

التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد
المالي والإداري في الجزائر

**The orientation towards adopting international public accounting
standards and its role in enhancing transparency and combating
administrative and financial corruption in Algeria**

عفاف لومايزية، جامعة سوق أهراس (الجزائر)، loumaiziaafef@gmail.com

تاريخ النشر: 2020/09/24

تاريخ القبول: 2020/08/24

تاريخ الاستلام: 2020/07 /13

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على المعايير المحاسبية العمومية الدولية كإحدى الوسائل الناجعة التي يمكن اعتمادها في الجزائر. وخلصت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي العمومي في الجزائر لا يزال يعاني من العديد من الاختلالات - خاصة في ظل تمسكها بالنظام القائم على الأساس النقدي-، رغم التطورات الدولية في هذا الصدد، ورغم توجه العديد من الدول إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام، وفي إطار توجه الجزائر نحو اعتماد هذه المعايير قامت بالعديد من الإجراءات أهمها إعداد المخطط المحاسبي للدولة من أجل تكييف نظامها المحاسبي العمومي وفق ما تقتضيه المبادئ التي تقوم عليها المعايير الدولية، وعلى الرغم من استكمال متطلبات تكييف نظام المحاسبة العمومية الجزائرية مع المعايير الدولية، إلا أنه لم يتجسد على أرض الواقع للعديد من الأسباب، هذا التأخر الذي قد ينجر عنه آثار وخيمة، لاسيما فيما يتعلق بالشفافية والمسائلة، ما جعلها تتخبط في موجات مستمرة من الفساد المالي والإداري.

كلمات مفتاحية: محاسبة عمومية؛ معايير محاسبية دولية في القطاع العام؛ فساد مالي، فساد إداري، جزائر.

تصنيفات JEL : M49 . H59. P43

Abstract:

This research paper aims to identify international general accounting standards as one of the important tools in combating financial and administrative corruption in Algeria one of the effective means that can be adopted in Algeria.

The study concluded that the public accounting system in Algeria still suffers from several imbalances, , Especially as it relies on a system based on monetary basis , Despite international developments in this regard, and the tendency of many countries to adopt international accounting standards in the public sector, Although the requirements of adapting the Algerian public accounting system to international standards have been completed, However, it was not materialized on the ground for many reasons, This delay, which leads to bad effects, especially with regard to transparency and accountability, Which made it suffer from financial and administrative corruption.

Keywords: public accounting, international accounting standards, financial and administrative corruption, Algeria.

Jel Classification Codes: M49 . H59. P43

1 . مقدمة:

تعتبر المحاسبة العمومية نظام لتسيير المال العام، يوفر جملة من الأدوات المستعملة في الرقابة وتحقيق شفافية المالية العامة، استنادا لجملة من المبادئ والأسس.

وقد عملت مختلف الدول في إطار التوافق والتوحيد المحاسبي على إيجاد مبادئ أو معايير دولية تكون كمرجع دولي تعتمد عليه هذه الأخيرة في إطار المحاسبة العمومية، وكانت النتيجة ظهور المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام.

لذا أصبحت مسألة تطوير وعصرنة النظام المحاسبي العمومي الجزائري - الذي يعتمد على الأساس النقدي- بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية أمرا حتميا لأجل مواكبة التطورات الحديثة وإعطاء صورة واضحة وشفافة حول كيفية التصرف بالمال العام وإرساء مبادئ الشفافية والمساءلة من أجل الحد من

ظاهرة الفساد المالي والإداري التي باتت تكبد الجزائر خسائر مالية ضخمة لاسيما في ظل الضائقة المالية التي تمر بها البلاد.

في ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم عملية التوجه لاعتماد معايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في

الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في الجزائر؟

فرضية الدراسة: للإجابة على الإشكالية تم صياغة الفرضية التالية:

تساهم عملية التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الحد من ظاهرة الفساد

المالي والإداري في الجزائر.

أهداف الدراسة: نسعى من خلال هذه الورقة البحثية إلى:

- التعرف على واقع المحاسبة العمومية في الجزائر؛

- تسليط الضوء على المعايير المحاسبية العمومية الدولية وإمكانية تكييف النظام المحاسبي العمومي الجزائري وفق مبادئها؛

- الوقوف على ظاهرة الفساد المالي والإداري في الجزائر ودراسة إمكانية الحد منها بتبني المعايير المحاسبية الدولية لاسيما تلك التي تدعو للشفافية والمساءلة.

محاور الدراسة: تم تقسيم الدراسة إلى المحاور التالية:

أولاً: واقع المحاسبة العمومية في الجزائر؛

ثانياً: التوجه نحو تبني معايير المحاسبية العمومية الدولية في الجزائر؛

ثالثاً: مساهمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحقيق الشفافية ومكافحة الفساد المالي في الجزائر.

2. واقع المحاسبة العمومية في الجزائر : يتولى نظام المحاسب العمومية مهمة متابعة وإثبات العمليات

المالية وإعداد التقارير والقوائم المالية لنشاط الوحدات الحكومية وفق أسس وقواعد قانونية، وقد خص

المشرع الجزائري المحاسبة العمومية بإطار قانوني خاص بها يضبط ويقنن مراحل وإجراءات تسيير وتداول

المال العام من طرف مختلف أعوان المحاسبة العمومية.

1.2. تعريف المحاسبة العمومية: تعرف هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها : " المحاسبة التي تختص بقياس (تبويب وتقسيم) ومعالجة وتحصيل ومراقبة وتأكيد صحة الإيرادات والنفقات للأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي". (بوشنطر، 2011، ص 59)

يمكن تعريف المحاسبة العمومية من منطلق المادة 01 من القانون 90-21 المؤرخ في 15-08-1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية وبمفهوم محتوى هذه المادة نستخلص بأن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية العامة التي حددها هذا القانون، كما حدد نطاق تطبيقها على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الميزانيات الملحق، الجماعات الإقليمية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم. (المادة الأولى من قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، 1990)

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضعا للنظام الفرنسي، أما بعد الاستقلال قامت الجزائر بإصدار مجموعة من النصوص التنظيمية وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، فأصدرت في هذا الصدد المرسوم رقم 65-259 والحدد للالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتميين للقطاع العام، ثم التعلية العامة لسنة 1967 التي تعرف الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، التعلية رقم 16 سنة 1968 والمتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة، إلا أن تم إصدار أول قانون يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990. (أحمد يوسف السعيد، 2014، ص 23)

2.2. مجال تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر: حصر المشرع الجزائري مجال تطبيق المحاسبة العمومية في ما يلي: الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة، الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة، العمليات المالية للميزانيات الملحق، العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات) والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. (المادة الأولى من قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، 1990)

3.2. أسس تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر: تعتمد الجزائر في تطبيق المحاسبة العمومية على الأساس النقدي، على عكس معظم الدول التي تعتمد أساس الاستحقاق: (بوخالفي، 2016، ص 51)

1.3.2. الأساس النقدي: يعرف الأساس النقدي بالعمليات والأحداث الناتجة عن استلام وإنفاق النقود دون التطرق لأية حقوق والتزامات تنشأ خلال السنة، والنقدية بموجب هذا الأساس هي فقط مبالغ النقد التي تحتفظ بها الوحدات الحكومية، ولا يعترف بالمدينين أو الدائنين أو المخزون أو المستحقات أو المبالغ المدفوعة أو المقبوضة مقدما. وينجر عن استخدام هذا الأساس عدة نقائص لعل أهمها ضعف الوظيفة الرقابية لنظام المحاسبة العمومية، عدم القدرة على المقارنة بين الفترات المالية مع عدم إمكانية إجراء عملية المقابلة بين الإيرادات والنفقات لكل فترة مالية...

2.3.2. أساس الاستحقاق: يعرف أساس الاستحقاق بالعمليات والأحداث المالية خلال الفترة التي دفعت فيها بغض النظر عن حركة النقدية الخاصة بها، ويترتب عن ذلك إظهار الأصول والالتزامات والسنوات الختامية كاملة، مما يسهل فصل أداء كل سنة مالية عن غيرها. وتعرض هذا الأساس لعدة انتقادات لعل أهمها: أنه معقد وتكلفته مرتفعة، يبقي الحسابات الخاصة بالسنة المالية مفتوحة لمدة طويلة حتى تتم تسويتها، غياب الموضوعية بحيث قد يتدخل فيه التقدير الذاتي في جرد المخزون وتقييمها...

4.2. أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر: يتطلب تنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر أعوان، نذكرهم في ما يلي: (الأسود، 2011، ص 13)

1.4.2. الأمر بالصرف: هو كل شخص مكلف قانونا بتسيير شؤون هيئة عمومية إدارية ذات طابع غير ربحي باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسة، وتكون مهمته الأساسية في ضمان حسن تسيير إدارته، وتجميع كل طاقاته للتكفل باحتياجات المستخدمين، وبالإضافة إلى ما سبق ذكره فإن صفة الأمر بالصرف تعطي لرئيس أو مدير المؤسسة سلطة إعطاء الأوامر بتنفيذ العمليات المالية.

2.4.2. المحاسب العمومي: يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا لضمان القيام بالعمليات التالية: تحصيل الإيرادات العامة، تسديد النفقات العامة، ضمان الحراسة والمحافظة على الأموال

والسندات والقيم والأشياء والمواد المكلف بها، تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والموارد وحركة حسابات الموجودات.

بالإضافة إلى:

3.4.2. وكلاء الصرف: هو الشخص الذي يسمح له قانونا باستخدام السيولة النقدية والتعامل بالصكوك البريدية وصكوك الخزينة لحساب المحاسب العمومي للمؤسسة مع تواجده بالقرب من الأمر بالصرف، ويتم تعيينه من قبل هذا الأخير بصفته رئيس أو مدير المؤسسة. (بن يوسف، 2016، ص 278)

4.4.2. المراقب المالي: هو ممثل لوزارة المالية يختار من بين موظفيها ويعين بواسطة قرار وزاري، فهو يعتبر العون المؤهل قانونيا لمراقبة إجراءات الالتزام للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة. (بوشنطر، 2011، ص 88)

5.2. تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر: إن تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر يقتضي الوقوف على إيجابيات نظام المحاسبة العمومية ونقائصه التي يمكن إنجازها في ما يلي: (السعيد، 2014، ص ص: 29-30)

1.5.2. إيجابيات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

- يمتاز نظام المحاسبة العمومية بالمراقبة المستمرة للتغيرات في حجم السيولة النقدية عن طريق المعاملات التي تتم من وإلى الخزينة بطريقة مباشرة؛

- يمتاز نظام المحاسبة العمومية باستخدام مجموعة حسابات الخزينة بالبساطة والسهولة والسرعة في إعداد الحساب الختامي للدولة في نهاية كل سنة، كما يعمل على تحقيق رقابة مستمرة ودائمة على المعاملات النقدية للخزينة؛

- يعمل نظام المحاسبة العمومية على توفير المعلومات المالية التي تمكن المستخدمين للقوائم المالية من الحصول على معلومات متعلقة بالموارد النقدية.

2.5.2. نقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

- يستمد نظام المحاسبة العمومية من مجموعة حسابات الخزينة الفرنسية منذ سنة 1934 إلى يومنا هذا وبالتالي عدم مواكبة التطورات الحديثة، الأمر الذي أدى إلى عجز النظام الحالي على توفير معلومات شفافة وواضحة؛

- عدم تسجيل نظام المحاسبة العمومية الحالي لأصول الدولة من ممتلكات منقولة وغير منقولة وعدم تطبيق مبدأ الحقوق المثبتة للدولة؛

- عجز نظام المحاسبة العمومية على توفير معلومات حول الموارد المالية للدولة مثلا كالمخزون، الأصول الثابتة، الموجودات المعنوية وغيرها من الأصول الأخرى، والاكتفاء فقط على المعلومات الخاصة بالموارد النقدية فقط؛

- التسلسل الخطي في تقييم حسابات الخزينة أدى إلى ظهور أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة، وبالتالي يصعب تحديد الحساب الذي يتوافق مع نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، بالإضافة إلى صعوبة فهم المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من طرف ذوي الاختصاص؛

- صعوبة تقديم إحصائيات دقيقة عن مبالغ الإيرادات المستحقة للدولة والتي لم يتم تحصيلها، والديون التي لم يتم سدادها بعد، وهذا نظرا لعدم تطبيق مبدأ الاستحقاق في هذا النظام والاعتماد على المبدأ النقدي؛
- لا يسمح هذا النظام بإعداد ميزانية تجمع بين أصول وخصوم الدولة، ولا بإعداد جدول حساب النتائج؛

- تعقيد الوثائق المحاسبية التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات، الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة.

إن جملة الاختلالات التي يعاني منها النظام المحاسبي العمومية الجزائري تدعو على التفكير بشكل جدي إلى تطوير وعصرنة هذا النظام.

6.2. متطلبات تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر: لتطوير نظام المحاسبة العمومية وجب

مراعاة ما يلي: (السعيد، 2014، ص ص: 32-33)

1.6.2. تطبيق مبدأ الاستحقاق: إعداد البيانات المالية وفق لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق في تسجيل المعاملات المالية للدولة من حيث الإيرادات والنفقات مع نهاية كل سنة والتي تتجسد في حسابات الموازنة.

2.6.2. تحديث التشريعات القانونية لنظام المحاسبة العمومية: يجب القيام بإصلاح المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية التي أصبحت لا تتماشى مع الإصلاح المحاسبي لحسابات الدولة.

3.6.2. محاسبة التكاليف: يسمح نظام محاسبة التكاليف بتوفير الإفصاح الكامل عن التكاليف والتقارير المالية للدولة، من خلال تقديم معلومات عن تكلفة الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة والتي تفيد في تقييم أداء الوحدات الحكومية في الاستغلال الأمثل للموارد المخصصة لها، كما يساعد نظام محاسبة التكاليف بحساب تكاليف اندثار الموجودات الثابتة عند قياس التكلفة.

4.6.2. تبني نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS): يقوم هذا النظام بحوسبة كافة إجراءات إعداد الموازنة، تنفيذ الموازنة ورفع التقارير المالية، حيث أنه نظام متكامل يعمل عبر جميع جهات الإنفاق لضمان الشفافية والمساءلة في تخصيص، استخدام ومراقبة الموارد العامة، كما سيقوم النظام بربط جميع المؤسسات الحكومية لدعم عملية اتخاذ القرار بناء على معرفة مسبقة جيدة.

5.6.2. تطبيق محاسبة المسؤولية: إن تطبيق محاسبة المسؤولية سيؤدي بلا شك إلى تدعيم الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الإنفاق والدخل بالمستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية في ظل البرامج المحددة لها سلفاً، مما يمكن من إصدار النتائج الخاصة بكل مركز من مراكز المسؤولية من خلال التقارير الرقابية على الأداء الفعلي.

6.6.2. عصنة نظام الموازنة العامة للدولة بما يتوافق مع النظام المحاسبي للدولة: يتطلب ضرورة عصنة نظام الموازنة والتي تعتبر بالنسبة للنظام المحاسبي مخرجات توضح وتبين مدى تطابق الأرقام الفعلية بالتقديرية، وتحليل الانحرافات الموجودة في نهاية كل سنة، لهذا لا بد من توحيد العناصر الموجودة في الموازنة والمخطط المحاسبي للدولة لتسهيل عملية المقارنة والإفصاح عن المعلومات التي ينتجها هذا النظام.

7.6.2. . تطبيق معايير المحاسبية الدولية **IPSAS**: في إطار مواكبة الإصلاحات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية بتبني النظام المحاسبي المالي الجديد بالتوافق مع معايير المحاسبة الدولية والذي تم العمل على تطبيقه سنة 2010، كان لزاما على الدولة أن تقوم بتكليف وإعادة صياغة عناصر حسابات الدولة، وفق متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية العمومية الدولية، والتي تسمح بوضع نظام محاسبي يسمح بإعطاء شفافية أكبر للقوائم المالية لحسابات الدولة، ويساهم في الحفاظ على المال العام.

3. التوجه نحو تبني معايير المحاسبية العمومية الدولية في الجزائر: في إطار مواكبة التطورات الدولية في مجال المحاسبة العمومية، شرعت وزارة المالية تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية في الجزائر بتنفيذ مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في محاولة منها لتقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات الدولية بتبني معايير المحاسبة العمومية الدولية.

1.3. تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هي: " قواعد لإعداد القوائم المالية، فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم المالية وكيف ينبغي أن تعد تلك المعلومات، فالمعايير تحدد أي من الممارسات المحاسبية التي يمكن قبولها وتلك التي لا يمكن قبولها." (زرقين، 2016، ص ص: 156-157)

2.3. عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: تنقسم إلى قسمين:

1.2.3. معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق: يمكن تلخيص محتوياتها في الجدول التالي:

الجدول 01: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
01	عرض البيانات المالية (سنة 2000)	20	الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة (سنة 2002)
02	بيانات التدفق النقدي (سنة 2000)	21	انخفاض الأصول غير المولدة للنقد (سنة 2004)

التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري
في الجزائر

الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام (سنة 2006)	22	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية (سنة 2000)	03
الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات (سنة 2006)	23	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (سنة 2000)	04
عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية (سنة 2006)	24	تكاليف الاقتراض (سنة 2000)	05
منافع الموظفين (سنة 2008)	25	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة (سنة 2000)	06
انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد (سنة 2008)	26	محاسبة الاستثمارات في المؤسسات الزيميلة (سنة 2000)	07
الزراعة (سنة 2009)	27	الحصص في المشاريع المشتركة (سنة 2000)	08
الأدوات المالية: العرض (سنة 2010)	28	الإيراد من التعاملات التبادلية (سنة 2001)	09
الأدوات المالية: الاعتراف والقياس (سنة 2010)	29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع (سنة 2001)	10
الأدوات المالية: الإفصاحات (سنة 2010)	30	عقود الإنشاء (سنة 2001)	11
الأصول غير الملموسة (سنة 2010)	31	المخزون (سنة 2001)	12
ترتيبات امتياز تقاسم الخدمات:	32	عقود الإيجار (سنة 2001)	13

المانح (سنة 2010)			
اعتماد IPSAS لأول مرة على أساس الاستحقاق (سنة 2015)	33	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير (سنة 2001)	14
فصل البيانات المالية (سنة 2015)	34	الأدوات المالية، الإفصاح والعرض (سنة 2001)	15
البيانات المالية المجمعة (سنة 2015)	35	العقارات الاستثمارية (سنة 2001)	16
الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة (سنة 2015)	36	الممتلكات، المصانع والمعدات (سنة 2001)	17
ترتيبات مشتركة (سنة 2015)	37	تقديم التقارير حول القطاعات (سنة 2002)	18
الكشف عن المصالح في الهيئات الأخرى (سنة 2015)	38	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة (سنة 2002)	19

المصدر: (ضريفي، 2018، ص ص 78-82)

2.2.3. معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي: معيار (التقارير المالية بموجب الأساس النقدي)، صدر هذا المعيار سنة 2008 ودخل حيز التنفيذ ابتداء من 01 جانفي 2009، (ضريفي، 2018، ص 82)

3.3. الاتفاقيات المبرمة لإعداد مشروع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS:

تتمثل الاتفاقيات المبرمة من اجل الشروع في عملية عصرنه النظام المحاسبي للدولة وفق أسس ومبادئ تستجيب للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية، في الجوانب التعاقدية في مجمع مركز البحث وتطوير الاقتصاد والمالية بفرنسا لبداية مشروع إصلاح المحاسبة العمومية وتم الاتفاق على فترة أربع سنوات وقد حدد تاريخ بداية الأشغال من 13-04-2005 أما تاريخ نهاية الأشغال فكان 30-04-2009.

(عبود وتيفاوي، 2017، ص ص: 255-256)

4.3. خريطة طريق لإصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: يتضمن محتوى التوجه نحو تبني المعايير في الجزائر في إطار عصرنة النظام المحاسبي للدولة، وبعد القيام بالدراسات وتحديد الجوانب الواجب تطويرها، فقد توصلت إلى غاية سنة 2013 من الانتهاء بصفة كاملة من وضع الجوانب المرتبطة بالإطار المحاسبي وهذا بوضع مجموعة من الإجراءات والقواعد التي سيعتمد عليها، والتي تعتبر بمثابة دليل يسترشد به الإطارات الذين يشرفون على تطبيق هذا النظام ويمكن توضيح هذا الدليل فيما يلي: (السعيد، 2017، ص: 342-343)

1.4.3. إعداد دليل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية: يحتوي هذا الدليل على مجموع المعايير التي تم الاعتماد عليها في مشروع العصرنة، والتي سمحت بإعداد المعايير التي تطبق في الجزائر.

2.4.3. إعداد دليل تكييف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية: يسمح هذا الدليل بمعرفة كيفية تكييف المعايير الدولية حتى يتلاءم مع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وبالتالي يعتبر بمثابة مرجع يعتمد عليه عند تطبيق هذه المعايير.

3.4.3. إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة: يسمح هذا الدليل بتجميع كل الحسابات التابعة للدولة في إطار مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية.

4.4.3. إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة: يحتوي هذا الدليل على الإجراءات والقواعد التي يتم على أساسها معالجة العمليات التي تقوم بها الدولة خلال الفترة المحاسبية، وكيفية تسجيلها في حسابات الدولة.

5.4.3. تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية: تم تحديد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية التي تمكن من إيصال معلومات إلى المستفيدين من هذه المعلومات، وتمثل في خمس قوائم مالية كما يلي:

- جدول الوضعية المالية الذي يتكون من مجموع الأصول ومجموع الخصوم، والتي من خلاله يبين الوضعية المالية لحسابات الدولة في فترة زمنية معينة؛

- جدول النفقات الصافية والذي يهدف إلى تحديد مختلف التكاليف المتعلقة بالعمليات المالية، والإيرادات المتحصل عليها من مختلف العمليات المالية للدولة؛
- جدول التدفقات النقدية الذي يهدف إلى تقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية ومعرفة القدرة المالية لخزينة الإدارات العمومية خلال فترة زمنية معينة؛
- جدول رصيد عمليات الخزينة والمتمثل في حجم الإيرادات المحصلة الناتجة من العمليات المالية والنفقات المدفوعة حسب برامج الدولة وفق الاعتمادات المخصصة لكل برنامج والأهداف؛
- الملحق والذي يسجل فيه الإجراءات الجديدة خلال دورة السنة وتبينها في الملحق من أجل إعطاء المعلومة المالية مثل تغيير في طرق الاهتلاك.

6.4.3. استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة: من أجل تسهيل عملية تحويل الحسابات من مدونة الحسابات القديمة نحو المخطط المحاسبي للدولة، والذي يتوافق مع المعايير، تم العمل على إيجاد برنامج معلوماتي يساعد في القيام بهذه العملية بالتنسيق مع مختلف الهيئات العمومية للدولة والخاضعة لنظام المحاسبة العمومية، من أجل توفير معلومات محاسبية وفقاً لمبدأ محاسبة الالتزام والأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة، وبالتالي يساهم هذا البرنامج في تسيير إعداد القوائم المالية.

7.4.3. تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة: إن عملية تفعيل عملية الجرد للممتلكات الدولة جاءت من خلال المرسوم رقم 12-427 المؤرخ في 16 ديسمبر 2012 والمتعلق بكيفية إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة والذي يعمل على القيام بعملية الإحصاء المتمثلة في القيام بجرد كل الأملاك الوطنية بتسجيل وصفي وتقييمي بهدف حماية هذه الممتلكات والحرص على استعمالها وفق الأهداف المسطرة.

لقد أصبح مشروع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر محورا رئيسيا في برنامج وزارة المالية، حيث تم الانطلاق في إعداداته منذ سنة 1995 تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية التي قامت بتعيين لجنة مختصة للإشراف على هذا المشروع بالتعاون مع خبراء من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي والمديرية العامة للمحاسبة العمومية لوزارة المالية لفرنسا. وفي هذا الإطار تعتمد استراتيجية إصلاح

نظام المحاسبة العمومية على إلغاء النظام القديم لمحاسبة الخزينة المبني على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة، والذي يشكل نقلة نوعية من نظام محاسبي مبني على أساس نقدي بحت إلى نظام محاسبي مبني على أساس مزدوج يعتمد على قاعدة الأساس النقدي والاستحقاق. قامت المديرية العامة للمحاسبة العمومية بإعداد مشروع مخطط محاسبي جديد والذي تم تجريبه وتطبيقه بشكل تدريجي قبل تعميمه على مستوى القطر الوطني، حيث تم الانطلاق في " تجربة المخطط المحاسبي الجديد" ابتداء من 02 جانفي 2000 على مستوى خزينة الولاية لكل من ولاية بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية وميلة، إضافة إلى تطبيقه بصفة تجريبية في ستة وكالات مالية، وكالتين ماليتين للضرائب ووكالتين ماليتين للجمارك ووكالتين ماليتين لأماك الدولة. خلال هذه المرحلة التجريبية يقوم المحاسب العمومي بممارسة نشاطه بصفة مزدوجة، حيث يتم تسجيل المعاملات المالية اليومية في السجلات المحاسبية مرتين، في المرة الأولى يتم تسجيل القيد المحاسبي وفق النظام القديم، ثم يأتي بعده قيد نفس العملية وفق مدونة مشروع المخطط المحاسبي للدولة، كما لم يتم خلال هذه المرحلة التطبيق الميداني لقيد كل العمليات المالية للدولة لمدونة المخطط المحاسبي الجديد، بل اقتصر فقط على قيد المدخلات والمخرجات النقدية من وإلى الخزينة العمومية، إضافة إلى محاسبة الحقوق المستحقة على مستوى الوكالات المالية بمختلف أنواعها وتجربة إعداد اليومية والميزان الشهري للحسابات وفق النظام الجديد. (شلال، 2014، ص ص: 186-187)

4. مساهمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحقيق الشفافية ومكافحة الفساد المالي في الجزائر: يجمع الفساد المالي والإداري بين الانحرافات الإدارية والمالية لتحقيق مكاسب خاصة من قبل الموظف العمومي، والتي عادة ما تتم بالتلاعب بالممارسات المحاسبية العمومية، لذا فإن القضاء على هذه الظاهرة يقتضي بالضرورة تطوير النظام المحاسبي العمومي.

1.4. مدخل مفاهيمي حول الفساد المالي والإداري:

1.1.4. تعريف الفساد المالي والإداري: عرفه قانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته لسنة 2006 بأنه: " الامتيازات غير مبررة والرشوة في مجال الصفقات العمومية ورشوة الموظفين العموميين

الأجانب وموظفي المنظمات الدولية العمومية واختلاس الممتلكات من قبل موظف عمومي واستعمالها على نحو غير شرعي والغدر والإعفاء والتخفيض غير القانوني في الضريبة والرسم، واستغلال النفوذ وإساءة استغلال الوظيفة أو تعارض المصالح أو أخذ فوائد بصفة غير قانونية، وعدم التصريح أو التصريح الكاذب بالممتلكات، والإثراء غير المشروع، تلقي الهدايا والتمويل الخفي للأحزاب السياسية والرشوة، واختلاس الممتلكات في القطاع الخاص، تبييض أو إخفاء العائدات الإجرامية، وإعاقة السير الحسن للعدالة، والبلاغ الكيدي وعدم الإبلاغ عن الجرائم." (لشهب، 2013، ص 196)

أما الفساد المالي والإداري فعرف بأنه: " هو سلوك منحرف موجود في كافة القطاعات الحكومية منها والخاصة، أو قوة الاحتكار على سلعة أو خدمة أو صاحب قرار، مستغلا ذلك في الحصول على مكاسب ذاتية على حساب المصلحة العامة بطرق غير أخلاقية وغير مشروعة." (لشهب، 2013، ص 196)

يمكن القول أن هناك علاقة بين مستوى الشفافية في تطبيق المحاسبة العمومية وبين مستويات الفساد التي تحدث، حيث أن الشفافية تكبح العديد من أشكال الفساد الذي يصيب المال العام، فغياب الشفافية وتكريس الضبابية في العمل الإداري هي إحدى أهم الأسباب التي تؤدي لظهور الفساد ، إذ تعتبر العلاقة بين الفساد والشفافية علاقة عكسية، فكلما زاد الفساد قلت الشفافية وكلما زادت معايير الشفافية في العمل الإداري قلت نسبة الفساد. (د.ا، د.س، ص 08)

2.1.4. صور الفساد المالي والإداري: يمكن حصر أهمها فيما يلي: غسيل الأموال، التهريب الجمركي، تزوير وتهريب النقود، التهريب الضريبي و التعدي على الأموال العامة، وتختلف صور التعدي على الأملاك العامة، حيث يدخل ضمنها اختلاس الأموال العامة، الرشوة، الغدر، الإثراء غير المشروع، التزوير، المساس بممتلكات الدولة مباشرة وإلحاق الضرر بالخزينة العمومية، والذي يكون عادة باستعمال الخيل واستغلال الثغرات عند تطبيق المحاسبة العمومية. (بوقصة، 2018، ص 285)

2.4. واقع الفساد المالي والإداري في الجزائر: سيتم الاعتماد على مؤشرات إدراك الفساد التي تعدها منظمة الشفافية الدولية للوقوف على واقع الفساد المالي والإداري في الجزائر، حيث يرتب هذا

التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية العمومية الدولية ودوره في تعزيز الشفافية ومكافحة الفساد المالي والإداري
في الجزائر

المؤشر أغلب دول العالم ترتيبا تنازليا بحسب مدى إدراكها للفساد، حيث ترتب الدول المدركة جيدا للفساد في المراتب الأولى فيما تتدليل الترتيب الدول الأكثر فسادا في العالم.

الجدول رقم 02: مؤشر مدركات الفساد في الجزائر خلال الفترة (2003-2016)

السنوات	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16
النقاط	2.6	2.7	2.8	3.1	3	3.2	2.8	2.9	2.9	3.4	3.6	3.6	3.6	3.4
الترتيب	88	97	97	94	99	92	111	105	112	105	94	100	88	108

المصدر: (اليتم ومسكين، 2018، ص 344)

يتبين من خلال الجدول أن ترتيب الجزائر في مؤشر مدركات الفساد خلال الفترة من 2003-2016 متدهور مقارنة بالدول الأخرى، حيث أن تصنيفاتها تتراوح بين 88 و112 عالميا، مما يعني أن الجزائر تشهد فسادا خطيرا جدا سوف يؤثر على جهود التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

اتخذت الجزائر في إطار محاربة الفساد العديد من التدابير، لاسيما بعد مصادقتها على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، ولقد أنشأت في هذا المجال العديد من الهيئات التي تتولى منع الفساد على غرار: المرصد الوطني لمكافحة الرشوة والوقاية منها، الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد، الديوان الوطني لقمع الفساد ومجلس المحاسبة، وعلى اعتبار أن مجلس المحاسبة في الجزائر يسعى إلى التوجه نحو اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهذه المعايير تسعى لتكريس مبادئ الشفافية والمساءلة، فإن هذا من شأنه التقليل والحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري.

3.4. دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق الشفافية ومحاربة الفساد المالي والإداري: مما لا شك أن المعايير المحاسبية الدولية من خلال جملة المبادئ التي ترمي إليها تلعب دورا جوهريا في التقليل من الفساد المالي والإداري: (السعيدي، 2014، ص ص: 344-345)

1.3.4. مساهمة المعايير في تحقيق الإبلاغ الحكومي: إن تطوير نظام المحاسبة العمومية من خلال الإبلاغ المالي الحكومي يتطلب وضع معايير مناسبة تتلاءم ومتطلبات البيئة وما تفرزه من قدرات وإمكانيات إلى جانب حاجات المستخدمين في هذه البيئة، لذا فإن عملية التطوير تستلزم المساهمة في

تشكيل هيئة مختصة بوضع المعايير على نحو علمي سليم والاستفادة من المعايير الدولية وتجارب المنظمات الدولية في هذا المجال، هذا وإن الافتقار لتلك الهيئة وبالتالي المعايير يعني غياب التصور السليم للأدوات الفاعلة لتحقيق أهداف النظام والذي يهتم بها ويحدد عملية الإبلاغ المالي الذي ينصب اهتمامه حول تلبية حاجات المستخدمين على وفق خصوصية البيئة المحلية والذي يشكل أساس وجود المحاسبة وديمومتها.

2.3.4. مساهمة المعايير في التقليل من الفساد المالي: تعمل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية على الحد من ظاهرة الفساد المالي للوحدات الحكومية بتوفير أكثر مصداقية وشفافية للمعلومات من اجل المساءلة واتخاذ القرارات الرشيدة للدولة، وتمثل هذه الأهمية كون أن العلاقة بين مفهومي المساءلة والشفافية تبادلية وطردية، وتنطوي زيادة الشفافية والمساءلة في المجتمع على مجموعة من الآثار الإيجابية يمكن حصرها في النقاط التالية:

- تحقيق الانضباط المالي والسيطرة على الإنفاق وتخفيض تكاليف المشروعات لزيادة كفاءة الاقتصاد؛
- حماية المستثمرين وتوفير الثقة في السوق نظرا لان تقديرات المستثمرين للمخاطر تتأثر بوفرة ودقة المعلومات؛

- زيادة جاذبية المناخ الاستثماري حيث يحتاج المستثمر إلى التأكد من أن النظام القانوني والقضائي سوف يحمي حقوقه خلال فترة معقولة وبتكلفة معقولة؛
- التخفيف من حدة الأزمات حيث أظهرت التجارب الدولية أن عمق الأزمات الاقتصادية يتأثر بدرجة الشفافية في الاقتصاد ومدى الثقة في قنوات المساءلة.

رغم ما قد تضفيه عملية التوجه نحو اعتماد المعايير المحاسبية العمومية الدولية من شفافية وما قد ينعكس ذلك على ظاهرة الفساد المالي والإداري بالإيجاب، إلا أنه لم يتجسد أي شيء على أرض الواقع وذلك للأسباب التالية: (ضريفي، 2018، ص 85)

- غياب الإرادة السياسية التي عرقلت عملية التنسيق بين وزارة المالية والوزارات المنفقة؛
- غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية في مجال الإصلاح المحاسبي؛
- تأخر المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية؛

- مشكلة مقاومة التغيير، ويتمثل أساس في عدم قبول مختلف المتدخلين في المحاسبة العمومية لإجراءات وطرق عمل المخطط المحاسبي الجديد، الذي يشكل تغييرا جذريا في طرق القيد المحاسبي، حيث يقترب أكثر من المحاسبة الخاصة؛

5. النتائج والتوصيات:

1.5. النتائج:

- تعرف المحاسبة العمومية في الجزائر على أنها كل القواعد والأحكام التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الموازنات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الموازنات الملحقة، الجماعات الإقليمية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما تبين أيضا التزامات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم وكيفية مسك الحسابات؛

- تعتمد الجزائر في تطبيق المحاسبة العمومية على الأساس النقدي، والذي يقتضي تسجيل العمليات الناتجة عن استلام وإنفاق النقود فقط دون التطرق لأية حقوق أو التزامات؛

- رغم المزايا التي يتمتع بها النظام المحاسبي العمومية الجزائري القائم على الأساس النقدي، إلا أن هذا لا يمنع من وجود بعض الاختلالات التي باتت تشكل عائقا أمامه، لاسيما في ظل ما تفرضه الظروف الدولية من تطورات، الأمر الذي يستدعي إعادة صياغة عناصر حسابات الدولة وفق متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية العمومية الدولية؛

- في إطار توجه الجزائر نحو اعتماد المعايير المحاسبية العمومية الدولية أبرمت الدولة العديد من الاتفاقيات مع مجمع البحث وتطوير الاقتصاد والمالية بفرنسا لبداية مشروع إصلاح المحاسبة العمومية، وقد تم في هذا الصدد القيام بالعديد من الإجراءات على غرار: إعداد دليل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، إعداد دليل تكييف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية، إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة، إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة، تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية، استخدام البرامج المعلوماتية في تسير المعلومات المحاسبية للدولة، تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة؛

- تشير العديد من الدراسات إلى استفحال ظاهرة الفساد في الجزائر، وهذا ما تؤكدته نتائج مؤشر مدركات الفساد - على سبيل المثال لا الحصر- التي تعده منظمة الشفافية الدولية، حيث تذبذبت الجزائر الترتيب خلال الفترة الممتدة من 2003-2016، ما ينم على أن الجزائر من أكثر الدول فسادا في العالم ؛
- بالرغم من استكمال متطلبات تكييف نظام المحاسبة العمومية الجزائرية مع المعايير الدولية، إلا أنه لم يتجسد على أرض الواقع للعديد من الأسباب، ما يعني احتمال الاستمرار فترة أطول في تطبيق النظام الحالي بما يحتويه من نقائص وضبابية وبالتالي تكريس الفساد المالي والإداري ؛
- إن اتخاذ خطوة جديّة من قبل الدولة الجزائرية فيما يخص تبني المعايير المحاسبية الدولية العمومية من شأنه أن يعزز من مصداقية وشفافية المعلومات المالية، ويحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري التي أصبحت تتخبط فيها الحكومات الجزائرية،

2.5. الاقتراحات:

- ضرورة إعادة النظر في الممارسات المحاسبية الحالية وعلى وجه الخصوص المحاسبة وفق الأساس النقدي والتحول إلى المحاسبة وفق أساس الاستحقاق؛
- تكييف مشروع المخطط المحاسبي للدولة ليتطابق مع متطلبات تطبيق المعايير الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق؛
- العمل على إعداد البرامج التكوينية لفائدة العاملين في مجال المحاسبة العمومية؛
- وضع إستراتيجية واضحة لحوكمة القطاع العام للحد من الفساد المالي والإداري والاشفافية في المالية العامة؛
- ضرورة التوعية الشاملة والمستمرة حول الفساد المالي والإداري للتوعية من مخاطره والعمل على مكافحته؛
- العمل بما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية، لاسيما تلك التي تنص على عرض القوائم المالية بصورة صادقة، واضحة وبكل شفافية من اجل الحد من الفساد المالي والإداري.

6. قائمة المراجع:

- 1- المادة الأولى من قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية (1990).
- 2- الأسود، الصادق (2011)، محاسبة العمومية بين ضمان شرعية تنفيذ النفقة العامة وتقييم أدائها، مجلة علوم الاقتصاد وتسيير التجارة، المجلد 15، العدد 01.
- 3- اليتيم، خالد ومسكين، عبد الحفيظ، (2018)، الآثار الاقتصادية للفساد المالي والإداري وجهود الجزائر لمكافحته - إشارة إلى ترتيب الجزائر في مؤشر مدركات الفساد، مجلة معارف: قسم العلوم الاقتصادية، العدد 24.
- 4- السعيد، أحمد يوسف، (2017)، أهمية المعايير الدولية للمحاسبة العمومية IBSAS في الإفصاح عن شفافية القوائم المالية لنظام المحاسبة العمومية، المجلد 05، العدد 03.
- 5- السعيد، أحمد يوسف، (2014) ضرورة تحديث نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 05، العدد 02.
- 6- بوخالفي، مسعود و معراج، هوارى، (2016)، تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية - دراسة حالة-، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية -دراسات إقتصادية-، المجلد 02، العدد 31.
- 7- بوشنطر، سليمة، (2011)، المحاسبة العمومية ودورها في حماية أملاك الدولة دراسة حالة (إقامة جامعية)، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03.
- 8- بوقصة، إيمان، (2018)، الإطار النظري لظاهرة الفساد المالي، المجلة الاكاديمية للبحوث القانونية والسياسية، المجلد 01، العدد 03.
- 9- بن يوسف، خلف الله و معاش، قويدر، (2016)، متطلبات تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IBSAS، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية -دراسات إقتصادية-، المجلد 10، العدد 28.
- 10- شلال، زهير، (2014)، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أحمد بوقرة بومرداس.

- 11- زرقين، عبود ولعلايبي، مالك ، (2016)، واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام، مجلة بحوث، المجلد 10، العدد 02.
- 12- ضريفي، نوال وضريفي، الصادق، (2018)، دور تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام في عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، مجلة الاستاذ الباحث للدراسات القانونية والسياسية، المجلد 01، العدد 10.
- 13- عبود، ميلود و تيقاوي، العربي، (2017)، لآثار المرجوة من الإصلاح المحاسبي العمومي في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، التكامل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 03.
- 14- لشهب، مسعود، (2013)، دراسة لأثر الفساد المالي والإداري على أداء السياسة المالية في الجزائر خلال الفترة 2002-2015 باستخدام نماذج var ، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 08.
- 15- كفاءة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مواجهة الفساد.. أي دور ينظر من مجلس المحاسبة في الجزائر؟ (*fsecg.univ-guelma.dz (consulté le 01/07/2020)*)