

تفعيل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية للحد من الفساد المالي والإداري في الجزائر
Activation of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) as a mechanism to curb financial and administrative corruption in Algeria

ضويفي حسين

Douifi Hocine

جامعة البليدة 2 (الجزائر)، eh.douifi@univ-blida2.dz

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7974-8163>

تاريخ النشر: 2026.01.01

تاريخ القبول: 2025.10.30

تاريخ الاستلام: 2025.09.23

مستخلص: تتسارع عديد الدول والحكومات والهيئات الدولية غير الربحية في تسابق مع الزمن لتحسين أنظمتها المحاسبية من خلال تبنيها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS في التصدي لظاهرتي الفساد الإداري والمالي، لما جلبته تلك المعايير من جملة من الإصلاحات والتحسينات على الأنظمة المحاسبية من خلال تبنيها قاعدة الاستحقاق في التحضير للكشوف المالية وتقديم معلومات أكثر شفافية ووضوحا ذات موضوعية عن واقعية الأحداث والعمليات التي تقوم بها والمركز المالي البحث. ومن هنا استنبطنا مشكلة مداخلتنا التي تتمثل أساسا في أن نظام المحاسبة العمومية الجزائري يكشف فقط عن كيفية التصرف في مالية الدولة من موارد ونفقات واهتمامه على رقابة المال العام بما لا يبين حقيقة مدى التقدم والتحسين الذي حققته الدولة في برامجها التنموية والاقتصادية، أين يفصح على مدى تمدد نطاق الفساد الإداري والمالي في مختلف الدوائر. الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، الفساد المالي والإداري، المال العام.

تصنيفات JEL: H83، D73، H54

Abstract: Many countries, governments, and international non-profit bodies are accelerating in racing with time to update their accounting systems by adopting international accounting standards in the public sector (IPSAS) to address the phenomena of administrative and financial corruption, because of these standards brought from a number of reforms and improvements to accounting systems by adopting the entitlement base in Preparing for financial statements and providing more transparent and clearly clear information about the realism of the events and the operations they carry out and the real financial status. Hence, we have deduced the problem of our intervention, which is mainly in the fact that the Algerian public accounting system only reveals how to act in the state's finances of resources and expenses and its interest in controlling public money in a way that does not indicate the truth of the extent of progress and improvement achieved by the state in its developmental and economic programs, where to disclose the extent of expansion The scope of administrative and financial corruption in various departments.

Keywords: The International Public Sector Accounting Standards, Financial and Administrative Corruption, Public Money.

Jel Classification Codes: H83, D73, H54.

المؤلف المرسل: ضويفي حسين، eh.douifi@univ-blida2.dz

1. المقدمة

للجزائر إمكانات طبيعية وبشرية هامة جدا، وعلى الرغم من هذه الموارد والثروات إلا إنها لازالت تصنف ما بين الدول النامية، بالرغم من نية الحكومات المتعاقبة على تنويع مصادر الدخل و التوجه بجملة من السياسات المشجعة للتصدير المتنوع خارج قطاع المحروقات وكذا تدخل الدولة بجملة من الخطط الاقتصادية والاجتماعية الشاملة تتبعها زيادة في المساعدات الاجتماعية وكذا تدعيم قطاع الخدمات كما ونوعا، الذي تنج عنه تضخم هائل في حجم النفقات في جميع مناحي حياة الساكنة، كما أن التنوع في الإيرادات وسوء إدارتها نتجت عنه جملة من الإخفاقات في تسيير الشأن العام و بالتالي هدر لثروات البلد و تبديد للمال العام في عدة مناسبات نتيجة لسوء التسيير و الفساد المالي والإداري المنتشر في أغلب الهيئات الغير هادفة للربح، و عليه واجب توافر عدة أسباب و توحيد الجهود الخيرة في البلد وبخاصة منها الكوادر ذات المستوى العلمي الرفيع و التقنية الحديثة لمكافحة هذه الظاهرة و لما لا اقتلاعها من جذورها من خلال سن القوانين الرادعة و تشكيل لجان مختصة على شاكلة القطب الجزائري المتخصص في الجرائم المالية والاقتصادية لدى محكمة سيدي أمحمد (الجزائر العاصمة) و المفتشية العامة لرئاسة الجمهورية، التي تمتد صلاحياتها إلى كل القطاعات، باستثناء الدفاع الوطني والأعمال القضائية و تزويد مختلف الهيئات الرقابية بالأطر البشرية والموارد المادية المتخصصة التي تمكنها من محاربة ظاهرتي الفساد المالي والإداري.

كما لا يخفى على الجميع على أن للمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دور بالغ الأهمية في الحد من سلوكيات الفساد المالي والإداري، ويتجلى ذلك من خلال تجارب عديد الدول والحكومات المتبينة لتلك المعايير بعد مسيرتها لها وتحسين نظمها المحاسبية بالتوافق مع المعايير الدولية بما يحسن من درجة الموثوقية في الكشف المالية وكذا موضوعية ووضوح مخرجات نظامها المحاسبي لحقيقة العمليات التي تنشأ من الاحداث التي تقوم بها الهيئات الغير هادفة للربح وتوطيد المركز المالي الحقيقي لديها.

تبني المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يسمح بإضفاء تحسينات على نظام المحاسبة العمومية الجزائري والانتقال إلى تطبيق قاعدة الاستحقاق بكل تأني حتى يتم كبح جماح الفساد الإداري والمالي، وبالتالي تحقيق التوافق في لغة التخاطب المحاسبي بين الدول من جهة، والرفع من جودة مخرجات الأنظمة المحاسبية الحكومية من جهة أخرى، وهو ما يجعل الجزائر أمام حتمية تبنيها في ظل محدودية النظام المحاسبي الحالي، وانطلاقا مما سبق يمكن طرح التساؤلات التالية:

- إلى أي مدى يمكن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من تعزيز عنصر الشفافية في الكشف المالية؟
 - كيف يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام في الرفع من فعالية الحوكمة الرشيدة في الهيئات الغير الربحية؟
 - إلى أي مدى تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يؤدي إلى ترشيد تنفيذ موارد ونفقات والرقابة عليها
- للهيئات هادفة للربح وعدم تجاوز التخصيصات المعتمدة وإنفاقها في أبوابها المعتمدة؟

الغاية من البحث تبيان الدور الذي تقدمه معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في التقليل من حجم الفساد الإداري والمالي، وأنالغرض من الصياغة لهاته المعايير وملحقاتها كحل لجملة من المشاكل المحاسبية الحديثة سواء داخل الدولة نفسها أو ما بين الدول عموما، وبالنتيجة التوجيه إلى زيادة إمكانية مقارنة الكشف المالية وكذا قياس فعالية الأداء، إلى جانب زيادة الشفافية والمساءلة عن المال العام بما يضيق الاختيار بين السياسات المحاسبية للقواعد المختلفة.

فمن خلال هذا البحث نبرز دور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام و توصياته في إحداث فارق في حياة المواطنين ومدى مساهمته في تأصيل أحكام الحوكمة الرشيد في الهيئات الغير هادفة للربح، فدور هذه المعايير هو تمكين إصدار رأياً مستقلاً حول جودة التسيير في الهيئات الغير هادفة للربح للدولة، وتعزيز قيم النزاهة والشفافية والحوكمة، على غرار معايير المراجعة الدولية في الشركات الربحية، حيث أن ذلك يرتبط بوجود بنية مؤسسية سليمة وأجهزة رقابة قوية وفعالة تتمتع بالاستقلالية والمهنية وتؤدي دورها الرقابي في إطار المعايير الدولية التي نصت عليها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي).

تساهم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام دوراً هاماً في رفع درجة التوافق بين الممارسات المحاسبية الدولية وتحقيق الشفافية والحوكمة الرشيدة في التسيير ورفع جودة التقارير والقوائم الصادرة عن الدول، وعليه فالبحث يستمد أهميته من أهمية تبني هذه المعايير التي أصبحت أكثر من ضرورة من خلالها تقدم تفسيرات للوضع الاقتصادي للهيئات الغير هادفة للربح وتعزز من إمكانية المقارنة بين المعلومات في سبيل تقويم والرقابة على أداء هاته الأخيرة.

وقد جاءت أهمية البحث من أن التغيير أو التطوير في النظام المحاسبي القائم والمعايير المحاسبية المستخدمة ستكون كفيلة بخلق نظام متطور يساعد في الحد من ظاهر الفساد الإداري والمالي.

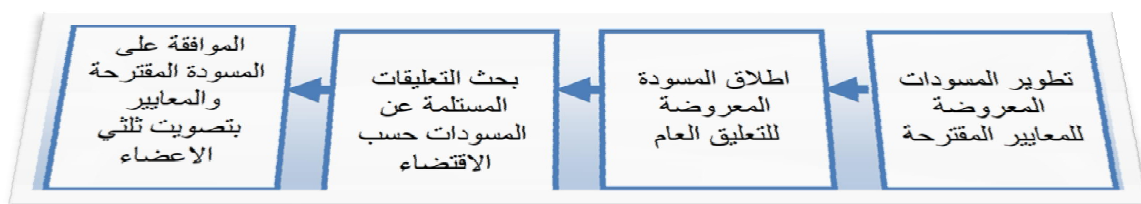
2. الإطار العام لمعايير محاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS

1.2. النشأة

قبل الولوج لموضوع عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ووضعه لمعايير المحاسبة الدولية فلا بد من القاء نظرة خاطفة على التطور التاريخي لهذا النظام، والذي كان حتمية اقتصادية قانونية واجتماعية لبيئة متطورة عبر الزمن مع تطور حاجات المجتمعات. فتطور النظرية المحاسبية زاد بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج للرياضي لوكا باشيولي منذ عام 1494 ميلادي في البندقية بإيطاليا وبمرور الزمن أصبحت المحاسبة اليوم مرادفة للغة المال والأعمال وجزء لا يتجزأ من نظام المعلومات الاقتصادي ككل من خلال أساليب تقليدية أو عن طريق البرامج المدمجة الحديثة ERP وتستمر عمليات التحديث للنظم المحاسبية دولياً بتطور المجتمع أين أصبح يحتل مكانة أساسية بين كافة العلوم، الامر الذي نشأ عنه ظهور فروع متخصصة له شملت كل أشكال النشاط الاقتصادي الإنساني.

ان نشأة المعايير كان بداية من سنة عام 1977 من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSASB فرع من الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مقرها نيويورك أنيط له مهمة خدمة الصالح العام من خلال القيام بتقديم الخدمات التي تعزز مهنة المحاسبة الدولية والمساهمة في تنمية اقتصاديات الدول بتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية ذات الجودة (خالد الجعارات، 2014، ص:15)، وفي أواخر عام 1996 قرر المعهد الدولي للمحاسبين تأسيس مشروع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام غير الهادفة للربح من خلال تشكيل لجنة رسمية للقطاع العام (IPSASB) له صلاحية إصدار ونشر المعايير مع إرشاداتها وملحقاتها، ليكون الهدف منها تلبية احتياجات الإقرار المالي في القطاعات العامة الغير الهادفة للربح، بما يحقق القدر الكافي من الشفافية مع إمكانية المقارنة للمعلومات المبلغ عنها من جهة ومدى تحقيق الإنفاق الحكومي للأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي اعد من اجلها (مقارنة العائد بالإنفاق وليس من خلال نسب الصرف المالي) بما يعزز المسألة والشفافية للتقارير المالية المعدة من قبل الحكومة ووحداتها، يشير مصطلح (القطاع العام) إلى الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية، أما البيانات المالية ذات الغرض العام فهي البيانات المالية الصادرة للمستخدمين غير القادرين على طلب معلومات مالية تلي احتياجاتهم المحددة من المعلومات. وبيّن الشكل التالي الإجراءات القانونية المتبعة من قبل (IPSASB) في إصدار المعايير:

الشكل 01. الإجراءات القانونية المتبعة من قبل (IPSASB) في إصدار المعايير



المصدر: United Nations (2013) United Nations policy framework for International Public Sector Accounting Standards: P13.

أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام نلخص أهمها في النقاط الآتية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ج 1، 2021):

- يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام إلى خدمة المصلحة العامة من خلال صياغة معايير محاسبة عالية الجودة ومنشورات أخرى بغرض استخدامها من قبل منشآت القطاع العلم في جميع أنحاء العالم في إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام،
- يهدف هذا الأمر إلى تحسين جودة وشفافية إعداد التقارير المالية في القطاع العام من خلال تقديم معلومات أفضل للإدارة المالية وعملية صنع القرار في القطاع العام. وفي سعيه لتحقيق هذا الهدف، يدعم مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تحقيق المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية في القطاع العام وتحقيق المقاربة بين الأسس المحاسبية والإحصائية لإعداد التقارير المالية حيث يكون مناسباً، كما يشجع على قبول معاييرهم ومنشوراتهم الأخرى،
- يعمل المجلس على صياغة وإصدار ما يلي في سبيل تحقيق أهدافه:
 - ✓ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كونها المعايير التي ينبغي على أعضاء مهنة المحاسبة تطبيقها أثناء إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام الخاصة بمنشآت القطاع العام.
 - ✓ إرشادات الممارسة الموصى بها، لتقديم إرشادات تمثل الممارسات الجيدة المشجعة لمنشآت القطاع العام على إتباعها.
 - ✓ دراسات لتقديم النصح بشأن أمور تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام، حيث أنها تستند إلى دراسة الممارسات الجيدة والطرق الأكثر فعالية للتعامل مع الأمور التي تتم معالجتها.
 - ✓ بحوث وتقارير بحوث أخرى، لتقديم المعلومات التي تساهم في تعزيز المعرفة العامة بشأن المسائل والتطورات المتعلقة بإعداد التقارير المالية في القطاع العام. وتهدف هذه البحوث إلى تقديم معلومات جديدة أو رؤى جديدة تنتج بشكل عثم عن نشاطات البحوث كبحوث الأدب والاستبيانات والمقابلات والتجارب ودراسات الحالة والتحليلات (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2021، ص ص 13-14).

2.2. تعريف معايير المحاسبة الحكومية الدولية (IPSAS)

تعنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام الغير هادف للربح، وذلك لتوجيه ممارستها، وتوحيد معالجتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة بأداء مؤسسات القطاع العام، باعتبار أهميتها وحجم الأموال التي تقوم هذه المؤسسات بإنفاقها، إضافة إلى رفع جودة التقارير المالية التي تصدر عن مؤسسات القطاع العام (خالد الجفارات، 2014، ص 14).

كما يمكن النظر المعيار المحاسبي بأنه ترجمة للإطار المفاهيمي للمحاسبة سواء في الأهداف، المفاهيم أو الفروض والمبادئ، كما تمثل إحدى أدوات التطبيق العملي مما يتطلب مراعاة الظروف البيئية في بنائها (الشيرازي، عباس مهدي، 1990، ص 125). أما محاسبيا فيعرف المعيار على أنه "بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب". أما أهمية المعايير فقد بدا الاهتمام مؤخرًا بالمحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الحكومية الدولية نتيجة مجموع من الأسباب منها (فردريك تشوي وآخرون، 2004، ص 366):

- الحاجة إلى معايير تكون الأساس ليتم الاسترشاد بها في العمليات التجارية.
- العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العالم والشركات.
- قياس ومقارنة إنفاق الدول ومقدار العائد المتحقق منه وإبصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.

- إن أتباع الدول لهذه المعايير أو التي تعمل على تحقيق نوع من التوافق بينها وبين نظامها المحاسبي والذي يؤدي إلى جذب الاستثمارات نتيجة تقديمها قوائم مالية ذات جودة عالية متفق عليها دولياً.
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس.

3.2. نطاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

تطبق هذه المعايير من قبل الجهات الحكومية والحكومات الوطنية والحكومات المركزية، والحكومات الإقليمية، والحكومات المحلية، وما يتبع هذه الحكومات من دوائر وهيئات ومجالس ومفوضيات، ولا تنطبق هذه المعايير على المؤسسات التجارية (دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ص: 2).

معايير المحاسبة الحكومية الدولية مؤشر لتقييم فعالية الأداء للهيئات الغير هادفة للربح: بينما تتزايد أوجه الأنفاق الحكومي وتأثيره على الاقتصاديات المحلية تتزايد الحاجة أيضاً لإيجاد نقطة تلاقى بين المعايير المعمول بها على المستوى المحلي وبين معايير المحاسبة الحكومية الدولية، لتحقيق درجة أكبر من الشفافية على المستوى المحلي في إطار المساءلة. كما أن الخبرات الدولية أثبتت على أن عمليات الاحتيال (التضليل، الغش،...) في القوائم المالية تهدف إلى حصول امتيازات ومكافآت وتعويضات غير مستحقة على عكس الواقع والحقيقة وهذا ما ينطوي تحت ظاهرة الفساد الإداري والمالي، لذا فإن تحديث والتعويد على الأساليب الحديثة المرتبطة بالمعايير الحكومية واحترام القوانين والأعراف المحاسبية والمالية والإدارية يقتضي الشفافية والإفصاح عن مؤشرات الأداء للهيئات العمومية والمتمثلة في كيفية اعتماد الموارد المحددة مقابل نتائجها، حيث يتعين التركيز على فعالية الأداء في الإجراءات وبالتالي جودة المخرجات مع الترشيد في الإنفاق (Jen Shek Vooh, The, 2002; p p: 34-36).

أسباب النشأة: يعد القطاع العمومي ذات أهمية قصوى في تنمية اقتصاديات الدول والحكومات، أين تمارس الهيئات العمومية الغير ربحية وظائف وعديد الأنشطة وكذا البرامج المسيرة لمقتضيات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، بعد أن كان محدوداً في وظائف الدولة التقليدية. فإصلاح الهيئات العمومية الغير ربحية يبدأ من إصلاح أنظمتها المحاسبية، وزيادة الرغبة في الرفع من كفاءة هاته الهيئات لمواجهة تطلعات المجتمعات للحصول على خدمات أنجع وأفضل (إبراهيم محمد علي الجزراوي، عبد الهادي سلمان صالح، 2012):

- تحسين الرقابة الداخلية والشفافية فيما يتعلق بالأصول والالتزامات بشكل عام،
- توفير معلومات شاملة عن التكاليف والتي من شأنها تدعيم لتحسين مفهوم الإدارة بالنتائج،
- توفير بيانات تساعد في تقييم جدوى تخصيص بعض المشروعات الحكومية،
- توفير بيانات أكثر ملائمة لإعداد الإحصاءات المالية الحكومية.

4.2. أسس القياس المتبناة في المحاسبة العمومية

تختلف من دولة لأخرى الأساس الذي تطبقه بما يوافق وطبيعة أنشطتها، ولعوامل أخرى أهمها: "الأهداف التشغيلية للوحدة العمومية، والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها، وعلى درجة ونوع المساءلة، وعلى أهداف التقارير المالية واحتياجات مستخدمي البيانات المالية والتقارير المالية" (إسماعيل حسين أحمر، 2003، ص 138)، كما يختلف الباحثون في تعدد الأسس المحاسبية إلا أن جاء مجلس معايير المحاسبة الحكومية الدولية من خلال وضع المعايير الخاصة به وإلى مسطرة معايير الإقرار المالي الدولية IFRS بشكل لا يتعارض معها والمستندة أساساً إلى مبدأ أساس الاستحقاق ومبدأ الأساس النقدي:

1.4.2. أساس الاستحقاق: يطلق عليه اسم المحاسبة المستندة إلى الأساس الاستحقاق ACCRUAL BASIS أين يعني الاعتراف بالعمليات المالية التي تمثل الفترة المحاسبية وبغض النظر عن العمليات النقدية المتعلقة بالقبض والدفع النقدي، ومنه يقوم

الكيان بتسجيل العمليات المالية خلال الفترات التي حدثت بها عمليات الاستغلال التي أثرت على تلك العمليات. أي أن الإيرادات يتم الاعتراف بها عند تحققها أو اكتسابها سواء حصلت أو لم تحصل، وأن المصروفات يتم الاعتراف بها كما عند تحملها سواء دفعت أو لم تدفع تماماً كما هو معمول به في معايير الإقرار المالية الدولية في قطاع المنشآت الهادفة للربح (إسماعيل حسين أحمر، 2003، ص 74). وعليه فإن المجلس أصدر (41) معيار قائم على أساس الاستحقاق معدلة وفق معايير IFRS بما يوافق والهيئات الغير هادفة للربح لتناسب وتحافظ على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي للمعايير الدولية إلى غاية مارس 2021: مزايا هذا الأساس : يمكن تعداد مزايا هذا الأساس في النقاط التالية:

- الدقة في احتساب نتيجة السنة للأعمال التي تخص الفترة المالية (Cristina Aurora Bunea-Bontas and Mihaela Cosmina) (Petre, May 2009, p2 ،
 - بساطة أعمال المقارنة بين الفترات المالية على أسس سليمة.
 - مكافحة الفساد من خلال تقييم دقيق وعادل لتنفيذ الميزانية، ووضع الآليات الضرورية لمسألة المسؤولين إلى جانب تعزيز الشفافية في الإدارة العمومية (Evelyne LANDE et Sébastien ROCHER, 2008, pp.921-922) ،
 - أساس محاسبي يتوافق مع معايير IFRS ،
 - البساطة في عمليات الرقابة المالية،
 - وعدم تداخل النتائج الصافية للفترات المالية.
- مأخذ هذا الأساس : يعاب على مبدأ الاستحقاق في أن هناك:
- صعوبة التطبيق فتحديد النفقات والإيرادات ضروري للإظهار نتائج الفترات المالية بدقة ووضوح،
 - زيادة التدخل الذاتي CORPORATE GOVERNANCE وبخاصة عند اختيار البدائل المحاسبية التي تتعلق في أغلبها بأسس القياس والاعتراف والمعالجة الذاتية في التقدير،
 - الحسابات الخاصة تبقى مفتوحة للسنة المالية حتى تتم التسوية ولمدة طويلة أحيانا، وهذا يصعب الحصول على المعلومة المالية الدقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرار المناسب (إسماعيل خليل إسماعيل ونائل حسن عدس، 2010 ص 33) ،
 - الغموض ونوع من التعقيد يطال هذا الأساس المحاسبي.

2.4.2. الأساس النقدي: عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين الأساس النقدي على أنه: "ذلك الأساس المحاسبي الذي يعترف بالمعاملات وغيرها من الأحداث فقط عند استلام أو دفع النقدية" (IFAC, 2008, p926) ، كما تحفز معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق الهيئات غير الهادفة للربح على الإفصاح بشكل طوعي عن المعلومات القائمة على أساس الاستحقاق رغم انه سيتم إعداد كشوفاتها المالية بموجب الأساس المحاسبي النقدي، من خلال استخدام الأحكام الانتقالية في معايير محددة والتي تتيح وقتا إضافيا لتلبية كافة متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق أو قد تعفيها من متطلبات محددة عند تطبيق ذلك المعيار بصورة مبدئية ، وعند انتهاء صلاحية الأحكام الانتقالية تعد الهيئة تقريراً كاملاً وفقاً لكافة المعايير على أساس الاستحقاق ، أما معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام والقائم على الأساس النقدي فهو ما يخص تقارير الفائض والعجز النقدي والذي يتضمن بيانات إجبارية وأخرى اختيارية يتم تشجيع الالتزام بها، و بالنتيجة هو اثبات ما يحصل من إيرادات قبضت فعلاً وإثبات النفقات في السجلات عند دفعها فعلاً بما يضمن واقعي الصرف و/أو التحصيل النقدي كأساس للقياس و التسجيل. وبهذا فمجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يشجع الدول العالم للتحويل إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على وفق أساس الاستحقاق، ولكن في حال استخدام الحكومة أساس النقد المحاسبي يقترح استخدام المعيار الدولي وفقاً للأساس النقدي لتحقيق الشفافية في التقارير المالية للتحصيلات النقدية والمدفوعات النقدية وأرصدة النقدية

للحكومات، ويتألف المعيار من جزأين، الجزء الأول يحدد متطلبات عرض التقارير بموجب الأساس النقدي، أما الجزء الثاني ليس إلزامياً ويحدد الإفصاحات الإضافية التي تشجع عليها (ديلويت الشرق الأوسط، 2015، ص 52).

مزايا هذا الأساس: الأساس النقدي يحظى بالعديد من المزايا منها (حسام أبو علي الحجاوي، 1999، ص 34):

- السهولة في التطبيق على اعتبار غياب التسويات الجردية (أعمال نهاية السنة)،
- أساس ذات موضوعية، بحيث يتعامل مع عمليات حدثت ولا إمكانية للتقدير الذاتية (Rossana Guerra de Sousa et al, 2013, p.221)،

- السهولة في أن العبرة في التعاملات المالية تتم بالتحصيل أو الدفع، والدقة في إعداد الكشوف المالية لأخر السنة،
 - تجاهل الطرق الحكمية والاجتهاد، إلى جانب السهولة في تطبيق أعمال التدقيق والمراجعة ويسهل المقارنة بين ميزانيات وحسابات الدول مع بعضها البعض (Amir Azadi MARAND and al, 2014, p1201).
- مأخذ هذا الأساس: على الرغم من تعدد مزايا هذا الأساس، إلا أنه لا يخلو من جملة من العيوب، منها:

- عدم الجدية في إيلاء أصول الهيئات العناية اللازمة في ظل المحاسبة العمومية، وسوء تسييرها والتصرف فيها، على اعتبار أن الفرق بين الأصول والمصروفات فهذه الأخيرة تقتصر منافعها على الفترة المحاسبية الحالية أما الأصول فتؤول منافعها إلى الفترات المستقبلية وأن عدم التمييز بينهما يؤدي إلى ضعف الرقابة على الأصول وخطريتها (IFAC, 1995, p16)،
- غياب التقيد بمفهوم صافي الذمة أو حقوق الملكية، حيث لا يتم التفريق بين الأصول المتوفرة ومقاربتها بالالتزامات المترتبة عليها، وكذا عدم معرفة حجم التمويل الداخلي من طرف المالك (Ball Ian and Pflugrath Gary, 2012, p p 6-7)،
- عدم الاتزان في النتائج الصافية للفتريات المالية السابقة، بسبب تحميلها بالزيادة أو النقصان، فالعبرة بالتحصيل أو الدفع النقدي بغض النظر إلى كونها تخص فترة محاسبية أم لا ينجم عنها غياب لمبدأ الاستقلالية للفتريات المحاسبية، وبالتالي غياب لمفهوم المقابلة المحاسبي MATCHING CONCEPT للإيرادات بالنفقات لفترة محددة، بيد أن هناك علاقة سببية بينهما، أين ينظر للإيرادات كإنجازات وللنفقات كموجودات التي تتحملها الهيئة لتحقيق هذه الإنجازات.
- غياب عنصر الدقة في تحديد النتائج الصافية للفترة المحاسبية،

- لا يمكن تطبيق أسس موحدة للمقارنة الجيدة للإيرادات والنفقات لكل سنة مالية (حسام أبو علي الحجاوي، 1999، ص 38).
- 3.4.2 الأساس المختلط (الاستحقاق/النقدي) المعدل أو أساس الالتزام: أحيانا يسمى بالأساس النقدي المعدل إذا كانت درجة استخدام الأساس النقدي بشكل أكبر من استخدام أساس الاستحقاق، كما يسمى بأساس الاستحقاق المعدل في حالة العكس. وعليه فالأساس يعالج احتساب الإيرادات المحصلة فعلا سواء كانت تخص فترة حالية أو سابقة على أساس نقدي، أما النفقات يتم احتسابها على أساس الاستحقاق، سواء دفعت هذه النفقة أم لم تدفع (لؤي وديان وزهير الحدر، 2010، ص: 46)،
- مزايا هذا الأساس: هذا الأساس يحظى بالعديد من المزايا منها (محمد خالد المهايبي، 2009، ص ص 142-143):

- المقارنة ببساطة بين النفقات العمومية والإيرادات العمومية لسنوات مالية مختلفة،
 - يقدم كشوف مالية تساعد على التحليل المالي،
 - إظهار الحسابات الختامية بصورة حقيقة، من تحميل السنة المالية بنفقاتها الحقيقية،
 - معيار مناسب لمعالجة المشاريع الكبيرة التي تستمر لأكثر من سنة مالية من خلال حجز المخصصات الضرورية لتنفيذها وفق الأجل.
- مأخذ هذا الأساس: من المآخذ نعددها كما يلي (حسام أبو علي الحجاوي، 1999، ص 42):
- يشجع هذا الأساس على استغلال المخصصات غير الملتزم بها من خلال عقد التزام، مما يؤدي إلى زيادة الانفاق الحكومي في السنوات المالية اللاحقة،

- تجميد الأموال المخصصة للنفقات اللازمة لتغطية المشاريع المبرمة دون استغلال،
 - تطبيقه يحتاج إلى معرفة علمية متخصصة وعملية في المحاسبة،
 - تحميل السنة المالية بمبالغ لا تخص السنة أين يتم الالتزام بخدمات لا يبلغ تنفيذها خلال السنة المالية التي تم تحميلها لها،
 - لا يمكن السيطرة على السيولة النقدية لاعتماده على أسلوبين في معالجة النفقات والإيرادات،
 - عدم التمييز بين النفقات والإيرادات الرأسمالية يؤثر سلباً على الكشوف المالية الختامية (فؤاد المفسوس، 2010، ص38).
- وأما فيما يخص الجزائر فهي تخضع لتطبيق المحاسبة على ساس النقدي في تسجيل المعاملات للمحاسبة العمومية، إلا أنها تسعى لعصرنة نظامها المحاسبي وتتوجه نحو تطبيق معايير IPSASs (أين تم إطلاق نداء في 6 جانفي 2021 من قبل المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، والذي يدعو فيه المتخصصين في المحاسبة للمشاركة بشكل أكبر في إصلاح المحاسبة العمومية).
- 5.2. التحول إلى أساس الاستحقاق ضرورة حتمية للشفافية، النزاهة وحماية المال العام: لقد كثر المؤيدين لانتهاج أساس الاستحقاق المحاسبي لدى الهيئات الغير هادفة للربح، وفي مقدمتهم الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي أوكلت له مهمة الإصدار للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، القائمة وفق هذا الأساس إلى جانب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والبنك الدولي، اللجنة الأوروبية وصندوق النقد الدولي كما أن إضفاء العنصر المهني على موظفي الهيئات الغير ربحية في القطاع العمومي وتطبيق آليات القطاع التجاري جنباً إلى جنب في القطاع العمومي نتج عنه أحداث نظم للمعلومات الإدارية المالية المحوسبة أو المؤتمتة التي تعمل على ترشيد تكاليف المعاملات المتعلقة بجمع وتوطيد المعلومات القائمة على الاستحقاق (Joe Cavanagh, Suzanne Flynn and Delphine Moretti, 2016, p53).
- فأزمة الديون السيادية والأزمات المالية العالمية كشفت على أن لغياب الشفافية والغموض في المالية العمومية إلى جانب ضعف قواعد الإدارة المالية عرض في كثير من الأحيان الدول والحكومات إلى عدم الوفاء بالالتزامات المالية المتعاقد عليها وكذا توفير ما كان مبتغى من مستوى الخدمات العمومية (www.ipsas.eu, GHYSELS Raymond, 2013).
- فغياب الشفافية يغيب معه عنصر المساءلة وانعدام الثقة (Ball Ian and Pflugrath Gary, 2012, p15)، وأن المساءلة هي "تعبير عن التزام منظمات الإدارة العامة بتقديم حساب عن طبيعة ممارستها للواجبات المنوطة بها بهدف رفع الكفاءة والفعالية لهذه المنظمات، كمنظومة جامعة لآليات وعناصر ضمان النزاهة والشفافية والقضاء على الفساد الإداري وتحقيق الصالح العام" (أفندي عطية حسين، 2002، ص261).
- وعليه، فانتشار المحاسبة على أساس الاستحقاق في الهيئات الغير هادفة للربح راجع إلى عديد العوامل:
- الاعتراف المتزايد بمحدودية الأساس النقدي الكامل،
 - يواكب وتوجه الهيئات والمؤسسات الدولية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين والبنك الدولي نحو معايير الإبلاغ المالي المبنية على أساس الاستحقاق، على غرار دليل إحصاءات مالية الحكومة GFSM- Government Finance Statistics Manual ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS،
 - إضفاء الطابع المهني على الأطر المحاسبية العمومية وادخال تقنيات القطاع الخاص إلى القطاع العام.

3. ماهية الفساد المالي والإداري

الجزائر وعلى غرار أغلب البلدان عانت ولا تزال تعاني من ظاهرة للفساد الإداري والمالي وما يخلفه من آثار وخيمة على الأداء الاقتصادي للهيئات الغير هادفة للربح، فتقليل حجم الفساد ومعالجته يعد محورا مهماً في الرفع من كفاءة استغلال الأصول الاقتصادية والاجتماعية لما يحقق من رقي الفرد في المجتمع وازدهار في البلد.

1.3. مفهوم الفساد المالي والإداري

الباحثون لم يتفقوا بعد على تعريف للفساد، ففيه من عرفه على أساس البعد الحضاري الديني والأخلاقي لكل بلد، ومنهم من ذهب في تعريفه إلى الاعتماد على الأوضاع الاجتماعية والسياسية والنفسية، أو من حيث الجهة التي ينضرب منها إلى مفهوم الفساد المالي والإداري ومن تلك التعريفات هي:

تعريف منظمة الشفافية الدولية: هو تحريف لسلطة ما لخدمة مصالح خاصة سواء تعلق الأمر بسلطة سياسية أو بسلطة قضائية أو إدارية (مفتاح صالح ومعارفي فريدة، 2012، ص3).

عرف Amiunzzaman الفساد الإداري والمالي على أنه انعكاس لأنماط السلوك والقيم غير الاجتماعية فضلا عن مخالفة القواعد السائدة في المجتمع نتيجة نقص في الشفافية الحكومية وتأثير جماعات الضغط المتنفة في قطاع الأعمال (Amiunzzaman, S, 1996, p13).

نشاطات تتم داخل الأجهزة الإدارية والمالية الحكومية والتي تؤدي إلى صرف تلك الأجهزة عن هدفها الرسمي لصالح أهداف خاصة سواء كان ذلك بصيغة متجددة أو مستمرة أم لا وسواء كان ذلك بأسلوب فردي أو جماعي منظم (المؤمن، قيس، وحريم، حسين، وكريشان، وليد، 1997، ص61).

الخروج على النظام العام والقانون وعدم الالتزام بهما أو سوء استخدام النفوذ العام من أجل تحقيق مصالح سياسية واقتصادية واجتماعية للفرد أو جماعة معينة (محمود عبد الفضيل، 2004، ص23).

أما Simca فقد قال عن الفساد الإداري والمالي من خلال 03 اتجاهات هي:

- الاتجاه الأخلاقي: والذي يعتبر الفساد المالي والإداري فعل فاسد إذا ما حكم عليه المجتمع فقط بأنه كذلك.
- الاتجاه الضروري: والذي يعتبره البعض ضرورة من ضروريات التغيير الاجتماعي وحافزا على التطور.
- الاتجاه الوظيفي: والذي اعتبر الفساد نشاط فردي يتم بشكل عرضي، إضافة إلى تمتعه بسمة الإدامة والاستمرارية في حالة توافر البيئة المناسبة (Simcha B. Werner, 2007, p43).

2.3. أسباب الفساد الإداري والمالي: ليس بالسهل حصر الأسباب المؤدية إلى الفساد، وذلك راجع للتباين والتفاوت ما بين السلوك الإنساني والبيئة المحيطة به، إلا أنه قد لوحظ هنالك تقارب في تحديد أسباب الفساد الإداري والمالي والتي وإن اختلفت ما بين الدول النامية عنها في الدول المتقدمة فإنها لا تبتعد عن الأسباب التي نعددها كالآتي:

الأسباب الاجتماعية: منبثقة عن الحروب وأثارها ونتائجها في المجتمع والتدخلات الخارجية والطائفية والعشائرية والمحسوبية والقلق الناجم عن عدم الاستقرار من الأوضاع والخوف من المجهول دفع بالكثيرين نحو التفكير في وسائل غير مشروعة لجمع المال لغرض مواجهة المستقبل الغامض (بديع جميل الفدوة، 2006 ص94). ويضيف جميل على أن الأسباب الاجتماعية تعتبر أهم الأسباب التي تساعد في انتشار الفساد المالي والإداري خصوصا في الدول النامية نتيجة تدني المستوى التعليمي وعدم وعي المواطنين بحقوقهم من جهة، ومن جهة أخرى شيوع أنماط الاستهلاك المسرف وسلوكيات الترف الزائد والتباهي بمقدار ما يملك الشخص من ثروة والتي تعتبر من أشد العوامل ضغطا على الموظفين في ممارسة الفساد الإداري والمالي (بديع جميل الفدوة، 2006 ص93).

الأسباب الاقتصادية: وهي الأوضاع الاقتصادية المتردية والمحفزة نحو سلوك طريق الفساد وانعكاساتها على ارتفاع تكاليف المعيشة. الأسباب السياسية: لغياب الحريات والنظام الديمقراطي ضمن مؤسسات المجتمع المدني فضلا عن ضعف المؤسسات الإعلامية والرقابية بما لا يعبر عن حقيقة طبيعة المصالح الاجتماعية والاقتصادية التي يمثلها النظام السياسي ونوعية السياسات التي يطرحها والطبقات المستفيدة منها لما تملكه النخبة السياسية من قوة في ممارسة المخالفات والانحرافات وحماية المفسدين

وإعطائها الصبغة القانونية والشرعية نتيجة توفر القوانين التي تحمي كبار السياسيين وكبار الموظفين من المسائلة عن التلاعب في المال العام ما دامت هي مصدرًا للفساد بما يؤدي ذلك إلى تبني الجمهور قواعد سلوكية ملتوية انسجامًا مع السلوك السياسي (بديع جميل الفدوة، 2006، ص 94).

إلى جانب التغيرات الحاصلة مع بداية الألفية في العالم وبالأخص في الوطن العربي التي تحصل في العالم العربي من خلال سرعة التغير الكبير للأنظمة السياسية والتي تضاعفت بعدد من الدول العربية من خلال الربيع العربي والانقلابات والتغيرات في الحكومات بما يجعل الموظفين وبخاصة منهم السامون في وظائفهم غير مرتاحين لمستقبلهم السياسي في البلد والذين لا يعرفون مدة تربيعهم على مناصبهم يمكن أن تكون لهم بواعث تجرهم إلى نهب المال العام بسرعة وفي مدة أقل.

الأسباب الإدارية والقانونية والتنظيمية: ممثلة في التعقيد الإداري (البيروقراطية) التي تنهجها الهيئات الغير هادفة للربح، وتعدد التشريعات وغموضها وعدم بلوغ ما هو مرجو من الاستقلالية في القضاء لعدم توافر القدر الكافي من النزاهة الذي يشل مبدأ الفصل بين السلطات، كما ان عدم تحيين القوانين و مسايرتها للتطور الاقتصادي والاجتماعي أو عدم توفرها في عديد المرات مع الافراط في التطبيق بالاستثناءات، أين تضخم الاجتهادات وتكيف الحالات وفق الأهواء بما يسمح بتحقيق منافع ومكاسب خاصة غير قانونية وغير مستحقة في الاساس وبالتالي ازدياد حالات الفساد الإداري والمالي (فرحان، عبد الهادي حميد، وظاهر، نضال شحيت، وسلمان، عبد الله، 2001، ص 6).

أما محليا فمن أهم أسباب انتشار الفساد الإداري في الجزائر:

تتعدد أسباب انتشار الفساد الإداري في الجزائر أين يمكننا حصرها في الآتي:

- أسباب تاريخية تعود لعهد الاستعمار الفرنسي الذي تفنن في خلق أشكال عدة من مظاهر الفساد كتهب الموارد الطبيعية والمعدنية، وكذا سياسة الاقصاء المنتهجة ضد الأهالي في تسيير شؤون البلد وارتشاء النخب والتزوير الانتخابي، حتى أصبح المواطن من شدة الجوع والبرد والجهل يدفع دفعا إلى طلب الوساطة والرشوة لشراء منصب أجير لدى الكولون. فكان لذلك بليغ الأثر في ترسيخ تلك السلوكيات عند الافراد والمجتمع ككل، فكانت كلها ظواهر مرضية خلفها المستعمر وعلى شاكلة جل البلدان المستعمرة لم تجني الجزائر الا ألال البيروقراطية والرشوة والمحسوبية.
- تفاقم البيروقراطية لدى الهيئات الغير هادفة للربح نتيجة لعدم تحيين اللوائح والقوانين والتشريعات والتي في غالبا لا تتماشى والتطور الاقتصادي والاجتماعي وحتى السياسي للبلد.
- غياب الاستقرار السياسي والأمني في البلد وحتى منذ الاستقلال وأزمة الشرعية مروا بالعشرية السوداء وظهر العنف المسلح والدخول في المرحلة الانتقالية نتج عنه عدم الاستقرار على مستوى الهيئات العليا للدولة الذي سهل في انتشار ظاهرة الفساد في ظل توافر فرص للنهب وسرقة المال العام، وعدم الاكتراث بتاتا بمكافحة الفساد بل أصبحت مكافحة مكافح الفساد هي السائدة مع شلة من الموظفين في مناصب المسؤولية فاسدين همهم الوحيد بطونه والاثراء بلا سبب.
- كما كان لاستيراد نظريات التنمية الاقتصادية الغربية للتصنيع والريع البترولي نصيبه من المسؤولية في عشعشة ظاهرة الفساد كسبب اقتصادي.
- أسباب اجتماعية مجسدة في ضعف الدخل وبالتالي تدرج في المستوى المعيشي للفرد ساعد في زيادة حجم التجاوزات الغير قانونية وبالتالي تطور مؤشرات الفساد في ضل غياب الوازع الديني والأخلاقي داخل المجتمع.
- الصلاحيات الواسعة في اتخاذ القرارات التي تعطى لموظفين معينين مما يمكنهم من توجيه صياغة القرارات باتجاهات متباينة تحقيقا لمصالحهم الضيقة أو لمصالح فئات معينة.

- ضعف مواكبة الهياكل التنظيمية لطبيعة العمل وعدم توزيع الاختصاصات والمسؤوليات والصلاحيات بصورة عملية فضلا عن تضخم الدوائر بالبطالة المقنعة وهو ما يؤدي إلى ضعف قدرة الجهاز الإداري عن تلبية حاجات المواطنين،
 - الانتماءات العشائرية والولاءات الطبقية وعلاقات القربى والمنافع التي تؤدي إلى مخالفة القانون وقواعد العمل السليمة،
 - التفاوت في توزيع الدخل والرواتب والمخصصات للموظفين وعدم تحديد الرواتب والمخصصات على أساس علمي سليم مبني على تحليل وتوصيف الأعمال، فضلا عن فقدان التوافق بين محتويات العمل وصعوبات العمل ومستوى الرواتب المخصصة له، مع فقدان العدالة في سياسات الترقية والترفيغ،
 - فقدان المجتمع لإيمانه بعدالة الدولة مما يشكل ضغطا إضافيا على العاملين للانحراف.
- وعليه فالواقع يشير إلى إنه مهما اختلفت الأسباب والعوامل في ظهور الفساد الإداري والمالي إلا إن القاسم المشترك لتلك الأسباب يقود إلى انعدام دور نظام محاسبي شفاف يمكن من اصدار كشوف مالية حقيقية وواقعية لسير عمل الهيئات الغير هادفة للربح بالتوازي مع رقابة داخلية تمكن من تصحيح انحرافات التسيير الإداري والمالي لتلك الهيئات حتى تكون خط دفاع فعال في مكافحة الفساد الإداري والمالي والحد من اثاره، وان إصلاح نظام المحاسبة العمومية يؤدي إلى الحد من اثار تلك الأسباب وتقليل حالات الفساد إلى أبعد الحدود.

4. النصوص القانونية وهيئات مجابهة الفساد الإداري والمالي في الجزائر

1.4. النصوص القانونية المتعلقة بمكافحة الفساد

الجزائر صادقت على عديد الاتفاقيات الدولية منها:

- اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد المعتمدة في 31 أكتوبر 2003، والمصادق عليها بتحفظ سنة 2004،
 - اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد المعتمدة في 11 يوليو 2003، والمصادق عليها في 2006،
 - الاتفاقية الأممية لمكافحة الجريمة المنظمة المعتمدة من طرف الجمعية العامة لمنظمة الأمم المتحدة في 15 نوفمبر 2000،
 - اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الإتجار الغير مشروع بالمخدرات والمؤثرات العقلية،
 - اتفاقية الأمم المتحدة لتجريم الرشوة،
 - الجزائر عضو مؤسس في فرقة العمل المعنية بالإجراءات المالية في الشرق الأوسط التي أنشأت في 30 نوفمبر 2004 كرابطة إقليمية طوعية لمكافحة غسيل الأموال وتمويل الإرهاب،
- كما سعت قدما لتكييف قوانينها مع هذه الاتفاقيات الدولية، وأهمها إصدار القانون 01/06 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، أين تعتبر جل قواعده متناسقة مع الاتفاقية الدولية التي صادقت عليها الجزائر، للحد من هاته الظاهرة ولتحقيق الأمن والاستقرار والرفاهية للمواطنين في ظل تسيير راشد بهدف تنمية مستدامة.
- كما تضمن القانون 01/06 المتعلق بالوقاية من الفساد المادة رقم 16 والخاصة بتدابير منع تبييض الأموال التي أكدت على الزامية إخضاع البنوك والمؤسسات المالية غير البنكية لعدة إجراءات تنظيمية، ومن هنا عزز إصدار مرسوم وزارة المالية في 18 مايو 2008 الفصل في الأليات المعتمدة لتتبع حركة ومسار تنقل الأموال المشبوهة.
- في ميدان إبرام الصفقات العمومية : الصفقات العمومية هي عصب نمو ظاهرة الفساد باعتبارها عقود ممولة بميزانية الدولة، هذا ما دفع بالمشروع الجزائري إلى إصدار قوانين خاصة في مجال تنظيم الصفقات العمومية وقام بتحيينها لعدة مرات تماشيا ونمو طرق وأساليب الفساد الحديثة، ولعل أهم النصوص القانونية في هذا المجال ما نصت عليه المادة 09 من القانون 01/06 من ضرورة توفير قواعد الشفافية والمنافسة الشريفة والالتزام بالأسس الموضوعية.

ولقد فرض المشرع على الهيئات العمومية إتباع إجراءات محددة عند إبرام الصفقات العمومية بهدف الوقاية من الفساد، نذكر منها:

- إبراز طرق اختيار المتعاقد، وفي الغالب عند فتح مناقصة للحصول على عدة عروض متنافسة يتم اختيار أفضلها،
 - الإعلان عن الرغبة في التعاقد من خلال الإشهار في الجرائد الوطنية وجدول النشرة السمية للصفقات العمومية.
- في ميدان مكافحة التهريب: أين تم إصدار القانون رقم 06/05 المؤرخ في 2003، وبحسب ما جاء في مادته الأولى لسبل دعم مسائل مكافحة التهريب من خلال عدة تدابير وقائية، وتنسيق أطر العمل ما بين القطاعات، ووضع آليات للتعاون الدولي في هذا المجال.
- في ميدان غسيل الأموال: قانون مكافحة غسيل الأموال تحت رقم 01/05 في فبراير 2005 تطبيقه يتم بمرافقة من البنك الدولي لتنفيذ مختلف البنود والاتفاقيات المبرمة، في ضل تخلف المنظومة المصرفية الوطنية التي لازالت بعيد بأشواط عن نظيراتها الدولية.

2.4. هيئات مكافحة الفساد المالي في الجزائر

تعددت الهيئات الخاصة بمكافحة الفساد من أهمها (راضية مسعود، 2018، ص ص 99-102):

البرلمان: البرلمان يمتلك العديد من التدابير المتعارف عليها دستوريا، الواجب تفعيلها، كالحق في طرح الأسئلة الشفوية والكتابية على الوزراء في مختلف القضايا ذات الشأن العام، ومن الآليات أيضا اللجان البرلمانية لإعداد البرامج وتقديم المقترحات الكفيلة بثبط ظاهرة الفساد، وكذا التحقيق وإحالة المتورطين فيها للعدالة.

مجلس المحاسبة: هيئة مستقلة تهدف إلى رقابة أموال الدولة جميع مظاهر الفساد، ويقوم بمرافقة غرفتي البرلمان في القيام بدوره في مجال الرقابة المالية، فهو يلعب دورا مهما في الرقابة على الميزانية العامة للدولة، من خلال الرقابة البعيدة في شكل تقرير سنوي للمجلس.

المفتشية العامة للمالية: هي جهاز للرقابة البعيدة تحت وصاية وزير المالية، يباشر مهمة رقابة التسيير المحاسبي والمالي للهيئات العمومية، تعمل على أداء مهمتها بصفة دائمة من خلال أعمال التفتيش والتدقيق استنادا على الوثائق في عين المكان أو بعد إشعار مسبق.

المرصد الوطني لمكافحة الرشوة والوقاية منها: المرصد الوطني لمكافحة الرشوة والوقاية منها أنشأ بموجب الرئاسي الصادر في 20 أوت 1996، يضم موظفون سامون في الدولة ورجال في القانون ورجال أمن متمرسون إداريا وفنيا، مهمته الأساسية مكافحة الفساد والرشوة واختلاس المال العام.

الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته: أنشأت بموجب المرسوم الرئاسي رقم 1314/06 المؤرخ في 22 نوفمبر 2006 وهي تعد من أهم الآليات المؤسسية التي اقترحها القانون 1/06، فهي هيئة نظامية متخصصة في مجال الوقاية من الفساد ذات استقلالية إدارية ولا تخضع لأية رقابة كانت سواء إدارية أو وظيفية، متمتعة بالشخصية المعنوية.

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

- تلقى التصريحات بالملكات 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.

الديوان المركزي لقمع الفساد: استكمالاً لأعمال التطهير لظاهرة الفساد، تم إصدار مرسوم رئاسي رقم 426/11 يتضمن تشكيل وتنظيم وكيفيات عمل الديوان وهو مصلحة 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.

5. عصرنة مخطط للمحاسبة العمومية في الجزائر وفق أساس الاستحقاق موافق لمعايير IPSAS

1.5. عصرنة نظام المحاسبة العمومية

بعد تصور عصرنة وتحديد أهم القواعد للنظام المحاسبي الجديد للهيئات العمومية وفق فكرة رئيسة وهي الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، أين تم وضع أسس تنظيمية وفنية لنظام محاسبي عصري للدولة من خلا انجاز مجموعة من التقارير والدراسات (أمال حاج جاب الله، 2014، ص 778):

- مخطط توجيهي لتكييف المعايير المحاسبية موافق للواقع المحلي،
- مشروع لهيكل حسابات الدولة
- مشروع المخطط المحاسبي للدولة
- مخطط الكتابات المحاسبية
- الاعتماد على الرامج المؤتمتة في إصدار القوائم المالية،
- إعداد قوائم مالية وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: تقدم في 05 قوائم على التوالي:
 - ✓ جدول الذمة الصافية: للأصول والخصوم،
 - ✓ جدول النفقات الصافية: كمؤشر للنجاعة والأداء المالي للهيئة،
 - ✓ جدول رصيد عمليات الخزينة: المقسم إلى إيرادات ونفقات،
 - ✓ جدول تدفقات الخزينة: يبين التدفقات النقدية لحركة الأموال،
 - ✓ الملاحق: التعبير عن أية بيانات تستحق التفسير والايضاح.

2.5. الجديد في القانون العضوي 15-18 المتعلق بقوانين المالية

قانون 15-18 جاء بهدف تحديد الإطار العام الذي تسجل فيه قوانين المالية، وكذا الكيفيات المتعلقة بتحضيرها والمصادقة عليها وتنفيذها بتعريف إطار تسيير مالية الدولة، كما يحدد مبادئ وقواعد المالية العمومية وكذا حسابات الدولة، وتنفيذ قوانين المالية والرقابة على تنفيذها. بالانتقال لمبدأ الميزانية وليس طبيعة النفقات كما هو معمول به في القانون 84-17 لأجل توجيهه نحو تحقيق النتائج بناء على أهداف محدد مسبقاً، فالغاية منه تبرز في نقطتين هما:

1.2.5. اصلاخ بيئة التسيير العمومي: إن تحسين المناجمنت العمومي في إدارة المالية العامة وتحسين مؤشرات الأداء لدى الهيئات العمومية الغير ربحية يفرض على الحكومات إدارة كشوفاتها المالية وفق للقواعد المطبقة في القطاع التجاري كأساس لتحديد الإيرادات والنفقات حسب نص المادة رقم 02 من القانون على اعتماد مبدأ التسيير بالنتائج انطلاقاً من أهداف محددة للصالح العام مع ضرورة خضوعها للتقييم، وبذلك تربط النفقات العمومية بمدى تحقق النتائج المرجوة عوض منطق الوسائل المطبق

في القانون 84-17 لزيادة فعالية الأداء للهيئات العمومية وتحسين إدارة المرفق العام و بالتالي تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية للفرد و المجتمع ككل.

2.2.5. تدعيم شفافية الكشف المالية (الميزانيات العمومية): تدعيم الشفافية للكشف المالية عنصر ضروري في ادارة المالية العمومية والمساءلة عنها وهو ما يعكسه اهتمام المؤسسات الهيئات الدولية وتعزيز الثقة في الموائيق المرتبطة بها، في هذا السياق صدور القانون 18-15 يصدر عددا من التقارير والملاحق التفسيرية التي تسمح لأصحاب المصلحة من ممثلي الشعب والمجتمع المدني من تعزيز مبدأ الديمقراطية التشاركية، والمساهمة في صناعة القرار المالي وتنفيذه والرقابة عليه بحسب ما نصت عليه مواد القانون (72، 57-76، و87).

إن أوجه القصور عديدة التي تعاني منها بيئة المحاسبة العمومية الجزائرية لمقارنة مع ما هو موجود في الدول التي تبنت أو التي سعت لمواكبة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، من خلال عجزها وفشلها في خدمة المجتمع وبالتالي إلى التسبب وإهدار المال العام وتنامي ظاهرة الفساد المالي و الاداري بل ان بعض قواعدها القديمة تعكس الصورة المشوهة لمهنة المحاسبة مما جعلتها إحدى أدوات البيروقراطية المعوقة للتنمية الاقتصادية واتخذتها مسلكا يسيرا للفساد.

فالالتزام بقواعد ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من خلال التخلي عن الأساس النقدي وتبني أساس الاستحقاق كعنصر ملج فرضته سرعة التطورات البيئية التي أوجبت على الدولة الجزائرية اللحاق بهذه التطورات والاتفاق مع الهيئات الدولية ذات الصلة بطرح معايير دولية يمكن استعمالها من قبل الدولة لتحسين النظام المحاسبي لتدارك الإخفاقات التاريخية للمحاسبة العمومية الذي لا يرقى إلى مسايرة التطورات في الأنظمة المالية والإدارية لمكافحة الفساد الإداري والمالي.

أين دعا الأساتذة الجامعيين المختصين من خلال مخابرتهم العلمية وندواتهم العلمية وكذا خبراء مهنة المحاسبة إلى وجوب اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام للحد من تفشي الفساد، وتحقيق عنصر الجودة والشفافية وإمكانية المقارنة للمعلومات المالية المعروضة للهيئات العمومية، وبالتالي مزيدا من تعزيز المسائلة والشفافية للتقارير المالية.

6. خاتمة

من خلال سردنا لماهية وأهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في كبح ظاهرة الفساد الإداري والمالي، توصلنا إلى جملة من أهم الاستنتاجات التالية:

- الفساد الإداري والمالي ظاهرة جانحة تقف وراءها عديد العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية...، إضافة إلى مسببات أخرى منها ما يرتبط بالعوامل الذاتية للموظف ومنها ما يرتبط بالعوامل التنظيمية والمؤسسية.
- يعد أساس الاستحقاق المحاسبي أحد العوامل المهمة والمؤثرة في مدى حقيقة وعدالة قياس فعالية الأداء للهيئات العمومية، ومنه التحسين في النوع والمضمون ودرجة الإفصاح عن البيانات المتضمنة في القوائم المالية،
- إن مسار إصلاح تسيير نظام المحاسبة العمومية يسير بوتيرة لا تتوافق مع سرعة التحولات الدولية في المجال المالي والمحاسبي، أين أصبح مصطلح الإصلاح مجرد تحيين للإطار القانوني للتسيير الميزانياتي لتجنب الضغوط الدولية والمطالب الداخلية للإصلاح من خلا تقديم كشوفات واثراء معلومات مرسلة لقبتي البرلمان أكثر منها إصلاحات قائمة على الجدية اللازمة لترشيد الحقيقي لمالية الدولة في ضل الطابع الربعي للاقتصاد الجزائري،
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام من شأنه تعزيز عنصر الشفافية في الكشف المالية، والمساهمة في الرفع من فعالية الحوكمة الرشيدة لدى الهيئات الغير الربحية،
- بقرب التاريخ المحدد لتبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بداية من سنة 2023 سوف يؤدي حتما إلى ترشيد تنفيذ موارد ونفقات والرقابة عليها وعدم تجاوز التخصيصات المعتمدة وإنفاقها في أبوابها المعتمدة،

ومن خلال النتائج المتوصل إليها يمكن اقتراح جملة من التوصيات المساعدة في تحديث نظام المحاسبة العمومي وكبح جماح ظاهرة الفساد المالي والإداري:

- الإصلاح من خلال تعزيز المشاركة والمؤسسات وخلق التوازن بينهما على المدى الطويل، فالخطط الناجعة لإصلاح الإدارة العامة وتعزيز دور رهان المجتمع المدني،
- على المنظمات المهنية والرقابة العراقية إدخال تحسينات على النظام المحاسبي الحكومي من خلال تبنيها معايير المحاسبة الحكومية الدولية والانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق وبشكل تدريجي والذي يبعد القوائم المالية عن أهدافها الحالية متمثلة في تحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية التقليدية للتحقق من صحة الإنفاق العام وبحدود الاعتمادات المقررة والتي لا تعبر عن عدالة قياس الأداء والوضع المالي الحقيقي للحكومة.
- لتقصي التسيير المالي العمومي الحقيقي للهيئات العمومية وكفاءة ادائها فانه من الضروري استخدام تقارير المطابقة لفهم ما إذ كانت العمليات المتشابهة قد تم استبعادها وفق الصلاحيات القانونية الخاصة بالاعتمادات المقررة وتحصيل الإيرادات قد تم اتباعها بشكل دقيق وقياس مدى الانحرافات ان وجدت والتي تعبر عن مدى ممارسة الفساد الإداري والمالي من قبل الهيئات الغير هادفة للربح.
- اختيار لجنة من المختصين تضم أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة لتطوير محاسبة الهيئات الغير هادفة للربح بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وتوطيد مجال البحث في المجال مع الهيئات الدولية للمعايير المحاسبية،
- حتمية عصرنة أنظمة المناجمنت العمومي تماشياً وتحديث هيئات الرقابة من خلال إدراج تكنولوجيا المعلومات بما ينسجم ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- تعد ظاهرة الفساد الإداري والمالي المثبط الرئيسي لخطط وبرامج التنمية إذ تتحول معظم الاعتمادات المالية المخصصة لهاته البرامج لمصلحة موظفين فاسدين باستغلال مناصبهم.

7. قائمة المصادر والمراجع

- أحمرو، إ. ح. (2003). المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة. دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- أفندي، ع. ح. (2002). الإدارة العامة إطار نظري-مدخل للتطوير وقضايا مهمة في الممارسة. جامعة القاهرة.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2021). إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، مترجم) (ج 1). المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- الجزراوي، إ. م. ع.، وصالح، ع. ه. س. (2012). معايير المحاسبة الحكومية الدولية وأهميتها في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في العراق. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، 2..3
- الجعارات، خ. (2014، 24-25 نوفمبر). دور معايير المحاسبة الدولية IAS IFRA IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. الملتقى الدولي، جامعة ورقلة، الجزائر.
- الحجاوي، ح. أ. ع. (1999). الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية. دار الحامد للنشر والتوزيع.
- الشيرازي، ع. م. (1990). النظرية المحاسبية. ذات السلاسل للطباعة والنشر.
- الفدوة، ب. ج. (2006). الفساد آثاره وسبل معالجته. مجلة كلية الرافدين، (18)
- المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين. (2021). إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (الجزء 1). المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- المفسوس، ف. (2010). المحاسبة الحكومية. دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع.
- المهايني، م. خ. (2009). المحاسبة الحكومية. المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- المؤمن، ق.، وحريم، ح.، وكريشان، و. (1997). التنمية الإدارية. دار زهران للنشر.
- تشوي، ف.، وفروست، ك. أ.، وجاري، م. (2004). المحاسبة الدولية (محمد عصام الدين زايد، مترجم). دار المريخ للنشر.

- جانب الله، أ. ح. (2014، 24-25 نوفمبر). واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير: دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح المحاسبي. الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر.
- حسام أبو علي الحجاوي، مرجع سابق، 1999.
- دليل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. (د.ت). المجمع الدولي للعربي للمحاسبين القانونيين، IPSAS_brochure..
- ديلويت الشرق الأوسط. (2015). كتيب معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. الشركة ديلويت البريطانية العالمية.
- عبد الفضيل، م. (2004، 22 سبتمبر). مفهوم الفساد ومعايير. مركز دراسات الوحدة العربية.
- عدس، إ. خ.، وعدس، ن. ح. (2010). المحاسبة الحكومية. دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- فرحان، ع. ه. ح.، وظاهر، ن. ش.، وسلمان، ع. (2001). دور التقنيات الحديثة في مجال الكشف عن الغش والفساد. ديوان الرقابة المالية.
- مسعود، ر. (2018). الآثار الاقتصادية والاجتماعية للفساد المالي في الجزائر واستراتيجيات مكافحته. مجلة جيل الأبحاث القانونية المعمقة، مركز جيل البحث العلمي، (29).
- مفتاح، ص.، ومعارفي، ف. (2012، 6-7 مايو). الفساد الإداري والمالي أسبابه مظاهره ومؤشرات قياسه. الملتقى الوطني حول حكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة.
- وديان، ل.، والحدر، ز. (2010). المحاسبة الحكومية. دار البداية.
- Vooh, J. S. (2002). The Important of International Accounting Standards in Promoting Regional Business. *CIPE Feature Service*, 34-36. (© 2003 Center for International Private Enterprise).
- Bunea-Bontas, C. A., & Petre, M. C. (2009, May). Arguments for introducing accrual-based accounting in the public sector. *MPRA Paper*, No. 18134.
- LANDE, E., & ROCHER, S. (2008). Apports et difficultés de l'introduction de la comptabilité d'exercice dans le secteur public. *Revue du Trésor*, 12.
- IFAC. (2008). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. IFAC.
- de Sousa, R. G., et al. (2013). Accrual Basis Accounting in the Brazilian Public Sector: Empirical Research on the Usefulness of Accounting Information. *R. Cont. Fin. USP*, 24(63).
- MARAND, A. A., et al. (2014, April-June). The effectiveness of replacing accrual instead of cash based in the public sector accounting and budgeting. *Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences*, 4(S1).
- IFAC. (1995). *Accounting for and Reporting Liabilities*. IFAC.
- Ball, I., & Pflugrath, G. (2012). Government Accounting-Making Enron look good. *World Economics*, 13(1), 6-7.
- Cavanagh, J., Flynn, S., & Moretti, D. (2016, September). Implementing Accrual Accounting in the Public Sector. *Technical Notes and Manuals 16/06*, International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, 1.
- GHYSELS, R. (2013). Vers l'adoption de normes comptables pour toutes les entités publiques des 27 Etats membres de l'UE. Retrieved from www.epsas.eu
- Ball, I., & Pflugrath, G. (2012). Government Accounting-Making Enron look good. *World Economics*, 13(1), 6-7.
- Amiunzzaman, S. M. (1996). Accountability and Promotion of Ethics and Standards of Behavior of Public Bureaucracy in Bangladesh. *Asian Review of Public Administration*, 8(1).
- Werner, S. B. (2007, April). New Directions in the study of administrative corruption. *PAR*, 43(2).

للاستشهاد بهذا المقال وفق طريقة (APA) :

ضويحي حسين. (2026). تفعيل معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS) كآلية للحد من الفساد المالي والإداري في الجزائر. مجلة الاقتصاد الجديد. المجلد 17 / العدد 01/2026.