة من مراحل تجسيد مشروع المخطط المحاسبي للدولة؛
- إجراء دراسات مقارنة مع النظم المحاسبية للدول المتقدمة والتي لها نظام محاسبي مشابه لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر مثل فرنسا وكندا، من أجل الاستفادة من تجربة وخبرة هذه الدول في عصنة نظام المحاسبة العمومية لاسيما في مجال المعالجة الآلية للعمليات المحاسبية التي تبقى عقبة كبيرة يجب تجاوزها من أجل تفعيل تطبيق النظام الجديد؛
- إعداد دليل محاسبي يشرح فيه القيود المحاسبية لمختلف أقسام المخطط المحاسبي للدولة؛
- القيام بوضع استراتيجية فعالة للرقابة ضد الفساد، مع ضرورة تحسيس وتوعية المجتمع المدني بضرورة التعاون من أجل استئصال أسباب هذه الآفة والتقليل من آثارها، والاهتمام أكثر بموضوع دراسة السلوك الأخلاقي في العمل نظرا لارتباط كفاءة وفعالية الخدمات المقدمة بسلوكيات وأخلاقيات العاملين؛
- ضرورة إقامة نظام معلوماتي متطور يسمح بمراقبة التحركات المالية ومعرفة مشروعية مصدرها وتتبع مسارها وكيفية استعمالها ومجالات استثمارها؛
- يجب على المشرع الجزائري أن يقوم بتعديلات حول القوانين التي لها علاقة بمكافحة الفساد، من خلال الإتيان بإجراءات وقائية وتنفيذية أكثر من الجانب القانوني؛
- تشجيع الموظفين على الإبلاغ عن جرائم الفساد من خلال وضع قانون يتعلق بحماية المبلغين عن جرائم الفساد؛

- تفعيل دور وتوسيع اختصاصات الهيئات المكلفة بمكافحة الفساد وعدم التدخل في سير أعمالها ومنحها الاستقلالية اللازمة للقيام بمهامها، وتبني نهج إصلاحى مغاير للأنماط السابقة بالتركيز على أسباب الفشل؛
- ربط مختلف مشاريع الإصلاح بالمحيط الجامعي الأكاديمي للاستفادة من مختلف نتائج أبحاثه.

# قائمة المراجع



أ. الكتب:

- إسماعيل حسين أحمر: المحاسبة الحكومية من التقليد الى الحداثة، دار الميسرة، الأردن، عمان، 2003.
- محمد مسعي: المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، 2003.
- إسماعيل خليل أسماعيل ونائل حسن عدس: المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- محمد أحمد حجازي: المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، بدون دار النشر، عمان، الطبعة السابعة، 2007.
- حسام أبو علي الحجاوي: الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 1999.

ب. أطروحات الدكتوراه:

- جابي أمينة هناء: أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2018-2019.
- شلال زهير: آفاق اصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه الطور الثالث، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، الجزائر 2013-2014.

## ج. المجالات العلمية:

- عبدوس ايمان: اتجاهات عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر للتوافق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، المجلة العالمية للاقتصاد والأعمال، العدد 3، المجلد الخامس، الأردن، ديسمبر 2018.
- خلف الله بن يوسف ومعاش قويدر: متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، مجلة سداسية، العدد 31، جامعة الجلفة.
- خبيطي خيضر ومونه يونس: آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS) ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 2، الجزائر، ديسمبر 2016.
- إيمان بوقصة: الإطار النظري لظاهرة الفساد المالي، المجلة الأكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، جامعة عمار تليجي، الأغواط، المجلد الأول، العدد الثالث، مارس 2018.
- راضية مسعود: الآثار الاقتصادية والاجتماعية للفساد المالي في الجزائر واستراتيجيات مكافحته، مجلة جيل الأبحاث القانونية العميقة، مركز جيل البحث العلمي، العام الثالث، العدد 29، ديسمبر 2018.

## د. الملتقيات العلمية:

- مفتاح صالح ومعارفي فريدة: الفساد الإداري والمالي أسبابه، مظاهره ومؤثرات قياسه، أعمال الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6 و 7 ماي 2012.

- دادن عبد الغني وسعيدة تلي: فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6 و7 ماي 2012.
- نقماري سفيان: الإطار الفلسفي والتنظيمي للفساد الإداري والمالي، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6 و7 ماي 2012.

#### هـ. تقارير الهيئات والمنظمات الدولية:

- المنظمة العربية للعلوم الإدارية: النظام المحاسبي الحكومي الموحد للدول العربية، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، 1980.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين: إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، طبعة 2007، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2007.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين: إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجموعة طلال أبو غزال، عمان، 2008.

#### و. النصوص التشريعية والتنظيمية في الجزائر:

- القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، ج ر عدد 35 الصادرة في 15 أوت 1990.
- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، ج ر عدد 28 الصادرة في 10 جويلية 1984.
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991، يحدد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها، ج ر عدد 43 الصادرة في 18 سبتمبر 1991.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، والمتعلق بمصالح المراقبة المالية، ج ر عدد 64.
- المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992، والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات العمومية التي يلتزم بها، ج ر عدد 82 الصادرة بتاريخ 15 نوفمبر 1992.

