



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم

فرع علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية

بعنوان :

دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام دراسة استشرافية - حالة الجزائر


من إعداد المترشحة : آسية فمو

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 14 نوفمبر 2018

أمام اللجنة المكونة من السادة

- أ.د/شريفة رفاع أستاذ تعليم عالي، جامعة ورقلة (رئيسا)
أ.د/عبد الغني دادن أستاذ تعليم عالي، جامعة ورقلة (مشرفا ومقررا)
د/بوعلام بن زخروفة أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة (مناقشا)
د/زكرياء دمدوم أستاذ محاضر "أ"، جامعة الوادي (مناقشا)
د/باديس بن عيشة أستاذ محاضر "أ"، جامعة الجزائر 3 (مناقشا)
أ.د/محمد عجيلة أستاذ تعليم عالي، جامعة غرداية (مناقشا)

السنة الجامعية : 2018/2017



الباب الثاني

مساعي وتحديات الجزائر في مكافحة الفساد وآفاق تبني

معايير الـ **IPSAS** كحل للتخفيف

من الظاهرة

مقدمة الباب الثاني

لقد كثرت الحديث في الآونة الأخيرة في مختلف وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمكتوبة عن فضائح وممارسات تتعمق بالفساد في الجزائر بكافة إشكاله من رشوة، واختلاسات، واستغلال نفوذ وانحرافات سلوكية، والشكل مختلفة من التسيب الوظيفي لمعاملين في الأجهزة الحكومية مما أحدث أزمة ثقة بين المواطنين والأجهزة الحكومية.

أمام تعدد مطالب المجتمع المدني والشركاء الدوليين وإرادة السلطة السياسية وأخذا بعين الاعتبار للأوضاع القائمة ترسخت القناعة بأن السياسات القائمة لمكافحة الفساد والناعبة من داخل المجتمع ذاته أمر ضروري وعاجل ، كون الفساد يؤثر سلبا على قدرة أجهزة الدولة فلي أداء مهامها ودورها التنموي، ويشوه الفساد النتائج المستهدفة لسياسات الدولة، مما يتطلب القيام بتحليل اقتصادي لمظاهرة.

وفي هذا الباب سيتم التطرق إلى مساعي وتحديات الجزائر في مكافحة ظاهرة الفساد وآفاق تبني معايير الـIPSAS كحل للتخفيف من الظاهرة، من خلال الملاحظة والعرض لقوانين حماية المال العام ومكافحة الفساد فيه والاعتماد على المقابلة مع بعض المهنيين والأكاديميين ذوات العلاقة بموضوع الدراسة، وسيتم ذلك من خلال الفصول الآتية :

- الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها؛
- الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها؛
- الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية.

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

مقدمة الفصل الأول

نظرا لطبيعة جرائم الفساد التي ترتكب عادة من طرف موظفين عموميين يشغلون مناصب تمنحهم نفوذا كبيرا وتأثيرا على الشهود، ونظرا للمكاسب المادية التي يحصل عليها مرتكبو تلك الجرائم ، فإنهم لا يترددون في عرقلة السير الحسن للإجراءات القضائية التي تحرك ضدهم بشتى الوسائل بغرض الإفلات من قبضة القانون والعقوبات التي قد يتعرضون لها .

لمنع أي محاولة من مرتكبي جرائم الفساد لعرقلة السير الحسن لإجراءات متابعتهم قضائيا نصت المادة 25 من اتفاقية مكافحة الفساد على النموذج التجريمي للأفعال التي تشكل عرقلة للسير الحسن للعدالة في الفقرتين (أ) و (ب) وفسحت المجال للدول الأطراف في وضع تدابير تشريعية لحماية فئات أخرى من الموظفين .

كما أن حماية المبلغين والشهود والخبراء والضحايا من الوسائل التي تشجعهم على المبادرة بالتبليغ عن المفسدين ولا يتجسد ذلك إلا من خلال وضع نصوص قانونية وتنظيمية ووضع آليات فعالة لحمايتهم وذويهم من الانتقام والتهديد والاعتداءات .

هل المنظومة التشريعية والنص على معاقبة المنتقمين من المبلغين عن الفساد في الجزائر فعالة وتحقق الأهداف المرجوة ؟ هذا ما سيتم معرفته من خلال استعراض الجرائم التي نص عليها قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، من خلال المباحث الموالية :

- المبحث الأول : قانون مكافحة الفساد ؛
- المبحث الثاني : قانون الصفقات العمومية؛
- المبحث الثالث : الهيئات الرقابية لحماية المال العام في الجزائر.

الفصل الأول : عرض للقوانين والمهينات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

المبحث الأول : المنظومة القانونية المتعلقة بمكافحة الفساد وقانون مكافحة الفساد

لقد أولى المشرع الجزائري أهمية كبيرة لمكافحة الفساد في سياسته الجنائية وذلك بتجريم غالبية صوره ومظاهره والتي تشكل تهديدا كبيرا على تسيير المال العام وعمل الإدارة العامة، وذلك بموجب المنظومة القانونية المتعلقة بمكافحته (الدستور، قانون العقوبات، قانون مكافحة الفساد، قانون الصفقات العمومية).

المطلب الأول المنظومة القانونية المتعلقة بمكافحة الفساد : وضع المشرع الجزائري منظومة قانونية لمكافحة الفساد تتمثل في الفروع الآتية.

الفرع الأول : الدستور : نشر دستور 28 نوفمبر 1996 بالجريدة رسمية رقم 76 المؤرخة في 8 ديسمبر 1996 والمعدل بالقانون رقم 02 - 03 المؤرخ في 10 أبريل - 2002 الجريدة الرسمية رقم 25 المؤرخة في 14 أبريل 2002 وينص في المادة 8 على ما يلي " : يختار الشعب لنفسه مؤسسات، غايتها ما يأتي:

- المحافظة على الاستقلال الوطني ودعمه.
- المحافظة على الهوية، الوحدة الوطنية ودعمها.
- حماية الحريات الأساسية للمواطن، والازدهار الاجتماعي والثقافي للأمة.
- القضاء على استغلال الإنسان للإنسان.
- حماية الاقتصاد الوطني من أي شكل من أشكال التلاعب، أو الاختلاس أو الاستحواذ أو المصادرة غير المشروعة.

الفرع الثاني : قانون العقوبات : الأمر رقم 66 / 156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق لـ 8 يونيو سنة 1966 يتضمن قانون العقوبات المعدل والمتمم (الجريدة الرسمية رقم 84 سنة 2006) ولقد نص على تجريم الرشوة اقر لها عقوبات رادعة في العديد من مواد إلا انه بصدور القانون الخاص بالفساد المذكور أدناه تم إلغاء هذه المواد.

الفرع الثالث : القانون الخاص بمكافحة الفساد : القانون رقم 01/06 المؤرخ في 20 فبراير سنة 2006 يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته (جريدة رسمية رقم 14 المؤرخة في 8 مارس سنة 2006) وسيتم شرحه بالتفصيل في المطلب الموالي .

المطلب الثاني : قانون مكافحة الفساد

خصص المشرع الجزائري قانونا منفصلا لجرائم الفساد وهو القانون رقم 06-01 المؤرخ في 20 فبراير 2006 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته المعدل والمتمم بالأمر 10-05 المؤرخ في 26 أوت 2010 والقانون رقم 11-15 المؤرخ في 2 أوت 2011.

الفصل الأول : عرض للقوانين والمهينات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

الفرع الأول : أسباب وأهداف صدور قانون الوقاية من الفساد ومكافحته

أولا : أسباب صدور قانون الوقاية من الفساد ومكافحته : تعد اتفاقية الأمم المتحدة التي أقرتها الجمعية العامة للمنظمة الدولية بقرارها رقم 04/58 المؤرخ في 2003/10/31 ، وتعد هذه الاتفاقية أول وثيقة شاملة لمكافحة الفساد، إن مصادقة الجزائر على هذه الاتفاقية يعد السبب الرئيسي لظهور قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، ولهذا فقد تضمن هذا القانون أحكاما جسد بموجبها المبادئ المنصوص عليها في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد واسترداد الموجودات عن طريق تفعيل مختلف آليات التعاون القضائي ولاسيما التعاون الدولي بهدف مصادرة عائدات الجريمة، كما أن بموجب هذا القانون فقد أحيط بموضوع الفساد في صورته المختلفة، وقد ألغى 18 مادة من قانون العقوبات واستبدل 14 منها بمواد أخرى.

كما يعتبر ظهور قانون الوقاية من الفساد ومكافحته وعيا واقتناعا من طرف السلطات السياسية العليا في الدولة و البرلمان الجزائري بمخاطر وأبعاد هذه الآفة ، وقد تم تصور ورسم سياسة عامة ووطنية شاملة للوقاية من الفساد ومكافحته وتقنينها في هذا القانون¹

ثانيا : أه داف قانون الوقاية من الفساد ومكافحته : يرمي هذا النص إلى تحديد وتنظيم كافة الآليات والإجراءات السياسية والاجتماعية والأمنية والقانونية والقضائية إجراءات التعاون مع المجتمع الدولي في هذا المجال ، إضافة إلى الآليات الوقائية والعلاجية، ويهدف أساسا إلى:

- دعم التدابير الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته.
 - تعزيز النزاهة والمسؤولية و الشفافية في تسيير القطاعين العام والخاص.
 - تسهيل ودعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية من أجل الوقاية من الفساد ومكافحته بما في ذلك استرداد الموجودات.
- وتتضح هذه الحقيقة من خلال قراءة وتفحص نص هذا القانون وتحليل مضمونه وتحليله شمالا سياسيا، اقتصاديا، اجتماعيا، أمنيا وقانونيا.

ثالثا : طبيعة وخصائص قانون الوقاية من الفساد ومكافحته : اعتمادا على المفاهيم والضوابط والمعايير العمالية والقانونية والسياسية يمكن الإقرار بأن هذا القانون هو عبارة عن تقنين شامل وكامل لكافة جرائم الفساد ولكافة العقوبات المقررة لها بالإضافة إلى أن هجامع لكافة التدابير والآليات الاجتماعية والاقتصادية والقانونية والقضائية والوقائية والعلاجية للوقاية من الفساد السياسية الوطنية للوقاية من مخاطر وتنديدات هذه الآفة وآثارها، فهو يمتاز بقياسا إلى قانون العقوبات وما يتضمنه من جرائم الفساد بالكمية والشمولية، وكذا بالقياس إلى كل من قانون تمويل الأحزاب السياسية وقانون الضرائب غير المباشرة ، وقانون المالية لسنة 2006، وقوانين حماية الأملاك العمومية والأشخاص، والنقد والقرض ، وتبييض الأموال، ومكافحة التهريب، وغيرها. كما يتميز بأنه يتطابق مع الإرادة السياسية العامة للدولة في حماية المصلحة العامة والأموال من كافة المخاطر ، ومن بينيا مخاطر الفساد ، وأهداف أخ لفة العمل العام وتعزيز كافة مؤسسات الدولة وس إطاتها وموظفيها بأخلاقيات وآداب الحكم الراشد ودولة الحق والقانون . ويتطابق هذا القانون مع كافة الاتفاقيات الدولية، الإقليمية والعالمية المتع لفة بالوقاية من الفساد ومكافحته، ومن بينها اتفاقية منظمة الدول الأمريكية في 29 مارس 1996، واتفاقية الإتحاد الإفريقي للوقاية من الفساد ومحاربتها التي تم اعتمادها بتاريخ 12 يوليو 2003، واتفاقية الأمم المتحدة التي اعتمدها الجمعية العامة في 31 أكتوبر 2003، والتي صادقت عليها الجزائر بتاريخ 25 أبريل 2004، وبذلك يشكل تقنيننا للسياسة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته.

¹ عبد القادر كاس، التحرية الجزائرية لمكافحة الفساد بين الواقع والآفاق ، مداخلة ، جامعة يحي فارس بالمدية، 2009-2010.

الفصل الأول : عرض للقوانين والمهينات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

الفرع الثاني : مضمون القانون والتدابير التي جاء بها

أولا : مضمون القانون : تضمن هذا القانون :سبعة أبواب :

1. أحكام عامة؛
2. التدابير الوقائية في القطاع العام؛
3. الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته؛
4. مكرر / الديوان المركزي لقمع الفساد؛
5. التجريم والعقاب وأساليب التحري؛
6. التعاون الدولي واسترداد الموجودات؛
7. أحكام مختلفة وختامية (73 مادة).

وقد تضمن هذا الأخير أحكاما تتعلق بالوقاية من الفساد وكذا تجريم واسع للرشوة وما شابهها من أفعال كما كرس أيضا قواعد لتفعيل ودعم التعاون القضائي الدولي في هذا المجال، ويمكن تلخيص أهم ما جاء به القانون فيما يلي:

1. **الوقاية** : تم النص على إنشاء هيئة وطنية لمكافحة الفساد من أجل إضفاء أكثر شفافية في تمويل الحملات الانتخابية للأحزاب السياسية، وفي إبرام الصفقات العمومية وتسيير الأموال العمومية ، لذا فإن هذا القانون يوصي بإشراك المجتمع المدني وهذا من أجل تحسيس وتوعية الجمهور بهذه الظاهرة ومن بين مهامه الأساسية:
 - تقييم برامج سياسة مكافحة الفساد
 - بعث برامج تربوية وتحسيسية.
 - جمع معطيات حول الفساد.
 - تطوير نشاط قضائي تحت إشراف النيابة.
2. **التجريم**: تنص المواد من 25 إلى 48 من القانون الخاص بمكافحة الفساد على الأفعال غير المشروعة المجرمة انطلاقا من الرشوة العادية والبسيطة كالرشوة في مجال الصفقات العمومية ، رشوة الموظفين الأجانب، استغلال النفوذ، الإخفاء، الغدر، اختلاس الممتلكات من قبل موظف عمومي أو استعمالها على نحو غير شرعي، جرائم الفساد في القطاع الخاص وكذا تبييض العائدات الإجرامية.
3. **التعاون الدولي** : ينص قانون مكافحة الفساد على التعاون مع الدول الأطراف في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد على مستوى الوقاية والتحقيقات والمتابعات الجزائية والتعاون في تبادل المعلومات وتلقي الشهادات وتسليم المجرمين وكذا اتخاذ التدابير اللازمة بالتشاور مع بلدان أخرى بغرض تحديد، تجميد، حجز ومصادرة عائدات الفساد.
4. **تحصيل الأموال** : يتضمن القانون كذلك أحكاما تتعلق باسترداد الأموال المحولة أو المختلسة وكذا عائدات الفساد والجرائم المماثلة.

الفصل الأول : عرض للقوانين والمهينات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

ثانيا : التدابير الوقائية في القطاع العام : جاء في الباب الثاني من مذكر التدابير الوقائية في القطاع العام من خلال مراعاة القواعد التالية:

- مبادئ النجاعة والشفافية والمعايير الموضوعية مثل الجدارة والإنصاف والكفاءة؛
- الإجراءات المناسبة لاختيار وتكوين الأفراد المرشحين لتولي المناصب العمومية التي تكون أكثر عرضة لفساد؛
- أجر ملائم بالإضافة إلى تعويضات كافية؛
- إعداد برامج تعليمية وتكوينية ملائمة لتمكين الموظفين العموميين من الأداء الصحيح والنزيه والسرهم فادتهم من تكوين متخصص يزيد من وعيهم بمخاطر الفساد كما يجب عليهم التصريح بممتلكاتهم، لوظائفهم.

لهذا المنهج إيجابيات (تخصيص مرجع لجرائم الفساد يسهل متابعتها والحكم فيها) وسلبيات (تعدد نصوص التجريم وكان الأنسب تعديل قانون العقوبات كما اعتمده الكثير من الدول)

ثالثا : تصنيف الجرائم حسب القانون 06-01 : بالمقارنة بين جرائم الفساد التي كانت منصوصا عليها في قانون العقوبات والجرائم التي تضمنها القانون 06-01 يمكن تصنيف هذه الجرائم إلى ثلاثة فئات بالنظر للمنهج الذي اعتمده المشرع :

1. جرائم الفساد التقليدية : وهي الجرائم التي أبقى عليها المشرع في قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، مثلما كان منصوصا عليها في قانون العقوبات وهي:

- جريمة منح امتيازات غير مبررة في الصفقات العمومية التي نصت عليها المادة 26 من القانون 06 - 01، وقد تم تعديل هذه المادة في القانون 11 - 15؛
- جريمة الرشوة في الصفقات العمومية المنصوص عليها في المادة 27 من ذات القانون؛
- جريمة أخذ فوائد بصورة غير قانونية التي نص عليها كذلك في القانون السابق في المادة 35 منه.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الجرائم الثلاث السابقة تقابل المواد 123، 124، 125، 128 مكرر، 128 مكرر 01 من قانون العقوبات.

- جريمة الغدر المنصوص عليها في المادة 30 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، المقابلة لنص المادة 121 من قانون العقوبات الملغاة؛

- جريمة الإعفاء والتخفيض غير القانوني في الضريبة والرسم المنصوص عليها في المادة 131 من القانون 06 - 01، المقابلة 122 الملغاة من قانون العقوبات.

2. جرائم الفساد التقليدية ذات المفهوم الموسع : هذه الفئة الثانية من الجرائم، كان منصوصا عليها في قانون العقوبات

وأعيدت صياغتها بحيث قام المشرع بالتوسع في مفهومها ومجالها، سواء من حيث موضوع الحماية، أو من حيث صفة مرتكبي هذه الجرائم وهي :

الفصل الأول : عرض للقوانين والمهينات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

- جريمة رشوة الموظف العمومي : التي كانت تتضمنها المواد 126، 126 مكرر، 127، 129 الملغاة من قانون العقوبات، حيث أدمجها المشرع الجزائري في مادة واحدة في قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، هي المادة 25، التي تضمنت تجريم الرشوة بشقيها السلبي والإيجابي، كما استحدث المشرع إلى جانب هذه الجريمة صورا جديدة للرشوة؛
- جريمة رشوة الموظفين الأجانب.
- جريمة رشوة الموظفين في المنظمات الدولية.

وحسب المادة 40 من ذات القانون لدينا أيضا: تجريم الرشوة في القطاع الخاص.

- جريمة اختلاس الممتلكات العمومية : حيث جاءت المادة 29 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، معوضة للمادة 119 الملغاة من قانون العقوبات، كما أضاف القانون الجديد صورة جديدة من جرائم الاختلاس، متعلقة باختلاس الممتلكات في القطاع الخاص، وفقا لنص المادة 41 من القانون 06 - 01، وهي صورة مستحدثة كليا لم يكن ينص عليها قانون العقوبات.

- جريمة استعمال الممتلكات على نحو شرعي من قبل الموظف العام : وجاءت أحكام هذه الجريمة في المادة 29 دائما من القانون 06 - 01، التي تقابل المادة 119 مكرر 01 الملغاة من قانون العقوبات وتسمى أيضا جريمة التعسف في استعمال الممتلكات وهي غير منصوص عليها في اتفاقية مكافحة الفساد؛
- جريمة استغلال النفوذ : نصت على هذه الجريمة المادة 32 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته،

3. جرائم الفساد المستحدثة : وهي الجرائم التي لم تكن منصوصا عليها في قانون العقوبات وهي :

- جريمة تلقي الهدايا: التي نصت عليها المادة 38 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته؛
- جريمة الإثراء غير المشروع: المنصوص عليها في المادة 37 من ذات القانون؛
- جريمة عدم الإبلاغ عن تعارض المصالح: التي تضمنتها أحكام المادة 34 من ذات القانون؛
- جريمة عدم التصريح بالممتلكات أو التصريح الكاذب بالممتلكات: المتضمنة في أحكام المادة 36 من القانون 06-01 فيما يخص تدعيم مجال الوقاية من الفساد ، بعد أن تم التنصيص على قواعد ملزمة في مجال التصريح بالممتلكات للأعوان العموميين على مستوى القانون رقم 06/ 01 المذكور سابقا، جاء عدد من المراسيم الرئاسية التي تنظم هذا المجال يتعلق الأمر ب :

- المرسوم الرئاسي رقم 06 / 414 المؤرخ في 22 نوفمبر 2006 الذي يحدد نموذج التصريح بالممتلكات.
- المرسوم الرئاسي رقم 06 / 415 المؤرخ في 22 نوفمبر 2006 الذي يحدد كفاءات التصريح بالممتلكات للأعوان العموميين غير المنصوص عليهم في المادة 6 من القانون الخاص بالوقاية من الفساد و مكافحته.
- المرسوم الرئاسي رقم 06 / 415 المؤرخ في 22 نوفمبر 2006 الذي يحدد قائمة الأعوان العموميين الملزمين بهذا التصريح.
- القرار المؤرخ في 2 أبريل 2007 ، يحدد قائمة الأعوان العموميين الملزمين بالتصريح بالممتلكات.

الفصل الأول : عرض للقوانين والمهينات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

المبحث الثاني : قانون الصفقات العمومية

الصفقات العمومية هي التربة الخصبة والمناخ المناسب لارتكاب جرائم الفساد . لذلك حرص المشرع الجزائري على ضبط الإجراءات التي يجب على المؤسسات العمومية إتباعها في تحضير الصفقات العمومية وتنفيذها ومراقبتها بموجب العديد من المراسيم الرئاسية وآخرها المرسوم الرئاسي رقم 15- 247 المؤرخ في 16 سبتمبر 2015 (الجريدة الرسمية رقم 50 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام .

ليس الهدف من عرض هذه الجرائم دراستها دراسة معمقة بل التعريف بها، ومجال الصفقات العمومية مجال واسع، والجرائم المرتبطة بالصفقات العمومية :

- أ. جنحة المحاباة؛
- ب. جنحة استغلال نفوذ الأعوان العموميين للحصول على امتيازات غير مبررة
- ت. الرشوة في مجال الصفقات العمومية ؛
- ث. رشوة الموظفين العموميين الأجانب وموظفي المنظمات الدولية العمومية
- ج. أخذ فوائد بصفة غير قانونية .

المطلب الأول : الإطار العام للصفقات العمومية

الفرع الأول : تعريف المصطلحات ذات الصلة بالصفقات العمومية

أولا : العقد : لفظ عام يتسع ليشمل كل أنواع العقود غير أن الأمر هنا يتعلق بالعقود ذات الطابع التجاري التي يمكن تعريفها بأنها اتفاق بين طرفين أو أكثر يلتزم بمقتضاه احد الأطراف بأداء عمل أو الامتناع عن أدائه ، والعقود التجارية التي تتعلق بالصفقات العمومية مبينة في المادة 2 من القانون التجاري التي تحدد على سبيل الحصر الأعمال التجارية بحسب موضوعها وتشمل مقاولات البيع والشراء والتوريد والخدمات والأشغال والإيجار والاستغلال والتأمين والإيجار الخ.(الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر 1975 المعدل والمتمم).

ثانيا : الصفقة العمومية : الصفقة العمومية هي الصفقة التي عرفتها المادة 2 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام: “ الصفقات العمومية عقود مكتوبة في مفهوم التشريع المعمول به تبرم بمقابل مع متعاملين اقتصاديين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا المرسوم لتلبية حاجات المصلحة المتعاقدة في مجال الأشغال والولائم والخدمات والدراسات “.

ثالثا : المصلحة المتعاقدة : ويقصد بها " الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية الخاضعة للتشريع الذي يحكم النشاط التجاري عندما تكلف بإنجاز عملية مموله ، كلياً أو جزئياً ، بمساهمة مؤقتة أو نهائية من الدولة أو من الجماعات الإقليمية (المادة 6 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المذكور أعلاه).

رابعا : الملحق : ووثيقة تعاقدية تابعة للصفقة، ويرم في جميع الحالات إذا كان هدفه زيادة الخدمات أو تقليلها و/أو تعديل بند أو عدة بنود تعاقدية في الصفقة " .

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

ويمكن أن تغطي الخدمات موضوع الملحق عمليات جديدة تدخل في موضوع الصفقة الإجمالي.

ومهما يكن من أمر، فإنه لا يمكن أن يؤثر الملحق بصورة أساسية على توازن الصفقة، ماعدا في حالة ما إذا طرأت تبعات تقنية لم تكن متوقعة وخارجة عن إرادة الأطراف

الفرع الثاني : الجرائم المتعلقة بالصفقات العمومية

أولا : جنحة المخاباة : تأخذ جنحة منح امتيازات غير مبررة للغير في مجال الصفقات العمومية صورتين أو جريمتين : نصت على الجريمة الأولى الفقرة 1 من المادة 26 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته وتسمى جنحة المخاباة ، أما الصورة الثانية فنصت عليها الفقرة 2 من نفس المادة وتسمى استغلال نفوذ الأعوان العموميين للحصول على امتيازات غير مبررة .

1. **الركن الشرعي :** المادة 26 : (قانون رقم 11-15 مؤرخ في 2 رمضان عام 1432 الموافق 2 غشت سنة 2011) يعاقب بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 دج إلى 1.000.000 دج .

- كل موظف عمومي يمنح، عمدا، للغير امتيازات غير مبرر عند إبرام أو تأشير عقد أو اتفاقية أو صفقة أو ملحق، مخالفة للأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بحرية الترشح و المساواة بين المترشحين وشفافية الإجراءات؛

- كل تاجر أو صناعي أو حرثي أو مقال من القطاع الخاص، أو بصفة عامة كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم، ولو بصفة عرضية، بإبرام عقد أو صفقة مع الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات أو الهيئات العمومية الخاضعة للقانون العام أو المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، ويستفيد من سلطة أو تأثير أعوان الهيئات المذكورة من أجل الزيادة في الأسعار التي يطبقونها عادة أو من أجل التعديل لصالحهم في نوعية المواد أو الخدمات أو آجال التسليم أو التموين.

2. **الهدف من التجريم :** إن الهدف الذي يتوخاه المشرع من هذه الجنحة يتمثل في إجبار الموظف ، الذي له سلطة إبرام أو تأشير عقد أو اتفاقية أو صفقة أو ملحق، على احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها في مجال الصفقات العمومية لاسيما تلك المتعلقة بتعزيز الشفافية والمسئولية والعقلانية في تسير الأموال العمومية و ضمان حرية الترشح و المساواة بين المترشحين كالإعلان عن الصفقة في الجرائد الوطنية و تطبيق نفس المعايير في دراسة ملفات المترشحين و ضمان الشفافية في مختلف الإجراءات المتعلقة بمراحل تحضير الصفقة ودفاتر الشروط وإبرام العقد أو الاتفاقية أو الملحق ومراقبة تنفيذ الصفقة.

3. **الركن المفترض (صفة الجاني) :** ويتمثل في اشتراط أن يكون الفاعل موظفا عموميا بالمفهوم الموسع المبين في الفقرة ب من المادة 2 من القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته وأن يكون مختصا في إبرام الصفقة أو تأشير العقد أو الاتفاقية أو الملحق.

4. **الركن المادي :** ويتكون من العناصر التالية:

- منح الغير امتياز غير مبرر؛

- مخالفة الأحكام التشريعية والتنظيمية؛

- أن يكون منح الامتياز غير المبرر بمناسبة إبرام أو تأشير الصفقة أو العقد أو الاتفاقية أو الملحق أو التوقيع على أي منها.

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

5. **الركن المعنوي** : جنحة المحاباة من الجرائم العمدية، يجب أن يتوفر فيها القصد الجنائي الذي يقوم على عنصري العلم والإرادة . علم الموظف بأنه ما يقوم به مخالف للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تنظم إبرام الصفقات العمومية وتوجه إرادته الحرة إلى هذه المخالفة . ولا يؤخذ بعين الاعتبار الباعث على القيام بسلوك المخالفة فيتوفر الركن المعنوي حتى ولو لم يكن الهدف من إعطاء الامتياز غير المبرر الحصول على مزية شخصية أو كان الغرض هو استفادة المؤسسة العمومية، ولا عبرة بما إذا لحق ضرر بالخزينة العمومية أم لا وهذا هو المنحى الذي سار عليه الاجتهاد القضائي في فرنسا.

6. **قمع الجريمة** : يتعرض مرتكب جنحة المحاباة لعقوبة الحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 دج إلى 1.000.000 دج . ويعاقب على الشروع بنفس العقوبة المقررة للجنحة . ويتعرض الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي استفاد من محاباة الموظف للحصول على الصفقة أو من أي شكل من أشكال المحاباة خلال تنفيذ الصفقة مثل الزيادة في الأسعار أو مخالفة دفتر الشروط .

ثانيا : **الحصول على امتيازات غير مبررة استغلال نفوذ الأعوان العموميين** : نظم المشرع الجزائري أحكام هذه الجريمة في المادة 26 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته وال يوجد أثر لهذه الجريمة في الاتفاقية الإفريقية لمنع الفساد وال اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد هي جريمة استحدثتها واستأثر بها المشرع الجزائري ، والجدير بالذكر أن المشرع الجزائري تدخل سنة 2011 وعدل وتم نص المادة المذكور أعلاه بموجب القانون رقم:15/11.

1. **الركن الشرعي** : المادة 26 : (قانون رقم 11-15 مؤرخ في 2 رمضان عام 1432 الموافق 2 غشت سنة 2011) يعاقب بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 دج إلى 1.000.000 دج .

- (جريمة المحاباة)

- كل تاجر أو صناعي أو حرفي أو مقاول من القطاع الخاص، أو بصفة عامة كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم، ولو بصفة عرضية، بإبرام عقد أو صفقة مع الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات أو الهيئات العمومية الخاضعة للقانون العام أو المؤسسات العمومية الاقتصادية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، ويستفيد من سلطة أو تأثير أعوان الهيئات المذكورة من أجل الزيادة في الأسعار التي يطبقونها عادة أو من أجل التعديل لصالحهم في نوعية المواد أو الخدمات أو آجال التسليم أو التموين.

2. **صفة مرتكب الجريمة (صفة الجاني)** : يجب أن يكون الفاعل تاجرا أو صناعيا أو حرفيا أو مقاولا من القطاع الخاص، أو بصفة عامة كل شخص طبيعي أو معنوي ، ويتضح من صياغة النص أن المشرع استبعد الأشخاص الذين يعملون في القطاع العام للدولة.

ملاحظة : بالنسبة لصياغة الفقرة الثانية من المادة 26 حيث تضمنت ثلاثة أخطاء :

الأول في عبارة (... والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري) والصحيح أن تكتب (أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري) والثاني في عبارة (.... الأسعار التي يطبقونها...) والصحيح (... الأسعار التي يطبقها) والثالث في عبارة (من أجل التعديل لصالحهم ...) والصحيح (...من أجل التعديل لصالحه...). لأن المقصود هو كل تاجر أو صناعي أو حرفي أو مقاول من القطاع الخاص، أو بصفة عامة كل شخص طبيعي أو معنوي.

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

3. **الركن المادي** : ويتمثل في النشاط الإجرامي الذي حددته الفقرة الثانية من المادة 26 الذي يقوم به كل تاجر أو صناعي أو حرفي أو مقاول من القطاع الخاص، أو بصفة عامة كل شخص طبيعي أو معنوي الذي فاز بصفقة سواء كانت متعلقة بأشغال أو لوازم أو خدمة أو دراسة، يتكون الركن المادي من عنصرين :
- **العنصر الأول** ويتمثل في استغلال سلطة أو نفوذ أعوان الدولة بمناسبة إبرام صفقة مع الدولة أو مع إحدى الهيئات التابعة لها، كالتاجر الذي يبرم صفقة مع البلدية ويستغل صداقته مع رئيسها أو مع الأمين العام للحصول على امتيازات من خلال تلك الصفقة؛
- **العنصر الثاني** ويتمثل في الوسيلة التي تتحقق بواسطتها تلك الامتيازات، حيث حددها المشرع في الصور التالية:

✓ الزيادة في الأسعار؛

✓ التعديل في نوعية المواد أو الخدمات؛

✓ التعديل في نوعية الخدمات؛

✓ عدم احترام آجال إنجاز الأشغال أو آجال تسليم اللوازم.

7. **الركن المعنوي** : ويتمثل في القصد الجنائي أي علم كل من الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يتعاقد مع المصلحة المتعاقدة بأن قيامه بالزيادة في الأسعار أو التأخر في إنجاز الأشغال أو تسليم اللوازم أو التموين عن الآجال المتفق عليها يعد مخالفة للنصوص التشريعية والتنظيمية.
8. **قمع الجريمة** : الجريمة مكيفة جنحة مشددة يعاقب مرتكبها بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200 ألف د.ج إلى مليون د.ج .

ملاحظة : ويلاحظ أن المشرع لم يشر إلى العقوبة التي يمكن أن يتعرض إليها الشخص المعنوي، وفي هذه الحالة تطبق المادة 18 مكرر من قانون العقوبات التي تحيل إليها المادة 53 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، حيث تنص المادة 18 مكرر على أن العقوبة التي تطبق على الشخص المعنوي في مواد الجنايات والجنح تكون الغرامة التي تساوي من مرة (1) إلى خمس (5) مرات الحد الأقصى للغرامة المقررة للشخص الطبيعي أي تكن بالنسبة لهذه الجنحة من مليون إلى خمسة (5) ملايين دينار جزائري.

ثالثا : قبض العمولات من الصفقات العمومية : تعتبر هذه الجريمة صورة من صور الرشوة كان منصوصا عليها في المادة 128 مكرر 01 قانون العقوبات الملغاة، ونظرا لخطورتها وتأثيرها على نزاهة العمل الإداري وخاصة ما تعلق منه بعملية إبرام وتنفيذ العقود الإدارية بما فيها الصفقات العمومية، وما تمثله هذه الأخيرة من ميدانا خصبا لانتشار الفساد بنوعيه المالي والإداري لصلتها الوثيقة بالمال العام، حيث تعتبر آلية لصرف الميزانية العامة، اضطر المشرع إلى الاحتفاظ والإبقاء عليها من خلال النص عليها في المادة 27 قانون الوقاية من الفساد ومكافحته

1. **الركن الشرعي** : المادة 27 : “ يعاقب بالحبس من عشر (10) سنوات إلى عشرين (20) سنة وبغرامة من 1.000.000 د.ج إلى 2.000.000 د.ج، كل موظف عمومي يقبض أو يحاول أن يقبض لنفسه أو لغيره، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، أجرة أو منفعة مهما يكن نوعها بمناسبة تحضير أو إجراء مفاوضات قصد إبرام أو تنفيذ صفقة أو عقد أو ملحق باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري أو المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري أو المؤسسات العمومية الاقتصادية”.

الفصل الأول : عرض للقوانين والمهينات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

2. **الركن المفترض** : يجب أن يكون مرتكب الجريمة موظفا عموميا بالمفهوم الموسع المبين في المادة الثانية من القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته والمادة الثانية الفقرة "أ" من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد.
3. **الركن المادي** : أو ما يعبر عنه بالنشاط الإجرامي ويتمثل في :
 - قبض الموظف لأجرة أو منفعة مها كان نوعها كقبض مبلغ مالي أو جهاز تلفاز أو كمبيوتر أو مساعدة في بناء مسكن أو شراء سيارة، سواء كان ذلك لنفسه أو لغيره ويتحقق الركن سواء كان القبض تم مباشرة بين صاحب المصلحة في الصفقة وبين الموظف أو تم بطريقة غير مباشرة بواسطة شخص ثالث؛
 - محاولة القبض : وهي قيام الراشي بعرض الأجرة أو المنفعة على الموظف وقبول هذا الأخير للعرض لكن التسليم لم يتم بسبب خارج عن إرادة الطرفين.
 - مقابل المنفعة أو الأجرة مثل إعداد دفتر شروط على مقاس المتعهد، أو إفادته بالمعلومات المتعلقة بمبلغ الصفقة؛
4. **الركن المعنوي** : هذه الجنحة من الجرائم العمدية بحيث تتطلب توفر القصد الجنائي العام أي أن يكون الفاعل متمتعا بإرادة حرة ويعلم أن فعله مجرم قانونا وأن ما يقبضه أو يحاول قبضه له علاقة سببية أي كمقابل لما سيقوم به لفائدة الراشي خلال تحضير أو إجراء مفاوضات قصد إبرام أو تنفيذ صفقة أو عقد أو ملحق أو أثناء إبرام العقد أو الملحق أو عند تنفيذ الصفقة.
5. **قمة الجريمة** : كل موظف يرتكب جنحة قبول عمولات في إطار إبرام الصفقات العمومية يعاقب بالحبس من عشر (10) سنوات إلى عشرين (20) سنة وبغرامة من 1.000.000 د.ج إلى 2.000.000 د.ج

رابعا : رشوة الموظفين العموميين الأجانب وموظفي المنظمات الدولية العمومية

1. **الركن الشرعي** : المادة 28 : يعاقب بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 د.ج إلى 1.000.000 د.ج:
 - من وعد موظفا عموميا أجنبيا أو موظفا في منظمة دولية عمومية بمزية غير مستحقة أو عرضها عليه أو منحه إياها، بشكل مباشر أو غير مباشر، سواء كان ذلك لصالح الموظف نفسه أو لصالح شخص أو كيان آخر، لكي يقوم ذلك الموظف بأداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل من واجباته، وذلك بغرض الحصول أو المحافظة على صفقة أو أي امتياز غير مستحق ذي صلة بالتجارة الدولية أو غيرها؛
 - كل موظف عمومي أجنبي أو موظف في منظمة دولية عمومية، يطلب أو يقبل مزية غير مستحقة، بشكل مباشر أو غير مباشر، سواء لنفسه أو لصالح شخص أو كيان آخر، لكي يقوم بأداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل من واجباته.

هذه الجريمة استحدثها المشرع الجزائري في قانون الوقاية من الفساد ومكافحته بعد المصادقة على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد.

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

2. تعريف الموظف العمومي الأجنبي والموظف في منظمة دولية عمومية (الفقرتان ب - ج من المادة 2 من القانون 01-06)

- موظف عمومي أجنبي : كل (أي) شخص يشغل منصبا تشريعيا أو تنفيذيا أو إداريا أو قضائيا لدى بلد أجنبي، سواء كان معينا أو منتخبا، وكل (أي) شخص يمارس وظيفة عمومية لصالح بلد أجنبي ، بما في ذلك لصالح هيئة(جهاز) عمومية أو مؤسسة (منشأة) عمومية .
- موظف منظمة دولية عمومية : كل مستخدم دولي أو كل شخص تآذن له مؤسسة من هذا القبيل بأن يتصرف نيابة عنها ، ويلاحظ أن المشرع الجزائري استعمل لفظة (مستخدم) في النص العربي ولفظة (FONCTIONNAIRE) في النص الفرنسي ولم ينقل التعريف لفظة (مدني) كما ورد في الاتفاقية.
- 3. الركن المفترض : ويتمثل في صفة مرتكب الجريمة أي أن يكون موظفا عموميا أجنبيا بمفهوم التعريف المبين أعلاه كأن يكون عضوا في برلمان أو قاضيا أو مديرا لمؤسسة أجنبية أو موظف منظمة أو مؤسسة دولية عمومية مثل المؤسسات التي تقوم بتصريف الأعمال المتعلقة بتقديم المعونات الدولية للبلدان الفقيرة.
- 4. الركن المادي (النشاط الإجرامي): يأخذ النشاط الإجرامي صورتين : الصورة الأولى المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة 28 من القانون 01-06 والمطابقة للفقرة 1 من المادة 16 من اتفاقية مكافحة الفساد والمتمثل الأفعال التالية :
 - الوعد (promettre): أي وعد الراشي موظفا عموميا أجنبيا أو موظفا في منظمة أو مؤسسة دولية عمومية بمزية غير مستحقة كأن يعده بمبلغ مالي أو مساعدته في التوسط لصالح أحد أقاربه بالاستثمار بالجزائر.
 - العرض (offrir) : عرض المزية أي أن يعرض الراشي على الموظف مالا أو سلعة ذات قيمة أو مزية معنوية، ولقد سبق أن شرحنا المقصود بالمزية في جريمة الرشوة.
 - المنح (accorder): وتتحقق هذه الصورة إذا تسلم الموظف العمومي الأجنبي أو الموظف في منظمة دولية عمومية المزية إذا كانت مادية أو قبول المزية المعنوية.
 - الغرض من الوعد أو العرض أو المنح : يجب أن يكون إما امتناع الموظف العمومي عن القيام بعمل يدخل في المهمة المسندة إليه من طرف دولته أو المنظمة التي يعمل لصالحها وإسماها أو القيام بعمل لا يدخل في المهمة المكلف بها أو يخالفها.

ليس شرطا لقيام الجريمة أن يكون الموظف نفسه هو المستفيد مباشرة من الوعد أو العرض أو المنح بل قد يكون المستفيد شخص أو كيان آخر كأن يكون أحد أقارب الموظف أو صديقة أو شركة يملكها هذا القريب أو الصديق، أما الصورة الثانية للنشاط الإجرامي والمنصوص عليها في الفقرة 2 من المادة 28 من القانون 01-06 فتتمثل في :

- الائتماس أو الطلب : ويتمثل في إفصاح الموظف العمومي الأجنبي أو الموظف في منظمة أو مؤسسة دولية عمومية عن رغبته في الحصول على مقابل نظير أداء عمل من أعمال وظيفته لصاحب الحاجة سواء بصورة مباشرة أو بواسطة شخص آخر ، ويتحقق الركن المادي للجريمة ولو لم يتم تحديد قيمة المزية غير المستحقة أو نوعها شريطة أن يطلبها الموظف من صاحب الحاجة مقابل أداء عمل أو الامتناع عن أداء عمل من أعمال واجباته التي كلف بها من طرف المنظمة أو المؤسسة الدولية؛

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

- **القبول** : في هذه الحالة يكون صاحب الحاجة هو المبادر بعرض المزية غير المستحقة على الموظف العمومي الأجنبي أو الموظف في منظمة أو مؤسسة دولية عمومية ويقبل هذا الموظف بالعرض كان يطلب منه الزيادة في أسعار المواد المستوردة أو التغيير في نوعيتها؛
- **الغرض من الطلب أو القبول** : يجب أن يكون إما امتناع الموظف العمومي الأجنبي أو الموظف في منظمة أو مؤسسة دولية عمومية عن القيام بعمل يدخل في المهمة المسندة إليه من طرف دولته أو المنظمة التي يعمل لصالحها وباسمها أو القيام بعمل لا يدخل في المهمة المكلف بها أو يخالفها.
- 4. **الركن المعنوي** : هذه الجنحة من الجرائم العمدية بحيث تتطلب توفر القصد الجنائي العام أي أن يكون الفاعل متمتعاً بإرادة حرة ويعلم أن فعله مجرم قانوناً وأن ما يطلبه أو يقبل به له علاقة سببية أي كعكس لما سيقوم به لفائدة الراشي من عمل أو الامتناع عن عمل يندرج ضمن المهام والاختصاصات التي خوله إياها الدولة أو المنظمة التي ينتمي إليها
- 5. **قمة الجريمة** : هذه الجريمة مكيفة جنحة وعقوبتها مشددة بحيث يتعرض مرتكبها لعقوبة الحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 دج إلى 1.000.000 دج (الفقرة الأولى من المادة 28 من القانون 01-06).

خامساً : أخذ فوائد بصفة غير قانونية (المادة 35): وقد حلت المادة السابقة محل المواد: 123 و 124 و 125 من قانون العقوبات الملغاة، ويطلق عليها التشريع المصري "جريمة التبرج" والمشرع الأردني "جريمة استثمار الوظيفة"، أما المشرع الفرنسي فقد أطلق عليها اسم "جريمة التدخل".

ويقصد بالأخذ هو: "تسلم الموظف العام للفائدة سواء كانت مادية أو معنوية بصفة غير مشروعة من الأشخاص الذين لديهم مصلحة في المزايدات أو المناقصات أو العقود أو المقاولات ، والأخذ يتضمن إيجاب من الموظف وقبول من صاحب المنفعة، بمقتضاه يلتزم هذا الأخير بتسليم الفائدة المتفق عليها للموظف لقاء الاتجار بالوظيفة، ويأخذ ثلاثة صور هي:

- أخذ الجاني للفائدة قد يكون بصورة مباشرة، كأخذ رئيس المجلس الشعبي البلدي مبلغ مالي أو أسمها في شركة من أحد المتعاملين، لقاء التزام الأول للثاني بالسعي أن يكون هو الفائز بالعقد؛
 - كما قد يأخذ الجاني الفائدة بعقد صوري، كتمكينه من إنجاز جزء من الصفقة باسم مستعار وهذا كأن يتعاقد مع المؤسسة التي يشرف عليها أو يديرها باسم وهمي غير اسمه الحقيقي لتزويدها باحتياجاتها من سلعة ما يستوردها من مؤسسة تجارية هي في حقيقة الأمر مملوكة له؛
 - وقد يحصل الجاني على الفائدة عن طريق شخص ثالث، قد يكون شريكه أو قريبه أو صديقه
1. **الركن الشرعي** : المادة 35 : يعاقب بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 د.ج إلى 1.000.000 د.ج كل موظف عمومي يأخذ أو يتلقى إما مباشرة وإما بعقد صوري وإما عن طريق شخص آخر، فوائد من العقود أو المزايدات أو المناقصات أو المقاولات أو المؤسسات التي يكون وقت ارتكاب الفعل مديراً لها أو مشرفاً عليها بصفة كلية أو جزئية، وكذلك من يكون مكلفاً بأن يصدر إذناً بالدفع في عملية ما أو مكلفاً بتصفية أمر ما ويأخذ منه فوائد أيا كانت.

الفصل الأول : عرض للقوانين والمهينات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

2. **الركن المفترض :** ويتمثل في صفة الموظف العمومي بالمفهوم الواسع المحدد في المادة 2 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، وأن يكون هذا الموظف مكلفا ومختصا بأحد الأعمال المحددة في المادة 35 من القانون 06-01، وهي الأعمال التي تنحصر في فئتين :

- إدارة العقود أو المناقصات أو المزايدات أو المقاولات: إن إبرام العقود والصفقات والإشراف على المناقصات والمزايدات؛

- أن يكون من صلاحيات الموظف إصدار الإذن بالدفع : كأن يكون أمرا بالصرف أو مديرا للمحاسبة أو مديرا عاما للشركة أو رئيس بلدية أو مدير جامعة.

3. **الركن المادي :** بالنسبة للسلوك المجرم تضمن النص باللغة الفرنسية ثلاثة صور هي " الأخذ والتلقي والاحتفاظ [pris ; reçu, ou conservé] أما النص باللغة العربية فاقصر الأخذ والتلقي ولم يشير إلى الاحتفاظ

- أخذ الفائدة : تفيد لفظة الأخذ تسلم الموظف العام للفائدة مادية كانت أو معنوية بصفة غير مشروعة ممن لديهم مصلحة في العقود أو المزايدات أو المناقصات أو المقاولات ويكون الأخذ بصورة مباشرة أو غير مباشرة؛
- تلقي الفائدة : في هذه الصورة يكون ذو المصلحة هو المبادر لعرض الفائدة المادية أو المعنوية على الموظف الذي يقبلها؛

- الاحتفاظ بالفائدة : الاحتفاظ بالفائدة دليل على نية الجاني في القيام بالعمل أو الامتناع عن العمل الذي بسببه تلقى الفائدة.

4. **الركن المعنوي (القصد الجنائي) :** جنحة أخذ فوائد بصفة غير قانونية جريمة عمدية تتطلب عنصري العلم والإرادة ، أي علم الموظف العام أنه مختص ومكلف بالإدارة والإشراف على العقود أو المزايدات أو المناقصات أو المقاولات أو الإذن بالدفع أو مكلف بالتصفية ، وأن الفائدة التي يأخذها أو يتلقاها أو يحتفظ بها مقابل قيامه بعمل أو امتناعه عن عمل بسبب أو بحكم وظيفته تصرف غير مشروع.

5. **قمع الجريمة :** الجريمة مكيفة جنحة يتعرض مرتكبها إلى عقوبة الحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 د.ج إلى 1.000.000 د.ج.

المطلب الثاني : تطور قانون الصفقات العمومية

الفرع الأول : أهم التغييرات بين المرسوم الرئاسي السابق 10 / 236 والمرسوم الرئاسي الجديد رقم 16/09/2015. بتاريخ 15/247 الرئاسي المرسوم والمتضمن تنظيم الصفقات العمومية - 1 المقدمة الصفقات العمومية عقود مكتوبة في مفهوم التشريع المعمول به تبرم بمقابل مع المتعاملين المتعاقدين الاقتصاديين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا المرسوم لتلبية حاجات المصلحة المتعاقدة في مجال الأشغال واللوازم والخدمات والدراسات ، من خلال هذا التعريف ومن اجل مساندة الركب الاقتصادي وكذا بعض الثغرات الواردة بنود قانون الصفقات العمومية رقم : 10/236 قام المشروع باستصدار قانون جديد رقم 15/247 : بتاريخ 16/09/2015. يتطلع هذه التغييرات ونذكر منها على العموم ما يلي :

أولا : الحد الأدنى للصفقات العمومية - :

1. الرفع من المبلغ التقديري للصفقات العمومية خالفا لباقي المراسيم حيث أن المادة 13 من م ر 15/247. كل صفقة عمومية يساوي فيها المبلغ التقديري لحاجات المصلحة المتعاقدة 12000 00.000 دج أو يقل عنه للأشغال أو اللوازم و 6 00.000.000 دج للدراسات أو الخدمات لا تقتضي وجوبا إبرام صفقة عمومية

الفصل الأول : عرض للقوانين والمهينات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

2. كما تم الرفع من المبلغ الأدنى اللجوء إلى الاستشارة وهي شكلية لإبرام العقود بحيث انه في المادة 21 من م ر 247/15 . لا تكون محل الاستشارة وجوبا الطلبات التي مجموع مبالغها 5 00.000.000 دج حسب طبيعتها أشغال أو لوزم أو دراسات أو خدمات خلال نفس السنة المالية عن 00.000.000.1 دج فيما يخص الأشغال أو اللوازم وعن 000.500 دج فيما يخص الدراسات أو الخدمات وتحسب هذه الطلبات بالرجوع لكل ميزانية على حدة .

وهذا خلافا للمادة 6 من م ر 236/10 الذي حددت بـ 000.500 دج للأشغال واللوازم وعن 00.2000 دج للدراسات والخدمات.

ثانيا : كيفية إبرام الصفقات العمومية : ترم الصفقات العمومية وفقا لإجراء :

1. طلب العروض الذي يشكل القاعدة العامة أو وفق إجراء التراضي . من خلال هذا التقديم نستنتج أن المشروع في ضل هذا المرسوم غير بعض المصطلحات من بينها (طلب العروض) وهو نفسه المناقصة . كما غير من حالت عدم جدوى المناقصة في ضل المادة 44 م ر 236/10 وهي 4 حالات "إذا تم استلام عرض وحديد أو لم يستلم اي عرض أو التأهل التقني لعرض واحد أو لم يتأهل أي عرض . " بينما المادة 40 الفقرة 2 من م ر 247/15 " يعلن عدم جدوى إجراء طلب العروض عندما لم يتم استلام أي عرض أو عندما لا يتم الإعلان بعد تقييم العروض عن مطابقة أي عرض الموضوع الصفقة و لمحتوى دفتر الشروط أو عندما لا يمكن ضمان تمويل الحاجات . " كما قام المشروع بتغيير بعض التسميات في مجال (طرق إبرام الصفقة) المادة 42 م 247/15 ر .

2. المناقصة المفتوحة يقابلها طلب العروض المفتوح

3. المناقصة المحدودة يقابلها طلب العروض المفتوح مع اشتراط قدرات الدنيا

4. الاستشارة الانتقائية يقابلها طلب العروض المحدود

أما فيما يخص المسابقة والتراضي فلم تتغير التسمية لكن هناك بعض التغييرات في الإجراءات

ثالثا : الضمانات المالية :

1. لقد أضاف هذا المرسوم " كفالة التعهد " وهذا فيما يخص الصفقات العمومية للأشغال و اللوازم التي تتجاوز مبالغها الحدود المنصوص عليها في المظتين الأولى والثانية من المادة 184 من هذا المرسوم ونسبة هذه الكفالة تفوق 1 % من مبلغ العرض - .

2. كما أتاح هذا المرسوم للمصلحة المتعاقدة من إعفاء بعض الصفقات الدراسات والخدمات من كفالة حسن التنفيذ دون إصدار قرار وزاري مشترك بين وزارة المالية والوزارة المعنية بالخدمة ، ونفس الشيء بالنسبة للتراضي البسيط فيمكن إعفاء المتعامل المتعاقد من كفالة حسن التنفيذ ونفس الشيء بالنسبة للصفقات المبرمة مع المؤسسات العمومية المادة 130 من م ر 287/15

3. كما أضافت المادة 133 من م ر 247/15 " يمكن استبدال كفالة حسن التنفيذ عندما تكون مطلوبة باقتطاع عن حسن تنفيذ إجمالي يساوي مبلغ الكفالة"

4. وفيما يخص استرداد التسبيقات فيبدأ بخصم من المبالغ التي يستحقها صاحب الصفقة على ابعده تقدير عندما يبلغ مجموع المبالغ المدفوعة نسبة 35 % من مبلغ الصفقة الأصلي وينتهي الاسترداد عند بلوغ نسبة 80 % من مبلغ الصفقة. وهذا خلافا للمادة 83 من م ر 5236/10 .

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

رابعا : الملاحق :

1. لقد جاء هذا المرسوم أكثر تفصيلا للملاحق عن سابقه، بحيث جاء بعدة قيود لإبرام الملاحق أو عرض الملاحق على هيئة الرقابة القبلية الخارجية و المحددة بنسبة 10 %زيادة أو نقصانا من مبلغ الصفقة الأصلي أن ال تتجاوز مدة الملاحق 3 أشهر؛
2. كما جاء هذا المرسوم ببعض المرونة فيما يخص المادة 136 الفقرة 7 " يمكن للمصلحة المتعاقدة عندما تبرم الظروف ذلك . ابرم ملحق لصفقة تم تنفيذ موضوعها ألداء خدمات أو اقتناء لوازم للتكفل بنفقات الضرورية لضمان مواصلة المرفق العام الذي أنشئ من قبل ولكن مهما يكن من أمر قبل الاستلام النهائي للصفقة... الخ
- خامسا : المناولة (المتعامل الثانوي سابقا) نصت المادة 140 من م ر 247/15 " يمكن للمتعامل المتعاقد للمصلحة المتعاقدة منح تنفيذ جزء من الصفقة لمناول بواسطة عقد مناولة حسب الشروط المنصوص عليها في هذا المرسوم ، مهما يكن من أمر لا يمكن أن تتجاوز المناولة 40 % من المبلغ الإجمالي للصفقة.
- سادسا : الفسخ: أضاف هذا المرسوم أن المتعامل المتعاقد الذي توبع بإجراء فسخ الصفقة بالتكاليف الإضافية التي تنجم عن الصفقة الجديدة خالفا للمراسيم السابقة
- سابعا : تسوية النزاعات - : لقد استحدثت لجنة النزاعات وديا بموجب المادة 154 م ر 247/15 وهذا خالفا للمادة 114 من 10 / 236 والخاصة بالطعون . المادة 154 " تنشأ لدى كل وزير ومسؤول هيئة عمومية ولكل والي لجنة للتسوية الودية للنزاعات الناجمة عن التنفيذ الصفقات العمومية المبرمة مع المتعاملين الاقتصاديين الجزائريين " مهمة هذه اللجنة التسوية الودية للنزاعات وإيجاد الحلول لهذه الأخيرة تحدد مهام هذه اللجنة وتشكيلها المادة 155 من م ر 247/15.

الفرع الثاني : رقابة الصفقات العمومية

- أولا : الرقابة الداخلية (لجنة فتح الأظرفة وتقييم العروض) : تم ضم لجنة فتح الاظرفة وتحليل العروض في لجنة واحدة (المادة 159 من المرسوم الجديد خلافا للمراسيم السابقة والتي أنشأت لجنتي (لجنة لفتح الاظرفة ولجنة تقييم العروض التقنية والمالية) جاء هذا المرسوم بلجنة واحدة تدمج فيها مهام اللجنتين السابقتين وتسمى (لجنة فتح الاظرفة وتقييم العروض)، وهذا ما أشار له الأستاذ دادن عبد الغني¹ كفرق جوهري بين اللجنتين مقارنة بين العناصر الأخرى وأفاد أن هذا من شأنه أن يسرع في العملية التسييرية للصفقات ، كما يمكن للمصلحة المتعاقدة وتحت مسؤوليتها أن تنشئ لجنة تقنية تكلف بإعداد تقرير تحليل العروض لحاجات لجنة فتح الاظرفة وتقييم العروض²، أوضح المشروع أن هذه اللجنة عملها تقني إداري بحيث تعرض عملها على المصلحة المتعاقدة التي تقوم³ :
3. منح الصفقة؛
 4. الإعلان عن عدم الجدوى؛
 5. إلغاء عدم الجدوى؛
 6. إلغاء المنح المؤقت للصفقة برأي مبرر.

¹ دادن عبد الغني أستاذ تعليم عالي بجامعة قاصدي مرباح بورقلة.

² المادة 160 من المرسوم الرئاسي رقم 15/247

³ المادة 161 من المرسوم الرئاسي رقم 15/247

الفصل الأول : عرض للقوانين والهينات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

ويعتقد هذا من أجل الإجراء (ضم اللجنتين) معالجة ظاهرة تراكم الملفات على مستوى لجنة تقييم العروض التي عرفتها بعض المصالح المتعاقدة أثناء سريان قانون الصفقات العمومية الملغى ويتعلق الأمر بالمصالح المتعاقدة المركزية التي تبرم مئات الصفقات العمومية سنويا، ومن ثم يسمح التنظيم الجديد بإحداث أكثر من لجنة على مستوى المصلحة المتعاقدة الواحدة من أجل ضمان السرعة والفعالية في عمل اللجنة¹.

كما أن قانون الصفقات الجديد يشترط الكفاءة في عضوية لجنة تقييم العروض دون لجنة فتح الاظرفة، ومن ثم فإن المشرع أراد معالجة بعض الحالات التي ثبت فيها تعيين أعوان غير مؤهلين للقيام بالصلاحيات المنوطة بلجنة فتح الاظرفة وتقييم العروض.

زيادة على ذلك اشترط القانون الجديد لعضوية هذه اللجنة تبعية الموظف للمصلحة المتعاقدة و الأمر الذي لم يكن منصوصا عليه من قبل وبذلك يتم القضاء على ظاهرة تعيين أعضاء من خارج المصالح أهداف لا تتعلق بالمصلحة العامة بقدر ما ترتبط ببعض الأهداف الضيقة للمشرفين على المصالح المتعاقدة، هذه الظاهرة التي كانت تشهدها بعض المؤسسات الخاضعة في إبرام عقودها لقانون الصفقات العمومية.

تميز قانون الصفقات العمومية الجديد بالتنظيم الدقيق للعلاقة بين لجنة فتح الاظرفة وتقييم العروض مع مسؤول المصلحة المتعاقدة، حيث أعلن على أن هذه اللجنة ليست مكلفة على الإطلاق بمنح الصفقات العمومية، بل تمارس عم لا إداريا وتقنيا تقدمه للمصلحة المتعاقدة التي تبقى لها الصلاحية الكاملة والمشار لها سابقا في المادة 161 من نفس المرسوم.

ثانيا : الرقابة الخارجية : لقد تم تغيير تشكيلة لجان الرقابة الخارجية ونذكر على سبيل المثال اللجنة الولائية للصفقات العمومية تتشكل من :

1. الوالي أو ممثله رئيسا؛
2. ممثل المصلحة المتعاقدة؛
3. ثلاثة (3) ممثلين عن المجلس الولائي؛
4. ممثلين (2) عن الوزير المكلف بالمالية (مصلحة الميزانية ومصلحة المحاسبة)؛
5. مدير المصلحة التقنية المعنية بالخدمة بالولاية حسب موضوع الصفقة (بناء، أشغال عمومية، ري)؛
6. مدير التجارة.

كما ألغى التنظيم الجديد للصفقات العمومية نهائيا اللجان الوطنية للصفقات العمومية وهي :

1. اللجنة الوطنية لصفقات الأشغال؛
2. اللجنة الوطنية لصفقات اللوازم؛
3. اللجنة الوطنية لصفقات الدراسات والخدمات

كما ألغى العمل بنظام اللجان الوزارية وهذا من أجل القضاء على مركزية الرقابة على الصفقات العمومية من جهة وتخفيف من حدة بيروقراطية الإجراءات من جهة أخرى.

كما قسم القانون الجديد اللجان المكلفة بالرقابة إلى قسمين :

- **القسم الأول (لجان الصفقات للمصالح المتعاقدة) :** تتمثل هذه اللجان في اللجنة البلدية للصفقات العمومية،

اللجنة الولائية للصفقات العمومية اللجنة الجهوية للصفقات العمومية، لجنة الصفقات للمؤسسة العمومية الوطنية

¹ لبوز نوح، أيام دراسية لموظفي جامعة ورقلة حول قانون الصفقات العمومي، بمركز التكوين المهني القريب من المشتلة، بتاريخ جانفي 2018

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

والهيكل غير الممركز للمؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، لجنة الصفقات للمؤسسة العمومية المحلية والهيكل غير الممركز للمؤسسة العمومية المحلية ذات الطابع الإداري، وقد حدد القانون الجديد مجال اختصاص كل لجنة من اللجان المذكورة في المواد 174/173/171

- **القسم الثاني (اللجنة القطاعية للصفقات العمومية) :** حسب المادة 187 من المرسوم الجديد للصفقات العمومية تتمثل مهمة صلاحيات اللجنة القطاعية التي تحدث لدى كل دائرة وزارية في مجال الرقابة دراسة مشاريع دفاتر الشروط والصفقات التي يفوق مبلغها مليار دينار في صفقات الأشغال و ثلاث مائة مليون دينار في صفقات اللوازم ومائتي مليون دينار في صفقات الخدمات و مليون دينار في صفقات الدراسات، زيادة على مشاريع دفاتر الشروط و صفقات الأشغال التي ترميها الإدارة المركزية والتي يفوق مبلغها 12.000.000 دج و دفاتر الشروط و صفقات الدراسات والخدمات التي ترميها الإدارة المركزية التي يفوق مبلغها 6000.000 دج.

ثالثا : الرقابة المالية: المحاسب العمومي، المراقب المالي، المفتشية العامة للمالية، مجلس المحاسبة.

رابعا : الرقابة القضائية: القضاء الإداري، القضاء الجنائي.

الفرع الثالث : سلطة ضبط الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام والإحصاء الاقتصادي للطلب العمومي : طبقا

للمادة 213 من م ر 247/15 " تنشأ لدى الوزير المكلف بالمالية سلطة ضبط الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام تتمتع باستقلالية التسيير وتشمل مرصدا للطلب العمومي وهيئة وطنية لتسوية النزاعات تتولى هذه السلطة مجموعة من الصلاحيات منها:

- إعداد تنظيم الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام ومتابعة التنفيذ وتصدر بمهذه الصفة رأيا موجها للمصالح

المتعاقدة وهيئات الرقابة ولجان الصفقات العمومية ولجان التسوية الودية للنزاعات و المتعاملين الاقتصاديين؛

- إجراء إحصاء اقتصادي للطلب العمومي سنويا؛

- البث في النزاعات الناتجة عن تنفيذ الصفقات العمومية و المبرمة مع المتعاملين المتعاقدين الأجانب .. الخ

عموما نستطيع القول بأن هذه الإضافات التي جاء بها هذا المرسوم وبعض المواد التي تم تعديلها عنها التي كانت فاعلة في ظل المراسيم السابقة قام المشروع باستدراك النقائص وبعض الجوانب التي كانت تعيق إجراءات و سريرة الصفقات العمومية بالصفة منتظمة . كما قام باستحداث بعض اللجان التي يمكن أن تفصل في النزاعات القائمة أو تزيل الغموض في فهم بعض مواد هذا المرسوم الرئاسي¹ ، وأفاد الأستاذ لبوز نوح عندي حضوري للأيام الدراسية حول الصفقات العمومية، أن قانون الصفقات العمومية يتطور في ظل وجود ثغرات يستغلها الأطراف ذات العلاقة بالصفقة وعندما يكتشفها المشرع يحاول سدها باستحداث مواد جديد أو إلغاء آخر أو إصدار قوانين جديد.... كما أفاد في نهاية الجلسة أنه أن كل الإجراءات المتخذة من بداية الصفقة إلى نهايتها وتطويرها بشكل مستمر سيساعد على تقليل الجرائم المتعلقة بالصفقات العمومية وليس الحد منها بشكل نهائي².

¹ لونيبي العياشي (أمين خزينة ولاية بسكرة)، الفروقات الجوهرية الوردية بين القانون السابق والقانون الجديد للصفقات العمومية، مداخلة ضمن يوم دراسي حول التنظيم

الجديد للصفقات العمومية وتفويض المرفق العام، جامعة ممد خيضر بسكرة بالتنسيق مع ولاية بسكرة، 2015/12/17

² لبوز نوح، سبق الإشارة له

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

الفرع الرابع : جرائم تتعلق بالفساد في الصفقات العمومية

كما أولى المشرع ضمن قانون الوقاية من الفساد ومكافحته رقم: 01/06 المعدل والمتمم أهمية خاصة لمسألة مكافحة الفساد في الصفقات العمومية من خلال تجريمه لكل السلوكيات والأفعال الماسة بنزاهتها وشفافيتها وهذا بموجب ثالث مواد والتي قسمتها إلى ثالث جنح أساسية هي كما يلي :

- الامتيازات غير المبررة في الصفقات العمومية (المادة 26)؛
- الرشوة في الصفقات العمومية (المادة 27)؛
- أخذ فوائد بصفة غير قانونية (المادة 35).

وقد تم التطرق إلى كل من هذه الجرائم في قانون مكافحة الفساد، و ما يلاحظ في الأخير أن المشرع في قانون الوقاية من الفساد ومكافحته قد جنح كل جرائم الصفقات العمومية، بعدما كانت في ظل قانون العقوبات تتراوح بين الجنابة والجنحة، كما أن العقوبات الجديدة أغلبتها جاءت أصلح للمتهم لخفضها الحد الأدنى للغرامة أو الحد الأقصى لها، ما عدا جنحة أخذ فوائد بصفة غير قانونية، حيث انتهج فيها المشرع مسعى مخالفا تماما لمسعاها السابق والمتساهل، حيث قام بالتشديد في عقوبة الحبس والغرامة معا. والواقع أثبت أن الجرائم الاقتصادية عموما و جرائم الصفقات العمومية خصوصا في تزايد مستمر وخاصة جنحة الامتيازات غير المبررة في الصفقات العمومية والتي عرفت تطورا بنسبة 37.11 بالمائة خلال السنوات 2006-2009 وهذا يدل دلالة قاطعة على قصور السياسة الجنائية المنتهجة في هذا الجانب، وعليه فإن التركيز على التجريم وحده غير كافي لمنع الفساد المرافق للصفقات العمومية، خاصة أن المشرع الجزائري لم يجرم كل السلوكيات السلبية الضارة بالمال العام في مجال الصفقات العمومية، كما يجب الاستعانة بالجانب الإداري، واعتبار جميع السلوكيات غير المحرمة والماسة بتنظيم الصفقات العمومية مخالفات تستحق الجزاء التأديبي وهذا يستدعي تدخل المشرع وسن هذه الأخطاء المهنية في قانون الوظيفة العمومية رقم 03/06 كما لا ننسى الجانب الوقائي ودوره الكبير في الحد من الفساد في الصفقات العمومية وخاصة التصريح بامتلاكات الموظفين العموميين والالتزام بمدونة أدبيات وأخلاقيات المهنة للأعوان العموميين المتدخلين في إبرام وتنفيذ الصفقات العمومية المزمع إعدادها من طرف سلطة ضبط الصفقات العمومية وتفويض المرفق العام . كما أن التقييد بمبادئ الصفقات العمومية الواردة بالمادة 05 من التنظيم المتعلق بالصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام وخاصة مبدأ شفافية الإجراءات والمساواة بين المرشحين وحرية المنافسة كفيل بتحسين الصفقات العمومية من مختلف أفعال وسلوكيات الفساد¹.

المبحث الثالث : الهيئات الرقابية لحماية المال العام في الجزائر

لقد أولى المشرع الجزائري أهمية كبيرة لمكافحة الفساد في سياسته الجنائية وذلك بتجريم غالبية صوره ومظاهره والتي تشكل تهديدا كبيرا على تسيير المال العام وعمل الإدارة العامة، إضافة إلى المنظومة القانونية المتطرق إليها في المبحث السابق فقد تم وضع هيئات رقابية لحماية المال العام (الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، مجلس المحاسبة وخلية معالجة المعلومة المالية، المفتشية العامة للمالية، الديوان الوطني لقمع الفساد).

¹حاجة عبد العالي، الصفقات العمومية والجرائم المتعلقة بها، مداخلة ضمن يوم دراسي حول مداخلة ضمن يوم دراسي حول التنظيم الجديد للصفقات العمومية وتفويض المرفق

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

المطلب الأول : الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته

الفرع الأول : النشأة والتعريف : تم إنشاء هذه الهيئة بموجب المرسوم الرئاسي رقم 413/06 المؤرخ في 22 نوفمبر سنة 2006 (جريدة رسمية رقم 74 سنة 2006) وهي عبارة عن سلطة إدارية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتوضع لدى رئيس الجمهورية.

تشكل الهيئة من رئيس (1) وستة (6) أعضاء يعينون بموجب مرسوم رئاسي لمدة خمس (5) سنوات قابلة للتجديد مرة (1) واحدة بالإضافة إلى:

- مجلس اليقظة والتقييم.
- مديرية الوقاية والتحسيس.
- مديرية التحليل والتحقيقات.

الفرع الثاني : دور الهيئة : تضطلع هذه الهيئة بجملة من المهام لاسيما ما يلي:

- اقتراح برنامج عمل للوقاية من الفساد.
 - تقديم توجيهات تخص الوقاية من الفساد إلى كل شخص أو هيئة عمومية أو خاصة.
 - اقتراح تدابير، لاسيما ذات طابع تشريعي وتنظيمي للوقاية من الفساد.
 - مساعدة القطاعات المعنية، العمومية والخاصة، في إعداد قواعد أخلاقيات المهنة.
 - إعداد برامج تسمح بتوعية وتحسيس المواطنين بالآثار الناجمة عن الفساد.
 - التقييم الدوري للأدوات القانونية والإجراءات الإدارية الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته والنظر في مدى فعاليتها.
 - جمع الأدلة والتحري في الوقائع الخاصة بالفساد بالاستعانة بالهيئات المختصة.
 - تطوير التعاون مع هيئات مكافحة الفساد على المستوى الدولي وتبادل المعلومات بمناسبة التحقيقات الجارية.
- كما يمكن للهيئة الاستعانة بأي خبير أو مستشار يمكن أن يساعدها في أعمالها طبقا لأحكام النظام الداخلي وأن تطلب من الإدارات والمؤسسات والهيئات التابعة للقطاع العام أو الخاص أو من كل شخص طبيعي أو معنوي آخر أية وثائق أو معلومات تراها مفيدة في الكشف عن أفعال الفساد.
- أما فيما يخص علاقة هذه الهيئة بالسلطة القضائية تجدر الإشارة أنه عند توصل هذه الأخيرة إلى وقائع ذات وصف جزائي، تحول الملف إلى وزير العدل، حافظ الأختام، الذي يخطر النائب العام المختص لتحريك الدعوى العمومية عند الاقتضاء.

الفرع الثالث : مكونات الهيئة : الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته وتتكون من:

1. مجلس اليقظة والتقييم؛
2. مديرية الوقاية والتحسيس؛
3. مديرية التحميل والتحقيقات

وتضمن استقلاليتها من خلال اتخاذ التدابير التالية :

- قيام الأعضاء والموظفين التابعين لها، الملائمين للإطلاع على أية معلومات ذات طابع سري بتأدية اليمين الخاص بهم ،

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

قبل استلام مهامها؛

- تزويد البيئة بالوسائل البشرية والمادية اللازمة لتأدية مهامها؛
- التكوين المناسب والعالي المستوى لمستخدميه؛
- ضمان أمن وحماية أعضاء وموظفي البيئة من كافة أشكال الضغط، التهريب والإهانة التي قد يتعرضون لها أثناء أو بمناسبة ممارسة مهامهم.

المطلب الثاني : مجلس المحاسبة

الفرع الأول : التعريف بمجلس المحاسبة ومهامه

أولاً : تقديم : يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، حيث يتمتع باختصاص إداري وقضائي في ممارسة المهمة الموكلة إليه، كما يتمتع بالاستقلال الضروري، ضمانا للموضوعية والحياد والفعالية في أعماله، يقع مقره في مدينة الجزائر.

ثانياً : مهامه : تعتبر الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة من أهم أنواع الرقابة، كونها تسعى للحفاظ على أموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، وعلى هذا الأساس قام المشرع الجزائري بتنظيم مجلس المحاسبة، وذلك بدعمه بوسائل مادية وهيكل متنوعة وتشكيله بشريّة مختلفة، من أجل الوصول إلى النتائج المرغوب تحقيقها وضمان حسن سيره ، بالإضافة إلى التنظيم الهيكلي لمجلس المحاسبة، نجد انه كذلك باختصاصات قضائية وإدارية، وأعطيت له صلاحيات واسعة لمراقبة استعمال وتسيير الأموال العمومية¹، يدقق مجلس المحاسبة فيما يلي:

1. شروط استعمال الهيئات للموارد والوسائل المادية والأموال العامة التي تدخل في نطاق اختصاصه؛
2. يقيم تسييرها؛
3. يتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها

ثالثاً : هدفه : تهدف الرقابة التي يمارسها المجلس من خلال النتائج التي يتوصل إليها، إلى تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية

الفرع الثاني : صلاحيات مجلس المحاسبة والمجالات التي تشملها رقابته

أولاً : صلاحيات مجلس المحاسبة : يمارس مجلس المحاسبة رقابته على أساس الوثائق المقدمة، أو في عين المكان فجائياً أو بعد التبليغ، ويتمتع في هذا الصدد بحق الاطلاع وبصلاحيات التحري المنصوص عليها في الأمر 95/20.

وتستثني رقابة مجلس المحاسبة أي تدخل في إدارة وتسيير الهيئات التي تخضع لرقابته وأية إعادة نظر في صحة وجدوى السياسات وأهداف البرامج التي سطرها الإدارة أو مسؤولوا الهيئات التي تمت مراقبتها ، كما يعد المجلس تقريراً سنوياً يرسله إلى رئيس الجمهورية، يبين فيه المعايير والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحرياته، مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب

¹ نجد مسعي، مرجع سبق ذكره، ص 146.

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

تقديمها وكذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك، وينشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية، كما ترسل نسخة منه إلى الهيئة التشريعية

يمكن لرئيس الجمهورية أن يخطر مجلس المحاسبة بكل ملف أو مسألة ذات أهمية وطنية تدخل في نطاق اختصاصاته، وعلى المجلس أن يطلع رئيس الجمهورية بالتفصيل اللازم عن كل ذلك. كما يمكن للمجلس أن يعلم رئيس الجمهورية بأية مسألة تكتسي أهمية خاصة، وتدخل في نطاق اختصاصه، كلما رأى ذلك مفيدا، كما يمكن لرئيس الهيئة التشريعية، ورئيس الحكومة، ورئيس المجموعة البرلمانية، أن يعرض على مجلس المحاسبة، دراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاص المجلس

يستشار مجلس المحاسبة في المشاريع التمهيديّة للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية، وترسل الحكومة التقارير التقييمية التي يعدها المجلس لهذا الغرض، إلى الهيئة التشريعية، مرفقة بمشروع القانون الخاص بها. كما يمكن استشارة المجلس في مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمالية العمومية¹

يطلع مجلس المحاسبة مسؤولي الهيئات التي كانت محل رقابة، وكذلك السلطات المعنية، على نتائج رقبته. وتطلع السلطات الإدارية ومسؤولوا الهيئات التي كانت محل رقابة، المجلس على الأجوبة الخاصة بنتائج الرقابة، وإذا عاين مجلس المحاسبة أثناء تحقيقاته حالات أو وقائع أو مخالفات تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأموال الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقبته، يطلع فورا مسؤولي المصالح المعنية وسلطاتها السلمية أو الوصية وكذلك كل سلطة أخرى مؤهلة، قصد اتخاذ الإجراءات التي يقتضيها تسيير الأموال العمومية تسييرا سليما، وإذا أثبت أثناء رقبته أنه تم قبض أو حيازة مبالغ بصفة غير قانونية من قبل أشخاص طبيعيين أو معنويين، وتبقى هذه المبالغ مستحقة للدولة أو الجماعة الإقليمية أو المرفق العمومي، يطلع فورا السلطة المختصة بذلك قصد استرجاع المبالغ المستحقة بكل الطرق القانونية.

كما انه إذا لاحظ مجلس المحاسبة أثناء ممارسة رقبته، نقائص في النصوص التي تسري على شروط استعمال المالية والوسائل الخاصة بالهيئات التي كانت محل رقبته وتسييرها ومحاسبتها ومراقبتها، يطلع السلطات المعنية بمعايناته وملاحظاته مصحوبة بالتوصيات التي يعتقد أنه من واجبه تقديمها. وإذا لاحظ أثناء ممارسة رقبته وقائع يمكن وصفها وصفا جزئيا، يرسل الملف إلى النائب العام المختص إقليميا بغرض المتابعات القضائية، ويطلع وزير العدل على ذلك، ويشعر المجلس بهذا الإرسال الأشخاص المعنويين والسلطة التي يتبعونها.

ثانيا : المجالات التي تشملها رقابة مجلس المحاسبة : تخضع لرقابة مجلس المحاسبة¹ :

1. مصالح الدولة والجماعات الإقليمية، والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها، التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية؛
2. يراقب المجلس حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقبته، الموارد والأموال والقيم والوسائل المادية العمومية، وقيم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والأداء والاقتصاد؛
3. وفي مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين ومراجعتها ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، تترتب عن

التصنيف 2 : رقابة مجلس المحاسبة ، متاح على :

¹ مدونة عبد ال كرم خيطاس، (دليل الإداري والمسير المالي في الجزائر)، <https://khitasabdelkarim.wordpress.com>، تاريخ الاطلاع : 2017/02/15.

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

معاينته الجزاءات القضائية في الحالات المنصوص عليها في الأمر 95/20؛

4. تخضع أيضا لرقابته، المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها، كلها ذات طبيعة عمومية
5. كما يؤهل المجلس، لمراقبة تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات، مهما يكن وضعها القانوني، التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزءا من رأسمالها
6. تخضع لرقابته أيضا، الهيئات التي تقوم في إطار التشريع والتنظيم المعمول بهما، بتسيير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعيين؛
7. يؤهل مجلس المحاسبة لمراقبة نتائج استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة، لاسيما في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية، مهما يكن الاستفادة منها، وتقييمها؛
8. ويمكنه أيضا مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات، مهما تكن وضعيتها القانونية، التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية أو الثقافية على الخصوص، ذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني؛
9. ويوصى في نهاية تحرياته وتحقيقاته، بكل الإجراءات التي يراها ملائمة من أجل تحسين ذلك

ثالثا : التقارير التي يعدها مجلس المحاسبة : وتتمثل في :

1. **مذكرة التقييم:** بعد القيام بعملية مراقبة نوعية التسيير يقوم المجلس بإعداد تقييم نهائي، يضم كل التوصيات والاقتراحات، بغرض تحسين فعالية ومردودية الهيئات والمصالح العمومية الخاضعة لرقابته، ويرسلها إلى مسعولي الهيئات، والوزراء والسلطات الإدارية المعنية.
2. **رسالة رئيس الغرفة:** في حالة ما إذا عاين مجلس المحاسبة أثناء التحقيق وجود حالات أو وقائع أو مخالفات، تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأموال الهيئات والمؤسسات الخاضعة لرقابته، يطلع فورا مسعولي المصالح المعنية و سلطاتها السلمية أو الوصية وكذلك كل سلطة أخرى مؤهلة، قصد اتخاذ الإجراءات التي يقتضيها تسيير الأموال العمومية تسييرا سليما.
3. **الإجراء المستعجل:** من خلاله يحظر رئيس مجلس المحاسبة، ويطلع السلطات السلمية أو الوصية وكل السلطات المعنية بالأمر إذا ما تطلب الأمر ذلك.
4. **المذكرة المبدئية:** من خلالها يقوم رئيس مجلس المحاسبة بإطلاع السلطات المعنية بالنقائص المسجلة في النصوص المتعلقة بشروط استعمال وتسيير وتقدير ومراقبة أموال الهيئات والمصالح العمومية الخاضعة لرقابته
5. **التقرير المفصل:** تسجل فيه كل الوقائع التي يمكن وصفها وصفا جزائيا والتي لاحظها مجلس المحاسبة أثناء رقبته، بحيث يوجه الناظر العام هذا التقرير إلى النائب العام المختص إقليميا مصحوبا بكامل الملف
6. **التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية:** ترسل الحكومة هذا التقرير بعد أن يقوم مجلس المحاسبة بإعداده إلى السلطة التشريعية مرفقا بمشروع القانون المرتبط به.
7. **التقرير السنوي:** يقوم مجلس المحاسبة بإعداد تقرير سنوي يرسله إلى رئيس الجمهورية يبين فيه المعاينات و الملاحظات والتقييمات الناجمة عن أعماله وتحرياته، مرفقة بالأراء والاقتراحات التي يرى من الواجب تقديمها، وكذلك آراء وردود

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

المسؤولين الممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية، يتم نشر هذا التقرير في الجريدة الرسمية، ترسل نسخة منه إلى السلطة التشريعية، ويتعين على السلطات الإدارية وعلى مستوى الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته إلى اطلاعه بالنتائج المترتبة عن رقابته.

المطلب الثاني : خلية معالجة الاستعلام المالي

الفرع الأول : نشأة الخلية : أنشئت خلية معالجة الاستعلام المالي (باختصار : خ م إ م) ، لدى وزارة المالية ، بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 02 – 127 مؤرخ في 24 محرم عام 1423 الموافق ل 7 أبريل سنة 2002 وهي هيئة مختصة ومستقلة، مكلفة بجمع المعلومات المالية ومعالجتها وتحليلها وتبادلها مع خلايا أخرى للاستعلام المالي، مثيلاتها الأجنبية بتحفظ مبدأ تبادل المعلومات وذلك بهدف المساهمة في الكشف عن عمليات إعادة توظيف الأموال الناتجة عن الجرائم وتمويل النشاطات الإرهابية بالجزائر والوقاية منها والردع عنها. الخلية مؤسسة عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتتمثل مهمتها في مكافحة تبيض الأموال وتمويل الإرهاب حسبما تنص عليه مختلف الاتفاقيات والاتفاقات التي انضمت إليها الجزائر¹.

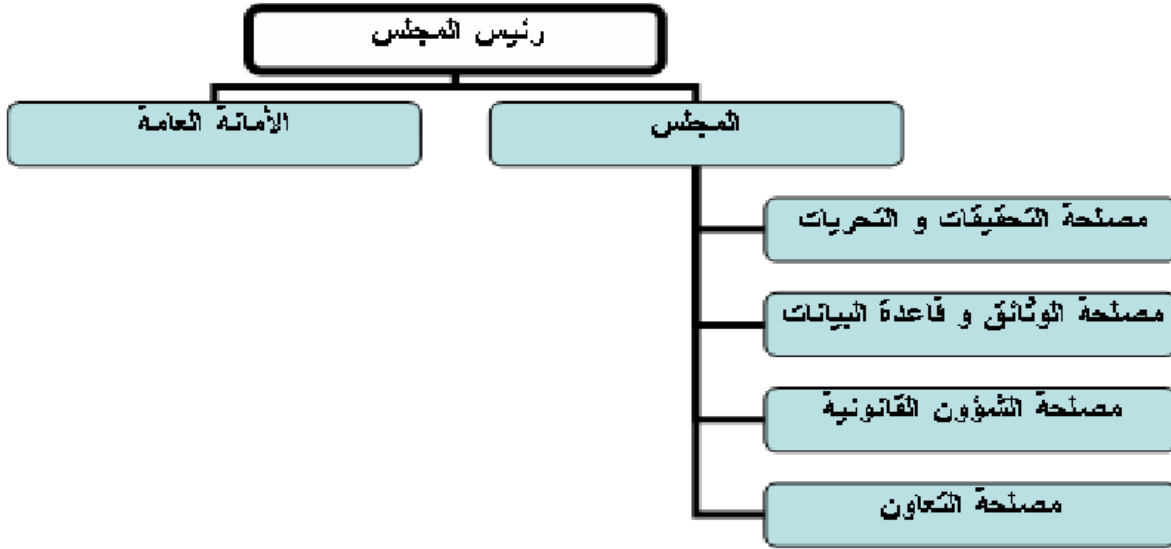
الفرع الثاني : مصالح خلية معالجة الاستعلام المالي : تقوم الخلية بنشاطها من خلال مصالح والمتمثلة في :

1. مجلس الخلية : يرأس خلية معالجة الاستعلام المالي الرئيس ، الذي هو نفسه عضوا في المجلس الذي يتكون من :
 - 1.1. الأمانة العامة : الأمين العام هو المسؤول عن التسيير المحاسبي ، المالي والإداري للخلية، كما يوفر الخدمات اللوجستية اللازمة لحسن سير هذه الوحدة.
 - 1.2. المصالح الأربعة للخلية : أربعة مصالح تشكل الخلية ، كل مصلحة يعدها رئيس قسم ومكلفين بالدراسات
 - 1.2.1. مصلحة التحليل والتحريرات : تكلف بجمع المعلومات ، والعلاقات مع المراسلين ، و تحليل تصريحات الشبهة و إدارة التحقيقات.
 - 2.2.1. مصلحة الوثائق وقاعدة البيانات : تكلف بجمع المعلومات و تشكيل بنك المعلومات الضرورية لحسن سير الخلية
 - 3.2.1. مصلحة الشؤون القانونية : تكلف بالعلاقات مع النيابة العامة والمتابعة القانونية.
 - 4.2.1. مصلحة التعاون : تكلف بالعلاقات الثنائية و المتعددة الأطراف مع الهيئات أو المؤسسات الأجنبية التي تعمل في نفس ميدان النشاط.
- والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لخلية الاستعلام المالي

¹ وزارة المالية الجزائرية، خلية معالجة الاستعلام المالي، متاح على الموقع: <http://www.mf-ctrf.gov.dz/arapropos.html> ، تاريخ الاطلاع : 2017/05/19.

الفصل الأول : عرض للقوانين والمهينات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

الشكل رقم(1.1.2) : الهيكل التنظيمي لخلية الاستعلام المالي



المصدر : وزارة المالية الجزائرية، خلية معالجة الاستعلام المالي، متاح على الموقع : <http://www.mf.gov.dz>

ctrf.gov.dz/arapropos.html، تاريخ الاطلاع : 2017/05/19.

الفرع الثالث : مجال عمل الخلية و الآليات التي تعتمد عليها الخلية في عملها

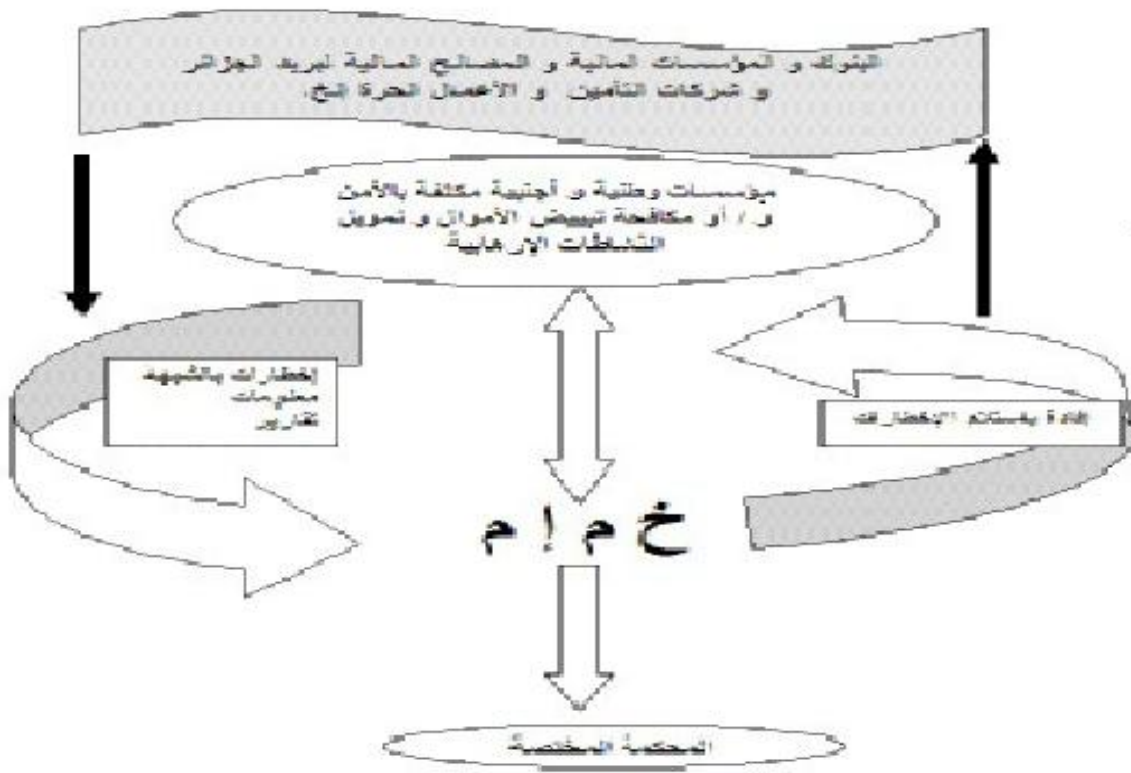
أولا : مجال عمل الخلية: تعمل الخلية على مكافحة جريمتين أساسيتين وهما :

1. الكشف عن جرائم تبيض الأموال : ويعتبر تبيض الأموال تحويل الممتلكات أو نقلها مع علم الفاعل بأتمها عائدات إجرامية، بغرض إخفاء أو تمويه المصدر غير المشروع لتلك الممتلكات أو مساعدة أي شخص متورط في ارتكاب الجريمة الأصلية التي تحصلت منها هذه الممتلكات على الإفلات من الآثار القانونية لأفعاله (المادة 2، الفقرة 1 من القانون رقم 01-05 المؤرخ في 27 ذو الحجة 1425 الموافق ل 06 فيفري 2005)، وتتمثل هذه العملية في إخفاء المصدر غير القانوني للأموال بإعادة توظيفها في الدورة الاقتصادية الرسمية عبر المؤسسات المالية لاستعمالها فيما بعد بطريقة قانونية رغم صعوبة وصفها نظرا لطبيعتها السرية و الماكرة. تقدر وسائل الإعلام، التي تذكر الأمم المتحدة ، عملية تبيض الأموال عبر العالم بالعديد من مليارات الدولار سنويا. و يعود المصدر الرئيسي لهذه الأموال المبيضة من تجارة المخدرات
2. الكشف عن مصادر تمويل الإرهاب : تعد جريمة لتمويل الإرهاب كل فعل يقوم به شخص أو منظمة إرهابية بأية وسيلة كانت مباشرة أو غير مباشرة، و بشكل غير مشروع و بإرادة الفاعل، من خلال تقديم أو جمع الأموال بنية استخدامها كليا أو جزئيا ، من اجل ارتكاب الجرائم الموصوفة بأفعال إرهابية أو تخريبية، المنصوص و المعاقب عليها بالمواد من (87 مكرر إلى 87 مكرر 9 من الأمر رقم: 95 - 11 مؤرخ في 25 فيفري سنة 1995 معدل و متمم للأمر رقم: 66 - 156 مؤرخ في 8 جوان سنة 1966 المتضمن قانون العقوبات، المادة 3، من القانون رقم: 05 - 01 مؤرخ في 27 ذي الحجة عام 1425 الموافق 6 فبراير سنة 2005).

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

ثانيا : الآليات التي تعتمد عليها الخلية في عملها: تكلف الهيئة المختصة (خ م إ م) بتحليل و معالجة المعلومات التي تفيدها بها السلطات المؤهلة قانونيا و كذا الإخطارات بالشبهة التي يلزم بها الأشخاص و الهيئات. المادة 15 من القانون 05-01 مؤرخ في 2005/02/06. و حسب ما نص عليه في مواد القانون السابق، تقوم خلية معالجة الاستعلام المالي بجمع المعلومات بواسطة إخطارات بالشبهة (إش) (مرسوم تنفيذي رقم: 06 - 05 مؤرخ في 9 جانفي 2006) يتم إعدادها على أساس العمليات المشتبهة ، تفيد بها بعض الفئات من الأشخاص و الهيئات الخاضعة لواجب التصريح كما هو محدد في المادة 19 من القانون رقم: 05-01. و بعد تشكيل الملف و تحليله، يقرر مجلس الخلية - حسب درجة الشبهة المنسوبة- إرسال الملف من عدمه لوكيل الجمهورية على النحو التالي:

الشكل رقم(2.1.2): يوضح كيفية مكافحة جرمي تبييض الأموال وتمويل الإرهاب في خلية الاستعلام المالي



المصدر : وزارة المالية الجزائرية، خلية معالجة الاستعلام المالي، متاح على الموقع :-<http://www.mf.gov.dz>

ctrf.gov.dz/arapropos.html، تاريخ الاطلاع : 2017/05/19.

حسب ما نص عليه في مواد القانون السابق، تقوم خلية معالجة الاستعلام المالي بجمع المعلومات بواسطة إخطارات بالشبهة (إش) (مرسوم تنفيذي رقم: 06 - 05 مؤرخ في 9 جانفي 2006) يتم إعدادها على أساس العمليات المشتبهة ، تفيد بها بعض الفئات من الأشخاص و الهيئات الخاضعة لواجب التصريح كما هو محدد في المادة 19 من القانون رقم: 05-01 مرسوم تنفيذي رقم: 06 - 05.

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

والخاضعون لواجب التصريح بالشبهة هم :

- البنوك والمؤسسات المالية والخدمات المالية لبريد الجزائر، والمؤسسات المالية الأخرى ذات الصلة، وشركات التأمين، مكاتب صرف العملات الأجنبية، شركات التأمين، مكاتب الصرف، الرهانات والألعاب والكاзиноها.
- كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم أو يقدم المشورة في إطار مهنته بعمليات تشمل إيداع أو تبادل، استثمار أو تحويل أو أية حركة للأموال، لاسيما المهن الحرة خاصة منها المحامين ، الموثقين، مدراء المزايدات، مدققي الحسابات، السماسرة، مصرحي الجمارك، وكلاء الصرف، الوسطاء في عمليات البورصة، وكلاء العقارات، شركات العمولة، تجار الأحجار والمعادن النفيسة، التحف والأعمال الفنية(القانون رقم 05-01 المؤرخ في 06 فبراير 2005 المتعلق بالوقاية من تبييض الأموال و تمويل الإرهاب ومكافحتها-المادة 19).

المطلب الثالث : المفتشية العامة للمالية(IGF)

الفرع الأول : النشأة والهدف من المفتشية العامة للمالية

أولا : النشأة : تم إنشاء المفتشية العامة للمالية بمقتضى المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1400 الموافق لـ 01 مارس سنة 1980، حيث تؤدي المفتشية العامة المالية مهمتها في الحقل المالي فتدقق وتراقب بوجه خاص:

- كيفية تنفيذ القوانين والأنظمة المالية، ومنها طرح الضرائب والرسوم وسائر الواردات وتحصيلها ودفع النفقات وإدارة الأموال العمومية؛
 - كيفية حفظ الأموال العمومية وضبط حساباتها؛
 - كيفية قيام جميع الموظفين الذين يتدخلون في تنفيذ الموازنة وإدارة الأموال العمومية، بأعمالهم
- تشمل صلاحيات المفتشية العامة المالية، القضاء والجيش وقوى الأمن الداخلي والأمن العام بالإضافة إلى الإدارات والمؤسسات الخاضعة أصلاً لسلطة التفتيش المركزي. وتبلغ نتائج التفتيش المالي المتعلقة بها إلى مراجعها لاتخاذ التدابير المقتضاة وفقاً لأنظمتها الخاصة، وعلى المفتشية العامة أن تثبت أيضاً من حسن تطبيق الاتفاقات التي تعقدها الدولة أو البلديات مع المؤسسات الصحية والاجتماعية الخاصة.

ثانيا : هدف مراقبة المفتشية العامة للمالية وميدان تطبيقها : تراقب المفتشية العامة للمالية التسيير المالي والحسابي في مصالح الدولة، والجماعات العمومية اللامركزية، والهيئات التالية:

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- المؤسسات الاشتراكية ووحدها وفروعها والخدمات الإجتماعية التي تكون تابعة لها؛
- إستغلالات القطاع المميز ذاتيا؛

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

- صناديق الضمان الاجتماعي والمنح العائلية والتقاعد والتأمينات والتعاون، وبصفة عامة كل الهيئات العمومية ذات الطابع الاجتماعي.

ويمكن أن تطبق على أي شخص معنوي يحصل على مساعدة مالية من الدولة، أو من جماعة محلية أو هيئة عمومية، بعنوان مشاركة أو تحت شكل إعانة أو قرض أو تسليف أو ضمان.

ويمكن أن تكلف المفتشية العامة للمالية بمراجعة حسابات التعاونيات والجماعات بالنسبة للتشريع والقوانين الأساسية التي تحكمها.

يتولى وزير المالية تأمين المراقبة المتعلقة بالمفتشية العامة للمالية، ويحدد برنامجا للعمل خلال الشهر الأول من كل سنة. وتراعي في هذا البرنامج طلبات المراقبة التي يعبر عنها أعضاء الحكومة، ومجلس المحاسبة والمجلس الشعبي الوطني.

تبلغ إلى مجلس المحاسبة الأهداف المقررة على الشكل المذكور وكذلك التعديلات التي يمكن أن تطرأ عليها خلال التنفيذ أو المتممة لها.

تمارس المفتشية العامة للمالية وظيفة المراقبة بواسطة مفتشين عامين للمالية ومفتشين للمالية ومفتشين مساعدين يشار إليهم فيما يلي بكلمة (المفتشين)، وتمثل هذه المراقبة في مهام المراجعة أو التحقيق، تناول ما يلي:

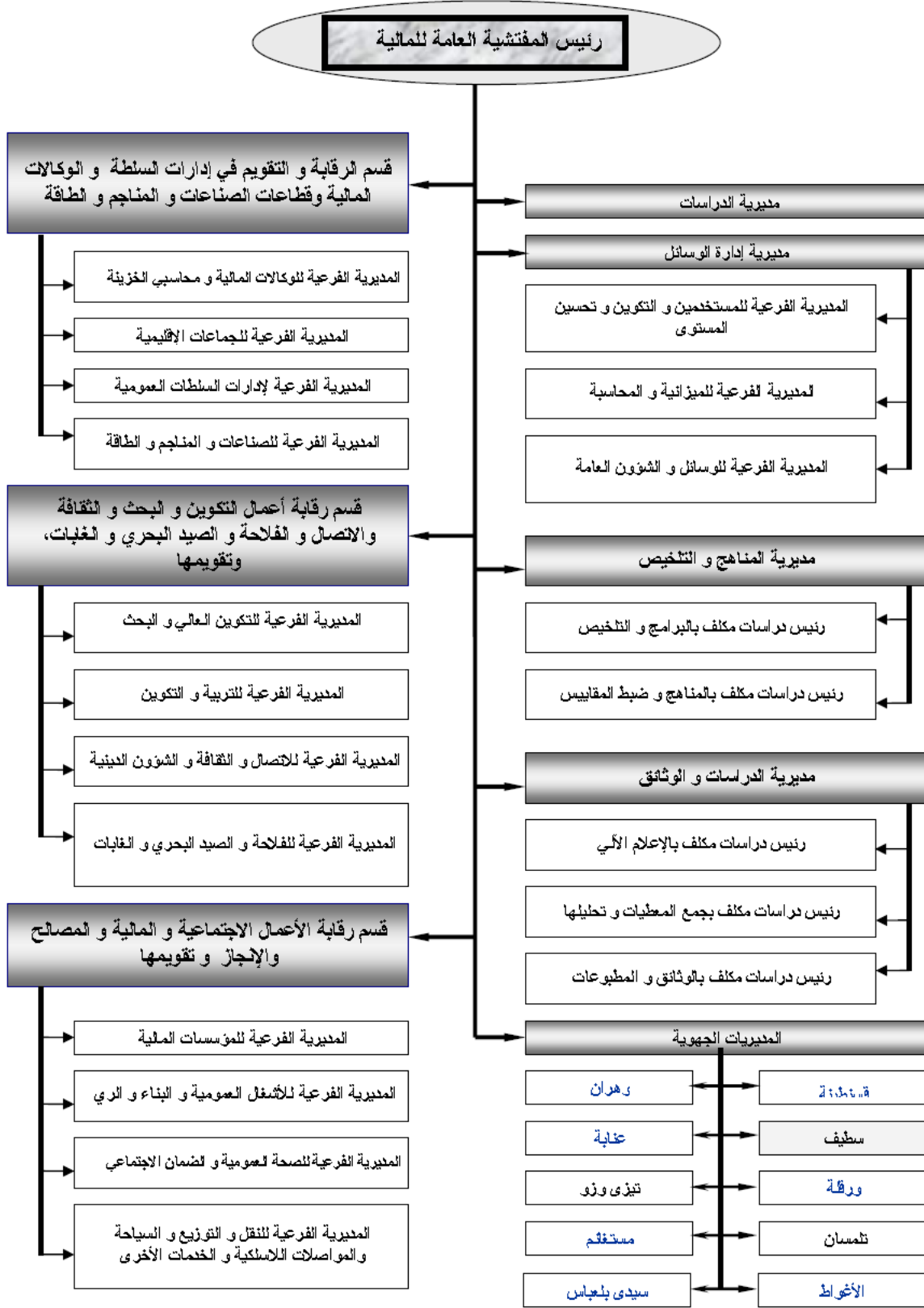
- شروط تطبيق التشريع المالي والحسابي، والأحكام القانونية أو التنظيمية التي يكون لها انعكاس مالي مباشر؛
- التسيير والوضع الماليان في المصالح أو الهيئات التي تجري عليها المراقبة؛
- صحة المحاسبة وسلامتها وانتظامها؛
- مطابقة العمليات التي تمت مراقبتها، لتقديرات الميزانية أو برامج الاستثمار وميزانيات الاستغلال أو التسيير؛
- شروط استعمال وتسيير الوسائل الموضوعة تحت تصرف هيئات الجهاز المالي للدولة.

الفرع الثاني : التنظيم المركزي والإقليمي للمفتشية العامة للمالية وطريقة عملها

أولا : التنظيم المركزي والإقليمي للمفتشية العامة للمالية : اثر صدور المرسومين التنفيذيين 32/92 و 33/92 في جانفي 1992 ووفقا لهذين النصين، تتكون المفتشية من هياكل مركزية ومصالح خارجية يديرها -تحت سلطة وزير المالية- رئيس المفتشية العامة للمالية وتساعد في ذلك مديرية دراسات ، والشكل الموالي يوضح هيكلها التنظيمي.

الفصل الأول : عرض للقوانين والمهينات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

الشكل رقم(3.1.2) : الهيكل التنظيمي للمفتشية العامة للمالية



المصدر : هشام سلوقي، رقابة المفتشية العامة للمالية على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري مذكرة تربص، المدرسة

الوطنية للإدارة، الجزائر، 2006/2005، ص 11.

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

ثانيا : طريقة عمل المفتشية : تعمل على رقابة التسيير المحاسبي والمالي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، كما تخضع لهذه الرقابة المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمستثمرات الفلاحية العمومية، وهيئات الضمان الاجتماعي، وكل هيئة تستفيد من دعم ومساعدات من الأموال العمومية، وقد تم توسيع اختصاص المفتشية العامة للمالية، ليشمل المؤسسات الاقتصادية التابعة للقطاع العام .

حيث انه خلال الشهر الأول من كل عام يقوم وزير المالية بتحديد برنامج عمل المفتشية العامة للمالية خلال السنة، مع الأخذ بعين الاعتبار طلبات المراقبة التي يتقدم بها أعضاء الحكومة ومجلس المحاسبة والمجلس الشعبي الوطني، وتهدف تدخلات المفتشية إلى التحقيق والتدقيق في شروط تطبيق القوانين والتنظيمات المالية والمحاسبية الجاري العمل بها، وكذا النظر والتأكد من صحة الحسابات وانتظامها ومطابقة الأعمال المنجزة للوثائق التقديرية، والنظر في شروط استعمال الاعتمادات وكيفية سير الرقابة الداخلية في المصالح والهيئات المعنية بهذه التدخلات، ويجري المفتشون في نهاية رقابتهم تقريراً يتضمن ملاحظاتهم وتقييماتهم حول فعالية وكفاية تسيير المصلحة أو الهيئة المراقبة، أو الخاضعة للتقويم الاقتصادي والمالي، وكذا اقتراح التدابير التي من شأنها تحسين ذلك التسيير ونئاته، كما يمكن أن يتضمن التقرير أي اقتراح يسمح بتدارك النقائص الملاحظة على الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة على الهيئات والمصالح المعنية.

وتعد المفتشية العامة للمالية تقريراً سنوياً يرفع إلى الوزير المكلف بالمالية ويتضمن حصيلة نشاطاتها وملاحظاتها، والاقتراحات ذات الطابع العام التي تهدف خاصة إلى تكييف أو تعديل التشريع والتنظيم المطبقين في مجالات تدخلها. أما فيما يتعلق بمعالجة نتائج الرقابة، فإن ذلك يعود إلى سلطة الوزير المكلف بالمالية الذي يقرر ما يجب أن يتخذ من إجراءات أو تدابير بشأن تقارير المفتشية .

الفرع الثالث : تقييم رقابة المفتشية العامة للمالية

تعد المفتشية العامة للمالية هيئة رقابية ذات دور بالغ الأهمية و لا يمكن الاستغناء عن المهام التي تؤديها في مجال المراقبة و التقويم الاقتصادي و كذا الدراسات و التحليل، و لكن رغم هذا الدور الذي تلعبه المفتشية و التعديلات التي شهدتها الأحكام التشريعية المتعلقة بتنظيمها و دورها إلا أن هناك الكثير من الحدود و العقبات التي تحد من فعالية عملها و من بينها:

- أن هناك الكثير من الهيئات لا تخضع لرقابة المفتشية العامة للمالية إن لم نقل لا تخضع لأي رقابة و هي تتمثل في رئاسة الجمهورية، وزارة الدفاع الوطني ، و بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية كسوناطراك؛
- و ما يعاب أيضا عليها أن محققي المفتشية يحققون في تسيير أموال عمومية تقدر بالملايير مقابل أجر لا تتوافق مع أهمية و صعوبة عملهم الرقابي؛
- و ما يلاحظ أيضا أن المفتشية العامة للمالية ينحصر دورها في الرقابة و إعداد التقارير دون أن يكون لها صلاحية البت أو إصدار أي أحكام أو قرارات؛
- و من النقائص أيضا عدم وجود أي تنسيق بين عمل هذه المفتشية و عمل باقي الهيئات ¹الرقابية خاصة مجلس المحاسبة.

¹ شويخي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه غير منشورة، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان، 2010/2011، ص ص (72-73).

الفصل الأول : عرض للقوانين والهيئات التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها

خلاصة الفصل الأول

من خلال هذا الفصل تم تسليط الضوء والتعرف على القوانين والهيئات التي تحكم المال العام ، حيث تم عرض المنظومة القانونية المتعلقة بمكافحة الفساد والمتمثلة في : الدستور، قانون العقوبات وقانون الوقاية من الفساد ومكافحته إضافة إلى قانون الصفقات العمومية باعتبار أن الصفقات العمومية تعتبر الأرضية الخصبة لاستفحال ظاهرة الفساد في المال العام ، وبعدها في المبحث الثاني تم التعرف على الهيئات الرقابية لحماية المال العام باعتبار أن الرقابة على المالية العامة تتمثل في التأكد من سلامة تنفيذ الميزانية العامة للدولة حسب ما أقرته السلطة التشريعية، لذلك فهي مجموعة من الإجراءات التي توضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعة و دراسة أسباب الانحراف في التنفيذ حتى يمكن علاج نواحي الضعف و منع تكرار الخطأ و ضمان حسن تطبيق الموازنة العامة مستقبلا، وعند التطرق لهاته الهيئات وجدناها أكثر ومتعددة وأهمها : خلية معالجة الاستعلام المالي ، مجلس المحاسبة ، الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته والمفتشية العامة للمالية ، وعند تقييم أعمالها الرقابية وجدنا أنها في كل مرة مقيدة .

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

مقدمة الفصل الثاني

يعتبر إنشاء الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد وإصدار القانون المتعلق بالفساد ومكافحته والمصادقة على العديد من الاتفاقيات الدولية والإقليمي وأهمها اتفاقية الأمم المتحدة لمنع الفساد، اعتراف صريح من الجزائر بمعاناتها من الفساد بشتى مظاهره، وفي هذا الفصل سيتم التعرف على ظاهرة الفساد في المال العام من منظور قانوني بشيء من التفصيل إضافة إلى تحديات وعراقيل قياس الظاهرة ،

كما يعد نشر التقارير الدولية أو المؤشرات العالمية لقياس الفساد يرصد نتائج محدّدة عن وضع ما من الأوضاع (السياسية والاقتصادية والإعلامية والاجتماعية والفنية والرياضية..). في بلد معين، ويعد فرط تكرار النتائج السلبية والمراكز المتدنية التي تحقّقها الجزائر في كل مرة، أمر مخيف ، وفي هذا الفصل سنحاول إضافة إلى ما سبق سترعرف على ترتيب الجزائر حسب أهم المؤشرات والتقارير الدولية ولمعرفة مدى مصداقيته سيتم مقارنتها بأهم قضايا الفساد المثارة والمتداولة في وكالات الأنباء والمؤسسات الإعلامية بمختلف أنواعها، (مقروءة ومسموعة ومرئية وإلكترونية...) ، وذلك من خلال المباحث الموالية :

- المبحث الأول : تعريف الفساد في القانون الجزائري؛
- المبحث الثاني : الفساد من خلال إحصائيات وعينة من القضايا المحالة إلى النيابة العامة والأحكام القضائية؛
- المبحث الثالث : مستوى تطبيق الحوكمة في الجزائر ومدى رشادة النفقات.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

المبحث الأول : تعريف الفساد في القانون الجزائري

إن المشرع الجزائري لم يعطي تعريفا محمدا بل اكتفى فقط في الإشارة إلى بعض صوره ومظاهره ذلك وفقا للمادة 20 من قانون متعلق بالوقاية من الفساد ومكافحتها، التي نصت على أن الفساد هو كل الجرائم المنصوص عليها في الباب الرابع من هذا القانون. فقد صنف المشرع هذه الجرائم إلى أربعة أنواع هي : اختلاس الممتلكات والإضرار بها، الرشوة وما حكمها، جرائم المتعلقة بالصفقات العمومية، التستر على جرائم الفساد وما حكمها.

المطلب الأول : جرائم الفساد في المال العام

توجد خمس جرائم من جرائم الفساد تهدف إلى ردع الموظف العمومي ومنعه من الحصول على جزء من المال العام بغير حق¹.

الفرع الأول : جريمة اختلاس المال العام

أولا : تعريف جريمة اختلاس المال العام

1. لغة هو أخذ الشيء مختلة وخلص الشيء واختلسه وتخلسه إذا استلبه، كما عرف فقهاء اللغة الاختلاس بأنه : أخذ الشيء مختلة من غير حرز. أي نقل الشيء من حيازة المجني عليه إلى حيازة الجاني والحيازة سيطرة واقعية للحائز على المنقول.

2. اصطلاحا : وتعرف جريمة الاختلاس في الاصطلاح القانوني بأنها " مجموعة الأعمال المادية أو التصرفات التي تلازم نية الجاني ويعبر عنها في محاولته الاستيلاء التام على المال الذي يحوزه حيازة ناقصة وموقوتة لتتحول إلى حيازة تامة ودائمة "

ثانيا : الركن الشرعي : طبقا للمادة 29 : معدلة (قانون رقم 11-15 مؤرخ في 2 رمضان عام 1432 الموافق 2 غشت سنة 2011) يعاقب بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 دج إلى 1.000.000 دج، كل موظف عمومي يبدد عمدا أو يختلس أو يتلف أو يحتجز بدون وجه حق أو يستعمل على نحو غير شرعي لصالحه أو لصالح شخص أو كيان آخر، أي ممتلكات أو أموال أو أوراق مالية عمومية أو خاصة أو أي أشياء أخرى ذات قيمة عهد بها إليه بحكم وظيفته أو بسببها².

إن هذه الجريمة كانت مجرمة بالمادتين 119 و119 مكرر 1 من قانون العقوبات وتم إلغاؤها بموجب المادة 72 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته وعضوا بالمادة 29 التي عدلها المشرع بموجب القانون رقم 11-15.

¹ أحمد غاي، تجريم الفساد ، محاضرة ضمن البرنامج الوطني لتحسيس الموظفين العموميين حول ظاهرة الفساد، إعداد وإشراف الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته ، تنفيذ المعهد العالي للتخطيط والتسيير، نوفمبر 2016.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 11-15 مؤرخ في 2 رمضان عام 1432 الموافق 2 غشت سنة 2011 الجريدة الرسمية رقم 44 الصادرة في 10 غشت 2011، يعدل و يتمم القانون رقم 06-01 المؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق 20 فبراير سنة 2006 و المتعلق بالوقاية من الفساد و مكافحته.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

ثالثا : الركن المادي : ويتمثل في السلوك الإجرامي الذي يتجسد من خلال الصور التالية :

1. التبيد : لغة إسم للفعل بَدَّ أي فرق، أما اصطلاحا فيقصد به التصرف بالمال على نحو كلي أو جزئي بإنفاقه أو إتلافه. وتبيد المال عادة يكون بعد اختلاسه ويتحقق بإنفاق المال في شراء أشياء منقولة أو عقارية أو في خدمات كان ينفقه المختلس في شراء تذاكر أو إيجار فندق الخ .. ويستلزم التبيد أن يؤدي التصرف في المال تصرفا يخرج من حيازة مالكة إلى حيازة الغير سواء كان المختلس نفسه أو أي شخص أو كيان آخر.
2. الاختلاس : ويتمثل في قيام الموظف ، الذي يكون المال في حوزته بحكم وظيفته أو بسببها ، بالاستيلاء عليه ونقله على حيازته بنية التصرف فيه واعتباره ملكا له كان ينفقه أو يبيعه أو يرهنه أو يودعه في حسابه البنكي أو يخفيه وينكر تسلمه أو يدعي ضياعه . والاختلاس عمل له جانبان: مادي يتمثل في حيازة المال والتصرف فيه باعتباره مالكا له، وجانب معنوي يتمثل في نية تملكه بصورة دائمة.
3. الإتلاف : الإتلاف لغة يعني الهلاك، وإتلاف الشيء أي إعدامه والقضاء عليه كإحراقه أو تمزيقه أو تفكيكه ليصير غير صالح وإتلاف المال أي صرفه، ولدى فقهاء الشريعة الإسلامية : إتلاف الشيء إخراجه من أن يكون منتفعا به منفعة مطلوبة منه عادة.
4. الاحتجاز بدون وجه حق : إن المال المؤمن عليه الموظف مخصص لصرفه في الأوجه المحددة قانونا كأن يكون موجها لرواتب الموظفين أو شراء معدات تستعمل في المرفق المعني أو صرفه كعلاوات للموظفين أو تسديد ديون مقاول قام بإنجاز أشغال، لكن الموظف يحتجز المال لديه مما يعطل صرفه طبقا للقانون ، فيلحق ضررا بالمرفق أو بمستحقيه ، وهذه الصورة من السلوك الإجرامي تتحقق ولو لم يكن الاحتجاز بنية التملك بل يكفي أن يكون غير مشروع وغير مبرر ومخالفا للقانون وهذا حرصا من المشرع في المحافظة على المال العام.
5. الاستعمال غير الشرعي : إن الموظف يستعمل السيارات والمعدات والممتلكات التي تمتلكها الجهة أو المؤسسة في الأغراض المخصصة لها والتي سلمت له بحكم وظيفته كأمين الصندوق الذي يصرف مالا من الصندوق لشراء وجبات غذائية، أو بسببها كعون الأمن الذي يصرف مالا ناتج عن ارتكاب جريمة عابنها، ويتحقق الركن المادي عندما يستخدم الموظف سيارة الخدمة لنقل أولاده أو أصدقائه مع أن وظيفته لا تسمح له بذلك أو يستعمل هاتف الخدمة في مكالماته الخاصة.

وبلاحظ أن صياغة المادة 17 من اتفاقية مكافحة الفساد اقتضت على تجريم صوري الاختلاس التبيد، أما المشرع الجزائري فلقد توسع وأضاف الصور الثلاثة الأخرى وهي الإتلاف والاحتجاز بدون وجه حق والاستعمال غير الشرعي وذلك حرصا منه على المحافظة على المال العام .

رابعا : الركن المعنوي (القصد الجنائي) : جنحة اختلاس الممتلكات العمومية جريمة عمديه تتطلب في كل صورها القصد الجنائي العام أي العلم بأن الفعل يكون جريمة و تتوجه إرادة (الجاني إلى إتيانه بإرادة حرة غير مكرهه كما يعلم أن هناك علاقة سببية بين الفعل ونتيجته الضارة . وكون الجريمة عمديه واضح من عبارة " يبدد عمدا " .

خامسا : قمع الجريمة : يتعرض مرتكب جريمة اختلاس الممتلكات العمومية إلى عقوبة الحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 دج إلى 1.000.000 دج (المادة 29 من القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته) .

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

الفرع الثاني : جريمة الغدر

أولا : تعريف الغدر

1. لغة : الغدر ضد الوفاء بالعهد ، يقال غدره وغدر به إذا نقض عهده وترك الوفاء، فهو غادر. وقال الجاحظ (هو الرجوع عما يبذله الإنسان من نفسه ويضمن الوفاء به)، والغدر خلق ذميم من أخلاق المنافقين ، محرم في كل الشرائع ومذموم في كل الأعراف والأنظمة ، روى البخاري في صحيحه عَنْ عَبْدِ اللَّهِ بْنِ عَمْرٍو أَنَّ النَّبِيَّ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ قَالَ: (أَرْبَعٌ مَنْ كُنَّ فِيهِ كَانَ مُنَافِقًا خَالِصًا؛ وَمَنْ كَانَتْ فِيهِ خَصْلَةٌ مِنْهُنَّ كَانَتْ فِيهِ خَصْلَةٌ مِنَ الرَّفَاقِ حَتَّى يَدْعَهَا، إِذَا أُوْتِيَ حَانَ، وَإِذَا حَدَّثَ كَذَبَ، وَإِذَا عَاهَدَ غَدَرَ، وَإِذَا خَاصَمَ فَجَرَ.)

2. اصطلاحا : وبالرجوع إلى نص المادة 30 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته¹ فتعرف جريمة الغدر كالتالي : " استغلال الموظف لوظيفته في المطالبة أو التلقي أو الاشتراط أو الأمر بتحصيل مبالغ مالية يعلم أنها غير مستحقة الأداء أو يجاوز ما هو مستحق ، سواء لنفسه أو لصالح الإدارة أو لصالح الأطراف الذين يقوم بتحصيل لصالحهم "

ثانيا : الهدف من تجريم الفعل الموسوم بالغدر : هو حماية حقوق الأفراد وأموالهم من أي تجاوز يصدر عن الموظف المكلف بتحصيل الضرائب والرسوم المحددة في القانون لصالح الدولة سواء بتحصيل أموال غير مستحقة أو الزيادة غير المستحقة في تلك الرسوم.

ثالثا : الركن الشرعي : حسب المادة 30 : " يعد مرتكبا لجريمة الغدر ويعاقب بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 دج إلى 1.000.000 دج، كل موظف عمومي يطالب أو يتلقى أو يشترط أو يأمر بتحصيل مبالغ مالية يعلم أنها غير مستحقة الأداء أو يجاوز ما هو مستحق سواء لنفسه أو لصالح الإدارة أو لصالح الأطراف الذين يقوم بتحصيل لحسابهم" ، لقد كان فعل الغدر منصوبا عليه في المادة 121 من قانون العقوبات التي ألغيت وتم تعويضها بالمادة 30 من القانون رقم 06-01، جريمة الغدر من جرائم الفساد الإداري التي تمس بنزاهة الموظف ، فالموظف عند تقلده لمنصبه يأخذ على نفسه عهدا بأن يمارس أعماله طبقا للقانون ، فإذا خالف ذلك يكون قد نقض العهد الذي أخذه على نفسه .

رابعا : الركن المفترض / صفة الجاني : ويستخلص هذا الركن من العبارة (كل موظف عمومي....)، و المقصود في هذا النص هو الموظف المختص في تحصيل الضرائب والرسوم كالموثق ومفتش الضرائب وأعوان الجمارك وقابض البريد ، وكل موظف خوله القانون صلاحيات تحصيل الرسوم لصالح الإدارة ، ويجب أن يكون هذا الاختصاص محددًا بناء على نص تشريعي أو تنظيمي أو إداري أو بناء على أمر شفوي ممن يملك هذا الاختصاص.

خامسا : الركن المادي : يتكون الركن المادي للجريمة من السلوك الإجرامي الذي يتجسد من خلال أربع صور : المطالبة والتلقي والاشتراط والأمر .

1. المطالبة (الطلب) : وتتمثل في طلب الموظف العمومي من الخاضع للضريبة أو الرسم دفع مبلغ غير مستحق أي لا ينص عليها القانون، ومثاله أمين الضبط الذي يطلب من المتقاضي مبلغ 2000 د.ج كرسوم على تسجيل عريضة بدل

¹ القانون رقم 06 - 01 المؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق 20 فبراير سنة 2006 ، المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته .

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

- 1000 د.ج المحددة في القانون، أو طلب عون البريد مبلغ 100 د.ج كرسوم على سحب مبلغ مالي مع علمه أن عملية السحب تتم مجانا ودون رسم . وسواء أن يكون الطلب كتابيا أو شفويا.
2. **التلقي** : أي استلام الموظف لمبلغ مالي غير مستحق من طرف الشخص الخاضع للضريبة أو الرسم سواء بعد طلب الموظف أو نتيجة اعتقاده خطأ أنه مطالب به، حيث يقصد بالتلقي (احتباس الموظف لما قدم إليه خطأ مع علمه بوجه الخطأ).
3. **الاشتراط** : ويقابلها في النص باللغة الفرنسية (**EXIGE**) أي طلب شيء مستحق بإلحاح وبصيغة أمر، ويلاحظ أن لفظة اشتراط باللغة العربية ليست مطابقة في معناها مع اللفظة باللغة الفرنسية ، لكن المقصود هنا هو طلب الموظف بإلحاح التحصيل على أساس أنه واجب قانونا ومستحقا مع علمه بأن ذلك غير صحيح
4. **الأمر بالتحصيل** : وتتجسد هذه الصورة من النشاط من خلال قيام المختص بتحصيل الضريبة أو الرسم بإصدار أمر على أحد المرؤوسين بتحصيل مبلغ مالية مع علمه أنها غير مستحقة أو تفوق المبلغ المستحق مهما كانت قيمة المبلغ كبيرا أو صغيرا
- سادسا : الركن المعنوي** : جريمة الغدر من الجرائم العمدية لاشتراط المشرع علم الموظف أن المبالغ غير مستحقة أو تجاوز ما هو مستحق، والقصد المطلوب هنا هو القصد الجنائي العام أي توفر العلم بأن المبلغ غير مستحق أو يجاوز ما هو مستحق، وتتوجه إرادة الموظف غير المكروهة إلى طلب أو تسلم أو المطالبة بالمال غير المستحق أو الأمر بتحصيله
- سابعا : قمع الجريمة** : جريمة الغدر جنحة مشددة يتعرض مرتكبها عقوبة الحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 د.ج إلى 1.000.000 د.ج .

الفرع الثالث : جريمة استغلال النفوذ

أولا : تعريف جريمة استغلال النفوذ

1. **لغة** : الاستغلال أخذ غلة الشيء أو فائدته، والنفوذ يعني النفاذ وجواز الشيء من الشيء، وطريق نافذ أي سالك ورجل نافذ في أمره أي ماض ونافذ أمره أي مطاع، وتعني عبارة استغلال النفوذ " ما يمكن أن يدره النفوذ لصاحبه من فائدة إذا ما تم استخدامه لهذا الغرض " .
2. **اصطلاحا**: وتعرف جريمة استغلال النفوذ بأنها " تجار في سلطة حقيقية أو موهومة للجاني على المختص بالعمل الوظيفي " ، كما تعرف هذه الجريمة بأنها " قيام أي شخص ، سواء كان موظفا عاما أو لم يكن كذلك باستعمال نفوذه الفعلي أو المفترض أو يتم تحريضه على ذلك للحصول على مزية غير مستحقة لصالحه أو لصالح شخص آخر من إدارة أو سلطة عمومية ، يلاحظ أن النص باللغة العربية " " استغلال النفوذ " يختلف عن النص باللغة الفرنسية " **Trafic d'influence** " أي المتاجرة بالنفوذ وهو تعبير أكثر دقة وتعبيرا عن وقائع الجريمة .

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

ثانيا : الركن الشرعي : حسب المادة 32¹ : يعاقب بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 دج إلى 1.000.000 دج :

1. كل من وعد موظفا عموميا أو أي شخص آخر بأية مزية غير مستحقة أو عرضها عليه أو منحه إياها، بشكل مباشر أو غير مباشر، لتحريض ذلك الموظف العمومي أو الشخص على استغلال نفوذه الفعلي أو المفترض بهدف الحصول من إدارة أو من سلطة عمومية على مزية غير مستحقة لصالح المحرض الأصلي على ذلك الفعل أو لصالح أي شخص آخر؛
2. كل موظف عمومي أو أي شخص آخر يقوم بشكل مباشر أو غير مباشر، بطلب أو قبول أية مزية غير مستحقة لصالحه أو لصالح شخص آخر لكي يستغل ذلك الموظف العمومي أو الشخص نفوذه الفعلي أو المفترض بهدف الحصول من إدارة أو سلطة عمومية على منافع غير مستحقة .

ثالثا : الركن المادي : يأخذ السلوك الإجرامي المكون للركن المادي لهذه الجائحة صورتين :

1. الصورة الأولى المنصوص عليها في الفقرة 1 من المادة 32 يكون الجاني موظفا عموميا أو أي شخص آخر يستغل نفوذه الحقيقي أو المفترض لحصول من إدارة أو سلطة عمومية على مزية غير مستحقة لصالح من وعده بمزية غير مستحقة أو منحه إياها أو عرضها عليه أو لصالح شخص آخر ، ومثالها أن يطلب تاجر مستورد من مفتش الجمارك التوسط لصالحه لدى مصلحة المنازعات لتسوية ملفه وعدم تقديمه أمام العدالة مقابل عرضه على ذلك المفتش مبلغا ماليا أو منحه إياه أو وعده به؛
2. أما الصورة الثانية للسلوك الإجرامي فتتمثل في طلب أو قبول الموظف العمومي أو الشخص الذي له نفوذ حقيقي أو مفترض مزية غير مستحقة لصالحه أو لصالح شخص آخر من شخص ذي مصلحة مقابل استعمال نفوذه الحقيقي أو المفترض ليتمكن ذي المصلحة من منفعة غير مستحقة من إدارة أو سلطة عمومية . ويقوم السلوك الإجرامي سواء قبل ذي المصلحة أم لم يقبل .

رابعا : التمييز بين جريمة استغلال النفوذ وجريمة الرشوة : فجريمة الرشوة تتحقق متى طلب الموظف أو من في حكمه أو استجاب لطلب يكون الغرض منه الارتشاء مقابل قيامه بعمل من أعمال وظيفته أو الامتناع عن أداء عمل من شأن وظيفته أن تسهل له ذلك ، أما جريمة استغلال النفوذ فتستلزم لتحققها أن يستغل الموظف أو الشخص الحقيقي أو المفترض نفوذه لدى إحدى المصالح العمومية لتمكين الغير من الحصول على فائدة أو امتياز غير مستحق مثل الحصول على مسكن اجتماعي مع أنه يمتلك مسكنا مقابل مزية غير مستحقة مثل تلقيه مبلغا ماليا .

خامسا : الركن المعنوي : جنحة استغلال النفوذ جريمة عمدية تتطلب علم مرتكبها بان استعمال نفوذه الحقيقي أو المفترض مقابل مزية من صاحب المصلحة فعل يجرمه القانون وتنتج إرادته الحرة للقيام بهذا الفعل ومقبل طلبه أو قبوله بالمزية من طرف ذي المصلحة المستفيد من تدخله لدى الإدارة أو السلطة العمومية.

¹ القانون رقم 06 - 01، مرجع سبق ذكره

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

سادسا : قمع الجريمة : جريمة استغلال النفوذ أو المتاجرة به جنحة مشددة يعاقب مرتكبها بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 دج إلى 2.000.000 دج . بموجب المادة 32 من القانون رقم 06-01.

الفرع الرابع : الإثراء غير المشروع

أولا : أسباب الجدل حول تجريم الإثراء غير المشروع : جريمة الإثراء أو الكسب غير المشروع جريمة من جرائم الفساد المثيرة للجدل، وعلى الرغم من النص عليها في المادة 20 من اتفاقية مكافحة الفساد، إلا أنها كانت محل اعتراض من طرف العديد من دول أوروبا الغربية خلال مفاوضات إعداد هذه الاتفاقية .

وسبب هذا الجدل مرده إلى أنها صورة من صور الفساد الذكي الذي يتستر وراء مبدئين من المبادئ القانونية المكرسة لدى فقهاء القانون وهما :

1. مبدأ شرعية التجريم والعقاب التي تستلزم تفسير النصوص الجزائية الموضوعية تفسيراً ضيقاً وعدم استعمال القياس كما هو الشأن في القواعد الإجرائية؛
2. اعتبار جريمة الإثراء غير المشروع انتهاكاً لمبدأ قرينة البراءة أو على الأقل شبهة للمساس بها، لكونها تعتبر نقلاً لعبء الإثبات الذي يقع على جهة الإدعاء (النباة) بحيث يطلب من المتهم إثبات براءته التي هي أصيلة ومفترضة فيه، عن طريق إلزامه بإثبات شرعية مصدر أمواله التي تزيد زيادة كبيرة عن دخله الوظيفي.

بالرغم من هذه الشبهة الدستورية فلقد جرمت اتفاقية مكافحة الفساد وتبعها المشرع الجزائري اعتماداً على قرينة مفادها أن أي زيادة غير معقولة في ثروة الموظف العام أو من في حكمه لا تتناسب مع دخله تعد إثراء غير مشروع وأن النص المجرم لهذا الفعل يتعلق بقرينه قانونية يجوز دحضها، وهو ليس قلباً لعبء الإثبات ، فهذه الطريقة في الإثبات يجيزها القانون خاصة وأن القاضي الجزائي له حرية مطلقة في تقدير الدليل، وعليه فإن هذا النص لا يكون مخالفاً للدستور .

ثانياً : تعريف الإثراء غير المشروع : يجب التفريق بين الإثراء أو الكسب غير المشروع والإثراء بلا سبب ؛ فالأول جريمة جزائية ومنصوص عليها في قانون الوقاية من الفساد ومكافحته أما الإثراء بلا سبب ف منصوص عليه القانون المدني ويتمثل في إثراء شخص ، عن حسن نية ، نتيجة عمل الغير أو شيء له .

الكسب أو الإثراء غير المشروع فيتمثل في الزيادة المعترية التي تطرأ على الذمة المالية للموظف بعد توليه وظيفة عامة، ولا يمكنه تقديم تبرير معقول لتلك الزيادة التي لا تتناسب مع مداخيله المشروعة.

ثالثاً : الركن الشرعي : حسب المادة 37 من قانون مكافحة الفساد : ” يعاقب بالحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 دج إلى 1.000.000 دج، كل موظف عمومي لا يمكنه تقديم تبرير معقول للزيادة المعترية التي طرأت في ذمته المالية مقارنة بمداخيله المشروعة.

يعاقب بنفس عقوبة الإخفاء المنصوص عليها في هذا القانون، كل شخص ساهم عمداً في التستر على المصدر غير المشروع للأموال المذكورة في الفقرة السابقة بأية طريقة كانت.”

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

يعتبر الإثراء غير المشروع المذكور في الفقرة الأولى من هذه المادة جريمة مستمرة تقوم إما بحيازة الممتلكات غير المشروعة أو استغلالها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

رابعا : الركن المفترض (صفة الموظف العمومي) : لتقوم جريمة الإثراء غير المشروع يشترط القانون أن يكون مرتكبها موظفا عموميا " كل موظف عمومي " بالمفهوم الموسع المبين في المادة 2 من القانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته .

خامسا : الركن المادي (السلوك الإجرامي): يشترط لقيام الجريمة توفر ركنها المادي الذي يتكون من ثلاثة عناصر :

1. يجب أن تطرأ على الذمة المالية للموظف العمومي زيادة مقارنة بمداخيله المشروعة . ويتم إثبات هذه الزيادة بعدة طرق منها ملاحظة تغيير في نمط عيش الموظف وبروز علامات الثراء الظاهرة عليه وعلى أفراد أسرته كشراء فيلات وسيارات رفاة غالية الثمن ، أو عن طريق المبلغين أو عن طريق استغلال التصريحات بالممتلكات التي يكتبها بمراقبة مدى صحتها لدى الجهات المعنية كالبنوك ومصالح الأملاك العقارية
2. يجب أن تكون الزيادة معتبرة (substantielle) حسب تعبير المشرع الجزائري وكبيرة حسب تعبير المادة 20 من اتفاقية مكافحة الفساد. فلا يعتد بالزيادة البسيطة في الذمة المالية ، ويرجع تقدير ذلك للسلطة التقديرية لقاضي الموضوع ، كما يجب أن تكون الزيادة طرأت بعد تولي الموظف العمومي مهام وظيفته
3. عجز الموظف عن تقديم تبرير معقول للزيادة في ذمته المالية مقارنة بمداخيله المشروعة ولقد عبر المشرع ، على غرار المادة 20 من اتفاقية مكافحة الفساد بلفظة " معقول (raisonnablement) أي أن يكون المبرر منطقيا ومقبولا قانونا وعرفا كأن تكون الزيادة ناتجة عن ميراث .

خامسا : الركن المعنوي (القصد الجنائي): جنحة الإثراء غير المشروع من الجرائم العمدية يجب أن يتوفر فيها عنصري العلم وإرادة أي أن يكون الجاني عالما بأنه موظف عمومي وأن الزيادة المعتبرة وغير المشروعة في ذمته المالية بعد توليه وظيفته وعجزه عن التبرير المعقول لتلك الزيادة يعد جريمة يعاقب عليها القانون .

سادسا : قمع الجريمة : جريمة الإثراء أو الكسب غير المشروع من الجرائم المستمرة ومكيفة جنحة . يتعرض مرتكبها إلى عقوبة الحبس من سنتين (2) إلى عشر (10) سنوات وبغرامة من 200.000 د.ج إلى 1.000.000 د.ج.

الفرع الخامس : عدم التبليغ عن تعارض المصالح

إن موضوع تعارض المصالح من المسائل المعقدة والشائكة لكونه :

- مرتبط بغريزة الإنسان في حب التملك مما يجعله التربة الخصبة لممارسات الفساد بغرض إشباع هذه الغريزة
- ارتباطه بالموظف العمومي الذي يتصرف في الأموال العامة وهي ضحية جرائم الفساد
- ميل الإنسان إلى صلة الرحم وتفضيل أقاربه وأصحابه على الغير ولو بطرق غير مشروعة

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

أولاً : مفهوم وتعريف تعارض المصالح : لم يعرف القانون تعارض المصالح بل ترك ذلك للفقهاء وخبراء القانون ، حيث عرفته منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE) في تقريرها السنوي لسنة 2005 المحدد للخطوط التوجيهية بأنه :

1. " حالة التعارض بين المهمة العمومية التي يمارسها العون العمومي وبين المصالح الخاصة لذلك العون والتي يمكن أن تؤثر سلباً في كيفية أدائه لواجباته ومسئوليته ."
2. في فرنسا خلصت اللجنة التي ترأسها ليونيل جوسبان والمنشأة بموجب المرسوم المؤرخ في 16 يوليو 2012 من طرف رئيس الجمهورية المسماة لجنة تحديد أخلاقيات المهنة في الحياة العامة، إلى وضع تعريف لتعارض المصالح بأنها " حالة التداخل بين مصلحة عمومية ومصالح عمومية أخرى ومصالح خاصة من شأنها التأثير السلبي في الممارسة المستقلة والمحيدة والموضوعية لوظيفة معينة "
3. تعريف لجنة الوقاية من تعارض المصالح في الحياة العمومية التي أنشأها الرئيس الفرنسي بموجب المرسوم رقم 1072-2010 المؤرخ في 2010/9/10 والتي قدمت تقريرها إلى رئيس الجمهورية في 2011/1/26 :

une situation d'interférence entre une mission de service public et l'intérêt privé d'une personne qui concourt à l'exercice de cette mission, lorsque cet intérêt, par sa nature et son intensité, peut raisonnablement être regardé comme étant de nature à influencer ou paraître influencer l'exercice indépendant, impartial et objectif de ses fonctions

ثالثاً : الهدف من تجريم عدم التبليغ عن حالة تعارض المصالح : هو سعي المشرع إلى ضمان احترام مبدأ الثقة والشفافية والمحيدة والموضوعية في ممارسة الأعوان العموميين لخدمات المرافق العامة وواجباتهم الوظيفية والوقاية من تأثير مصالحهم الخاصة في أدائهم لتلك الواجبات.

رابعاً : الركن الشرعي : حسب المادة 34 : يعاقب بالحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2) سنتين وبغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 د.ج كل موظف عمومي خالف أحكام المادة 9 (8) من هذا القانون . (ورد خطأ مادي في رقم المادة المحال إليها فجاء في الجريدة الرسمية رقم 9 والصحيح رقم 8)

خامساً : الركن المفترض : ويتمثل في صفة الموظف العمومي بمفهومها الواسع المبين في المادة 2 من قانون الوقاية من الفساد ومكافحته.

سادساً : الركن المادي : يتمثل الركن المادي لجريمة تعارض المصالح حسب نص المادة 34 من القانون 06-01 في مخالفة الموظف العمومي للالتزام المنصوص عليه في المادة 8 من نفس القانون . والمتمثل في إخبار السلطة الرئاسية التابع لها عن حالة تعارض مصالحه الخاصة مع المصلحة العامة التي ترمي إلى تحقيقها ممارسته لالتزاماته وواجباته المهنية المحددة في الوظيفة أو المنصب الذي يشغله على النحو المطلوب .

ملاحظة : استعمل المشرع المصطلح (التعارض) في عبارة (إذا تعارضت) في النص العربي أما في النص باللغة الفرنسية استعمل لفظة (Coincident) أي تتلاقى أو تتطابق وهو المصطلح الأدق .

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

ويتكون الركن المادي لهذه الجريمة من ثلاثة عناصر :

1. أن يكون هناك تعارض بين المصلحة الخاصة والمصلحة العامة : والمقصود بذلك امتناع الموظف العمومي عن إخبار رؤسائه عن وجود تعارض بين مصلحة خاصة له مباشرة أو غير مباشرة والمصلحة العامة التي يسعى إلى تحقيقها من خلال ممارسة واجباته الوظيفية؛
2. أن يؤثر تعارض المصالح في ممارسة الواجبات الوظيفية : ويلاحظ هنا أيضا اختلاف بين النص بالعربية والنص بالفرنسية المادة 8 التي تحيل إليها المادة 34 (أو يكون من شأن ذلك التأثير على ممارسته لمهامه بشكل عاد)، فالحرف (أو) يفيد الاختيار بين ما قبله وما بعده، أي يكفي لقيام الركن المادي أن يكون هناك تعارض بين المصلحة الخاصة للموظف العمومي وبين المصلحة العامة، وبقينا أن التجريم لفعل تعارض المصالح سببه التأثير في كيفية أداء الموظف لمهامه؛
3. الامتناع عن تبليغ السلطة الرئاسية عن حالة تعارض المصالح : لا يكفي لقيام الركن المادي لجريمة تعارض المصالح أن يكون هناك تقاطع لمصالح الموظف الخاصة مع واجباته المهنية ، وان تكون تلك المصالح من شأنها التأثير في أدائه لمهامه بما يشوب نزاهته وأمانته وحياده بل تكتمل عناصر الركن المادي بامتناع الموظف عن التبليغ بحالة التعارض لرؤسائه .

سابعا : الركن المعنوي : إن جريمة تعارض المصالح جريمة عمدية تقتضي توفر القصد الجنائي العام بعنصريه : العلم والإرادة حيث يتمثل عنصر العلم في أن يكون الشخص عالما بأنه موظف عمومي وأن له مصالح خاصة يمكن أن تؤثر في أداء واجباته المهنية على النحو المطلوب في القانون وفي أخلاقيات المهنة وأن عدم إخبار رؤسائه إلزام قانوني يعاقب القانون على عدم التقيد به والعلم بالقانون علم مفترض لدى العامة ولا يجوز التمسك بالجهل بالقانون كوسيلة للدفاع طبقا للفقرة الأولى من المادة 60 من الدستور.

ثامنا : قمع الجريمة : يعاقب بالحبس من ستة (6) أشهر إلى سنتين (2) سنتين وبغرامة من 50.000 دج إلى 200.000 د.ج كل موظف عمومي ، يكون في حالة تلاقي مصالحه الخاصة مع المصالح العامة المرتبطة بممارسة وظيفته، ويمتنع عن تبليغ رؤسائه، مسألة تعارض المصالح مسألة معقدة ومتشعبة لها عدة أبعاد ومعالجتها تتطلب :

1. مقارنة شاملة بوضع نص تشريعي شامل (الهيئة بصدد إعداد مشروع في هذا المجال)؛
2. وضع التدابير الاحترازية لتطبيق مبدأ التنافي بين الوظائف والمناصب؛
3. تحديد الآليات والأساليب العملية التي تكشف حالات تعارض المصالح بما فيها إنشاء هيئة مختصة؛
4. وضع التدابير الجزائية لردع جريمة تعارض المصالح.

تاسعا : حالات التعرض لتعارض المصالح : سوف يتم الاكتفاء بالتعرض لحالات تعارض المصالح في القانون رقم 06-01 والأمر 07-01 - مع العلم أن حالات التنافي ذات الصلة بتعارض المصالح تتوازعها العديد من النصوص التشريعية (القانون العضوي للقضاء- قانون المحاماة- البرلمان - قانون البلدية وقانون الولاية)

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

1. الأمر رقم 07 - 01 مؤرخ في 11 صفر عام 1428 الموافق أول مارس سنة 2007، يتعلق بمجالات التنافس والالتزامات الخاصة ببعض المناصب والوظائف¹:

- الموظفون المعنيون : الذين يشغلون منصب تأطير أو وظيفة عليا في الدولة / (المادة 1)

✓ في الهيئات والإدارات العمومية؛

✓ المؤسسات العمومية؛

✓ المؤسسات العمومية الاقتصادية؛

✓ الشركات المختلطة التي تملك الدولة فيها 50% على الأقل؛

✓ سلطات الضبط؛

✓ لكل هيئة عمومية تتولى مهام الضبط أو المراقبة أو التحكيم.

2. أثناء فترة ممارسة النشاط (المادة 2) : يمنع على هؤلاء ، خلال فترة نشاطهم ، أن تكون لهم مصالح سواء

بأنفسهم أو بواسطة شخص آخر ، داخل البلاد أو خارجها لدى المؤسسات أو الهيئات التي يتولون :

- مراقبتها؛

- الإشراف عليها؛

- التي أبرموا صفقة معها؛

- أصدروا استشارة لعقد صفقة معها.

3. بعد نهاية المهمة : يمنع عليهم ممارسة أي نشاط استشاري أو مهني أو أن تكون لهم مصالح في المؤسسات المحددة

في المادة الأولى من الأمر رقم 07-01 والمشار إليها سابقا لمدة سنتين (المادة 3) ، بعد انقضاء السنتين يلزم

الموظفون المشار إليهم أعلاه، إذا باشروا عملا استشاريا أو مهنيا لدى الهيئات المذكورة أعلاه، بتقديم تصريح مكتوب

لمدة ثلاث سنوات لدى :

- الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته؛

- آخر هيئة مستخدمة؛

- السلطة المكلفة بالوظيفة العمومية .

وذلك خلال أجل شهر يحسب من بداية ممارسة النشاط (المادة 4) .

- يتعرض الموظف الذي تكون له مصالح أثناء ممارسة وظيفته مع الهيئات المذكورة أو يمارس نشاطا فيها خلال

السنتين بعد نهاية وظيفته إلى عقوبة الحبس من 6 أشهر إلى سنة وغرامة من 100 ألف إلى 300 ألف

دينار(المادة 6)

- إذا مارس نشاطا بعد انقضاء سنتين ولم يقدم تصريحا مكتوبا للهيئة الوطنية للوقاية من الفساد أو لآخر هيئة

مستخدمة أو السلطة المكلفة بالوظيفة العمومية يتعرض لعقوبة الغرامة من 200 ألف إلى 500 ألف د. ج .

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر رقم 07-01 المؤرخ في 11 صفر 1428 الموافق 14 مارس 2007 يتعلق بتضارب المصالح والالتزامات الخاصة ببعض الوظائف المناصب. المعدل والتتمم للقانون 01.06 المتعلق بمكافحة الفساد.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

المبحث الثاني : الفساد من خلال إحصائيات وعينة من القضايا المحالة إلى النيابة العامة والأحكام القضائية

على الرغم من إعلان السلطات المستمر عن إجراءات متلاحقة لمكافحة الفساد، إلا أننا من حين لآخر نتفجر قضية فسادٍ في الجزائر، وبدأت وتيرة هذه الفضائح تتسارع لتشهد البلاد قضايا عدة خلال الفترة الأخيرة جلبت انتقاداتٍ، وأثبتت مجدداً أن الفساد يتوغل داخل البلاد، بحسب المنتقدين، ولم يعد موضوع الفساد في الجزائر، من الأمور المستغربة عند المواطنين، فالبلاد، وبحسب تقارير رسمية، وحتى علمية، تقع في مستنقعٍ فاسدٍ وحسب بياناتٍ، تتربع الجزائر أسفل قائمة الدول الأكثر شفافية، وهذا ما أدى إلى توغلها في مستنقع الفساد، وفيما يابى عرض لأهم المؤشرات العالمية والتقارير الدولية التي توضح موقع الفساد في الجزائر وترتيبها دوليا في مدى انتشاره بها، وكذا مجموعة من قضايا الفساد في الجزائر المثارة إعلاميا.

المطلب الأول : الفساد في الجزائر من خلال إحصائيات دولية

الفرع الأول : الجزائر حسب مؤشرات منظمة الشفافية العالمية

أصدرت مجموعة البحوث العالمية الخاصة بمنظمة الشفافية الدولية العديد من المؤشرات الخاصة بقياس مستويات الفساد وقد اختص كل مؤشر منها بجانب معني من القياس وستتطرق إليها بالتفصيل وسيتم التسلسل بالمؤشرات وفق سنة الإصدار، وقد صنفت الجزائر على ثلاثة مؤشرات من مؤشرات منظمة الشفافية الدولية حيث صنفت الجزائر على كل من مؤشر مدركات الفساد وتقرير الفساد العالمي ومقياس الفساد العالمي، ولم تصنف على مؤشر دافعي الرشوة للأسباب التي ذكرت والخاصة بالدول المشمولة بمسح مؤشر دافعي الرشوة بسبب ضعف الانفتاح والأهمية التجارية ولم يتم إجراء تقييم لنظام النزاهة الوطني في الجزائر بسبب عدم وجود فرع لمنظمة الشفافية الدولية في الجزائر، وسيتم تناول درجات الجزائر على المؤشرات الثلاثة بعد التطرق إلى كل واحد على حدا وكالاتي:

أولا : مؤشر مدركات الفساد : Index Perceptions Corruption ويرمز له اختصاراً (CPI) وصدر لأول مرة في العام 1995 ، ويصدر سنوياً وهو المؤشر الذي يقيّم الدول ويرتبتها وفقاً لدرجة وجود الفساد بين المسؤولين والسياسيين فيها على إدراك رجال الأعمال والمحللين والسياسيين ومنهم المتخصصون والخبراء من بناء الدولة نفسها التي يتم تقييمها من المقيمين فيها أو من غير المقيمين ويُعدُّ مؤشر مدركات الفساد أهم المؤشرات (النشاطات البحثية) التي تصدر عن المنظمة، ويعتبر مؤشراً مركباً ويسمى بمسح المسوح حيث يعتمد على البيانات التي يتم جمعها عن طريق مسوح واستطلاعات رأي متخصصة تقوم بها مؤسسات مختلفة ومستقلة، على تعريف منظمة يركز المؤشر بشكل أساسي على الفساد في القطاع العام وبناء الشفافية الدولية للفساد تطرح المسوح واستطلاعات الرأي المستخدمة في إعداد المؤشر أسئلة ذات صلة باستغلال الوظيفة العامة لتحقيق مصالح خاصة على سبيل المثال قبول الموظفين الحكوميين للرشاوى أثناء المشتريات، أو اختلاس الأموال العامة، ومدى نجاعة جهود مكافحة الفساد.

1. **منهجية مؤشر مدركات الفساد** : إن مؤشر مدركات الفساد عبارة عن مؤشر تجميعي يعمل على الجمع بين البيانات المستمدة من عدد مختلف من المصادر ولكي تدخل الدولة يف عملية التصنيف فلا بد أن تكون الدولة مشمولة ضمن ثلاثة مصادر مسحية في الأقل من مصادر مؤشر مدركات الفساد، إن عملية الإدراج في المؤشر لا تعني بالضرورة وجود فساد بالدولة المدرجة وإنما يعتمد ذلك على مدى توفر معلومات عن الفساد في الدولة، وتتم مراجعة منهجية المؤشر وفق النصيحة المقدمة من قبل البروفيسور الدكتور جون، ومنذ إصدار المؤشر لأول مرة في العام 1995 قراف الميسدروف(من جامعة باساو وحتى النسخة قبل الأخيرة 2011 كان المؤشر يعتمد على معلومات مستمدة من إحصائيات خلال السنتين الماضيتين للسنة التي يراد حساب المؤشر لها

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

حيث معلومات آخر سنتين يجب أن تكون متوفرة وان مؤشر مدركات الفساد حتى عام 2011 يحسب بترجمة البيانات على مقياس عام موحد بتدرج (0 - 10) حيث تعادل الدرجة (0) أعلى مستوى من مستويات الفساد المدرك أي (تصور القطاع العام للدولة باعتباره فاسداً للغاية) في حين تعادل الدرجة (10) أدنى مستوى من مستويات الفساد المدرك أي (تصور القطاع العام للدولة باعتباره نظيفاً تماماً) أخيراً يتم تحديد الدرجات على مؤشر مدركات الفساد من خلال احتساب المتوسط لجميع القيم الموحدة لكل دولة، وفي العام 2012 تم تغيير الأسلوب المتبع في حساب مؤشر مدركات الفساد وقد جرى تطوير هذه المنهجية التي جرت المصادقة عليها من خلال تقييم إحصائي مستقل. إن المنهجية الجديدة توفر قدرًا أكبر من الوضوح حيال الكيفية التي يتم فيها بناء المؤشر مما يزيد من سهولة تتبع الكيفية التي تتم من خلالها إعادة تدرج البيانات المستمدة من المصادر بغية إدراجها، كما وتعين المنهجية الموحدة أن الدرجة التي تحزها دولة ما على مؤشر مدركات الفساد ستعمل بصورة أفضل على التقاط التغيرات التي تطرأ على مدركات الفساد في القطاع العام لتلك الدولة مع مرور الوقت، لذلك تم تسهيل الأسلوب المتبع في تجميع مصادر البيانات بحيث تتضمن هذه الطريقة ألان وجود البيانات الخاصة بعام واحد فقط من كل مصدر من مصادر البيانات حيث هذه الطريقة ستجعل من الممكن مقارنة درجات الدولة مع مرور الوقت، ومنهجية حساب المؤشر في عام 2012 والسنوات القادمة تكون بترجمة البيانات على مقياس بتدرج من (0 - 100) حيث تعادل الدرجة (0) أعلى مستوى من مستويات الفساد المدرك أي (تصور القطاع العام للدولة باعتباره فاسد للغاية) في حين تعادل الدرجة (100) أدنى مستوى من مستويات الفساد المدرك أي (تصور القطاع العام للدولة باعتباره نظيف تماماً)، ويتم إجراء ذلك عن طريق طرح الوسط الحسابي لمجموعة البيانات وقسمة الناتج على الانحراف المعياري لينتج عنها نقاط معيارية (point standard) والتي يجري العمل على تعديلها لاحقاً للحصول على وسط حسابي (يتم تحديده لاحقاً) وعلى انحراف معياري (يتم تحديده لاحقاً) حيث تلاءم مجموعة البيانات مقياس مؤشر مدركات الفساد بتدرج (0 - 100)، ثم يتم حساب معدل (الوسط الحسابي) لجميع النقاط التي تمت معايرتها لتلك الدولة، وتجدر الإشارة إلى أن درجة الدولة يتم تقريب مجموع النقاط إلى أعداد صحيحة مؤشر أهم كثيراً في الدلالة على مستوى الفساد المدرك فيها أما ترتيب الدولة فقد يتغير لمجرد دخول دول جديدة أو خروج دول أخرى من التصنيف، كما قد تشترك بعض الدول بالمرتبة نفسها وهذا يعود إلى تساوي الدول في الدرجة، كما تجدر الإشارة إلى أن منظمة الشفافية الدولية أشارت إلى عدم إمكانية مقارنة نتائج عام 2012 صعوداً مع بقية السنوات إلا أن الباحث وجدت طريقة للمقارنة وذلك بقسمة نتائج عام 2012 صعوداً على 10.

2. مصادر مؤشر مدركات الفساد : يشترط لإدراج الدول ضمن الدول المقيمة من قبل المؤشر أن يتم تقييمها من قبل ثلاث مصادر (مؤسسات دولية مستقلة) على الأقل ضمن المصادر المعتمدة من قبل المنظمة الشفافية الدولية، وتعمل المنظمة على مراجعة المنهجية الخاصة بكل مصدر من مصادر البيانات التي تستفيد منها مؤشر مدركات الفساد بحيث يختلف عددها من عام لآخر فعلى سبيل المثال اعتمدت على 13 مصدر في العامين 2012-2013، بينما اعتمدت على 17 مصدر في عام 2011، وفي عام 2014 اعتمدت على 12 مصدر دولي¹، ويعتمد مؤشر مدركات الفساد بشكل أساسي على مصادر البيانات المتوفرة ويضم المؤشر إحصائيات من عدد من المصادر مأخوذة من عدد من المؤسسات المستقلة، أبرزها المنتدى الاقتصادي العالمي، ومؤسسة البصيرة العالمية (IH)، ومؤسسة برتسلمان ستيفتونغ، والمعهد الدولي للتنمية الإدارية (IMD)، ووحدة الاستخبارات الاقتصادية (EIU)، وشركة خدمات المخاطر السياسية (PRS)، ويختلف عدد المصادر من دولة لأخرى حيث تكون كثيرة لبعض الدول

¹ نزاهة-الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد، تقرير تعريفي عن مؤشر مدركات الفساد لعام 2014، المملكة العربية السعودية، متاح على : www.nazaha.gov.sa تاريخ الاطلاع : 2017/04/03، صص(3-4).

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

وقليلة لدول أخرى، وتحسب جميع المصادر مجمل إدراك حجم الفساد (من خلال مدة التكرار وحجم الرشاوى) في القطاعين العام والسياسي، وتجدر الإشارة إلى أن المصادر التي يعتمد عليها المؤشر لا تميز بين الفساد الإداري والفساد السياسي الذي يركز بشكل أساسي على تمويل الأحزاب واستغلال المناصب العامة لأغراض حزبية، وكافة المصادر تعطي تصنيفاً للدول (يضم تقييماً لعدة دول) وتشمل المصادر التي بموجبها تقيم الدول عن طريق النقاط أحدث الاستطلاعات المعدة من قبل جهات مختصة (تحليل للبلاد، وكالات المخاطر) وتشمل الاستطلاعات التي يتم إجرائها الفئات التالية (الخبراء من الداخل (محليين) والخارج، مديري الإدارة العليا والمتوسطة، والشركات المحليّة والعالمية، رجال الأعمال المغتربين، شبكة مراسلين، تقييم الموظفين) وهذه النتائج يتم مراجعتها وبالتالي يطرأ عليها تغيير يسري من سنة إلى أخرى ويقيم حجم الفساد في الدولة من قبل مجموعتين الحجم وعة الأولى تتمثل في خبراء مقيمين،(في البلاد أو خارج البلاد) أما الحجم وعة الثانية فتتمثل بقياديين في القطاع الخاص ويشمل مؤشر مدركات الفساد لكل سنة مصادر متشابهة مع غير بشكل طفيف وحسب وثوق المنظمة بالمصدر، ولا بل لكل مصدر من مصادر البيانات استيفاء المعايير الواردة فيما يلي ليكون مؤهلاً لاعتباره مصدرًا بالنسبة إلى مؤشر مدركات الفساد¹:

- أن يقيس المصدر بصورة كمية مدركات الفساد في القطاع العام؛
- أن يكون قائماً على منهجية تمتاز بالصدق والثبات، يتم من خلالها تحديد مجموع النقاط والرتب التي تحزها الدول على المقياس نفسه؛
- أن يتم تنفيذ ذلك من قبل مؤسسة ذات مصداقية وأن يكون من المتوقع تكرار ذلك على نحو منتظم؛
- أن يسمح بوجود ما يكفي من التفاوت في مجموع النقاط التي يتم إحرازها بما يتيح عملية التمييز بين الدول.

3. ترتيب الجزائر حسب مؤشر مدركات الفساد (CPI) : دخلت الجزائر لأول مرة على تصنيف مؤشر مدركات الفساد في العام 2003 وذلك بسبب صعوبة الوصول إلى البيانات والمعلومات قبل هذا العام ورتبت الجزائر في مراتب مختلفة من عام لآخر، هذا بالإضافة إلى التدهور المستمر في ترتيب الجزائر في مؤشر مدركات الفساد والصادر عن منظمة الشفافية الدولية حيث تتراجع سنة بعد الأخرى، مما يؤكد تزايد معدل الفساد وانتشاره بدرجة لم يسبق لها من قبل، وقد جاء ترتيب الجزائر في هذا المؤشر خلال فترة 2003-2017 على النحو الوارد في الجدول الموالي :

¹ غزوان رفيق عويد، دراسة تحليلية لمؤشرات منظمة الشفافية الدولية (مع الإشارة إلى حالة العراق)، بحث منشور بمجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، العدد التاسع،

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

الجدول رقم (1.2.2) : ترتيب الجزائر حسب مؤشر مدركات الفساد للفترة (2003-2017)

السنة	الدرجة	الترتيب دوليا
2003	2.6	133/88
2004	2.7	146/97
2005	2.8	158/97
2006	3.1	163/84
2007	3.0	180/99
2008	3.2	180/92
2009	2.8	180/111
2010	2.9	178/105
2011	2.9	183/112
2012	3.4	175/105
2013	3.6	168/94
2014	3.6	175/100
2015	3.6	168/88
2016	3.4	176/108
2017	3.3	180/112

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير منظمة الشفافية الدولية للفترة (2003-2017)

http://www.transparency.org/policy_research/surveys_indices/cpi/2003_2017 (Consulté Le 05/02/2018)

من خلال القراءة الأولية لهذه المؤشرات من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الجزائر لم تحصل على علامة أكثر من 5 في مؤشر مدركات الفساد خلال الفترة (2003-2017) وهو ما جعلها تصنف ضمن الدول التي يشكل فيها الفساد مشكلة خطيرة على التنمية وجهود تحقيق الأهداف الإنمائية للألفية، ورغم أن الجزائر أول دولة انضمت بشكل طوعي للمصادقة على الإتفاقية الدولية لمكافحة الفساد، كما أنها تعتبر الأولى عربيا التي سنت أول قانون لمكافحة الفساد في 2006، واتخاذ العديد من الإجراءات لمكافحة الفساد إلا أن هذا لم يخرجها من بؤرة الفساد وتوغله حيث أنها على قُربا 15 عام لم تسجل ولا مرة نقطة تفوق أو تساوي 5 درجات (0-10) على سلم مؤشر مدركات الفساد، وترجع منظمة الشفافية الدولية النتائج المتدنية في هذا المؤشر التي حققتها دول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا بما فيها الجزائر إلى الافتقار للشفافية، وانعدام الأمن وكذا الثروة النفطية التي تتمتع بها هذه الدول يفتح أبواب الفساد خاصة في ظل ارتفاع أسعار المحروقات، وللتوضيح أكثر لقراءات المؤشر وترتيب الجزائر حسبه نستعين بالشكل الموالي :

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

الشكل رقم (1.2.2) : أعمدة بيانية توضح تنقيط الجزائر حسب مؤشر مدركات الفساد للفترة (2003-2017)



المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول السابق

ومن خلال الشكل البياني نلاحظ عموما هناك تذبذب لترتيب الجزائر حسب المؤشر في فترة الدراسة ، وأنها خلال نفس الفترة المؤشر لم يصل حتى 5 درجات بل إنه لم يتجاوز حتى 3.6 درجات على سلم مؤشر الدراسة ، رغم هذا يلاحظ تحسن طفيف في مؤشر مدركات الفساد خلال الفترة (2006-2003) حيث انتقل المؤشر من 2,6 نقطة سنة 2003 إلى 3,2 نقطة سنة 2006 بمعدل زيادة يقدر بـ %19,23 ، وربما يعود هذا التحسن في المؤشر إلى أنه في شهر فيفري من سنة 2006 أصدرت الجزائر القانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، كما قامت بالتصديق في شهر جوان من نفس السنة على اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد، وهو ما يعزز نية الدولة ورغبتها في المعالجة الفساد، ورغم هذا التحسن تبقى قيمة المؤشر ضعيفة في الجزائر خلال هذه السنة إذا ما قورنت ببعض الدول العربية كقطر التي بلغ فيها المؤشر 06 نقاط والبحرين 5,7 نقطة و الأردن 5,3 نقطة وتونس 4,6 نقطة.

أما فيما يتعلق بالدرجة المتدنية التي عرفتتها سنة 2003 و 2004 فقد ترجع أسبابها إلى استمرار تفشي الفساد في الإدارات العمومية وبعض القطاعات الحكومية كالقطاع المصرفي ومصالح الضرائب والجمارك وقطاع الصحة وغيرها، فقد عرفت هذه السنوات قضايا فساد من العيار الثقيل على غرار ما عرف بفضيحة القرن سنة 2003 وهي فضيحة بنك الخليفة، إلى جانب الفساد الذي ظهر في قطاع البناء والسكن بعد زلزال بومرداس 2003 وقضية البنك التجاري والصناعي وغيرها. وقد تراجع المؤشر قليلا سنة 2007 حيث سجل 02 درجات فقط، ليسجل أعلى قيمة له سنة 2008 قدرت بـ 3,2 نقطة، وقد رتبت الجزائر في المرتبة 92 من أصل 180 دولة أي أنها تحسنت في ترتيب الدول بـ 07 درجات عن سنة 2007 ، ورغم هذا تبقى بعيدة عن المستويات الجيدة حتى مقارنة مع بع الدول العربية كقطر والبحرين وعمان والأردن والتي سجلت درجات أكثر من 5 خلال هذه السنة، ويعود السبب في ذلك إلى عدم تحقيق نتائج إيجابية من الجهود المبذولة لمكافحة الفساد، وبقائه ينخر في اقتصاد الجزائر خاصة في ظل تحسن أسعار النفط وانطلاق مشاريع تنموية كبيرة رصدت لها مبالغ ضخمة كالبرنامج التكميلي للإنعاش الاقتصادي (150 مليار دولار) ما فتح شهية الفاسدين لمزيد من الاختلاسات، أضف إلى ذلك أنه لم يتم تفعيل حتى بعض المواد التي جاءت في قانون مكافحة الفساد كتعيين اللجنة الوطنية لمكافحة الفساد.

واستمر المؤشر في الانخفاض بعد سنة 2008 حيث سجل سنة 2009 و 2010 على التوالي 2,8 و 2,9 وبقي عند نفس النقطة سنة 2011 حيث صنفت الجزائر في المرتبة 112 من بين 183 دولة شملها المؤشر، وهو ما يؤكد عدم وجود تحسن في

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

الوقاية من الفساد ومكافحته، وتعود الأسباب في استمرار تراجع المؤشر إلى ما عرفته الجزائر من فضائح للفساد على غرار فضيحة الطريق السيار شرق غرب ، وفضيحة سوناطراك، والتهرب الجبائي لشركة اورسكوم تيليكوم.

تجدر الإشارة إلى أن تقرير 2010 لمنظمة الشفافية الدولية حول مؤشر مدركات الفساد وتصنيف الجزائر في المرتبة 105 وفق هذا التقرير آثار حفيظة الوزير الأول حيث قال أن الجزائر لا تعترف بتقرير 2010 ، مشددا على أن حكومته اتخذت إجراءات صارمة بخصوص محاربة الفساد وردعه، أ ووضح الوزير الأول أمام نواب البرلمان في 31 أكتوبر 2010 خلال مناقشة بيان السياسة العامة، أن هذه التصنيفات غير موضوعية، لأن هناك تطاول على الجزائر، لافتا إلى أن الحكومة الجزائرية" لا يوجد لديها حرج من طرح قضايا الفساد والرشوة" ، مؤكدا في الوقت نفسه على حرية القضاء الجزائري في مكافحة الظاهرتين.

للتوضيح فقط فإن منظمة الشفافية الدولية تقر بصعوبة تحسين نتيجة أي دولة في المؤشر خلال فترة قصيرة لأن مؤشر أي سنة قائم على معلومات قد تكون جمعت منذ سنة أو سنتين ومرتبطة بخبرات اكتسبت ربما على فترات طويلة ترجع إلى الماضي، هذا يعني انه يحتمل أن تظهر تغييرات جوهرية في درجة إدراك الفساد فقط خلال فترة زمنية طويلة.

كما يعتقد الخبراء أن تراكم مسلسل الإنزلاقات والتجاوزات كسابقة خطيرة في تاريخ الجزائر خصوصا مطلع عام 2011 أعمق من ارتفاع أثمان السكر والزيت أو غلق الطرق والمرافق العامة مثل البلديات والمستشفيات، فهذه الأخيرة كانت بمثابة القطرة التي أفاضت الكأس فقط، بل هي أزمة النظام الاقتصادي والسياسي الجزائري الذي لا يملك مفاتيح الحلول الجذرية ولا يملك مشروعا ذا بعد وطني شامل، في وقت امتلأت فيه أوعية وجيوب الخزينة العمومية بملأ يبر الدولارات، فالفساد هو أساس أزمة الجزائر، وليت الصراع في الساحة السياسية بين الأحزاب يقتصر على بناء الدولة العصرية، بل حقيقته ا لمرة أنه صراع انتهازي حول المناصب البرلمانية في الانتخابات التشريعية والمصالح الضيقة والامتيازات الفردية ومن يأخذ أكثر من الصفقات العمومية ولو على حساب المصلحة العامة، ويثير هذا الوضع حفيظة الشارع الغاضب، خاصة لما يقارنه بالسلوك النضالي والتضحيات الكفاحية التي قدمها المجاهدون والشهداء الحقيقيون في ثورتهم المباركة ضد الاستعمار الفرنسي، كما يلاحظ من الجدول تدرج تصنيف الجزائر بـ 24 نقطة في الفترة 2003-2011، حيث احتلت على سلم مؤشر الشفافية المرتبة 88 عام 2003 بدرجة 6.2 من 10، والمرتبة 112 من أصل 183 بلد شمله المسح عام 2011 لتتحصل على رصيد ضعيف ومنخفض جدا 9.2 من 10 بعدما كانت في المرتبة 105 سنة 2010، ويتكرر هذا السيناريو التراجيدي والوضعية المأساوية للمرة التاسعة على التوالي دون تسجيل أي تطور إيجابي. بمعنى أنها لم تستطع أن تقفز فوق حاجز الـ 3 نقاط، لأنه حسب الهيئة الدولية تعتبر أن حصول أي دولة على أقل من 3 نقاط، دلالة على توسع دائرة ورقة انتشار الفساد بمنسوب عالي ومرتفع داخل مختلف مفاصل ودواليب الدولة، ومنه نستنتج أن البلاد تؤكد غرقها أكثر في بحر الفساد، حيث تشهد مؤسسات وأجهزة الحكومة معدلات خطيرة وتعاني من مستويات رهيبه منه (عالجت المحاكم الجزائرية خلال الفترة ما بين 2006 إلى 2009 ما يزيد على أربعة آلاف قضية فساد منها 55% إخلاسات و10% رشوة)، إذ تتبوأ مركز دولي غير مشرف، الأمر الذي يؤشر ويدلل على أن الشركات العاملة بالسوق الوطني سواء العمومية أو الخاصة (محلية وأجنبية) تعيش في مهبش فيها بيئة اقتصادية أقل شفافية قضية الفساد بكافة مظاهره وأشكاله.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

وفي ذات السياق تأتي هذه الأرقام المفزعة والمرعبة لتندق ناقوس الخطر في توقيت حساس للغاية، أي بالموازاة مع الظروف والعوامل التالية¹:

- تنصيب السلطات العمومية للهيئة الوطنية للوقاية ومحاربة الفساد عام 2011، التي تعد بمثابة مرصد وجهاز مركزي دورها الأساسي بذل الجهود لمضنية لمكافحة ومحاصرة بؤر الفساد المستشرية، وكذا تخفيف منابعها وتقويض مشاربها لاسيما الرشوة التي طمت وعمت والشاهد هو تأخر وتماطل الوصاية في تأسيس هذه الآلية رغم أن قانون 20 فيفري 2006 نص عليها، لذلك لوحظ غياب أي نتائج لعملها، أي لم يقدم أو يؤخر شيئاً في التصنيف الدولي الجديد(فارغة من محتواها بقيت حبر على ورق وجسم بلا روح)، وكذا عدم صدور المراسيم التنظيمية لقانون الصفقات العمومية الجديد، إذن واضح أنه لا توجد إرهابات للإرادة السياسية الحقيقية للتقليل من حدة هذا الإخطبوط الجرمي الذي ينخر في جسم الاقتصاد الجزائري؛

- وجود هيئة عليا لمراقبة الأموال العمومية، حيث تأسس مجلس المحاسبة في 1980 بإصدار الأمر رقم 80-05 المؤرخ في 1 مارس 1980 والمتعلق بممارسة وظيفته الرقابية. ويخضع حالياً في تسييره للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995، المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أغسطس 2010، الذي يحدد صلاحيات تنظيمه وسياره وجزاء تحرياته؛

- نشوب واندلاع ثورات الربيع العربي التي هزت أنظمة الحكم في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، وهذا درس مستفاد للجزائر من زاوية أن غالبية الدول العربية التي مستها رياح التغيير تقع في مراتب ذليلة دنيا في مجال مؤشر الشفافية، مسجلة نتائج سيئة وفي بعض الأحيان كارثية (العراق بترتيب 175 ورصيد 1.8، مصر برتبة 112 دولياً ورصيد 2.9، المغرب برتبة 80 ورصيد 3.4، بينما تونس بمرتبة 73 بمقابل رصيدها 3.8 على سلم التنقيط).

وحسب تقرير للجمعية الجزائرية لمكافحة الفساد فإن التنقيط الذي حصلت عليه الجزائر في سنة 2015 حسب مؤشر مدركات الفساد بترتيب 88 هو نف ترتيب سنوات 2014 و 2013 كما أنها حصلت على المرتبة 17 إفريقيا والتاسعة عربياً، واعتبرت الجمعية أن حصول الجزائر على 3.6 في عام 2014 برتبة 100 دولياً ونفس التنقيط في عام 2013 برتبة 94 عالمياً لا يعكس تحسناً في الوضعية اتجاه مكافحة الفساد، إنما يعود السبب في تغير المراتب إلى تراجع عدد الدول المعنية بالإحصاء من 175 دولة إلى 167 دولة

وتوغلت الجزائر أكثر في مستنقع الفساد عام 2016، وفق منظمة الشفافية الدولية، إذ حلت في المركز 108 عالمياً كما جاءت في المركز 17 في القارة الأفريقية، والعاشر عربياً، بينما تصدرت الدنمارك للعام الثالث على التوالي الترتيب العالمي في الدول الأقل فساداً بـ90 نقطة، تليها نيوزيلاندا وفنلندا في المركز الثالث بـ89، فيما حلت الولايات المتحدة الأمريكية في المركز 18 بـ74 نقطة والصين مع الهند في المركز 79 عالمياً بـ40 نقطة.

وحسب المؤشر الصادر لسنة 2017 فإن الجزائر تراجعت في ترتيبها، وشمل المؤشر 21 دولة عربية من أصل 22 دولة عربية، في غياب لدولة فلسطين، وسيطرت دول مجلس التعاون الخليجي الست على مقدمة الترتيب العربي للمؤشر، بوجودهم جميعاً من بين أعلى ثماني دول عربية في الترتيب، بحيث احتلت الإمارات العربية المتحدة المرتبة الأقل فساداً بين العرب، بعد أن جاءت في المرتبة

¹ طارق قندوز وإبراهيم بلحيمر، الاقتصاد الجزائري بين تقلبات العملات وأوهام مكافحة الفساد (دراسة من منظور احتياطي الصرف)، بحث منشور على شبكة الاقتصاديين العراقيين، متاح على: <http://iraqieconomists.net/ar/wp-content/uploads/sites/2/2017/02>، تاريخ الاطلاع : 2018/02/07.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

21 عاليا، تليها قطر 29 والسعودية 57، واحتلت تونس المرتبة 74 عالميا، بينما تحتل المغرب المرتبة 81، وفي المقابل، تذيلت الصومال ترتيب الدول العربية والعالمية في المؤشر، وهو مركز حافظت عليه الصومال خلال السنوات العشر الماضية. وبقية الجزائر تحافظ على نفس التنقيط تقريبا بسبب عدم تجاوزها وحلها للقضايا التي مستها خلال سنوات الدراسة والتي أثارت ضجة في الإعلام المحلي والدولي، كما أثارت عديد الأسئلة لدى المواطن الجزائري عن دور القضاء والرقابة على أموال الدولة ومؤسساتها.

ثانيا : مؤشر دافعي الرشوة : Index Payers Bribe ويرمز له اختصاراً (BPI) وصدر لأول مرة في العام 1999 وهو مؤشر غير سنوي حيث صدر للأعوام (1999-2002-2006-2008-2011) وهو تصنيف لأبرز الدول المصدرة وفقاً لاحتمالية ارتشاء شركاتها في الخارج ويعتمد هذا المؤشر على مسح للجهات التنفيذية مع التركيز على الممارسات التجارية للشركات الأجنبية في بلادها وبالتالي أدى دور المورد للفساد، وبالتالي فإن المؤشر يصنف الدول وليس الشركات العاملة.

1. **منهجية مؤشر دافعي الرشوة :** هنالك اختلافات مهمة بين منهجية كل سنة وأخرى بسبب تغيير أسئلة الاستبانة حيث تم تطوير المؤشر ليصنف الدول وبعد ذلك أضيف إليه تصنيف مستوى الفساد حسب القطاعات (الزراعة والصناعة وتكنولوجيا المعلومات والنفط والغاز... الخ) التي تعمل فيها الشركات، ويتم احتساب مجموع النقاط على آراء التنفيذيين في قطاع الأعمال كما يتم التي يجرها كل بلد على المؤشر بناء أيضا استطلاع التصورات المتعلقة بالرشوة في مختلف قطاعات الأعمال ويتم طرح السؤال (مدى انحراط الشركات التي يمتلكون فيها علاقات تجارية من إحدى البلدان المعنية بالرشوة) ويتم تصنيف الدول واحتساب النقاط على مقياس موحد عام بتدرج بين (0 - 10) حيث تمثل الدرجة القصوى (10) الرأي القائل بأن الشركات من ذلك البلد لم تمارس الرشوة أبداً وتمثل الدرجة (0) الرأي القائل بأن الشركة من ذلك البلد مارست الرشوة بشكل دائم وعلى هذا الأساس تصنف الدول بأنها اقل أو أكثر احتمالية الانخراط للرشوة في الخارج، ويتم تنفيذ العمل الإحصائي من قبل الأستاذ الدكتور (جريتود موز مولر) رئيس قسم الإحصاء بكلية الاقتصاد في جامعة باساو الألمانية، ويتم إجراء الاستبانة من خلال المقابلات وجهًا لوجه أو بالبريد أو عن طريق الانترنت.

الدول المشمولة بمسح مؤشر دافعي الرشوة يتم اختيار الدول للدخول إلى تصنيف مؤشر دافعي الرشوة وفق الآتي:

- مدى الانفتاح التجاري ويقاس من خلال تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة بالإضافة إلى حجم الصادرات (ما إذا كانت الدولة مصنفة في آخر إصدار للمؤشر لغرض مقارنة الأداء بمرور الوقت)
- العضوية في مجموعة دول العشرين G 20 الأهمية التجارية داخل المنطقة أو القارة.

2. **ترتيب الجزائر حسب مؤشر دافعي الرشوة :** لم تصنف الجزائر حسب هذا الأخيرة وذلك للاعتبارات اللازمة للمسح والمذكورة سابقا، ولكن رغم هذا توصلت المنظمة إلى أن الجزائر تتعامل مع أ هم الدول المعروفة بدفع الرشوى، وأعربت عن قلقها إزاء الارتفاع المذهل للرشوى من دول التصدير الثلاثون (30) الأكبر في العالم، التي تستحوذ لوحدها على نسبة 87% من التعاملات التجارية والاقتصادية الدولية، واحتل أ هم زبائن الجزائر مراتب غير مشرفة ضمن قائمة الدول التي تتعاطى الرشوة في تعاملاتها، حيث احتلت إسبانيا إيطاليا وفرنسا المراتب : 13-15-20 على التوالي، كما أن أسوأ الدول النامية في مجال الفساد والرشوى والتي تعتبر زبونة للجزائر هي كوريا الجنوبية بمرتبة 21 وتركيا بمرتبة 27 والصين بمرتبة 29 ، وبذلك استنتجت المنظمة أن الجزائر تفضل التعامل التجاري مع دول شركاتها راشية، وأن الدول التي شركاتها غير راشية لم تفرز بالصفقات، وهو تلميح للجزائر

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

بأنها لا تمارس الشفافية في منح الصفقات العمومية ، ولا تحترم قانون الصفقات في منح الصفقات العمومية، و لا تحترم قانون الصفقات في منح المشاريع الاقتصادية للشركات الأجنبية. وبذلك تضمن تقرير2006 حول مؤشر الفساد توجهها نحو ظهور أزواج من الدول "الراشية والمرتشية" في مجال التعاملات التجارية العالمية، وأدى هذا ب: هوجت لايبيل" رئيسة منظمة الشفافية الدولية إلى القول أن: "الشركات العالمية الدافعة للشراوى تعمل على تقويض الجهود المبذولة من حكومات الدول النامية لتحسين الحكم ونظم الإدارة، وبذلك تقود هذه الشركات الى الحارقة المفرغة للفقر"¹.

ثالثا : تقرير الفساد العالمي: **Report Corruption Global**: ويرمز له اختصاراً (GCR) وصدر لأول مرة في العام 2001 ويصدر سنوياً باستثناء السنوات (2002-2010-2012) وه و تقرير يتم من خلاله استكشاف قضايا الفساد بالتفصيل لقطاع معين أو لقضية ما من قضايا الحكم الرشيد، ويقدم التقرير بحثاً عن توفير دراسات حول حالات معينة حيث تجمع النتائج العملية مختصين فضلا وتحليل لكبار الباحثين في مختلف جوانب الفساد بين وجهات النظر الأكاديمية والأصوات العملية من الميدان ويتم اختيار المساهمات من قبل قسم البحوث من هذا التقرير طبقا لآثارها على السياسات والمنهجيات المتكررة، يغطي كل تقرير فترة (12) شهرا ابتداء من شهر جويلية إلى شهر جوان في العام التالي، كما أنه مصمم بحيث يقدم الفائدة لمجموعة واسعة من القراء من ضمنهم واضعو السياسات والصحفيون والمعلمون والطلاب والجمهور العام، وتذكر منظمة الشفافية الدولية أن الوظيفة الأساسية لتقرير الفساد العالمي السنوي تكمن في لفت الانتباه إلى أهمية أن تبقى وسائل الإعلام والمجتمع المدني في حالة يقظة، وقد تناول تقرير الفساد العالمي منذ صدوره القضايا الآتية:

جدول رقم (2.2.2) يوضح القضايا التي تناولتها تقارير الفساد العالمي للسنوات (2001-2016)

التقرير	سنة الإصدار	الموضوع
الأول	2001	تناول وضع الفساد في دول العالم بشكل عام
الثاني	2003	الوصول إلى المعلومات
الثالث	2004	الفساد السياسي
الرابع	2005	الفساد في قطاع البناء والاعمار
الخامس	2006	الفساد في القطاع الصحي
السادس	2007	الفساد القضائي وأثره على نظام العدالة
السابع	2008	قطاع المياه
الثامن	2009	القطاع الخاص
التاسع	2011	تغيير المناخ
العاشر	2013	التعليم
الحادي عشر	2016	الفساد في الرياضة

المصدر : المنظمة الدولية للشفافية، تقارير الفساد العالمي (GCR)، متاح على :

<http://www.transparency.org/research/gcr>

¹ خليل عبد القادر، دراسة اقتصادية لظاهرة الفساد في الجزائر، مداخلة منشورة بتاريخ : 2010/2009، على الموقع الالكتروني لجامعة المدية: <http://www.univ-medea.dz>

medea.dz، تاريخ الاطلاع : 2017/05/07.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

وللإشارة فإن تقرير الفساد العالمي يُعدّ مؤشرًا ولكنه نوعي وليس كمي كما في مؤشر مدركات الفساد وبقية المؤشرات الكمية التي تصدر عن المنظمة.

1. الجزائر حسب تقارير الفساد العالمي : صدرت عشرة إصدارات من تقرير الفساد العالمي التي تناول كل منها قضية من

قضايا الفساد في العالم التي اشرنا لها سابق، ومن خلال البحث في هذه التقارير عما الجزائر وجدنا أن الجزائر قد تمت الإشارة إليها في التقارير الآتية :

- في التقرير الأول (2001) عن الفساد بشكل عام : لم يتم الإشارة إلى الجزائر لكن تم الاكتفاء بترتيب منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا والمرتبة المتدنية التي تحتلها عالميا وقد أرجعت هذا المنظمة إلى نقص وعي المجتمع المدني وعدم تفعيل أنظمة الحكم الراشد.
- في التقرير الثاني (2003) عن القدرة للوصول إلى المعلومات : تضمن التقرير عدة انتقادات حول تبادل المعلومات في الجزائر، حيث انتقد معاناة الجزائر من نقص التشريع في مجال حرية الوصول إلى المعلومات وتبادلها، لافتنا إلى أن عددا كبيرا من المسؤولين يقدمون المعلومة على أساس أنها خدمة شخصية وليس على أساس الواجب الإعلامي الذي يقوم على حق المواطن في المعلومة، ومن جهة أخرى لم يغفل التقرير التطرق إلى مطالبة المجتمع المدني في الجزائر بضرورة التسريع بوضع قانون يسمح بالولوج إلى المعلوما.
- في التقرير الثالث (2004) عن الفساد السياسي : لم يتم الإشارة إلى الجزائر بصفة مباشرة بل اكتفى بنظرة شاملة عن الفساد السياسي في إفريقيا بصفة عامة.
- في التقرير الرابع (2005) والذي تحدث عن الفساد في قطاع البناء والاعمار : أشار التقرير إلى أن الجزائر بعد الزلزال الذي هز مدينة بومرداس سنة 2003 ، والذي أثبتت فيه التحقيقات أن البناء غير مطابق لشروط السلامة، أي انه هناك اختلاس للأموال المخصصة للبناء، وبهذا أثبتت الجزائر أن الفساد ينخر اقتصادها بكل القطاعات ولم يسلم من ذلك حتى قطاع البناء.
- في التقرير الخامس (2006) والذي ناقش قضية الفساد في القطاع الصحي : حيث وجهت منظمة الشفافية الدولية انتقادا شديدا لما سمته فساد قطاع الصحة، وصنفته في صدارة القطاعات الأكثر استفحالا لمظاهر الفساد والرشوة في الجزائر، ولاحظ التقرير الصادر ما نعتته بالممارسات المالية الشاذة ومظاهر اختلاس وسرقة وابتزاز في تسيير أموال الصحة العمومية في الجزائر خلال السنوات الأخيرة، كما ركز بوجه خاص على مختلف إدارات المؤسسات الإستشفائية العمومية وسوق الدواء معتبرا أنها مسرح للفساد المفتوح وتحويل المال العام.
- في التقرير السادس (2007) والذي تكلم فن الفساد القضائي وأثره عن العدالة : لم يتم الإشارة للجزائر في هذا التقرير.
- في التقرير السابع (2008) عن الفساد في قطاع المياه : كذلك في هذا التقرير لم يشر إلى الجزائر بصفة خاصة بل تمت الإشارة إلى بعض الدول الإفريقية التي تعاني الجفاف، واكتفت منظمة الشفافية الدولية بضرورة الترشيد في استهلاك المياه وتسييرها.
- في التقرير الثامن (2009) والذي تناول الفساد في القطاع الخاص : بالنسبة للقطاع الخاص فلم تغفل الجزائر من هذا التقرير خاصة بعد الفضائح التي هزتها خاصة في قطاع البنوك، ونصحت بضرورة تفعيل القوانين وصرامتها.
- في التقرير التاسع (2011) والذي ناقش موضوع تغير المناخ : أشارت المنظمة أن تغير المناخ من شأنه أن يؤدي إلى عواقب وخيمة تقدر قيمتها بمليارات الدولارات لمدن مثل الجزائر العاصمة والإسكندرية وبنغازي وحوض نهر

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

النيل في مصر، موضح أن تغير المناخ يفاقم موجات الحر ونقص المياه في منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، وأضافت المنظمة أنه يمكن للضغوط المناخية على الموارد الطبيعية وما يتبعها من هجرة إلى زيادة مخاطر الصراع أن تؤدي إلى خطر تناقص الإنتاج مما يحتم على هذه الدول أن تبذل المزيد من الجهود ووضع أسس واستراتيجيات لمرحلة ما بعد النفط خاصة وأن الجزائر تساهم وبشكل كبير في التغيرات المناخية بسبب الغازات الدفينة التي تنتجها الآبار البترولية في الجنوب.

- في التقرير العاشر (2013) والذي ناقش موضوع التعليم : يُنظر إلى الجزائر على أنها نجحت في تعميم التعليم الابتدائي الشامل بمعدل صافي التحاق بالتعليم الابتدائي بلغ 97% في عام 2013 (مع تحقيق المساواة بين الجنسين)، وارتفعت فيها معدلات الالتحاق بالتعليم العالي على نحو متساوٍ. وسيتمتع على الحكومة في المرحلة المقبلة العمل على تحسين نوعية التعليم، إذ جاء أداء الطلاب الجزائريين في سن 15 عاما في المرتبة 71 من بين 72 بلداً في مادتي العلوم والرياضيات في برنامج التقييم الدولي للطلاب لنفس السنة.
- في التقرير الحادي عشر 2016 حول الفساد في الرياضة : بحيث تمت الإشارة في هذا التقرير أن الرياضة هي تجارة بمليارات الدولارات تستقطب المليارات من الناس . وهو أيضاً رمز عالمي للعب النظيف ومصدر فرح عظيم للعديد من الناس، وبوجود الكثير من المشاركة العامة والتأثير السياسي والمال على المحك، يظل الفساد مخاطرة مستمرة وحقيقية . إن الفضاخ المتزايدة حول التلاعب بنتائج المباريات ، والأحداث الكبرى والانتخابات ، وأوجه القصور النظامية في إدارة الرياضة ، تقوض الآن ثقة الجمهور بأنها تصل إلى نقطة تحول، ولم يتم الإشارة إلى الجزائر في هذا التقرير.

رابعا : تقييمات نظام النزاهة الوطني : **assessments System Integrity National** ويرمز له اختصاراً (NIS) وصدر لأول مرة في العام 2001 وهي عبارة عن سلسلة من الدراسات التي تتم داخل الدولة وتقدم تقييماً مكثفاً لنقاط القوة والضعف التي تمتلكها أبرز المؤسسات التي تتيح وجود الحكم الرشيد والنزاهة في الدولة، تهدف هذه الدراسات إلى تقييم النظام الوطني للنزاهة نظرياً للدولة على المستويين القانوني (قوانين ونصوص تنظيمية) والعملي (التطبيق)، وبالنسبة لمنظمة الشفافية الدولية تُعدّ دراسات نظام النزاهة الوطنية أداة قياس هامة فهي مكملة للمؤشرات والاستقصاءات، ويقوم نظام النزاهة الوطني على توسيع قاعدة العالمية التي تتبعها المنظمة المحاسبية الأفقية إلى الحد الذي لا تعود القوة في يد سلطة واحدة، ويصبح كل من عمله على نحو منفصل في حلقة متصلة، بحيث يقوم يشغل منصباً عاماً مسؤولاً كل طرف من أطرافها بدور الحارس والمحروس والمراقب والرقيب وهو نظام يعين الانتقال من نظام المساءلة العمودية القائم في ظل النظم الاستبدادية التي يحكمها طاغية أو حزب واحد إلى نظام المحاسبة الأفقية الذي يقوم على تعدد هيئات الرقابة والمحاسبة (البرلمانات، وهيئات الرقابة العامة، وسائل الإعلام الحرة، والمدققين العاميين، النقابات المهنية... الخ) التي تحول دون إساءة استعمال السلطة، ويعرب نظام النزاهة الوطني عن رؤية شاملة لمواجهة الفساد من خلال إصلاح الأطر المؤسسية والقانونية وإجراءات العمل وهو يقوم على منهج تدريجي ومن خلال مشاركة مجتمعية تشمل مؤسسات المجتمع المدني والقطاع الخاص ووسائل الإعلام والمؤسسات الدينية، ويشمل نظام النزاهة الوطنية المؤسسات الرئيسية، أو القطاعات، أو الأنشطة المحددة (الأعمدة) التي تساهم في إرساء مبادئ النزاهة، والشفافية، والمساءلة داخل المجتمع. وعندما يعمل بشكل صحيح، يكافح نظام النزاهة الوطنية الفساد كجزء من الكفاح الأكبر ضد إساءة استخدام السلطة، ومخالفة القانون، والاختلاس بكافة أشكاله. ومن شأن دعم نظام النزاهة الوطنية أن يدعو إلى الارتقاء بمستوى الحوكمة في كافة الأمور المتعلقة بالمجتمع. لقد وضعت منظمة الشفافية الدولية مفهوم نظام النزاهة الوطنية ودعمته باعتباره جزءاً من نهجها الشمولي نحو مكافحة الفساد. ورغم غياب أي مخطط رسمي لنظام فاعل يعمل على مكافحة الفساد، إلا أن هناك اتفاق

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

دولي متزايد حول أفضل السمات المؤسسية البارزة التي يمكن إتباعها لمنع الفساد وتدعيم النزاهة. وتقوم دراسات نظام النزاهة الوطنية على أساس تقييم نوعية المؤسسات ذات الصلة بالنظام العام لمكافحة الفساد¹. كما يقوم هذا النظام على برنامج إصلاح كلي يشمل جميع القضايا والمجالات المتصلة بنظام الحكم ويشمل ذلك²:

- الإطار المؤسسي (الأجهزة والإدارات الحكومية)؛

- الإطار القانوني (التشريعات التي تحمي المواطن من تعسف السلطة وتمنع انتشار الفساد)؛

- السياسات العامة (استراتيجيات تنمية تأخذ في الحسبان مصالح الجمهور بكل فئاته).

1. **مكونات نظام النزاهة الوطني** : يتكون نظام النزاهة الوطني من ثلاثة مكونات يمكن تصورها على هيئة معبد يوناني

على النحو التالي :

- الوعي العام وقيم المجتمع تمثل الأساس أو القواعد التي يقوم عليها المعبد؛

- عناصر نظام النزاهة الوطني تمثل الأعمدة التي يقوم عليها سطح المعبد؛

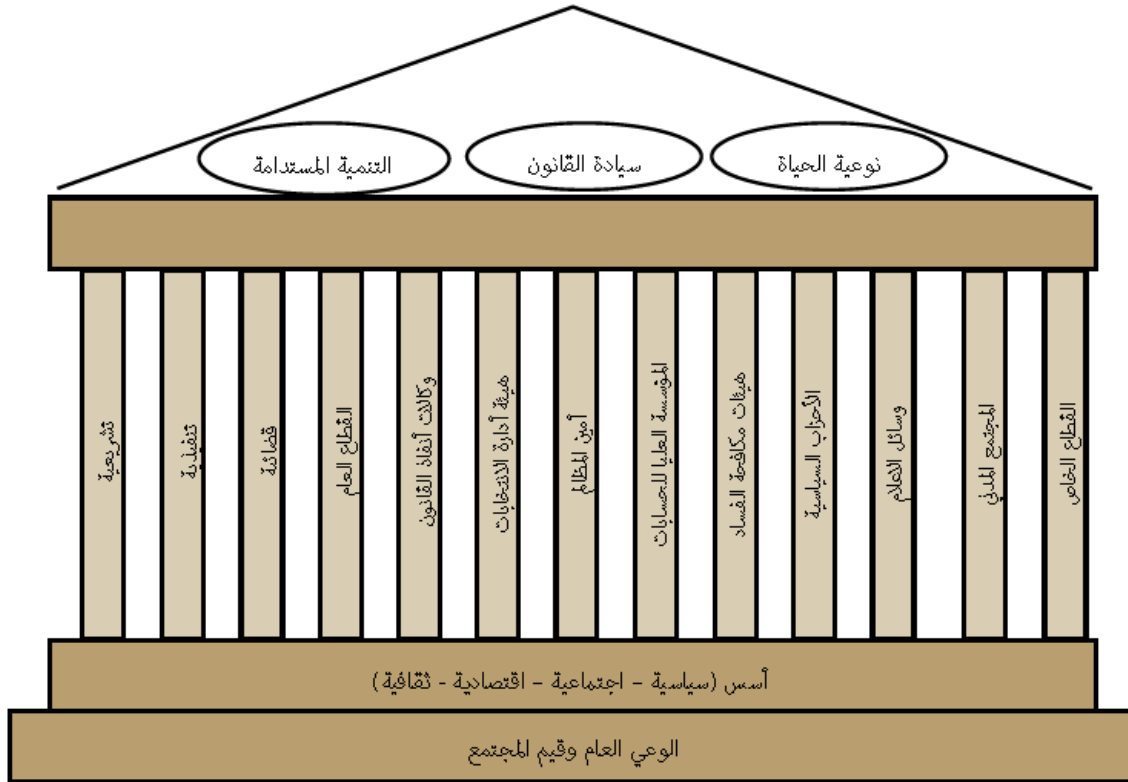
- النزاهة الوطنية تمثل سطح المعبد التي تستقر عليها أهداف نظام النزاهة الوطني (نوعية حياة أفضل، سيادة القانون، والتنمية المستدامة) حيث تمثل ثلاث قبب تستقر على السطح.

وعلى الرغم من الاختلاف بين مجتمع وآخر في نوع الأعمدة التي تمثل أركان البناء في نظام النزاهة الوطني فإن هناك من الأعمدة المتعارف عليها التي تمثل نموذجًا لمختلف المجتمعات وحسب النموذج العام المعد من قبل منظمة الشفافية الدولية يكون عدد أعمدة (عناصر النزاهة) 13 عمودًا كالاتي: (تشريعية، وتنفيذية، وقضائية، والقطاع العام، ووكالات إنفاذ القانون، وهيئة إدارة الانتخابات، وأمين المظالم، والمؤسسة العليا لمراجعة الحسابات، وهيئات مكافحة الفساد، والأحزاب السياسية، ووسائل الإعلام والمجتمع المدني، والقطاع الخاص) كما هو مبين بالشكل الآتي:

¹ شركة التدريب والتنمية العالمية بالاشتراك مع منظمة الشفافية الدولية، دراسة حول نظام النزاهة الوطني في مصر 2009، منظمة الشفافية الدولية، متاح على : https://www.marefa.org/images/2/2d/NIS_Egypt_arabic.pdf، تاريخ الاطلاع : 2017/05/04.

² غزوان رفيق عويد، دراسة تحليلية لمؤشرات منظمة الشفافية الدولية (مع الإشارة إلى حالة العراق)، بحث منشور بمجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، العدد التاسع، 2016، ص 180.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها
الشكل رقم(2.2.2): نموذج منظمة الشفافية الدولية لنظام النزاهة الوطني



المصدر : غزوان رفيق عويد، دراسة تحليلية لمؤشرات منظمة الشفافية الدولية (مع الإشارة إلى حالة العراق)، بحث منشور بمجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، العدد التاسع، 2016، ص 181.

ومن الشكل أعلاه نجد انه كلما كان الوعي العام عاليًا وقيم المجتمع قوية فهي ستدعم الأعمدة التي تستقر فوقها وتمنحها قوة إضافية والعكس صحيح فغياب الوعي وضعف العلم يجعلان أساس البناء ضعيفًا وتصبح الأعمدة واهنة وغير قادرة على حمل السطح الذي يمثل النزاهة الوطنية، وكل من الأعمدة مستقل عن الآخر وله قوة تختلف عن قوة بقية الأعمدة، وضعف أحد الأعمدة سيزيد من عبء الثقل الواقع على الأعمدة الأخرى وإذا ما ضعفت عدة أعمدة يميل السطح وتسقط القبة التي تمثل نوعية الحياة وحكم القانون والتنمية المستدامة، وهذه الأعمدة الـ (13) يتم تقييمها فيما يتعلق بقدرتها الشاملة ونظامها الداخلي ودورها في سلامة النظام العام.

2. القواعد والممارسات المرتبطة بأعمدة النزاهة : يرتبط بكل ركن من أركان نظام النزاهة الوطني مجموعة من القواعد والممارسات التي تمثل الأدوار المركزية للعمل، ويُعد غياب هذه القواعد المكتملة مؤثرًا إلى ضعف هذا الركن أو ذاك، وهذه القواعد والإجراءات ليست مقتصرة على ركن دون غيره وان كان هناك تطابق بين قواعد وممارسات مركزية من جهة وبين أعمدة معينة من جهة أخرى وتمثل أركان النزاهة والقواعد والممارسات في مجموعها نظام النزاهة الوطني وهي كما في الجدول الآتي:

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

جدول رقم(2.2.3) : أركان النزاهة والقواعد والممارسات في نظام النزاهة الوطني حسب منظمة الشفافية الدولية

العمود المؤسسي	القواعد والممارسات اللازمة
السلطة التشريعية	قواعد تضارب المصالح
المجلس التشريعي/البرلمان/مجلس الشعب	انتخابات حرة ونزيهة وممارسة دور رقابي وتشريعي فاعل
لجنة الحسابات العامة(في المجلس التشريعي)	سلطة محاسبة كبار المسؤولين
المدقق العام/هيئة الرقابة العامة	إعداد التقارير العلنية
الإدارة الحكومية	أخلاقيات الإدارة الحكومية وتدابير محاربة الفساد داخلها
القضاء	الاستقلال والنزاهة والفاعلية
وسائل الإعلام	حق الوصول إلى المعلومة وحرية التعبير
المجتمع المدني	حرية التعبير والعمل
ديوان المظالم	الرقابة على سلوكيات السلطة التنفيذية والاستقلالية عنها
الجهات الرقابية ومكافحة الفساد	القوانين النافذة والواجبة النفاذ
القطاع الخاص	سياسة التنافس النزيهة وقواعد المشتريات
المجتمع الدولي	مساعدة متبادلة فعالة قانونية/قضائية

المصدر : غزوان رفيق عويد، دراسة تحليلية لمؤشرات منظمة الشفافية الدولية (مع الإشارة إلى حالة العراق)، بحث منشور بمجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، العدد التاسع، 2016، ص 192.

3. تقييم نظام النزاهة في الجزائر : لم يتم إجراء تقييم لنظام النزاهة الوطني في الجزائر بسبب عدم وجود فرع لمنظمة الشفافية الدولية في الجزائر.

رابعا : مقياس الفساد العالمي: **Barometer Corruption Global** ويرمز له اختصارًا (GCB) وصدر لأول مرة في العام 2003 ويصدر سنويًا باستثناء سنتي (2008-2012) وهو استطلاع آراء المواطنين حول الفساد وتجاربهم في دفع الرشاوى إضافة إلى تقييمهم لمستوى الفساد في أبرز المؤسسات الخدمية وللجهود التي تبذلها الحكومات في مكافحة الفساد في الدول التي يعيشون فيها، فمقياس الفساد العالمي هو استقصاء للرأي العام وهذا يعنى انه استطلاع للجمهور عامة وليس للخبراء في كل دولة شملها المقياس.

1. منهجية مقياس الفساد العالمي : يعتمد مقياس الفساد العالمي على الاستبانة المصممة من قبل منظمة الشفافية الدولية والتي تحتوي على أسئلة متعددة يتم من خلالها التعرف على نظرة الجمهور لمستوى الفساد يف بلدانهم وقد قامت منظمة الشفافية الدولية بتحديث الاستبيان سنويًا بحيث لم تصدر الاستبانة نفسها مرتين وذلك بسبب حذف بعض الأسئلة أو تعديلها أو إضافة أسئلة أخرى لكل سنة وبالتالي لا يمكن مقارنة درجات الدولة بين سنة وأخرى إلا في حالة تشابه الأسئلة لجزء من الاستبانة، إن عينة المسح في كل دولة قدر الإمكان يجب أن تكون ممثلة على المستوى الوطني وتكون عملية الاستبانة لرأي

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

- الجمهور بعدة طرق وهي (المقابلات وجهًا لوجه، الهاتف، عن طريق الانترنت) وتشير منظمة الشفافية الدولية إلى انه يتم التحقق من البيانات وتحليلها في أمانتها العامة في برلين والتحقق منها بواسطة محلل مستقل، وان النتائج الواردة في التقرير لا تشمل الاستجابات الغامضة (لا أعرف / لا إجابة).
2. **مصادر بيانات مقياس الفساد العالمي :** المقياس (الاستبانة) ينفذ لمصالحه منظمة الشفافية الدولية عن طريق مؤسسة غالوب الدولية كجزء من برنامجها في استقصاء رأي الشعوب والتي تستند في أعمالها على الفروع المحلية لترجمة وتنفيذ المقياس وفي بعض الحالات تفوض منظمة الشفافية الدولية منظمات مسحية لإجراء الاستبانة في بلد ما
3. **الجزائر حسب مقياس الفساد العالمي :** لم نستطع التطرق إلى ترتيب الجزائر حسب هذا المقياس في كل السنوات كونه لا يمكننا من المقارنة بين قياس مستوى الفساد من سنة إلى أخرى لأن الاستبانة تعدل من سنة إلى أخرى وعدد المستجوبين غير محدد كما ذكر سابقا في منهجية المقياس، واكتفينا بمثال التقرير الصادر في سنة 2016 ، والذي شمل منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، قامت منظمة الشفافية الدولية بإجراء هذه الدراسة المسحية بشراكة مع الباروميتر الإفريقي (Afrobarometer) وشركاء وطنيون لشبكة الباروميتر العربي (Barometer Arab) الذين أجروا مقابلات مع 10797 شخصاً بالغاً في الفترة من بين سبتمبر 2014 و نوفمبر 2015 في 9 دول و هي: الجزائر، مصر، الأردن، لبنان، المغرب، فلسطين، السودان، تونس واليمن¹، بحيث في الجزائر قامت بالدراسة المسحية شبكة المقياس الإفريقي لفترة العمل الميداني من 2015/05/28 إلى غاية 2015/06/17 ، عدد المستجوبين الجزائريين 1200 مواطن.

ويعتقد أن الفساد متنام في المنطقة حسب المواطنين المستجوبين رغم احتجاجات الربيع العربي التي بدأت عام 2010 واجتاحت الدول العربية خلال السنوات الثالث التي تلت. ومع هذا، فعلى الرغم من مرور حوالي نصف عقد على حدوث العديد من هذه الاحتجاجات للمرة الأولى، فإن باروميتر الفساد العالمي الخاص الذي تصدره المنظمة مزال يجد استياء عام من جهود الحكومات لكبح الابتزاز المالي في القطاع العام، والداعي للقلق أن غالبية المواطنين (61%) في المنطقة يرون أن الفساد قد ارتفع مؤخرا جدا. ويعتقد الكثيرون أن نسبة الفساد لدى المسؤولين الحكوميين وأعضاء البرلمان عالية. بينما يقول 15% منهم فقط أنهم يعتقدون بأنه قد انخفض (إما إلى حد ما أو كثيرا فيما قال 19% منهم أنهم يعتقدون بأنه بقي على حاله. وفي الجزائر فإن نسبة 51% من المستجوبين يعتقدون أن الفساد قد ازداد مقارنة بالسنة الماضية، وفيما يخص الفساد في القطاع العام فإن أغلبية الجزائريين المستجوبين يعتقدون أن الفساد في القطاع العام منشر بشكل كبير، حيث أن 34% يعتقدون أن غالبية أو جميع موظفي هذه المؤسسات فاسدون، بينما حوالي 41% يعتقدون أن بعضهم فاسدون، و13% فقط من يعتقد أن مؤسسات القطاع العام خالية تماماً من الفساد.

1. كيف يقيم المواطنون جهود حكوماتهم ضد الفساد؟ هل هي جيدة أم سيئة؟

أجمع غالبية المواطنين على الأداء السلبي لحكوماتهم في محاربة الفساد. وهذا على أن الحكومات إما أنها لم تبذل الجهد الكافي في محاربة الفساد، أو في أحسن الأحوال، أنها لا تنشر وتبين هذه الجهود المبذولة، بحيث أن 69% من المستجوبين الجزائريين يعتقدون أن جهود الحكومة ضد الفساد سيئة بينما 24% يعتقدون أن هذه الجهود جيدة.

¹ منظمة الشفافية الدولية، تقرير حول : الناس والفساد: دراسة مسحية للشرق الأوسط وشمال إفريقيا 2016 - باروميتر الفساد العالمي ، متاح على :

www.transparency.org/research/gcb، تاريخ الاطلاع : 2017/05/11.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

2. ما هي الخدمات التي يدفع المواطنون رشواى من أجلها؟

طرحت على المواطنين لمعرفة فيما إذا كانوا قد دفعوا - كم مرة، إن حصل ذلك، قمت بدفع رشوة، أو قدمت هدية، أو خدمة ل:

- معلم أو مسؤول مدرسة؟
- موظف صحة أو مستشفى أو عيادة؟
- مسؤول حكومي من أجل الحصول على وثيقة؟
- موظف حكومي من أجل الوصول إلى الخدمات الحيوية؟
- الشرطة؟
- المحاكم؟

الأساس: المواطنون الذي كان لهم اتصال مع واحدة على الأقل من الخدمات العامة الست في الـ 12 الماضية، باستثناء الإجابات التي تنقصها معلومات عن أسئلة الرشوة الست ، في الجزائر، حوالي شخص واحد فقط من بين ثمانية أشخاص من مستخدمي الخدمات العامة (14 %) دفعوا رشوة، كما تشير الدراسة أن انجاز العمل باستعمال العلاقات الشخصية (الواسطة) للوصول إلى الخدمات العامة بسرعة لا يتم تقييمها واحتسابها في الدراسات المسحية المرتبطة بالرشوة.

3. ما هي أكثر الخدمات التي تتأثر بالرشوة؟ من خلال السؤال السابق تبين أن الرشوة منتشرة في العديد من الخدمات

العامة الأساسية، وقد سجلت المحاكم أعلى معدلات الرشوة في الخدمات الست التي تمت دراستها. حيث أفاد حوالي ثلث الأشخاص 31% بأنهم دفعوا رشوة عند تواصلهم مع المحاكم ، بينما عانت مؤسسات إنفاذ القانون الأخرى - مثل الشرطة- كذلك من معدل عال للرشواى. وربع الأشخاص 27% الذين تواصلوا مع الشرطة في السنة الأخيرة كان عليهم أن يدفعوا رشوة للحصول على المساعدة أو تفادي لعقوبة مثل دفع غرامة علاوة على ذلك، تبين النتائج أن حوالي النصف أو أكثر من الذين دفعوا رشوة للمحاكم وللشرطة كان عليهم أن يدفعوا عدة مرات، مما يؤشر على أن هذه الظاهرة يمكن أن تكون مكررة للمتصلين بمؤسسات القانون وإنفاذه في المنطقة. تطلق هذه النتائج جرس الإنذار في المنطقة، حيث أن لنزاهة مؤسسات القانون والنظام آثارا ممتدة حتمية على بنية المجتمع حيث تسهل الرشوة على سبيل المثال، أن يتجنب المجرمون العقاب لأنهم يدفعون رشوة، بينما يمكن أن يعاقب الأبرياء ظلماً لأنهم لا يستطيعون دفع رشوة.

كما أن تكرار دفع الرشواى في الخدمات الطبية مقلق جدا فتشير النتائج إلى وجود واحد من بين خمسة أشخاص 20% يحاولون الوصول إلى مثل هذه الخدمات بدفع رشوة. بالنسبة لبعض الناس، هذه الرشوة يمكن أن تكون مبلغاً أكبر من إمكانياتهم، مما يعني أنهم ربما لن يكون بمقدورهم الحصول على الخدمات الصحية الحيوية التي يحتاجونها بسبب الفساد . كما أن الرشوة منتشرة إلى حد ما بالنسبة لأولئك الذين يقدمون للحصول على وثائق أو تصاريح 23%، ولأولئك الذين يتصلون بمرافق الخدمات الحيوية مثل الكهرباء والمياه 17% .

بينما تعتبر المدارس الحكومية ذات أقل مستوى في انتشار الرشوة من بين جميع الخدمات الست التي سألنا عنها، إلا أن واحد من بين ثمانية أشخاص 13% يقولون أنهم دفعوا رشوة عندما اتصلوا بالمدارس في السنة الماضية، والتي ما زالت تشكل عبئاً غير مقبول على المواطنين عند الحصول على الخدمات العامة أساسية ، وعموما أظهرت النتائج أن الخدمات الست في فلسطين والأردن، والجزائر، وتونس نظيفة نسبياً مقارنة بدول أخرى في المنطقة. معدلات الرشوة في الخدمات الست في مصر، واليمن، والسودان أعلى بكثير منها في دول أخرى في المنطقة، مما يظهر حدة مشكلة الرشوة في هذه الدول بالتحديد

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

4. من المضطر لدفع الرشوة؟

- عند النظر إلى معدلات الرشوة حسب النوع الاجتماعي (الجنس) نجد أن احتمال اضطراب الرجال ألن يدفعوا رشوة أكبر مقارنة باضطراب النساء، بحيث أن 26% من النساء تقول أنهن قد دفعن رشوة عندما اتصاهن بواحدة على الأقل من الخدمات، بينما ترتفع هذه النسبة إلى 34% عند الرجال.
- احتمال أن يقوم الشباب بدفع رشوة عندما يتصلون بالخدمات أكبر مقارنة بالمواطنين الأكبر سناً 33% بالنسبة للذين تقل أعمارهم عن 35 سنة مقارنة بـ 22 للذين أعمارهم أكثر من 55 سنة، وهذا يعني عدم وجود فئة عمرية محصنة ضد الابتزاز المالي للقطاع العام، و أن جميع الفئات العمرية مثقلة بهذه الجريمة
- تؤثر الرشاوى بشكل قاس تحديدا على المواطنين الذين يعيشون في المناطق الريفية. أفادت الدراسة أن 39% من المواطنين في المناطق الريفية يدفعون رشاوى مقارنة بـ 25% في المناطق الحضرية. ولربما يعزى ذلك لوجود رقابة أقل فعالية من قبل السلطات في المناطق الريفية على الخدمات العامة، أو أن رواتب المسؤولين الحكوميين في تلك المناطق أقل من نظرائهم في المناطق الحضرية وبالتالي فإنهم أكثر سعياً للحصول على إضافة لدخلهم عن طريق طلب الرشوة
- عند النظر إلى النتائج حسب الدخل نجد أن هناك فرقاً بين الدول التي تمت دراستها، فلمن هم مضطرون للدفع - الأكثر فقراً أم الأكثر ثراء. في خمسة من الدول - الجزائر، والمغرب، والسودان، وتونس، وفلسطين - نجد أن الناس الأفقر هم الأكثر احتمالاً لدفع رشوة. ولكن، في الأردن واليمن، نجد أن الأكثر ثراء هم أعلى بقليل كدافعي الرشوة.

5. هل المواطنون العاديون يمكنهم إحداث فرق في محاربة الفساد؟

- الأساس: جميع المواطنين، باستثناء الاستجابات غير المعادة. لم يتم عرض الإجابات تحت "أوافق بشدة"، و "لا أعرف"، و "أرفض"، و "ليس أي منهما"، وذلك من أجل سهولة المقارنة
- في الجزائر كانت حوالي 25% موافق بشدة و 27% موافق وباستطاعتهم أن يصنعوا فرقاً في محاربة الفساد، بينما تشعر أقلية ليست بسيطة أنها غير قادرة على ذلك.

6. لماذا لا يقوم المزيد من المواطنون بالإبلاغ عن الفساد؟

- إن أكثر الأعمال فعالية للمساعدة في محاربة الفساد هي "الإبلاغ عن الفساد" و "رفض دفع الرشوة". بالنسبة لكال الأسلوبين، يقول ربع المواطنين أن الأسلوبين أكثر فعالية، فيما ظن البعض بأن اقتراح الانضمام إلى مسيرة احتجاجية بوصف ذلك عملاً فعالاً يستطيع المواطنون من خلاله محاربة الفساد، أن السبب الرئيسي لعدم قيام المواطنين بالإبلاغ عن الفساد هو إن هموم المواطنين وقلقهم بأن آليات الإبلاغ إما غير فعالة أو أنها تؤدي إلى ردود أفعال انتقامية ضد الضحية أو المبلغ عن الرشوة، كما يعود السبب الثاني الأكثر شيوعاً لعدم قيام المواطنين بالإبلاغ عن المزيد من حالات الفساد أنهم يشعرون أن الأمر لن يحدث فرقاً حيث لن تتم معالجته، أما السبب الثالث يعود لعدم معرفة المواطنين بوجود طرق أو آليات للتبليغ عن الفساد مما يشير إلى حاجة أكثر إلحاحاً في زيادة الوعي بآليات الإبلاغ الآمنة الموجودة، والجدول الموالي يوضح باختصار التفصيل بشأن المستجوبين الجزائريين وإجاباتهم عن الأسئلة السابقة.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

جدول رقم (4.2.2) : النسبة المئوية للجزائريين المستجوبين حسب باروميتر الفساد العالمي لسنة 2016.

1. % لمدرجات الفساد حسب الطرف الفاعل، والنسبة التي تعتقد أن الغالبية أو الجميع فاسدون									
الرئيس / رئيس الوزراء	أعضاء البرلمان	المسؤولون الحكوميون	أعضاء المجالس المحلية	الشرطة	مسؤولو الضريبة	القضاة ومأمورو المحاكم	القادة التقليديون	القادة الدينيون	مدراء الأعمال
31	39	39	39	25	40	28	17	17	37
2. % للتغيير في مستوى الفساد خلال السنة الماضية									
زاد كثيرا	زاد قليلاً	بقي على حاله	انخفض قليلاً	انخفض كثيراً	لا أعرف / لا جواب	الزيادة الكلية	الانخفاض الكلي		
30	21	24	11	5	10	51	15		
3. معدل الارتشاء 14%									
4. % لمعدلات الاتصال حسب الخدمة									
المدارس الحكومية	المستشفيات الحكومية	بطاقة الهوية، بطاقة الناخب، التصريح	المرافق الخدمائية	الشرطة	المحاكم				
47	77	75	44	34	19				
5. % لمعدلات الرشوة حسب الخدمة									
المدارس الحكومية	المستشفيات الحكومية	بطاقة الهوية، بطاقة الناخب، التصريح	المرافق الخدمائية	الشرطة	المحاكم				
7	7	8	6	8	9				
6. % لجهود الحكومة في محاربة الفساد									
بشكل سيء جداً	بشكل سيء إلى حد ما	جيد إلى حد ما	جيد جداً	لا أعرف / لا جواب	مجموع "بشكل سيء"	مجموع "جيد"			
34	35	17	7	7	69	24			
7. % لإمكانية المواطنين العاديين أن يقوموا بعمل ما ضد الفساد									
أوافق بشدة	أوافق	محايد (غير موافق وغير معارض)	معارض	معارض بشدة	لا أعرف / لا جواب	مجموع "موافق"	مجموع "معارض"		
25	25	18	10	17	5	50	27		

المصدر : من إعداد الباحثة باستخدام جداول بتقرير منظمة الشفافية الدولية حول : الناس والفساد: دراسة مسحية للشرق

الأوسط وشمال إفريقيا 2016 - باروميتر الفساد العالمي.

رابعا : مقارنة بين مؤشرات منظمة الشفافية الدولية : سيتم إجراء مقارنة بين هذه المؤشرات للتعرف على الفروق بين هذه المؤشرات من حيث سنة أول إصدار وعدد الإصدارات ونوعية المؤشر هل هو كمي أم نوعي؟ وماذا يقيس المؤشر؟ ومن هي الجهة المسؤولة عن التنفيذ حسب التقارير الصادرة عن منظمة الشفافية الدولية؟

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

جدول رقم(5.2.2) : يوضح مقارنة بين مؤشرات منظمة الشفافية الدولية

المؤشر	سنة الإصدار	نوعية المؤشر	ماذا يقيس المؤشر	الجهة المنفذة
مؤشر مدركات الفساد	1996	كمي	يتركز على آراء الخبراء والمحللين من حول العام	مجموعة مختلفة من المؤسسات
مؤشر دافعي الرشوة	1999	كمي	مسح خبراء الأعمال (وجهاً) نظر القطاع الخاص	المنتدى الاقتصادي العالمي أو مؤسسة غالوب
تقرير الفساد العالمي	2001	نوعي	يقدم عرضاً وتقييماً معمقاً لقضية من قضايا الفساد في جميع أنحاء العالم	منظمة الشفافية الدولية
تقييمات نظام النزاهة الوطني	2001	نوعي	تقييم نقاط القوة والضعف التي تمتلكها مؤسسات الدولة	منظمة الشفافية الدولية بالتعاون مع المنظمات المحلية من الدولة نفسها
مقياس الفساد العالمي	2003	كمي	يقيم آراء الجمهور حول الفساد من نفس الدولة وتجارهم مع الفساد	مؤسسة غالوب الدولية أو منظمات محلية تفوضها منظمة الشفافية الدولية

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على ما سبق فيما يخص مؤشرات منظمة الشفافية الدولية

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

الفرع الثاني : مؤشرات لقياس الفساد حسب البنك الدولي

أولاً : المؤشر العالمي لنظام الإدارة العامة : اهتم البنك الدولي بقضايا نظام الإدارة العامة، ويعطي ما يسمي بـ:"المؤشر العالمي لنظام الإدارة العامة" أو ما يعرف كذلك بـ " المؤشرات العالمية للحكومة "، وأشار أنه يمكن قياس أبعاد نظام الإدارة العامة، من خلال مؤشر يشمل ستة مكونات، حيث أنه تم إصدار هذه المؤشرات منذ عام 1996 على برنامج بحثي طويل الأمد للبنك بناءً الدولي، والذي يتضمن ستة مكونات أساسية هي: (الصوت والمساءلة، والاستقرار السياسي وغياب العنف، وفاعلية الحكومة، والجودة التنظيمية، وسيادة القانون، ومكافحة الفساد) يتم قياسها في أكثر من 200 دولة. هذه المؤشرات هي جزء من البحوث والآراء التي عززت التجارب والملاحظات من الأفراد ذوي العقلية الإصلاحية في الحكومة، والمجتمع المدني، والقطاع الخاص، الذين يعتبرون أن مؤشرات الحوكمة هي المفتاح لتحقيق التنمية، ويتم إصدار هذه المؤشرات في تقرير سنوي صادر عن البنك الدولي. كما يتم احتساب هذه المؤشرات عن طريق إجراء مسوحات وتقييمات ودراسات تقوم بها أكثر من 30 منظمة في جميع أنحاء العالم ويتم تحديثها سنوياً يتم تمثيل كل مؤشر من هذه المؤشرات بنسبة مئوية، حيث تشير هذه النسبة المئوية إلى جميع الدول التي تحتل مركز أقل من البلد الذي تشمله الدراسة وكلما كانت النسبة أعلى كانت النتيجة أفضل ، ويمكن توضيحها بإيجاز في الجدول

الموالي : الجدول رقم(6.2.2) : عناصر قياس المؤشر العالمي لنظام الإدارة العامة حسب البنك الدولي

اسم المؤشر	ماذا يقيس؟	الهيئة التي تصدر المؤشر
مؤشر حكم القانون	يقيس مدى الثقة والتقيّد بالقواعد القانونية في المجتمع	البنك الدولي
مؤشر ضبط الفساد	يقيس الفساد بين المسؤولين الحكوميين، والفساد كعقبة في تطوير الاقتصاد وجذب الاستثمارات.	البنك الدولي
مؤشر حق التعبير والمساءلة	يقيس الجوانب المرتبطة بالحرية السياسية، والانتخابات الحرة والنزيهة، وحرية الصحافة، والحرية المدنية، والحقوق السياسية، ودور العسكر في السياسة، والتغيير الحكومي، وشفافية القوانين والسياسات.	البنك الدولي
مؤشر فعالية الحكومة	يقيس هذا المؤشر الإدراك الحسي للمفاهيم الآتية: نوعية الجهاز البيروقراطي، وتكاليف المعاملات، ونوعية الرعاية الصحية العامة، ودرجة استقرار الحكومة.	البنك الدولي
مؤشر نوعية التنظيم والضبط	يقيس هذا المؤشر الإدراك الحسي للمفاهيم الآتية : حدوث سياسات غير ودية حيال السوق، مثل التحكم في الأسعار، والرقابة غير الواقعية على البنوك، والضبط المفرط في مجال التجارة وتأسيس المشاريع.	البنك الدولي
مؤشر الاستقرار السياسي	قيس الإدراك الحسي لاحتمال ظهور حالة من عدم الاستقرار أو حدوثها، وتوترات، نزاع مسلح، انقلاب عسكري، تهديد إرهابي،... الخ	البنك الدولي

المصدر : مُجد بن عزوز، الفساد الإداري والاقتصادي، آثاره وآليات مكافحته-حالة الجزائر، مقال منشور بالمجلة الجزائرية

للعولمة والسياسات الاقتصادية، العدد 2016/07، ص 207.

الباب الثاني : مساعي وتحديات الجزائر في مكافحة الفساد وآفاق تبني معايير الـIPSAS كحل للتخفيف من الظاهرة

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

ثانيا : الجزائر حسب مؤشر العالمي لنظام الإدارة العامة : كشفت تقارير البنك الدولي حول قضايا نظام الإدارة العامة، أن الجزائر سجلت نقاطا ضعيفة جدا في مجال مكافحة الفساد، واحتلت أسفل السلم في المجالات المرتبطة بمراقبة الفساد وإبرام الصفقات والفعالية الحكومية وسيادة القانون وإبداء الرأي والمساءلة ومكافحة الفساد، وذلك في المؤشر العالمي لنظام الإدارة العامة والمكون من ستة 6 عناصر، وفيما يلي استعراض كل مكون على حدا حسب معطيات الدول الموالي :

جدول رقم (7.2.2) : تنقيط الجزائر حسب المؤشر العالمي لنظام الإدارة العامة للسنوات 2000-2015

السنة	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005	2004	2003	2002	2000
مؤشر فعالية الحكومة	31	32	31.6	34	34.6	38.8	35.9	32	30.1	35.6	39	35.1	30.2	30.7	14.1
مؤشر ضبط الفساد	37.5	38	38.8	38.3	36.5	37.1	34.5	34.5	36.4	37.6	41.5	28.3	30.2	21.5	14.1
إبداء الرأي والمساءلة	23	22.5	22.7	22.3	18.3	18	17.1	19.7	19.7	22.1	26.4	24.5	17.3	17.3	13
نوعية التنظيم والإجراءات	10	11.5	11.5	9.1	10	10.5	13.4	21.8	27.2	29.9	38.2	29.9	29.9	28.9	23
مؤشر الاستقرار السياسي	13.5	13	12.8	10	10.4	11.3	13.3	14.8	14.4	15.9	20.7	10.6	5.3	6.7	9.1

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على تقارير البنك الدولي حول المؤشر العالمي لنظام الإدارة العامة للسنوات

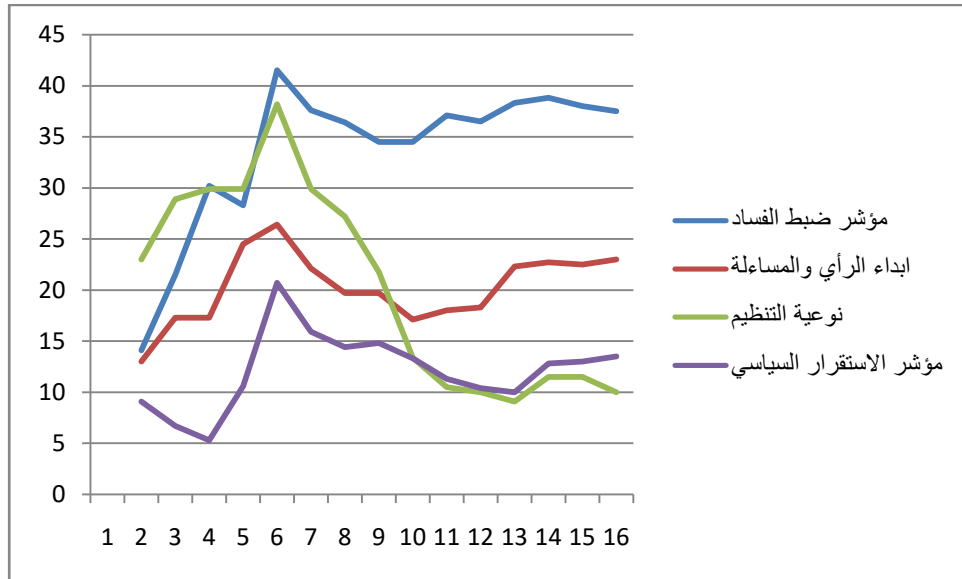
2015-2000

من خلال الجدول نجد أن معظم المؤشرات إن لم نقل كلها لم تتعدى 50% حتى أنها لم تقترب منها حتى ولتوضيح أكثر نعتمد على الشكل البياني لملاحظة منحى تغير الجزائر بحسب المؤشرات السابقة.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

الشكل رقم (3.2.2): منحنيات بيانية توضح درجات الجزائر حسب المؤشرات العالمية للحكومة في الفترة 2000-

2015



المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على معطيات الجدول السابق

1. مؤشر فعالية الحكومة : هذا المؤشر يقيس مصداقية الحكومة والتزامها بالسياسات الاقتصادية والاجتماعية، من خلال نوعيتها وتنفيذها على ارض الواقع، وكذا الليونة في ممارسة الإجراءات المتصلة بجزئية الاستثمار، حقوق الملكية، حرية العمل، حرية السياسة الضريبية، إدارة الإنفاق الحكومي، إلى آخره من المعايير، حيث يظهر من خلال الجدول، أن هناك مجهودات تبدل من أجل الرفع من هذا المؤشر، وهو ما تبينه سنوات 2005 إلى غاية 2010، حيث ارتفع المؤشر في المتوسط إلى 35.21 وهو ما يعبر عن حالة مستقرة، إلا أن النتائج المحققة (بالمقارنة مع حجم الإنفاق العام بدءاً من برنامج دعم النمو 2009/2005، وبرنامج التنمية الخماسي 2014/2010)، تعد ضعيفة، وذلك نتيجة لحجم الفساد الذي استشرى بشكل ملحوظ، إذ قدرت تكاليف المشاريع في البنى التحتية بين 5 و 10 أضعافها، وهو ما حمل الحكومة أعباء هي في غنا عنها، وذلك نتيجة تفشي بعض الممارسات الخاطئة في الجهاز الإداري المرتبطة بالتعيينات في المناصب، وسيادة العلاقات الشخصية وغياب الكفاءة، وهو ما يعبر عن التراجع في مؤشر الفعالية لدى الحكومة.

2. مؤشر ضبط الفساد: يقيس هذا المؤشر بعض إدراكات الفساد منها، تقديم أموال غير قانونية إلى الرسميين والقضاة، والفساد بين المسؤولين الحكوميين، حيث يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن هناك تحسن في المؤشر خلال سنة 2005، حيث وصل المؤشر إلى 5.41، ولكن في السنوات التي تليها حدث وان تراجع المؤشر إلى مستويات أقل من 40 درجة، حيث حاول الحفاظ على شيء من الاستقرار، من خلال تفعيل عمليات المتابعة الميدانية عبر إصدار حزمة من القوانين والإجراءات المتصلة بها للحد من ظاهرة الفساد تمثلت في إصدار قانون خاص بالوقاية من الفساد ومكافحته سنة 2006، والإجراءات المتصلة به الردعية منها والقانونية، وعليه ما دام المؤشر لم يتعدى الـ 50 درجة، فإن ضبط الفساد وإدراك مكانته تبقى من الصعوبة في الحد منه، من منطلق أن قيم مؤشر استقلالية القضاء في الجزائر خلال الفترة 2010 - 2013 لم تتعدى 5.2 درجة من أصل 10 درجات، وأن ترتيب الجزائر تعدت الـ 120 درجة

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

من أصل 142 دولة معنية بهذا المؤشر، وهو ما يعني تحيين معايير الشفافية والديمقراطية من أجل ضبط ظاهرة الفساد. 3. إبداء الرأي والمساءلة: يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، أن هذا المؤشر لم يتجاوز نسبة الـ 30 % خلال الفترة 2000 - 2015، مما يعني أنه لم يتبدل مساعي في مجال تحسين المساءلة وحرية الرأي، على الرغم من وجود بعض التحسن في سنتي 2004/2005، حيث تبين النسب المدونة بعد هذه الفترة هبوط في مستوى المؤشر، مما يعني أن هناك تضيق في مجال حرية التعبير وتكوين جمعيات وحرية الإعلام والمشاركة في الحياة السياسية، ويبين من جهة أخرى أن الظاهر في إبداء الرأي والمساءلة في الجزائر يعبر عن جوانب سطحية ليس إلا، وهو ما يعكس الأداء الضعيف للحكومة من خلال مؤشر، والذي لا يتجاوز 21.2 درجة من أصل 10 درجات، وتقريبا نفس الشيء بالنسبة 31 الديمقراطية للمشاركة السياسية، والتي لم تتجاوز 7.2 درجة خلال الفترة 2010 - 2015، وهو ما جعل الجزائر تصنف في المراتب الأخيرة ضمن الـ 35 دولة الأخيرة من أصل 167 دولة بسبب التضييقات الممارسة في حق حرية التعبير، وهو ما يجعل حجم الفساد يتعاظم بشكل تدريجي.

4. نوعية التنظيم و الإجراءات : هذا المؤشر يسمح بقياس الإدراكات الحسية لمدى حدوث سياسة غير ودية حيال السوق، حيث يشير هذا المؤشر أن الإجراءات المتعلقة بالأعمال التجارية وتنظيم السوق الجزائرية بقي ضعيفا طوال الفترة، بدءا من سنة 2009 إلى غاية 2015، حيث حقق المؤشر درجات في مستويات دنيا بين 5.10 درجة و 5.11 درجة من أصل 100 درجة، علما أن هذه النتائج تؤكدتها تقارير مناخ الأعمال في الجزائر، منها الإجراءات المتصلة بإنشاء المشروع وكذا التراخيص الخاصة بممارسة أنشطة الأعمال والخصوصية، والنقص الفادح في الحصول على المعلومات، وهي الضبابية التي مكنت الفساد من السيطرة على عملية التنظيم والإجراءات المتصلة بها، بالشكل الذي يسمح بعدم استقرار منظومة القوانين، وهو ما جعل الجزائر تحتل المرتبة 136 من أصل 183 دولة ضمن هذا المؤشر في سنة 2013 .

5. مؤشر الاستقرار السياسي : من خلال الجدول أعلاه، يلاحظ أن هذا المؤشر لم يعرف تحسنا إلا في سنة 2005، حيث وصل المؤشر قيمة 7.20 من أصل 100، وهو مؤشر ضعيف، لا يدل على تحسين الأوضاع في المجالات المتصلة بتنظيم المؤسسات وممارسة مهامها، والسبب يعود إلى عدم وجود استقلالية بين الهيئة القضائية والهيئة التنفيذية، وهو ما جعل نسبة الامتناع عن التصويت تتجاوز الـ 60 % في تشريعات 2007 إلى غاية 2011، رغم حالات الانفتاح التي تحاول من خلالها الهيئة التنفيذية تقديم انطباع حول نزاهة الاستحقاقات، وهو ما تفنده المنظمة العالمية للنزاهة في تقاريرها السنوية حول الجزائر، وهي عناصر مكنت المال الفاسد من إضعاف الهيئة القضائية وتقوية الهيئة التنفيذية

المطلب الثاني : الفساد في الجزائر من خلال بعض القضايا المثارة وآليات مكافحته

يؤدي الفساد بكل أنواعه الممارس في القطاع العام إلى خفض الإيرادات العامة، خاصة الضرائب والرسوم الجمركية حيث يلجأ الكثير من المتعاملين الاقتصاديين إلى دفع الرشاوي والعمولات لمفتشي الضرائب والجمارك حتى يستفيدوا من معاملة خاصة، تصل إلى حد خفض قيمة التزاماتهم الضريبية أو حتى التهرب الكامل من دفع الضرائب و الرسوم في بعض الحالات، هذا بالإضافة إلى الإعفاءات الضريبية التي يستفيد منها بين الحين و الآخر.

كما أن الحكومات تخسر دخولا ضخمة من الإيرادات المالية المستحقة لخزينة الدولة، بسبب الرشاوي التي يتقاضاها موظفو الدولة حتى يتجاهلوا جزء من الإنتاج أو الدخل أو الواردات في تقييمهم للضرائب المستحقة على هذه الأنشطة الاقتصادية

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

الأمر الذي يزيد من تراكم الديون المحلية، بالإضافة إلى استمرار العجز في الميزانية العامة و تسهم ضالة الموارد المالية للدولة في خفض الإنفاق العام الذي يمس قطاعات حيوية كالإسكان الصحة و التعليم ... الخ ، و قد يدفع الوضع إلى الإصدار النقدي الجديد أو الاقتراض الداخلي أو الخارجي وما ينجم عن ذلك من تزايد حجم الديون و فوائدها.

الفرع الأول : بعض قضايا الفساد المثارة : لقد شهدت الجزائر انفجار لم يسبق له مثيل لقضايا الفساد على جميع المستويات وفي جميع القطاعات وتعتبر القضايا التي سوف نتطرق إليها الأكثر مساسا بسمعة البلاد من دونها رغم كثرتها، كونها تحت المقاعد الأخيرة من بين الدول الأكثر فسادا حسب التقارير الدولية، أثارت ردود فعلية وطنية ودولية حول تفشي الفساد الدولة وفي مؤسساتها.

1. **فضيحة بنك الخليفة :** جرت معها 104 متهما بشكل مبدئي من بينهم المتهم الرئيسي 42 سنة صيدلي وابن أحد وزراء أول حكومة جزائرية، أما والده فكان إبان الثورة أحد الكوادر الكبار في الاستخبارات . أنشأ سنة 1997 بنك خليفة برأس مال مجموعة صيدلانية كان يتأسسها هو نفسه، وخلال سنوات قليلة لا تتعدى أصابع اليد الواحدة أصبح بنك خليفة أحد أكبر البنوك الجزائرية الخلاصة بـ 7000 آلاف موظف وقيمة أصول 1.5 مليار دولار ورقم الأعمال بلغ 400 مليون دولار سنويا، كما أسس شركات طيران كانت تستخدم ثلاثين طائرة عن طريق الإيجار ومحطتي تلفزيون كانت تشغل 400 شخص في فرنسا لوحدها، كما أسس شركات أخرى للعقارات وكراء السيارات الفخمة كان ينوي إطلاق شركة ملاحية ضخمة بأسطول بواخر ضخمة، وكل هذه الشركات كانت تستخدم 20 ألف موظف زيادة على أن خليفة كان الممول الرسمي لفريق مرسيليا الفرنسي¹.

كانت لديه 30 فيلا فخمة في أرقى أحياء "كان" الفرنسية، حيث كان يقيم حفلات باذخة يعزم فيها نجوم السينما والمال والأعمال والفنانين والمشاهير، وكان يقدم لهم الهدايا بسخاء لتلميع صورته داخل المجتمع الفرنسي . ففي سنة 2002 مثلا أقام حفلا ضخما دعي فيه 300 من نجوم الفن ومشاهير العالم في الفن والسينما والرياضة ونخبة المجتمع، هذا كله من أجل تدشين انطلاق قناته التلفزيونية خليفة.

له علاقات كبرى مع كبار السياسيين في الجزائر، وهذا ما بين سرعة جمعه لكل هذه الأموال في ظرف وجيز يمكنه من تأسيس هذه الإمبراطورية الضخمة . ومن بين هذه العلاقات التي مهدت له الطريق نحو الثراء، كانت علاقته مع شقيقي مسؤول سامي حيث أن أحد أشقاء المسؤول المذكور يحصل شهريا على نصف مليون دينار جزائري منه لتسهيل صفقاته، زيادة على حصوله على فيلا فخمة تصل قيمتها لملياري من السنتيمات مقابل تذليل العقبات في استثماراته وعقوده المشبوهة، كما مول خليفة شقة لشقيق المسؤول السامي ووصلت قيمتها إلى 1.5 مليون أورو، والمسؤول الجزائري نفسه طلب التكفل بمصاريف مغنبة التي حصلت على شيكين ضخمين

القضية هي بداية كانت لتوصل مسؤولي التحقيقات - لو لم تسييس هذه التحقيقات- إلى رؤوس كبرى في الدولة الجزائرية، ولا أدل على ذلك أن أكبر أطر إمبراطورية خليفة كانوا من المسؤولين الجزائريين الكبار والرفيعي المستوى في الإدارة سابقا وحاليا، كما يدخل في القضية جنرالات كبار في الجيش ومسؤولين طبخوا عدة صفقات بعيدا عن القوانين الجارية بما العمل سواء مع إمبراطوريته أو مع شركات غريبة متعددة ، وإفلاس هذا المجمع (بنك وشركة طيران وقناة تلفزيون وغيرها) الذي كان يشغل 20 ألف موظف في الجزائر والخارج، تسبب بخسارة قدرها أحد المحامين بما بين 1,5

¹ فواجلية آمال، مرجع سبق ذكره، ص 153

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

و 5 مليارات دولار للدولة وزبائن البنك.

1. قضية طريق السيار شرق غرب : ملف آخر يعد ثقيلًا من قطاع حساس هو قطاع الأشغال العمومية أو ما يعرف بمشروع القرن طريق السيار شرق- غرب، والذي يعتبر من أكثر القطاعات استقطاباً للفساد ، وحسب ملف القضية فقد انطلق التحقيق فيها سنة 2008¹.

وتعتبر قضية الفساد والرشوة التي مورست في إنجاز مشروع القرن طريق السيار شرق- غرب الذي يمتد من الحدود الشرقية للبلاد إلى الحدود الغربية، والذي أصبح يعرف بفضيحة القرن من أشهر وأضخم قضايا الفساد في الجزائر². وأعلن رئيس محكمة الجنايات بالجزائر العاصمة أن القضية تورط فيها 16 شخصا من بينهم إطارات في الدولة وسبعة مؤسسات أجنبية لإبرام صفقة تتعلق بالرشوة والتزوير على صلة بعقد الطريق السيار، وهو المشروع الذي أوكلته الحكومة الجزائرية في 2006 إلى المجمع الصيني، حيث استهلك المشروع مليارات الدولارات في ظل غياب آليات الرقابة الواجب القيام بها في إطار الإحاطة بحماية المال العام³.

2. قضية سوناطراك : اعتقد الشعب الجزائري أن فضيحة الخليفة والطريق السيار شرق - غرب سيكونان آخر قضايا الفساد والاحتيال في الجزائر خاصة بعد تعهد السلطات العليا في البلاد بمتابعة المتورطين في قضايا الفساد ومعاقبتهم، لكن لم يغلق ملف هاتين القضيتين اللتين كلفتا الخزينة العمومية مليارات من الدولارات، حتى انفجرت قضية أخرى كونها تعد أثقل بكثير من سابقتها ألا وهي فضيحة سوناطراك، والتي تعتبر واحدة من أكبر ملفات الفساد التي طالت العمود الفقري للاقتصاد الجزائرية بحيث أحدثت ضجة كبيرة لدى الرأي العام بما نهب لأموال الشعب وتهريبها للخارج، هذه القضية التي كبدت سوناطراك 1100 مليار قصد إبرام صفقة باسم الشعب وجنحة إبرام صفقات كما تعد قضية تبديد نحو مليار دولار من خزينة الدولة ونهب الذهب الجزائري من قبل الاستراليين، واحدة من أهم فضائح الفساد المرتبطة بوزير الطاقة السابق شكيب خليل، ولا تقل خطورة عن سلسلة سوناطراك، ومع هذا لم ينل أي من المتواطئين في تهريب المال العام العقاب.

المدير الجهوي السابق للمؤسسة الجزائرية لاستغلال مناجم الذهب "إينور" بتمنراست يكشف في هذا الحوار الأسباب التي تقف وراء تعثر التحقيقات وتحويل دون اخذ العدالة مجراها . مليار دولار تقريبا تم تبديدها منذ فتح رأسمال المؤسسة الوطنية لاستغلال مناجم الذهب "إينور" أمام الشريك الاسترالي "جي أم آي" في 2002 ومع هذا لم تتحرك أي جهة أمنية أو قضائية لفتح تحقيق جدي في القضية وتطبيق القانون على المتورطين⁴ ، لكن في الواقع تم فتح تحقيقات عدة حول الفساد في مؤسسات إينور، لكن جميع هذه التحقيقات كانت تتوقف عند حد أو جهة معينة لا يمكن تجاوزها. إذ أن رئيس الجمهورية عبد العزيز بوتفليقة أمر بنفسه بفتح تحقيق في 2011 لمعرفة من يقف وراء تكميد خزينة الدولة مليار دولار في ظرف 10 سنوات، استفاد منها الاستراليين عن طريق النصب بتسهيل وتواطؤ من مسؤولين جزائريين

¹ تبيري أرزقي، الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد وسياسة الحكومة ، مذكرة ماجستير في القانون(غير منشورة)، تخصص الهيئات العمومية والحكومة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة عبد الرحمان ميرة، بجاية، 2014، ص 131.

² بوسعيد سارة، دور إستراتيجية مكافحة الفساد الاقتصادي في تحقيق التنمية المستدامة (دراسة مقارنة بين الجزائر وماليزيا)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2013، ص 123.

³ بن بشير وسيلة، ظاهرة الفساد الإداري والمالي في مجال الصفقات العمومية في القانون الجزائري ، مذكرة ماجستير غير منشورة في القانون العام، تخصص قانون الإجراءات الإدارية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2013، ص 122.

⁴ آمال قواجلية، مرجع سبق ذكره، ص 159.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

الفرع الثاني : أسباب الفساد في المال العام وآليات مكافحته

أولا : أسباب الفساد في المال العام : في مقابلة جمعني بالأستاذ سليمان ناصر بعد تأكيده عن بعده التكويني المهني والأكاديمي عن المحاسبة عموما والمحاسبة العمومية على وجه الخصوص، وقد تكلم عن مجموعة من الأسباب الكامنة وراء الفساد في المال العام، وأجملها في النقاط الموالية¹:

- غياب الشفافية والديمقراطية، وهذا ما يؤكد لجوء الباحثة إلى التحليل عن طريق مقابلات وتحليل الآراء وفي هذا ضرب المثال بدول الخليج ومدى نشرها للتقارير والقوائم الدورية الخاصة بمختلف المؤسسات خاصة فيما يتعلق بالصناديق السيادية قيمة الاستثمار وقيمة الربح مثلا كلها متاحة للعمامة ما يؤكد وجود نوع الإفصاح والشفافية مقارنة بكبرى الشركات البترولية بالجزائر سونطراك فالمواطن الجزائري غير مطلع قوائمها المالية وهي غير متاحة للإعلام ويشوبها الكثير من الغموض والسرية؛
- عدم قيام الهيئات المخولة بالرقابة على المال العام ومكافحة الفساد بدورها الكامل وأشار إلى البرلمان بغرفتيه، ومجلس المحاسبة يقوم بنصف العمل مدعما رأيه بما نشر بجريدة الخبر تقارير مجلس المحاسبة مصيرها "الغبار"²، فمثلا عندما يكتشف مجلس المحاسبة اختلاسات ونفقات غير مبررة لكن ما الفائدة؟ إذا لم تحرك دعوة قضائية، بمعنى لا بد من استخدام تقارير المجلس كذريعة للجهات القضائية؛
- عدم استقلالية القضاء وقد استشهد بالعديد من الفضائح المثار عبر القنوات التلفزيونية والجرائد المحلية، وعلى رأسها قضية الخليفة، وخاصة بعد إصدار مذكرة توقيف دولية في حقه بتهمة الاختلاس وبعدها يدخل للوطن بصفة عادية بحجة هناك خطأ في اعتقاد الأستاذ إن وجد هذا الخطأ فسيكون في الإجراءات والشكليات دون المساس بالمضمون وبعدها وكذلك تصريحات وزير التجارة والصناعة السابق بختي بلعاب رحمة الله حول فضيحة قطاع الغيار حيث : "صرح في ندوة جمعته بجمعيات حماية المستهلك يوم الثلاثاء الموافق لـ 2016/09/21، بأن مصالح الجمارك أوقفت شحنة في ميناء الجزائر، كانت تحمل قطع غيار موجهة للسيارات، بسبب أنها مجهولة المصدر وبسبب أن التصريح بإدخالها جاء فيه أنها مواد غذائية، غير أن صاحب هذه الشحنة، الذي لم يذكر وزير التجارة اسمه، ذهب إلى مقر وزارة التجارة، وهدد المسؤولين هناك بأنه سيتمكن من إدخال الشحنات بأي ثمن، وهو ما وقع فعلا، إذ جرى رفض الحظر عن دخولها بمساعدة مصالح من الوزارة. ويوجد صاحب هذه الشحنات في دبي بعد فراره من بلاده"³؛
- التستر على المتهمين وحصولهم على صفقات مشبوهة وبالتالي تضخيم أموالهم وبهذا يتحولون من لوبي اقتصادي إلى لوبي سياسي ويمارسون الضغط على الحكومة.

¹ سليمان ناصر ، أستاذ تعليم عالي - جامعة قاصدي مرباح ورقلة وخبير اقتصادي مقابلة عن أسباب الفساد في المال العام بقاعة الاجتماعات قسم العلوم التجارية كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يوم 2017/12/20 على الساعة 11:30

² جريدة الخبر العدد الموافق لـ 2017/12/22 .

³ تصريح للسيد بختي بلعاب وزير سابق للتجارة والصناعة ، وزير التجارة يفجر فضيحة فساد تورط فيها مسؤولون بالوزارة، قناة النهار الجزائرية، متاح على الموقع :

<https://arabic.cnn.com/world/2016/09/21/algeria-scandal-commerce-ministry>، تاريخ الاطلاع : 2017/12/22.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

كما تحدث الأستاذ عن نتائج الفساد في المال العام، وقد عبر عنها في النقاط الموالية:

- إلحاق أضرار كبيرة بالاقتصاد الوطني واستشهد بتصريح وزير التجارة السابق بخني بلعاب حيث صرح هذا الأخير بوجود تضخيم لـ 30% من فواتير الاستيراد يصل إلى 18 مليار دولار وهذا ما يسبب نزيف للعملة الصعبة مقارنة بمداخيل الصادرات لسنة 2016 والذي قدر بـ 28 مليار دولار وخاصة في ظل انخفاض أسعار النفط، كما استشهد بما كلفته قضية الخليفة فيما يخص تعويض المدعنين بينكمه من خزينة الدولة وهذا ما أدى إلى مراجعة قانون القرض والنقد لتفادي مثل هذه الخسائر من خلال التأمين على الودائع.
- ضياع فرص للإقلاع الاقتصادي بسبب مظاهر الفساد وتبديد المال العام؛
- نشوء الطبقة بين أفراد المجتمع.

وقد أكد للباحثة أنه مهما كان توجهها علمي بحث فلا يمكن إغفال الرأي السياسي في الموضوع وهذا راجع لتشعب الموضوع وتداخله، كما أنه يرى أن مكافحة الفساد حسب رأيه تستدعي الإرادة السياسية في المقام الأول بغض النظر عن دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ذلك.

ثانيا : آليات مكافحة الفساد وحماية المال العام في الجزائر : لتعزيز آليات مكافحة الفساد وحماية المال العام وجب الالتزام ب¹:

- الحرص على "التطبيق الصارم" للنصوص القانونية التي تحمي المال العام ويبرز ذلك في وجود نصوص "جيدة ومنسجمة" مع المعايير والاتفاقيات الدولية في هذا المجال خاصة فيما يتعلق بقانون مكافحة الفساد الصادر سنة 2006؛
- وجوب مراجعة بعض الثغرات القانونية في قانون الصفقات خاصة فيما يتعلق بتعريف واضح لموضوع المزايدة وتعزيز الرقابة القضائية الإدارية وتحديد شروط الشروع في إنجاز الأشغال قبل الانتهاء من إبرام الصفقات؛
- التشديد على أهمية تعزيز الجانب البشري والمادي من خلال تكوين متخصص لأعوان الأمن الذين يتولون التحقيق في القضايا الاقتصادية ومنحهم الوسائل المادية اللازمة للقيام بمهامهم على أحسن وجه؛
- تعزيز دور المفتشية العامة للمالية في مكافحة الفساد وتوسيع صلاحياتها وتمكينها من صلاحية إخطار العدالة بالقضايا التي يكتشفها خيراؤها أثناء تحقيقاتهم الميدانية مع تدعيم هذه الهيئة العامة بالإمكانات المادية والبشرية²؛
- التصدي لظواهر الفساد ومكافحة المفسدين بعزيمة متوقدة تحذو الحكومة، على خلفية أن الاستثمار المثمر يتطلب محيط إداري نزيه وغير ملوث بالفساد، بإرساء قواعد ديناميكية متينة وصلبة لمبادئ الحوكمة الرشيدة (المساءلة، الائتمان، الإفصاح) في دواليب ومفاصل السلطة؛

¹ بوداعة حاج مختار، ملتقى وطني حول حماية المال العام، المنعقد اليوم الأربعاء بمعسكر 07/05/2014، محرر 1، ضرورة تعزيز آليات مكافحة الفساد وحماية المال العام، مقال منشور بجريدة التحرير الجزائرية، تاريخ النشر: 2016/05/07، متاح على الموقع: <http://www.altahrironline.com/ara/?p=17954>، تاريخ الاطلاع: 2016/06/10.

² صديق بغداد، ملتقى وطني حول حماية المال العام، المنعقد اليوم الأربعاء بمعسكر 07/05/2014، محرر 1، ضرورة تعزيز آليات مكافحة الفساد وحماية المال العام، مقال منشور بجريدة التحرير الجزائرية، تاريخ النشر: 2016/05/07، متاح على الموقع: <http://www.altahrironline.com/ara/?p=17954>، تاريخ الاطلاع: 2016/06/10.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

- تشديد الدور الرقابي لغرفتي البرلمان عبر فحصه للقوانين وتمكينه من تشكيل لجان لتقص على إثر فضائح التلاعب بالمال العام. هذا إضافة إلى تعزيز استقلال القضاء وتمكينه من القيام بدورها وإخضاع حركة الأموال لمراقبة قوية، زيادة على متابعة المتورطين، مع ضرورة غرس وترسيخ الوازع الديني المنبثق من روح رسالة الشريعة الإسلامية التي تحوي في ثناياها القيم المثلى والأخلاق الفاضلة والآداب السامية، من خلال تطعيم مواد الدستور وتخصيب النصوص التشريعية والأطر القانونية بذلك¹.

المبحث الثالث : مستوى تطبيق الحوكمة في الجزائر ومدى رشادة النفقات

لقد أدى عجز الدول النامية عن تحقيق تنمية اقتصادية وبشرية وتقليص حدة الفقر، وعجزها عن استثمار الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية رغم المساعدات الدولية المقدمة لها إلى الدعوة إلى إعادة النظر في إستراتيجيات مساعدات التنمية، وفي العمليات والآليات والمؤسسات اللازمة لرفع الأداء الإداري والتنموي على مستوى المجتمعات النامية والحث على ضرورة إيجاد فرص للمشاركة وتحمل المسؤوليات لكل أطراف الحكم (الحكومة، القطاع الخاص، المجتمع المدني) كمقاومة لتحقيق التنمية البشرية ومكافحة الفساد، وهذا ما تلخص في طرح مفهوم الحكم الراشد، الذي ظهر لأول مرة في تقرير البنك الدولي حول النمو المستدام في إفريقيا جنوب الصحراء لسنة 1989، وتوسعت الفكرة لتصبح ضمن اهتمامات واستراتيجيات مختلف مؤسسات ووكالات التنمية الدولية في إطار مساعدات التنمية. وتتضح تطبيقات الحكم الراشد في إفريقيا من خلال مختلف الآليات والعمليات التي تجسدت في العديد من المبادرات أبرزها تأسيس مبادرة الشراكة من أجل تنمية إفريقيا (NEPAD) واعتماد الآلية الإفريقية للتقييم من قبل النظراء (MAEP) إضافة إلى مبادرات أخرى تدخل ضمن جهود وكالات الأمم المتحدة العاملة في القارة، مثل تأسيس منتدى الحكم في إفريقيا ومشروع الحكم الذي اعتمده اللجنة الاقتصادية لإفريقيا التابعة للأمم المتحدة، وهذه المبادرات تعكس في الحقيقة توجه الأفرقة نحو اعتماد أطروحة الحكم الراشد كمقاربة للتنمية والقضاء على الفساد بكل أشكاله في القارة ليس من خلال مشاريع ومبادرات منظمات ووكالات التنمية الدولية المانحة فقط وإنما كذلك من خلال التأسيس لمبادرات داخلية، والجزائر كغيرها من الدول الإفريقية الأخرى كان لها اهتمام كبير بالحكم الراشد الذي عكس جهود المجتمع الدولي لترقية الديمقراطية وتفعيل دولة القانون وضمان احترام الحريات الأساسية، حيث فرضت الأسباب والظروف التي واجهت النظام في مختلف الميادين الاجتماعية والسياسية والاقتصادية كحالة العنف والفساد وعدم الاستقرار السياسي الذي كاد أن يعصف بكيان الدولة على الدولة الجزائرية أن تعيد النظر في ميكانيزمات التنمية من أجل بناء دولة ومجتمع يواكب رهانات وتحديات التطور العالمي

المطلب الأول : تحليل فرص حوكمة المال العام في الجزائر والتحديات

تسعى حوكمة المال العام إلى تحقيق رفع الكفاءة في أداء المؤسسات العمومية اللاربحية والخدمة العمومية إضافة إلى مجموعة من الأهداف مفادها التسيير الأمثل للمال العام والحفاظ عليه ووضع الأنظمة الكفيلة بتخفيف أو تقليل الفساد والتصرفات غير المقبولة وتبديد المال العام، كما تسعى لوضع أنظمة من شأنها الرقابة على أداء تلك المؤسسات، وبذلك تعد حوكمة المال العام ضرورة لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، لكن أمر تجسيدها في الواقع يتطلب معرفة الواقع وتحليله بغية معرفة التحديات وفرص التطبيق، وهذا ما سيتم التطرق إليه.

¹ طارق قندوز، إبراهيم بلحيمر والسعيد قاسمي، الاقتصاد الجزائري تحت رحمة ثالث الفساد والتضخم والبطالة، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد - 04 :سبتمبر 2، ص

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

الفرع الأول : تحليل الواقع

تظهر الحاجة إلى الحوكمة المالية بوصفها أداة فاعلة من أدوات الإصلاح، إذ تمارس من خلالها السلطة السياسية والاقتصادية والإدارية في إدارة الموارد الاقتصادية لتدوير عجلة الاقتصاد الوطني من أجل النهوض بمؤسسات الدولة . وبذلك تعد الحوكمة المالية منظومة متكاملة لثلاثة محاور رئيسية للإصلاح (الإدارة، المالية القضاء)، وترتكز على أسس القانون وعلى مدى المشاركة فضلا على الشفافية والمساءلة والاستجابة والكفاءة ، فهي بذلك بين تأكيد الرصد الفعال للإدارة الرشيدة من خلال توسيع المشاركة العامة وتقوية اللامركزية وتفعيل دور الجهات الرقابية وزيادة قدرة الاقتصاد الوطني على توظيف المدخرات ورفع معدلات الاستثمار والتوجه نحو توسيع التنمية

وفي ظل الظروف التي تمر بها الجزائر والتحديات التي تواجهها فهي بحاجة إلى منهجية وبذل جهد شامل على الصعيد الوطني والإقليمي لتطوير البنية التحتية وعلى آلية تنفيذ فاعلة لسياسات وبرامج الحكومة والمواطنون على اختلاف شرائحهم ومستوياتهم الثقافية والتعليمية هم جزء من عملية إعادة بناء الدولة وهو الشرط الأساسي لتخفيف الفساد وتحقيق الاستقرار والتنمية على المدى البعيد، ويلاحظ في الجزائر ضعف الحوكمة المالية ، وهو ناجم عن الظواهر السلبية التراكمية التي تعود إلى عقود عانت منها الجزائر من ضعف للجهاز الإداري، مما شكل تحدي كبير أمام تحقيق البرامج والمشاريع وهدرا للجهود والطاقات والأموال أيضا، كما أن الحديث عن واقع الحوكمة في الجزائر يتطلب التطرق إلى الحكم المحلي واللامركزية، وذلك لما تلعبه اللامركزية من دور مهم في إدارة الشؤون المحلية للوصول إلى الكفاءة والفعالية ، ويمكن توضيح أهم تحديات وأهداف اللامركزية والحكم المحلي في الجدول الآتي :

جدول رقم (8.2.2) : تحديات وأهداف اللامركزية في الجزائر

التحديات	الأهداف
لا تزال البنى الإدارية تعكس نمجا مركزيا	زيادة درجة اللامركزية الإدارية في الوزارات القطاعية والولايات.
تداخل الصلاحيات بين الحكومة الاتحادية والحكومات المحلية	دعم وتطوير الإدارة المالية في الجزائر
محدودية دور المجالس المحافظات في بعض المجالات ذات الاختصاص المحلي	دعم قدرات الحكومات المحلية في تقديم الخدمات
ضعف التنسيق بين مجالس المحافظات والوزارات الاتحادية	التنسيق بين المجالس والوزارات
ضعف اعتماد اللامركزية الإدارية في تفويض الصلاحيات على المستويين المركزي والمحلي.	دعم اللامركزية الإدارية في تفويض الصلاحيات على المستوى المركزي والمحلي

المصدر : علياء حسين خلف الزركوش وسناء حسين خلف الزركوش، دور الحوكمة الرشيدة في تحقيق التنمية، بحث منشور بمجلة

الفتح، العدد 69، سنة 2017 (بتصرف)

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

الفرع الثاني : عراقيل تطبيق الحوكمة في القطاع العام بالجزائر

لاشك في أن الحوكمة في الجزائر تعتبر من بين الرهانات الكبرى التي يجب عليها أن تسعى إلى تحقيقها، إلا أن هذا ليس بالأمر الهين نظرا للمشاكل التي تعاني منها والتي تحول دون تحقيق سير آليات الحوكمة فيها، وبالتالي الوصول إلى التنمية. ولعل أهم الأسباب التي كانت بمثابة حجر العثرة أمام الجزائر نذكر ما يلي¹ :

- انتشار الفساد المالي والإداري، وهذا ما توضحه التقارير التي تصدرها الهيئات الرسمية الدولية. ففي تقرير أصدرته المنظمة الدولية للشفافية عن الفساد في العالم، يشير فيما يتعلق بالجزائر إلى أنها احتلت المرتبة 97 عالميا في انتشار ظاهرة الفساد وذلك حسب إحصائيات سنتي 2004 و 2005 أي بمعدل شفافية لا يتجاوز 2.5 %، أما في سنة 2007 فقد احتلت المرتبة 99 عالميا، هذا ما يدل على أن الجزائر لم تقم بأي إجراءات محاربة هذه الظاهرة أما بالنسبة للفساد في المؤسسات الوطنية، حتى 75% من المؤسسات التي شملها استطلاع المنظمة الدولية للشفافية، نجد 6% من رقم أعمال هذه المؤسسات يوجه للعمولات والرشاوى؛

- انعدام الشفافية وغياب المساءلة؛

- نقص المعلومات الكافية والضرورية، مما قد يعطي صورة غير صادقة عن الشركات.

المطلب الثاني : مدى رشادة توظيف النفقات العامة في إطار الميزانية العامة في الجزائر

لقد شهد الاقتصاد الجزائري مرحلة حرجة في نهاية الثمانينيات بعد ظهور الأزمة البترولية لسنة 1986 ، والتي ألفت بظلالها على الاقتصاد ككل والنظام المالي للدولة بوجه خاص، حيث تفاقم عجز الميزانية وميزان المدفوعات وزيادة المديونية، وهو ما أدى إلى إتباع سياسة تقشفية في مجال الإنفاق العام، ليعود في مطلع الألفية الثالثة مع ارتفاع أسعار النفط وعودة تدخل الدولة بطابع كيتري من خلال برامج الإنعاش الاقتصادي وبرامج دعم النمو، وعليه يمكن تتبع عملية 1998 والتي تتميز بانحصار الموارد النفطية - ترشيد النفقات العامة في الجزائر من خلال مرحلتين، الأولى تمتد ما بين 1987 - 2009 وهي المرحلة التوسعية في سياسة الإنفاق العام - . وتقلب أسعار النفط وانخفاضها، والثانية تمتد ما بين 1999 ولتقييم مدى رشادة توظيف النفقات العامة في إطار الميزانية العامة في الجزائر، سنتطرق إلى أهم النقائص في هيكل النفقات العامة، ترحيل الاعتمادات وكذلك معيار الشفافية في تقديم المعلومات عن برامج الإنفاق للجمهور، وأخيراً الإشكال الحاصل في تطبيق قانون ضبط الميزانية، وذلك كما يلي² :

¹ أبو حفص رواني ومهدي شرقي، الإصلاحات في مجال حوكمة الشركات كأداة لتحسين أخلاقيات الأعمال تجربة بعض الدول ، ملتقى وطني حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، كلية علوم الاقتصاد والتسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، يومي 18-19 نوفمبر 2009.

² منصور ناصر الرجى وفكير سامية، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

الفرع الأول : من حيث هيكل النفقات : تعتبر مدونة الميزانية العامة للجزائر بصفة عامة والنفقات العامة بصفة خاصة قديمة لا تستجيب للاحتياجات الجديد لتسيير الاقتصاد العام، فهي تعتمد على إطار قانوني لم يعد يساير التطور الحاصل في مجال تسيير المجال المالي للدولة من خلال تشريعين قانونيين أساسيين هما:

- القانون 84/ 17 المؤرخ في 08 شوال 1404 هـ الموافق ل 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم؛

- القانون 21/90 المؤرخ في 14 محرم 1411 هـ الموافق ل 15 أوت 1990 المتعلق بالحاسبة العمومية.

وتتميز مدونة النفقات العامة بعدد من النقائص تؤثر بدرجة كبيرة في أداء النفقة العامة لدورها على أكمل وجه وبرشادة عالية من خلال:

- عدم تجانس في التصنيف، بحيث يشير الباب الواحد إلى عدة نفقات من طبيعة مختلفة؛

- الوثائق المقدمة لا تبين تصنيفا بحسب طبيعة النفقة في ميزانية التجهيز؛

- صعوبة معرفة تكلفة وظيفة معينة من الوظائف التي تقوم بها الدولة من خلال التصنيف الحالي.

حيث يتميز تصنيف النفقات العامة في الميزانية العامة للجزائر حسب الوزارات ويقابل كل وزارة الاعتمادات المخصصة لها ولسير نشاطها خلال السنة المقبلة العديد من السلبيات بالرغم من تعدد المناهج الحديثة في مجال الميزانية العامة كميزانية البرامج والأداء، ميزانية التخطيط والبرمجة، الميزانية التعاقدية الخ. فتصنيف النفقات العامة هذا الشكل في إطار الميزانية العامة لا يظهر الأهداف التي تريد الدولة تحقيقها في المستقبل، أي أن الميزانية العامة في الجزائر غير موضوعة على أساس الأهداف بل على أساس الوسائل، وبالتالي تتجلى الاعتمادات المالية المرصودة لكل وزارة فقط. بالإضافة إلى غياب عنصر المحاسبة عن الأداء من خلال غياب تطبيق قانون ضبط الميزانية والمعايير الحديثة المستعملة للرفع من كفاءة وفعالية النفقة العامة. حيث أن تقدير النفقات العامة من طرف كل وزارة للاعتمادات التي تخصصها خلال الفترة المقبلة ورفعها إلى وزارة المالية لتعديلها يدفع بالوزارات إلى المغالاة في طلب الاعتمادات دون الرجوع إلى الأولويات، وذلك ما يفسر تزايد نفقات كل وزارة سنة بعد سنة وهذا ما يغيب عنصر الترشيح عن الإنفاق العام في هذه الحالة.

الفرع الثاني : من حيث ترحيل الاعتمادات : يعتبر ترحيل الاعتمادات أحد استثناءات مبدأ سنوية الميزانية، وهو إجراء يسمح بترحيل النفقات غير المستعملة في السنة الحالية لاستعمالها في السنة المقبلة، ولكن المشرع الجزائري يرخص باستعمال هذه التقنية إلا في حالة أبواب الميزانية الخاصة بالدعم الاقتصادي والاجتماعي، واعتمادات صيانة المباني والعتاد، كما لا تفعل الإعانات والتخصيصات الممنوحة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري حسب إجراءات الميزانية المعمول بها، ما لم تنفق بمجملها وترحل لتستعمل في السنة المقبلة.

لكن هناك إشكال معين في كون هذه الرخصة المهمة في مجال حماية الأموال غير المستعملة في سنة مالية معينة أن ترحل إلى السنة المقبلة لا تطبق في الجزائر على كل أنواع نفقات التسيير المذكورة سابقا، مما أدى إلى ظهور ممارسات غير شرعية في هذا المجال مسارعة المؤسسات بقرب انتهاء السنة المالية إلى استعمال هذه الأموال بأي شكل من الأشكال، مما ينتج عنه التبذير للموارد العامة وهذا ما يتنافى وسياسة ترشيح الإنفاق العام.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

الفرع الثالث : من حيث الشفافية في تقديم المعلومات عن النفقات العامة : يقضي الميثاق المنقح للممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة الذي أصدره صندوق النقد الدولي بخضوع أي التزام أو إنفاق من الأموال العامة لمجموعة شاملة من قوانين الميزانية ولقواعد إدارية معلنة، كما يجب أن تتاح للجمهور معلومات كاملة عن الأنشطة الحكومية السابقة والحالية والمتوقعة في مجال المالية العامة وخاصة جانب الإنفاق العام. إلا أنه في الجزائر توجد هناك العديد من الصعوبات في الحصول على الوثائق المعلنة والمراقبة للميزانية العامة، فالوثائق المذكورة في المادة 68 من القانون 84/ 17 المتعلق بقوانين المالية لا تظهر دائما في الميزانية العامة خاصة فيما يتعلق بالمحقات التفسيرية والتقدير المالي والاقتصادي، باستثناء الجداول العادية التي تظهر في كل قانون مالي سنوي (جدول الإيرادات النهائية، جدول ميزانية التسيير، جدول ميزانية التجهيز)، وبالتالي عدم الاهتمام بموضوع الشفافية في تقديم المعلومات عن كل عملية مالية تقوم بها الدولة، يجعل التصرفات الحاصلة في تسيير المال العام يكتنفها الكثير من الغموض.

الفرع الرابع : الإشكال الحاصل في تطبيق قانون ضبط الميزانية باعتباره معيار لتقييم الأداء ومدى تحقيق الأهداف المسطرة : لقد نصت المادة 160 من دستور 1996 على أن تقدم الحكومة لكل غرفة من البرلمان استعمال الاعتمادات المالية التي أقرتها لكل سنة مالية، حتى يكون البرلمان على دراية بالكيفيات التي يتم بها تنفيذ الميزانية العامة، كما يتوجب أن يرفق تقديم مشروع ضبط الميزانية للبرلمان كل التقارير والبيانات التوضيحية كالتقرير التفسيري الذي يبرز شروط تنفيذ الميزانية العامة للدولة للسنة المعتمدة.

فبالرغم من كون قانون ضبط الميزانية يشكل بالنسبة للبرلمان فرصة لمراقبة الكيفيات التي تتم بها تنفيذ الميزانية وتقييم النتائج المترتبة لتصويته على قانون المالية وتحليل شروط تطبيقه، غير أن هذا النوع من الرقابة لم يحظى بأهمية بالغة إلا من الناحية النظرية، فمنذ سنة 1981 لم يطرح على البرلمان مشاريع ضبط الميزانية، وبالتالي غياب ضابط وأداة فعالة لتقييم أداء الحكومة في إنفاقها للمال العام عامل محفز لتهديره.

المطلب الثالث : الشفافية في الجزائر

في قضايا تحقيق الحولمة وشفافية الميزانية العامة للدولة لا بد من تواجد عدد من المتدخلين، إضافة إلى المفتشية العامة لوزارة المالية هناك مجلس المحاسبة، المنظومة الرقابية التي تتبناها الجزائر تتميز وظيفيا بتنوع وتعدد المتدخلين فيها. غير أنه ينبغي أن يلعب كل واحد الدور المنوط به. فهناك أجهزة للرقابة القبلية وأخرى للرقابة اللاحقة - كما هو موجود في كل البلدان وحسب المعايير الدولية- وهناك أجهزة الرقابة الداخلية وأجهزة الرقابة السياسية بدون إغفال الدور المنوط بالأجهزة الشعبية والصحافة ومنظمات المجتمع المدني والأحزاب في المراقبة كذلك. حيث أصبحت تعطي لهذه الأخيرة أهمية قصوى في تقدير مدى فعالية ودينامية الرقابة الاجتماعية والمواطن لاسيما في مجال المساهمة في إعداد ومراقبة موازنة المواطن أو ما يطلق عليه بالميزانية المواطنة أو المفتوحة.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

الفرع الأول : مستوى شفافية المال العام في الجزائر

يشوب الجزائر بعض الغموض حسب بعض المنظمات الدولية حول الشفافية في تسيير مالها العام وهذا يعود لعدة أسباب تتمثل في :

- أولاً : فيما يخص الميزانية العامة والوثائق المتعلقة بها فهي محدودة : وإن كانت تعدها فهي غير متاحة للجمهور حيث صنفت مبادرة الميزانية المفتوحة الجزائر ضمن الدول شحيحة المعلومات أو لا تقدم معلومات كافية حول الميزانية العامة للدولة، وذلك لأنها لا الإفصاح عن 8 مستندات كحد أدنى يتم نشرها خلال السنة المالية حددتها مبادرة الميزانية المفتوحة الجزائر لتحقيق معدل مرتفع في الشفافية، من ضمن 4 مراحل لإعداد الموازنة خلال العام¹، وتتمثل في هذه المستندات في² :
 - بيان ما قبل الموازنة : العائدات الكلية المتوقعة، مستويات الإنفاق والديون وتخصيصات القطاعات الواسعة
 - مقترح الموازنة المقدم من السلطة التنفيذية : خطط الحكومة التفصيلية فيما يتصل بأولويات السياسة التنظيمية والتخصيصات الخاصة بكل وزارة ودائرة لسنة الموازنة القادم.
 - الموازنة التي تم إقرارها : الوثائق القانونية التي تخول السلطة التنفيذية لتنفيذ الإجراءات التنظيمية التي تشتمل عليها الموازنة
 - تقارير خلال السنة : لمعلومات الخاصة بالعوائد التي تم تحصيلها، النفقات الفعلية التي تمت والديون التي تحققت خلال فترة زمنية محددة.
 - مراجعة منتصف العام : البيانات الخاصة بالموازنة الفعلية للأشهر الست الأولى من العام (العوائد، النفقات، الديون) لتقييم الافتراضات الاقتصادية التي تمت صياغة الموازنة بالاستناد إليها وتعديل أرقام الموازنة وفقاً لذلك فيما يتصل بالأشهر الست المتبقية
 - تقرير نهاية العام : وضع الحسابات الحكومية في نهاية السنة المالية والتي تشتمل وعلى نحو مثالي على تقييم للتقدم الحاصل نحو بلوغ الأهداف التي وردت في الموازنة التي تم إقرارها.
 - تقرير التدقيق : تقييم ديوان الرقابة المالية لأداء الحكومة المالي في سنة الموازنة المنصرمة
 - موازنة المواطنين : وهي نسخة مبسطة من وثيقة الموازنة تستخدم لغرض غير فنية وبصيغة مفهومة من أجل تسهيل استيعاب المواطنين لخطط وإعمال الحكومة ومشاركتهم فيها خلال السنة المالية القادمة.
- وحسب مؤشر الموازنة لسنة 2015، والذي شمل 102 دولة وجد 5 دول فقط من بينها تقدم معلومات مكثفة (81-100) وفي مقدمته نيوزيلاندا- السويد- جنوب إفريقيا- النرويج - والولايات المتحدة الأمريكية بالترتيب ، كما وجد المؤشر 10 دول فقط والتي تقدم معلومات كثيرة حول الميزانية العامة للدولة (80-61) وفي مقدمتها البرازيل وفرنسا والمملكة المتحدة، بينما وجد المؤشر 44 دولة تقدم معلومات محدودة (60-41) ولا توجد فيها سوى دولتين عربيتين فقط الأردن بـ 55 نقطة وتونس بـ 42 نقطة ، كما وجد 17 دولة تقدم الحد الأدنى من المعلومات (40-21) ومن بينها المغرب بـ 38 نقطة واليمن بـ 34 نقطة ، وبقي 17 دولة وهي بطبيعة الحال التي تقدم معلومات نادرة أو لا تقدم معلومات (20-0) وفي مقدمتها الجزائر بـ 19 نقطة

¹ أميرة خليل، مؤتمر صحفي حول إطلاق مرصد الموازنة المفتوحة لمراقبة إفصاح وزارة المالية المصرية ، بقلم محمود صلاح الدين، نشر يوم الخميس 11 ديسمبر 2014 ، على <http://www.dotmsr.com> ، تاريخ الاطلاع : 2017/07/15.

² فريق عمل الموازنة المفتوحة بدائرة تكنولوجيا المعلومات في وزارة المالية العراقية، الموازنة المفتوحة ، متاح على : <http://www.mof.gov.iq/obs/ar/Pages/default.aspx> ، تاريخ الاطلاع : 2017/07/15

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

وتذيل المؤشر قطر والسعودية بـ 0 نقطة¹، والجدول الموالي يوضح وثائق الميزانية العامة المتاحة للجمهور مسح الموازنة المفتوحة لسنة 2015:

جدول رقم (8.2.2): وثائق الميزانية العامة للدولة الجزائرية المتاحة للجمهور

وثيقة الميزانية	مدى توفرها
البيان التمهيدي للميزانية	تعد ولكن متاحة للاستخدام الداخلي
مقترح الميزانية للسلطة التنفيذية	متاحة للعامة
الموازنة المقترحة	متاحة للعامة
موازنة المواطن	لم يتم إنتاجها
التقارير السنوية	تعد ولكن متاحة للاستخدام الداخلي
المراجعة نصف سنوية	لم يتم إنتاجها
تقرير نصف سنوي	لم يتم إنتاجها
تقرير المراجعة	تعد ولكن متاحة للاستخدام الداخلي

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مسح الموازنة المفتوحة 2015، متاح على :

<https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/OBS2015-Report-Arabic.pdf>، تاريخ الاطلاع : 2017/04/28، ص 69.

ثانيا : محدودية مناقشة قانون المالية من طرف البرلمان : ويظهر ذلك في حدود سلطات البرلمان في التصويت وذلك من خلال ضيق الحيز الزمني المخصص له من أجل الموافقة وحدود حق الاقتراح والتعديل المخول له، كما أن للسلطات الواسعة للحكومة دور في تجاوز الترخيص البرلماني وهذا يظهر جليا في دور الحكومة في تصحيح وتعديل القرارات الوزارية بمقتضى القوانين المعدلة لقانون المالية، كما أن المستوى العلمي والثقافي لأعضاء البرلمان يلعب دور هام في رفع مستواه.

ثالثا : تقرير مجلس المحاسبة : عدم نشر التقارير السنوية التي يعدها مجلس المحاسبة بحث أنه لا يوجد سوى تقرير سنوي واحد ووحيد متاح على شبكة الانترنت المتعلق بالسنتين 1996-1997 فقط، رغم أن مجلس المحاسبة مطالب بنشر هذه التقارير للعامة بصفة شاملة أو جزئية وقد دعم الأستاذ قرازم عبد الغفور² على حرصه على سرية هذه التقارير بشرح طريقة إعداد التقارير السنوية حيث أنه يتم ذلك من خلال مجموعة من المذكرات الفرعية كما أكد أن مجموع هذه المذكرات إدماج يمكن أن يمثل الجزء الذي تتكلم عنه المادة 16 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة والمعدل والمتمم بالأمر 10-02.

الفرع الثاني : إجراءات مساعدة على زيادة الشفافية في الجزائر

إن قيام كل أركان هذه الرقابة يتطلب تنمية تقاليد جديدة في المساءلة والمحاسبة والشفافية في المجتمع. فضلا عن تبني إستراتيجية من طرف هذه المنظومة ، غير أن هذه الأخيرة تتميز بعدة معيقات، وهي في حاجة ماسة إلى تقويم مستمر من خلال القيام بإصلاحات عميقة في شتى مجالات تدخلها مع اتخاذ الإجراءات الآتية:

¹ شراكة الموازنة الدولية (IBP)، مسح الموازنة المفتوحة 2015، متاح على : <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/OBS2015-Report-Arabic.pdf>، تاريخ الاطلاع : 2017/04/28، ص 7.

² مقابلة مع السيد قرازم عبد الغفور اطار سامي بالعرفة الإقليمية لولاية ورقلة.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

- ضرورة مراجعة القوانين التشريعية للمحاكم المالية للتصحيح بوضوح على اختصاصاته الجديدة في مجال مكافحة الفساد ودعم نشر التقارير السنوية والمرحلية؛
- مراجعة المنظومة التشريعية الحالية للمحاكم المالية لتتيح لها الانفلات من قبضة الجهاز التنفيذي خ وزارة العدل - في مجال المتابعة الجنائية، ثم ضرورة التنصيص على إجبارية القيام بتقويم المشاريع والسياسات العامة
- تبني إستراتيجية جديدة في الرقابة المالية، وفق مقارنة متعددة الاختصاصات، قوامها الوقوف على القطاعات ذات الخطورة البالغة، ثم أنجاز تقارير خاصة حول قطاعات معينة تواجه بشدة آفات الفساد
- كما ينبغي تجويد مناهج ومحتويات التقارير المنجزة لتيح لكافة الأطراف من أعمدة النزاهة الوطنية فضلا عن البرلمان والباحثين والصحافة استثمارها -علميا ومهنيًا- في النهوض بثقافة التقويم المستمر للمخاطر والمراقبة الداخلية للفساد في المجتمع، مع التحسيس بخطورة الفساد على الفرد و المجتمع والاقتصاد.

إضافة إلى الإجراءات السابقة الذكر يجب الحرص على ما يلي :

أولا : دعم دور مجلس المحاسبة في تحقيق الحوكمة : مجلس المحاسبة يعتبر، إلى جانب المؤسسات الدستورية الأخرى، مكاسب وطنية ينبغي دعمها ومساندة أعمالها، غير انه ينبغي الإشارة أن المادة 16 من الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 ينص على نشر التقرير السنوي إما بصفة كلية أو بصفة جزئية، ولكن ما يلاحظ واقعيًا أن التقارير السنوية في الجزائر لم تنشر منذ سنة 1997 ولم تستطع الباحثة الحصول على تقرير من التقارير الحديثة رغم إعدادها سنويا بحجة أنه يمكن للجزء أن يعبر عن الكل وهذا وفقا لطريقة إعداد هذه التقارير كما سبق¹.

كما يلاحظ على الأجهزة الرقابية غياب إستراتيجية واضحة المعالم في الرقابة والمساءلة، الشيء الذي يبرر دعم التنسيق بين الأجهزة الرقابية من خلال تبادل المعلومات والتقارير والاجتهادات القضائية ونشرها على العموم ، فضلا عن ضرورة انفتاح المحاكم المالية على الجامعات واستقطاب الخبراء منهم، كما هو معمول به في الهيئات العليا للرقابة في التجارب الأجنبية أو ما يسمى بالدورة الخارجية و بالمجلس الدستوري الذي يشمل مجموعة من الباحثين. واعتقد أن المحاكم المالية في حاجة إلى تطوير آليات إلحاق الخبراء والمقررين لاسيما أساتذة المالية والجبائي من أجل رفع مستوى الفقه القضائي و تجويد إعداد التقارير المالية والإداريا.

ثانيا : متطلبات إرساء قواعد حوكمة إعداد وتنفيذ الميزانية العامة وأهميتها لترشيد الإنفاق العام في الجزائر : الجزائر كغيرها من الدول النامية آن الأوان لاتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحسين إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة بالقضاء على جل الاعتراضات العامة التي تقلل من موثوقية وشفافية توجيه الموارد الاقتصادية للدولة وإهدار المال العام، وذلك عن طريق اعتماد مجموعة من الإجراءات التي تعمل على إرساء قواعد حوكمة الميزانية العامة للدولة التي تنعكس بالإيجاب على ترشيد الإنفاق العام، ويمكن أن نشير إلى أهم هذه الإجراءات فيما يلي² :

1. **زيادة مستوى الشفافية في إعداد وتنفيذ الميزانية العامة :** يعتبر توفير المعلومات من أهم الخطوات التي يجب تحقيقها لأنها تغذي الشفافية والمحاسبة وبالتالي تؤدي إلى حوكمة جيدة، وبالتالي يجب وضع معايير تحدد ما يلي:
 - المعلومات التي يجب تقديمها في هذا المجال مع ضرورة اتصافها بالدقة والشمولية والجودة؛
 - تحديد الصورة المناسبة لتقديم هذه المعلومات والتي يستحب أن تكون صورة بسيطة؛

¹ مقابلة مع السيد قرازم عبد الغفور إطار سامي بالقرعة الإقليمية لولاية ورقلة.

² منصور ناصر الرجي وفكير سامية، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

- ما هي الهيئات الحكومية المكلفة بتقديم هذه المعلومات؟
 - تحديد كيفية نشر هذه المعلومات أي الوسيلة المناسبة لذلك مع تحديد الإطار الزمني للكشف عن المعلومات.
 - 2. زيادة المشاركة العامة (مشاركة الجمهور) في إعداد الميزانية العامة : حصول المواطنين على المعلومات يساعدهم على تحديد ما ينبغي تغييره أو تحسينه، بحيث يجب إعطاء فرصة للمواطنين للتأثير في إحداث التغيير عن طريق إعطائهم الحق في المشاركة في جلسات مناقشة مسودة الميزانية العامة وحق الاعتراض على ما لا يتفق مع مصالحهم.
 - 3. إصلاح الهيئات الحكومية (السلطات المخولة لها إعداد وتنفيذ الميزانية العامة) : إن فساد الهيئات الحكومية وتواطؤها فيما بينها لاستغلال المال العام يعتبر إفساحا مجال الفساد، لذا لا بد أن تخضع هذه الهيئات إلى الرقابة والتقييم المستمر، من خلال ما يلي:
 - وضع وتنفيذ موائيق للشرف والسلوك؛
 - التقييم المنتظم لأداء الهيئات طبقا لمعايير واضحة ومحددة؛
 - المراجعة المستقلة والمنتظمة للميزانيات العامة.
 - 4. تقوية الرقابة القانونية على السلطة التنفيذية : بالإضافة إلى تمثيل مصالح المواطنين ووضع السياسات والقوانين تلعب السلطة القضائية دورا هاما في الحوكمة بمراقبة السلطة التنفيذية في تنفيذ الميزانية العامة للدولة، ولذلك يتعين تشكيل لجان المراقبة التشريعية التي تراقب تنفيذ الميزانية العامة للدولة بواسطة السلطة التنفيذية.
 - 5. إنشاء مجالس عليا لمكافحة الفساد : ويكون ذلك عن طريق إنشاء مجالس عليا لمكافحة الفساد (وطنية، جهوية، محلية) يشرف عليها أشخاص تتوفر فيهم النزاهة والثقة يعملون على محاربة مظاهر الفساد والمحسوبية والرشوة عن طريق السهر على متابعة سير الميزانية العامة للهيئات العمومية.
- كما تتطلب تطبيق الحوكمة على الميزانية العامة للدولة بالإضافة إلى النقاط السابقة الذكر العمل على تحقيق ما يلي :
- تحديد سقف عليا للنفقات العامة في الميزانية العامة للدولة استنادا إلى معايير معينة؛
 - تحديد المشاكل التي الحكومة في حلها، وقد يتم ذلك من خلال استبيان عام لمساعدة القائمين على تقديم هذه الخدمات على التعرف على المشاكل التي يواجهونها.
- ومنه يعتبر الالتزام بتطبيق مبادئ وآليات الحوكمة الرشيدة للميزانية العامة من المحددات الأساسية لحمايتها ورقابتها، كونها تشمل مختلف القوانين والقواعد لتفعيل الشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية عن طريق إعداد ومراجعة المعلومات في الميزانية العامة للدولة والتي تساعد على ترشيد النفقات العامة، بما يضيفي الثقة لدى المواطنين حول الأموال العامة وكيفية إدارتها خاصة مع ندرة الموارد مقارنة بالنفقات العامة، وبالتالي تسمح حوكمة الميزانية العامة للدولة بعدم الإسراف في النفقات العامة وترشيدها كما يلي:
- إن تطبيق آليات الحوكمة على الميزانية العامة للدولة يؤدي إلى إعطاء الثقة في المعلومات المالية الموجودة في الميزانية العامة، وبالتالي المساهمة في ترشيد النفقات العامة.
 - يؤدي تطبيق آليات الحوكمة في الميزانية العامة للدولة إلى تحسين وتطوير الأداء المالي العام، مما يساعد على ترشيد الإنفاق العام وضبط النفقات وزيادة الكفاءة الإنتاجية والاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية.
 - تسمح المساءلة بردع القائمين على تنفيذ الميزانية العامة من خلال محاسبة ومعاقبة كل من يقوم باستغلال المال العام وتبذيره.
 - تسمح الرقابة الفعالة للجهات المسؤولة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة بالتأكد من مدى تحقيق النشاط المالي للدولة لغاياته دون إسراف.

الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها

خلاصة الفصل الثاني

بالرغم من أن الجزائر وضعت قانون خاص بمكافحة الفساد غير أن هذا القانون مستحسن عند البعض وتعرض للانتقاد من جهة أخرى، أهمها أنه لم يكن هنالك داعي لإصدار قانون جديد بل كان يكفي تعديل قانون العقوبات كما قام المشرع الفرنسي فقد اكتفى بتعديل قانون العقوبات، لأن المصادقة على اتفاقية الأمم المتحدة لا تستدعي إصدار قوانين جديدة، كما ان إلغاء وصف الجنائية عن بعض الجرائم واستبدالها بالجنحة مسعى ملائم ولا يوجد ما يبرره قانونا خاصة مع ازدياد جرائم الفساد كقضية الخليفة، وضرورة التنسيق بين مختلف النصوص القانونية لتفادي التعارض والتكرار والتعقيد خاصة فيما يتعلق بالجرائم التي لم تلغى في قانون العقوبات وأعاد تنظيمها قانون مكافحة الفساد كجريمة إعاقة سير العدالة والجرائم الماسة بالشهود والمبلغين والضحايا والبلاغ الكيدي وجريمة عدم الإبلاغ¹.

وبالرغم من تجريم العديد من التصرفات التي تخل بالإدارة العامة وتسيء للمال العام والإجراءات الردعية إلا أنها غير مجدية بحسب قضايا الفساد المثارة وبحسب المؤشرات الدولية وما يزيد الطين بلة عدم ثقة المواطن في بالآليات التي تتخذها الجزائر في مكافحة الفساد، فقد كشفت دراسة مسحية للشرق الأوسط وشمال أفريقيا، قامت بها منظمة شفافية دولية في العام 2016، أن 69% من الجزائريين يعتقدون أن جهود الحكومة سيئة في محاربة الفساد. وأظهرت الدراسة أن جزائرياً واحداً من بين ثمانية أشخاص من مستخدمي الخدمات العامة، أي بنسبة 14%، دفعوا رشوة في المدارس وقطاع الصحة أو للحصول على وثيقة إدارية

ولقد كان للجزائر اهتمام كبير بالحكم الرشيد الذي عكس جهود المجتمع الدولي لترقية الديمقراطية وتفعيل دولة القانون وضمان احترام الحريات الأساسية، حيث فرضت الأسباب والظروف التي واجهت النظام في مختلف الميادين الاجتماعية والسياسية والاقتصادية كحالة العنف والفساد وعدم الاستقرار السياسي الذي كاد أن يعصف بكيان الدولة على الدولة الجزائرية أن تعيد النظر في ميكانيزمات التنمية من أجل بناء دولة ومجتمع يواكب رهانات وتحديات التطور العالمي، بحج أظهرت المؤشرات الدولية عدم شفافيتها في تسيير المال العام من خلال الميزانية العامة للدولة والوثائق الخاصة بها، كما أظهر ضعف الدور الرقابي للميزانية من خلال محدودية مراقبة البرلمان وعدم نشر تقارير مجلس المحاسبة رغم إعدادها، وهذا ما تم عرضه في هذا الفصل بشكل مختصر.

¹ بكوش مليكة، جريمة الاختلاس في ظل قانون الوقاية من الفساد ومكافحته، رسالة ماجستير غير منشورة في القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة وهران، 2012/2013، ص

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

مقدمة الفصل الثالث

شهد العالم في نهاية الألفية الثانية مظاهره وأحداث هامة مترابطة تمثلت في نظام العولمة وما انطوى عليه من هيمنة اقتصاد السوق وانتشار اقتصاد المعرفة وإزالة الحواجز عبر الحدود القطرية لتعبر منها السلع والخدمات والاستثمارات بحرية وكذلك تطور الأسواق المالية وتربطها إلى حد انه إذا ما أصاب احدها حدث ما تداعت إليه الأسواق المالية الأخرى ، لقد أوجبت هذه المظاهر والمستجدات على المحاسبة العمومية أن تكون على مستوى تتمكن فيه تلبية حاجات العولمة وما أفرزته من تطورات ، ويستدعي إصلاح المحاسبة العمومية إصلاح النظام المحاسبي للدولة والذي يعتبر بمثابة الانتقال من المحاسبة الموازناتية، وهي محاسبة يتم من خلالها " إدراج المداخيل في حسابات السنة المالية التي يتم خلالها تحصيلها من قبل محاسب عمومي، أما النفقات فتدرج في حسابات السنة المالية التي يؤثر خلالها المحاسبون المكلفون بتخصيص النفقات على الأوامر بالصراف أو الحوالات، ويجب أن تؤدي هذه النفقات من اعتمادات السنة المذكورة أيا كان تاريخ الدين". إلى المحاسبة الم الية، التي تقوم على مبدأ إقامة الإستحقاقات والالتزام، حيث يتم خلالها إدراج العمليات في سنة وقوعها بغض النظر عن تاريخ دفعها، فمن شأن ه ذا الانتقال أن يثمن حسابات الدولة بحيث يعكس صورة خالصة عن ثروتها ووضعيتها المالية، ويعمل على ترسيخ ثقافة تقييم السياسات العامة، فبالإضافة إلى هذه الرهانات ذات الطابع التقني والمالي والمحاسبي.

كما أن أهمية ورش إصلاح نظام المحاسبة العمومية يكمن بدون شك في إعادة هيكلة النظام المحاسبي من أجل مالية شفافة وأكثر تحكما في مسلسل تحضير وتنفيذ ومراقبة ميزانية العامة للدولة ولاسيما التحسين الجوهرى للمعلومة المالية لتصل بكل دقة ووضوح لمختلف الأطراف المعنية سواء الحكومة، البرلمان، قضاة المحاكم المالية وبالأخص المواطنين .

إن هدف مشروع إصلاح المالية العامة عموما هو مساندة نظام المحاسبة الوطني لمختلف المعايير المحاسبية الدولية الجاري بها العمل في القطاع العام، وتدعيم تعميم المعطيات المتعلقة بمختلف الفاعلين (الدولة، المؤسسات العمومية، والجماعات الإقليمية...)

فلهذا لا يمكن الحديث مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ولا مشروع عصرنه الميزانية إلا بعد تحديث القانون العضوي لهما، والذي يعتبر بمثابة البنية التحتية لهما والقاعدة العليا في تسيير المالية العامة، والذي سيحاول هذا الفصل الإجابة عليه من خلال محاولة لتقييم مشاريع إصلاح المالية العامة وذلك بالاعتماد على التجربة الفرنسية من خلال المباحث الموالية :

- المبحث الأول : تطور المحاسبة العمومية في الجزائر؛
- المبحث الثاني : عرض التجربة الفرنسية في إصلاح القانون العضوي لقوانين المالية؛
- المبحث الثالث : دراسة تحليلية لأهم جوانب القصور والاختلال في المرجعية التشريعية التي يستند إليها الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

المبحث الأول : تطور المحاسبة العمومية في الجزائر

تبت الجزائر منذ سنوات الاستقلال الأولى مدونة حسابات الخزينة كإطار تقني للمحاسبة العمومية، ونتيجة لتبنيها للاقتصاد الرأسمالي وجدت نفسها ملزمة بتطوير نظامها المحاسبي فسعت إلى إصلاحه، لهذا شهدت عدة إصلاحات منذ سنة 1995 قتم إعداد مخطط محاسبي وفق النموذج الفرنسي، لكن سرعان ما تم التخلي عنه لعدم تماثيه مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ، ولهذا في هذا المبحث سنحاول عرض الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر من خلال عرض مدونة حسابات الخزينة والمخطط المحاسبي للدولة 2002 وأسباب التخلي عنه .

المطلب الأول : الإطار العام للمحاسبة العمومية في الجزائر

يعتبر قطاع العام قطاعاً حيويًا في النشاط الاقتصادي، ويتصف هذا القطاع في الجزائر حتى الآن بانخفاض كفاءة الأداء التشغيلي والإداري والمحاسبي، لذلك أختير هذا الفصل لتسلط الضوء على الواقع المحاسبي الراهن في المؤسسات العمومية الإدارية، وسيتم استعراض مجموعة من القضايا تتعلق بتطوير النظام المحاسبي الملائم لرفع كفاءة الأداء التشغيلي والإداري وخاصة المحاسبي منه، أهم السياسات المحاسبية المطبقة بالمؤسسات العمومية الإدارية ومدى مساهمتها للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، مقومات النظام المحاسبي بذات المؤسسة وأهم المشاكل التي تعيق القياس المحاسبي السليم فيها، كل هذا وغيره من خلال الآتي.

الفرع الأول : التطور التاريخي للمحاسبة العمومية في الجزائر

كان للجزائر احتكاك مبكر بمبادئ المحاسبة بصفقتها مستعمرة فرنسية، سواء باعتبارها امتدادا للإقليم الفرنسي أو باعتبارها كيانا ذو طبيعة خاصة، وبذلك مر نظام المحاسبة العمومية بمراحل مختلفة أثناء الاستعمار وبعد الاستقلال إلى غاية إيجاد قانون يحدد الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية؛ هذا ما سيتم عرضه فيما يلي :

أولا : الجزائر كمستعمرة فرنسية " مرحلة الاحتلال (1862 إلى غاية 1962) " : الجزائر قبل احتلالها من طرف فرنسا اعتمدت في شؤونها المالية القانون الإسلامي المطبق على الإيرادات والنفقات، حيث أوكلت مهمة تسيير الخزينة لشخص يدعى " الخزناسي " الذي يقابله في وقتنا الحالي " وزير المالية " .

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضع للنظام الفرنسي، حيث استمر العمل بمعظم النصوص التشريعية والتنظيمية التي كانت تحكم نظام المحاسبة العمومية في فرنسا بصفة عامة لاسيما المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 31 ماي 1862 والمتضمن تنظيم المحاسبة العمومية¹.

ومنذ السنوات الأولى للاستعمار الفرنسي سادت تبعية ميزانية الجزائر لميزانية الدولة الفرنسية، فظهرت أولى نصوص المحاسبة العمومية الخاصة بالجزائر ابتداء من سنة 1839، أي سنة واحدة بعد صدور أول نظام عام للمحاسبة العمومية في فرنسا عن طريق أمر 31 ماي 1838 .

¹ مسعي مجّد، مرجع سبق ذكره، ص 2.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

ولقد تم " تمييز الجزائر عن غيرها من المستعمرات الفرنسية من خلال مراسيم وأوامر خاصة بها، وكان المرسوم رقم 50-1413 المؤرخ في 13 نوفمبر 1950 والمتعلق بالنظام المالي للجزائر المستعمرة ، والذي تضمن النظام المالي للجزائر بشكل مفصل ودقيق اعتمادا على الخطوط العريضة والقواعد العامة التي وضعها قانون 1947 المتضمن النظام القانوني الأساسي للجزائر"¹ .

ثانيا : الجزائر في مرحلة الاستقلال

1. مرحلة ما بعد الاستقلال من سنة 1962 إلى غاية سنة 1975 : لقد تبنت الجزائر مبدأ استمرارية العمل بالتشريع الاستعماري كضرورة، وذلك تفاديا للدخول في فراغ قانوني هي في غنى عنه، وفي هذا الإطار صدر قانون 62-157 الصادر في 31 ديسمبر 1962 الذي مدد سريان التشريع الساري المفعول (المرسوم 50-1413) إلى تاريخ لاحق، باستثناء أحكامه المخالفة للسيادة الوطنية الجزائرية، إلى أن يستطيع المجلس الوطني إعطاء البلد تشريعا جديدا².

في هذه المرحلة قامت الجزائر بالعمل على إصدار مجموعة من النصوص التنظيمية التي عوضت النصوص الفرنسية المطبقة في مختلف الجوانب من مجال المحاسبة العمومية، أو عملت على تكيفها مع الواقع الجزائري، ولعل أهم نص تنظيمي يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65-259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد للالتزامات ومسئوليات المحاسبين المنتميين إلى القطاع العام، بما فيهم أولئك الذين لم تكن لهم صفة محاسب عمومي بمفهوم نظام المحاسبة العمومية ، بالإضافة إلى القواعد التقنية المتمثلة في مجموعة التعليمات، المناشير ومذكرات المصلحة التي تصدرها المديرية العامة للمحاسبة في إطار التنظيم المحاسبي من أهمها التعليمات العامة لسنة 1967 تعرف كل حسابات الخزينة وتحدد كيفية استعمالها ، و التعليمات رقم 16 المؤرخة في 1968/10/12 والمتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة.³

2. مرحلة ما بعد الاستقلال من سنة 1976 إلى سنة 1989 : وتعتبر هذه المرحلة بمثابة مرحلة إلغاء القوانين الفرنسية وإصدار أحكام تشريعية حيث توالى المراسيم والأوامر في محاولة لقطع الصلة نهائيا بالتشريع الاستعماري، وفي هذه المرحلة تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية في 05 جويلية 1975، تطبيقا لأحكام الأمر رقم 73-29 المؤرخ في 05 جويلية 1973، وصدور أحكام تشريعية متعلقة بالمحاسبة العمومية، إلى غاية صدور القانون رقم 84-17 المنظم لقوانين المالية في ظل النظام القانوني لدستور 1976 والميثاق الوطني لنفس السنة، وتم العمل به إلى غاية الأزمة الاقتصادية التي عرفتها الجزائر والتي ألفت بظلالها على النظام السياسي والقانوني، وأدت مع بداية 1988 إلى تبني نهج اقتصادي جديد بعدما تخلت عن النهج الاشتراكي بطبيعة الحال تأثر النظام المالي المحاسبي بهذه الأوضاع والتغيرات فصدر قانون 88-01 والخاص بتوجيه المؤسسات العمومية والاقتصادية، حيث نصت المادة 19 على " يمسك التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة العمومية الاقتصادية بالطريقة التجارية من طرف محاسب معين بمعرفة المدير العام للمؤسسة العمومية الاقتصادية وتحت مسؤوليته الخاصة "⁴.

¹ براهمي مجّد، مصادر قانون المحاسبة العمومية في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في الحقوق، فرع الدولة والمؤسسات، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، بن عكنون، الجزائر، 2013/2012، ص 25 .

² حسين الصغير، مرجع سبق ذكره، 2001، ص 149 .

³ مسعي مجّد، مرجع سبق ذكره، ص 2.

⁴ حسين الصغير، مرجع سبق ذكره، 2001، ص 149 .

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

وتميزت هذه المرحلة بوجود ما يسمى بالفراغ القانوني لنظام المحاسبة العمومية، أي عدم وجود نص تشريعي أو تنظيمي يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية، والجامع لمبادئها وقواعدها، والمرجع الأول والأساسي لها.

3. مرحلة إصدار قانون نظام المحاسبة العمومية 1990 إلى يومنا هذا : تعد هذه المرحلة بمثابة ظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، والمراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه المصدر الأساسي للقواعد القانونية للمحاسبة العمومية في الجزائر، ولعل أبرز هذه المراسيم¹:

- المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتعيين واعتماد المحاسبين العموميين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لشروط الأخذ بمسؤولية المحاسبين العموميين، وإجراءات مراجعة باقي الحسابات وكيفية اكتتاب تأمين يغطي مسؤولية المحاسبين العموميين؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها؛
- المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراء تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين .

فهذه المرحلة سمحت بظهور القيد المزدوج للعمليات المحاسبية للدولة بصدر التعليم رقم 078 في 17 أوت 1991 من أجل تسهيل دورة العمليات المحاسبية والرقابة على المال العام، حيث أن كل عملية تضم حساب دائن وحساب مدين. كما حددت نطاق المحاسبين العموميين والآمرين بالصرف ومسئولياتهم ونطاق عملهم والعقوبات جراء تقصيرهم في أداء عملهم².

الفرع الثاني : الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية في الجزائر

وضع المشرع الجزائري إطارا قانونيا وتنظيميا خاصا بالمحاسبة العمومية، وهذا من أجل ضبط وتقنين إجراءات صرف وتداول المال العام، وتحديد مهام ومسؤوليات مختلف الأعوان، وكذا تحديد صلاحيات مختلف هيئات الرقابة عن تسيير المال العام .

أولا : الإطار القانوني للمحاسبة العمومية : يقوم نظام المحاسبة العمومية بمتابعة وإثبات العمليات المالية وإعداد التقارير والقوائم المالية لنشاط وحدات القطاع العام، وفي هذا الإطار " يجب أن يصمم النظام المحاسبي العمومي بشكل ينسجم مع المتطلبات الدستورية والقانونية والتعليمات المالية لبيان مدى التزام وحدات القطاع العام بالقواعد التشريعية والمالية المطبقة"³.

يمكن التمييز بين الإطار القانوني المتعلق بتقنين الجانب التقني للمحاسبة العمومية والمتعلق بضبط إجراءات مسك القيد والسجلات المحاسبية، وبين الإطار القانوني المتعلق بتحديد إجراءات إعداد وتنفيذ ومراقبة الميزانية العامة للدولة وتحديد صلاحيات ومسؤوليات مختلف أعوان المحاسبة العمومية .

¹ مسعي مجد، مرجع سبق ذكره، 2003، ص 3 .

² Ministère de finance, nomenclature des comptes du trésorier, direction général de trésorier, 1992, p09.

³ نواف مجد عباس الرواحي، المحاسبة الحكومية، دار الصفا، عمان، 2008، ص 25.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

من أهم النصوص التشريعية التي تحكم المحاسبة العمومية في الجزائر نجد¹ :

- القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 والمتعلق بالقانون العضوي لقوانين المالية المعدل والمتمم .
 - القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية .
 - الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة .
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-311 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بإجراءات تعيين واعتماد المحاسبين العموميين .
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-312 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتحديد إجراءات الأخذ بمسؤولية المحاسبة العمومي .
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-313 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بمراحل وإجراءات مسك محاسبة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين .
 - المرسوم التنفيذي رقم 91-314 المؤرخ في 07 سبتمبر 1991 والمتعلق بتحديد إجراءات تسخير المحاسب العمومي من طرف الأمر بالصرف .
 - المرسوم التنفيذي رقم 92-19 المؤرخ في 09 جانفي 1992 والمتعلق بإجراءات الدفع عن طريق خطاب الاعتماد لنفقات الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات ذات الطابع الإداري .
 - المرسوم التنفيذي رقم 92-26 المؤرخ في 13 جانفي 1992 والمتعلق بالحساب الجاري للمحاسب العمومي والوكالات المالية .
 - المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بالمراقبة القبلية للنفقات الملتزم بها .
 - المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 والمتعلق بتحديد إجراءات فتح وتنظيم وتسيير الوكالات المالية للنفقات والإيرادات .
 - المرسوم التنفيذي رقم 97-286 المؤرخ في 04 جويلية 1997 والمتعلق بتحديد إجراءات الالتزام وتنفيذ النفقات العمومية، والمحدد لصلاحيات ومسؤوليات الأمرين بالصرف .
 - المرسوم التنفيذي رقم 98-227 المؤرخ في 13 جويلية 1998 والمتعلق بنفقات التجهيزات العمومية .
 - المرسوم التنفيذي رقم 01-351 المؤرخ في 10 نوفمبر 2001 والمتعلق بتحديد إجراءات مراقبة استعمال إعانات الدولة للجماعات المحلية والجمعيات والتنظيمات .
- إضافة إلى التشريعات التي تدرج في قانون المالية لكل سنة والتي لها أثر مباشر على المحاسبة العمومية والتي تعتبر من أهم مصادر التشريع لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر، تختص وزارة المالية عن طريق المديرية العامة للمحاسبة بسلطة إصدار اللوائح التطبيقية ذات الطابع التقني المتعلقة بالقيود المحاسبية للعمليات المالية للدولة، مع احترام متطلبات القوانين والمراسيم التنفيذية المتعلقة بالمحاسبة العمومية .

¹ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، 2013/2014، ص: 98.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

ثانيا : الإطار التنظيمي للمحاسبة العمومية : يعتمد التنظيم المحاسبي للمحاسبين العموميين في الجزائر على الدمج والتركيز المرهلي للمحاسبة، والتي يتم من خلالها " دمج محاسبة المحاسب العمومي الثانوي في محاسبة المحاسب العمومي الرئيسي، وهذا من أجل تجميعها لدى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة " ¹ .

1. النظام المركزي للمحاسبة : يقصد بالنظام المركزي للمحاسبة "وجود إدارة مركزية واحدة تقوم بعملية التنظيم المحاسبي

المتكامل من حيث القبض والصرف والتسجيل الكامل لكافة التصرفات المالية الحاصلة للدولة وإجراء التدقيق والرقابة على تلك التصرفات وإعداد التقارير الدورية للحسابات الختامية للدولة " ² .

وفق هذا التنظيم في المرحلة الأولى، يقوم المحاسب الثانوي عند نهاية كل شهر بإرسال جداول ميزان الحسابات إلى

المحاسب الرئيسي التابع له، والذي يقوم بعملية دمج محاسبة المحاسبين الثانويين المتواجدين في إقليمه المحاسبي إلى

سجلات المحاسبة الخاصة بمصلحته، وذلك بعد تدقيق ومراقبة صحة ومشروعية القيد المحاسبي للعمليات المالية التي قام

بها المحاسب الثانوي، أما في المرحلة الثانية، يقوم المحاسب الرئيسي للدولة بإرسال ميزان الحسابات الخاصة بمصالحه إلى

مصالح العون المحاسبي المركزي للخزينة، الذي يقوم بعملية دمج وتركيز ميزان الحسابات للمحاسبين الرئيسيين على

المستوى الوطني من أجل إعداد ميزان الحسابات العام للدولة .

2. تنظيم شبكة محاسبي الخزينة العمومية : يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على إجراءات تركيز ودمج المحاسبة عن

طريق تنظيم مصالح الإدارة المالية للدولة بشكل يسمح بدمج وتركيز المحاسبة بصفة تدريجية، تحت إشراف المديرية العامة

للمحاسبة التابعة لوزارة المالية، عن طريق شبكة الخزينة العمومية المتكونة من مايلي ³ :

1.2. العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية : وهو المحاسب الذي يملك الصفة القانونية للمحاسب العمومي دون أن

يقوم بجيازة أو تداول الأموال العمومية، أي محاسب من دون صندوق، بحيث يكسب صفة محاسب عمومي مركزي

يقوم بدمج محاسبة المحاسبين العموميين الرئيسيين، لكونه يقوم بدمج وتركيز محاسبة أمناء الخزينة لمختلف الولايات

وجمع الإحصائيات المتعلقة بالوضعية المالية للخزينة وتنفيذ العمليات الخاصة بالحساب الجاري للخزينة المفتوح لدى

البنك المركزي؛ إضافة إلى ذلك، يختص هذا الأخير بمراقبة العمليات التي تتم بواسطة الحساب الجاري البريدي

المفتوح لدى الخزينة، وتسيير الحساب الخاص للخزينة المتعلق بالتسبيقات، القروض، وكذلك مسك حساب

التسديد مع الخارج إلى جانب متابعة وتسيير المديونية العمومية من الجانب المحاسبي.

2.2. أمين الخزينة المركزية : وهو المحاسب الرئيسي المكلف بتنفيذ العمليات المالية للمصالح المركزية للدولة بما فيها تنفيذ

ميزانية مصالح رئاسة الجمهورية ورئاسة الحكومة، إضافة إلى مختلف الوزارات والهيئات الإدارية ذات الطابع الوطني،

ومراقبة صناديق التسبيقات والإيرادات المفتوحة لديها.

2.3. أمين الخزينة الرئيسية : يختص المحاسب الرئيسي بتنفيذ العمليات المالية المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة، إضافة

لكونه مكلف بمتابعة تسديد معاشات ومنح المجاهدين وذوي الحقوق، معاشات أفراد الجيش، والتقاعدات المدفوعة

من ميزانية الدولة.

¹ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، 2013/2014، ص: 100 .

² حسن عبد الكريم سلوم، الأصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات في الجمهورية العراقية، دار الكتاب، بغداد، 2011، ص: 118 .

³ شلال زهير، مرجع سبق ذكره، 2013/2014، ص ص: 101-102 .

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

2.4. أمين الخزينة الولائية : وهو المحاسب العمومي المعين على رأس خزانة كل ولاية، والمكلف بتنفيذ العمليات المالية ميزانية الدولة على مستوى الولاية، إضافة إلى تنفيذ ميزانية الولاية والهيات العمومية ذات الطابع الإداري الموجودة في إقليم الولاية، ويقوم كذلك بمراقبة ودمج محاسبة المحاسبين الثانويين والوكالات المالية وصناديق التسبيقات والإيرادات المرخصة في إقليم الولاية.

2.5. أمين خزانة ماين البلديات : والذي يعتبر بمثابة محاسب عمومي ثانوي يخضع للسلطة المحاسبية لأمين الخزانة الولائية، مكلف بتنفيذ ميزانية البلديات والهيئات العمومية المحلية ذات الطابع الإداري المتواجدة على مستوى الدائرة، أما بالنسبة لقابضي الضرائب والجمارك وأملاك الدولة ومحافظو الرهون فيخضعون لسلطة الإدارة الوصية عليهم، ولا يخضعون لسلطة الخزانة العمومية إلا من الجانب المحاسبي فقط، لكونها المحاسب الرئيسي المكلف بمراقبة وتدقيق العمليات المالية التي يقومون بتنفيذها.

3. إجراءات غلق السنة المحاسبية : تطبيقا لقاعدة السنوية في إعداد الميزانية، والتي يقصد بها أن "يتم تقدير الإيرادات والنفقات بصورة دورية ولمدة سنة واحدة ويكون لكل سنة فإن ذلك يؤدي لموازنة مستقلة بنفقاتها وإيراداتها عن موازنة السنة السابقة وعن موازنة السنة اللاحقة"¹، وعلى هذا الأساس فإنه من الطبيعي أن توافق السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية مبدأ سنوية الميزانية .

تمتد السنة المحاسبية لنظام المحاسبة العمومية في الجزائر من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر من كل سنة، حيث يتم إيقاف تسجيل العمليات المالية للسنة في 31 ديسمبر من أجل إعداد حساب التسيير من طرف المحاسب العمومي، والذي يتضمن وثائق إثبات كل العمليات التي تم تنفيذها خلال السنة.

يتم تطبيق إجراءات غلق السنة المحاسبية بهدف إعداد الحساب الختامي السنوي للدولة وفق الأساس النقدي، والذي يتضمن إجمالي النفقات المدفوعة وإجمالي الإيرادات المحصلة خلال السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه الأخيرة تخص السنة المالية نفسها أو سنة مالية سابقة . وعليه، فإن الإعتمادات المخصصة لتمويل تسديد نفقات التسيير والتي لم تصرف في نهاية السنة المالية تلغى ولا تضاف إلى رصيد اعتمادات السنة القادمة، بل يتم تسجيلها كإيرادات مختلفة للميزانية لأن الدفع سيتم في السنة اللاحقة ضمن ميزانية جديدة. في حين أن هذا الإجراء لا يتم تطبيقه على أرصدة الحسابات الخاصة للخزينة والاعتمادات المخصصة لدفع النفقات المبرجة في رخص برامج التجهيز العمومي متعددة السنوات. أما بالنسبة للإيرادات التي لم تقبض خلال سنة إثباتها، فإنها تبقى مستحقة حتى يتم تحصيلها وتسجيلها في الحساب الختامي للسنة المالية التي قبضت فيها.

الفرع الثالث : الإطار التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر

نظام المحاسبة العمومية يعتبر من أنظمة المحاسبة الخاصة الذي يستعمل مجموعة من الإجراءات والقواعد العملية المقننة والمتبنة في الدفاتر والسجلات المحاسبية بهدف حماية المال العام وتقديم البيانات المالية الدقيقة ضمن تقارير وقوائم مالية تعكس الصورة الحقيقية لنتائج نشاط وحدات القطاع العام؛ وفي هذا الإطار، تقوم وزارة المالية على رأس الجهاز المركزي المالي للدولة بإصدار التعليمات الضرورية لتشغيل النظام المحاسبي الحكومي وتوحيده على مستوى كافة وحدات القطاع العام.

¹ خالد شحادة الخطيب وأحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 282.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

أولا : الدفاتر والسجلات المحاسبية : تعتبر الدفاتر والسجلات المحاسبية أدوات تسجيل وتلخيص للبيانات المحاسبية، ونظرا للطبيعة الخاصة لنشاط وحدات القطاع العام فإنه يجب تصميم المستندات والسجلات المحاسبية لتتلاءم مع طبيعة النشاط في القطاع العام.

يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات المحاسبية والتي تعتبر المصدر الأساسي للمعلومات الفعلية التي تعد على أساسها القوائم المالية الحكومية. وبالتالي، إذا كانت المجموعة المستندية متطورة فإنها تسمح بتقديم بيانات وتقارير مالية ذات جودة عالية تساعد على تحقيق الإفصاح الكامل والدقيق عن نتائج النشاط العمومي.

وفي هذا الإطار، تخضع عملية مسك السجلات المحاسبية بمختلف أنواعها إلى قواعد صارمة على المحاسبين العموميين احترامها والتي يمكن تلخيصها في العناصر الآتية :

- تحفظ سجلات المحاسبة ووثائق إثبات النفقات والإيرادات لمدة عشر سنوات؛
- تكون صفحات سجلات المحاسبة مرقمة بأرقام متسلسلة ومختومة بختم الإدارة المكلفة بتسييرها؛
- تجنب الحو والشطب؛
- عند التصحيح يجب إثبات العملية بختم وتوقيع الموظف المسؤول على مسك هذه السجلات.

وفي هذا الإطار، يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية التالية :

- مستخرج العمليات اليومية.
- دفتر الأستاذ العام.
- سجل الحسابات العام.
- دفتر حساب الصندوق.
- ميزان الحسابات الشهري.

1. مستخرج العمليات اليومية : هو كشف يسجل جميع العمليات اليومية التي تمت عن طريق الحسابات المالية، سواء كانت مدخلات أو مخرجات من وإلى الخزينة، تمت عن طريق حساب الصندوق، الحساب الجاري البريدي للخزينة أو الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي؛ كما تسجل فيه جميع العمليات المالية التي تمت عن طريق الحسابات الوسيطة والتي ليس لها أثر مالي مباشر بحيث تعتبر بمثابة عمليات داخلية. يرمز لمستخرج العمليات اليومية في المحاسبة العمومية بالرمز (TR6).

2. الدفتر العام : يستعين المحاسب العمومي بالدفتر العام من أجل تدقيق الحسابات وتجميع المبالغ الدائنة والمدينة للحسابات عند نهاية كل شهر، حيث يعتبر هذا الدفتر بمثابة خلاصة شهرية عامة لمستخرج العمليات اليومية، لأنه يهدف إلى تسجيل المبلغ الإجمالي للعمليات الخاصة بكل حساب سواء من الجانب الدائن أو المدين؛ كما يعتبر دفتر اليومية العامة أداة للتحقق ومراقبة توازن القيود المحاسبية عن طريق مطابقة المبالغ الدائنة مع المبالغ المدينة لحركة الحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية، والتي تم استعمالها خلال الشهر من دون إجراء المقاصة لنفس الحساب من أجل تحديد الرصيد، إضافة إلى ذلك يعتبر دفتر اليومية العامة أداة تساعد المحاسب على إعداد سجل الحسابات العام.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

3. **سجل الحسابات العام** : بناء على البيانات المسجلة في دفتر اليومية العامة، يقوم المحاسب العمومي في نهاية كل شهر باستعمال سجل الحسابات العام من أجل تجميع المبالغ الدائنة والمدينة لكل الحسابات التي عرفت حركة خلال الشهر بهدف تحديد رصيد كل حساب، عن طريق إجراء المقاصة بين المبالغ المدينة مع المبالغ الدائنة لكل حساب على حدى لكي يتم استعماله في بداية الشهر القادم. كما يعتبر سجل المحاسبة أداة لمراقبة توازن الحسابات عن طريق مطابقة مجموع المبالغ للحسابات المدينة مع مجموع الحسابات الدائنة للحسابات المفتوحة لدى الخزينة والتي تم تفعيلها خلال الشهر، حيث يمكن اعتباره بمثابة خلاصة شهرية للعمليات المحاسبية تسمح بتحديد رصيد الحسابات المالية والحسابات الوسيطة، إضافة إلى إجمالي حسابات الإيرادات والنفقات.
 4. **ميزان الحسابات الشهرية** : يقوم المحاسب العمومي عند نهاية كل شهر بإعداد ميزان الحسابات بناء على أرصدة الحسابات المسجلة في دفتر اليومية العامة وسجل الحسابات العام، بهدف إعداد الخلاصة الشهرية للعمليات المالية التي قام بتنفيذها المحاسب العمومي خلال الشهر، حيث يتضمن ميزان المراجعة الأرصدة الافتتاحية للحسابات المفتوحة لدى الخزينة العمومية في بداية السنة، إضافة إلى مجموع الأرصدة الدائنة والمدينة للحسابات التي تم تفعيلها خلال الشهر من أجل التحقق من توازن الحسابات خلال الشهر وتحديد الأرصدة الافتتاحية للحسابات للشهر المقبل. تتم هذه العملية بصفة دورية كل شهر، تحت إشراف المحاسب الرئيسي المكلف بإرسالها إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية بهدف مراقبة ودمج مختلف ميزان الحسابات للمحاسبين الرئيسيين على مستوى الوطن، بهدف إعداد الحساب الختامي للدولة بناء على نتائج ميزان الحسابات الإجمالي لشهر ديسمبر.
 5. **حساب التسيير** : تطبيقاً لمبدأ الفصل بين مهام المحاسب العمومي والأمر بالصرف تحتتم الدورة المحاسبية بإيداع حساب التسيير من طرف كل محاسب رئيسي، حيث يتضمن حساب التسيير كل القيود والمستندات المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي خلال السنة، والتي تكون مرفقة بالوثائق الأصلية لإثبات العمليات المالية المقيدة في السجلات المحاسبية، بما فيها حوالات دفع النفقات وأوامر تحصيل الإيرادات العمومية الأصلية.
- وبناء على ما سبق، لا يعتبر حساب التسيير سجل محاسبي أو أداة من القوائم المالية، حيث ينتج هذا الأخير عن تجميع وحفظ كل والوثائق الأصلية والقيود المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي المعين على رأس هيئة محاسبية، من أجل تحقيق أغراض المساءلة البعدية أمام هيئات الرقابة على تنفيذ المال العام لاسيما مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية.
- ثانياً : المستندات ذات الطابع الإحصائي** : يستعين المحاسب العمومي بمستندات ذات طابع إحصائي، لأنها لا تخضع للقواعد والأسس المحاسبية المتعارف عليها بما فيها مبدأ القيد المزدوج، بحيث تستمد هذه المستندات البيانات المالية من السجلات المحاسبية لاسيما ميزان الحسابات الشهري بهدف توظيفها وتقديمها في شكل جداول تكون مفيدة من الجانب الإحصائي للمصالح المركزية لوزارة المالية.
- تنقسم المستندات ذات الطابع الإحصائي إلى ما يلي :
- الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة.
 - الحساب الختامي للدولة.
 - الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير.
 - الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

1. **الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة :** يتكون الجدول الذي يعرض الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة العمومية من قسمين، القسم الأول يعرض رصيد تنفيذ الميزانية العامة للدولة والذي يتضمن الفرق بين مجموع حسابات الإيرادات والنفقات إضافة إلى رصيد الحسابات الخاصة للخزينة العمومية. أما القسم الثاني، فيخصص لعرض مصادر الموارد المالية التي رصدت لتمويل عمليات الخزينة العمومية. يهدف إعداد الوضعية المختصرة للخزينة العمومية إلى بيان أثر تنفيذ الميزانية على السيولة النقدية للخزينة العمومية، عن طريق تحديد الفائض أو العجز في السيولة وطرق تمويله من طرف الخزينة العمومية، ففي حالة الفائض في السيولة، يكون رصيد الحسابات المالية ناتج عن المبالغ المحصلة لإيرادات الميزانية التي تكون أكبر من النفقات. أما في حالة العجز، فيكون رصيد الحسابات المالية ممول من تسيقات للبنك المركزي أو الاقتطاع من صندوق ضبط موارد الخزينة العمومية، أو التمويل عن طريق إصدار أدونات الخزينة العمومية أو المديونية الخارجية.
2. **الحساب الختامي للدولة :** يتضمن الحساب الختامي للدولة في الجزائر الخلاصة السنوية لنتائج تنفيذ الميزانية العمومية، حيث يعرض المبالغ الفعلية لتحصيل الإيرادات وتسديد النفقات العمومية إضافة إلى نتائج عمليات الحسابات الخاصة للخزينة العمومية. على هذا الأساس، يعتبر الحساب الختامي للدولة بمثابة تقرير سنوي لا يخضع لمبدأ القيد المزدوج، يعرض في شكل جدول يقدم الحصيلة السنوية للنتائج تحصيل الإيرادات الفعلية للميزانية وإجمالي الإيرادات التي تم تنفيذها عن طريق الحسابات الخاصة للخزينة العمومية، إضافة إلى عرض المبالغ الفعلية لنفقات التسيير ونفقات التجهيز وإجمالي النفقات التي تمت عن طريق الحسابات الخاصة للخزينة، بغض النظر إن كانت هذه العمليات تخص سنة إعداد التقرير السنوي أو تخص سنوات سابقة.
3. **الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير :** الهدف من إعداد هذه الوضعية هو إبراز ومتابعة نسبة تقدم استهلاك اعتمادات الدفع السنوية المخصصة لتمويل تنفيذ نفقات التسيير العمومية، حيث يتم تقديمها في شكل جدول يعرض المبالغ المالية التي تم صرفها فعليا وفق تبويب الميزانية العامة للدولة، بواسطة معطيات هذا الجدول تستطيع وزارة المالية متابعة تطور حجم نفقات التسيير التي تم صرفها على شكل أجور ورواتب، أو على شكل تعويضات أو علاوات، أو نفقات التسيير الأخرى.
4. **الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز :** هي عبارة عن جدول يعرض نسبة تقدم تنفيذ برامج التجهيز العمومي والتي تشمل على مبالغ رخص برامج التجهيز المتعددة السنوات ومبالغ اعتمادات الدفع السنوية والمبالغ التي تم دفعها خلال السنة في حدود اعتمادات الدفع السنوية، وعن طريق هذه الوضعية يمكن معرفة نسبة تنفيذ برامج التجهيز للدولة.
5. **الوضعية الشهرية للحسابات المالية للخزينة :** تعرض هذه الوضعية في شكل جدول يبرز توزيع حجم السيولة النقدية المتاحة لدى الخزينة العمومية، حيث تعرض رصيد حساب الصندوق لمختلف صناديق المحاسبين العموميين، والرصيد في الحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية ورصيد الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي؛ بواسطة معطيات هذا الجدول تستطيع الخزينة العمومية متابعة تطور التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة بصفة مركزية.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

المطلب الثاني : عرض مدونة حسابات الخزينة

يتكون نظام المحاسبة العمومية من نظم فرعية تشكل هذا النظام وتشمل على النظام المحاسبي للدولة، ونظام الميزانية العامة، ونظام الرقابة على المال العام والتي سبق التطرق إليها، ويعطي هذا المطلب نظرة شاملة عن الإطار المحاسبي الحالي للدولة والمتمثل في مدونة حسابات الخزينة، وهذا من خلال عرض تركيبها وهيكل التنظيم لها، من أجل الوصول إلى أهم نقائصها وكذا إيجابياتها .

الفرع الأول : تقديم مدونة حسابات الخزينة

يعتبر نظام المحاسبة العمومية الجزائري وفقا لمدونة حسابات الخزينة ، امتدادا لنظام المحاسبة الفرنسي، سواء من حيث الإطار القانوني المتعلق بتنظيم أسس وقواعد المحاسبة العمومية، أو من حيث تنظيم مدونة حسابات الخزينة، والذي يتم عن طريقها تسجيل العمليات المالية للدولة، وتعد مدونة حسابات الخزينة والمعروفة في الخزينة العمومية بـ : NCT المتضمنة في التعليمات العامة لوزارة المالية الصادرة سنة 1967 - المعدلة والمتممة- المرجع الأساسي للتقيد المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالأموال العمومية في الجزائر .

أولا : مبادئ تنظيم مدونة حسابات الخزينة : يمكن التمييز في مجال محاسبة الدولة بين المحاسبة الإدارية المسوكة من طرف الأمرين بالصرف وتلك المسوكة من طرف المحاسبين العموميين. فالأمرون بالصرف بالنسبة للدولة يمسكون محاسبة إدارية تسمح بمتابعة تنفيذ العمليات المالية للميزانية وهذه المحاسبة تتضمن بالنسبة للإيرادات: الحقوق المثبتة والمصفية ، الأوامر بالتحصيل وكذلك التخفيضات والإلغاءات المنجزة على سندات التحصيل، والتحصيلات المنجزة؛ وفي مجال النفقات فإن المحاسبة الإدارية للأمرين بالصرف تسمح بتسجيل الالتزامات والأوامر بالدفع، ومحاسبة خاصة بالاستثمارات العمومية حسب كل عملية ، أما المحاسبة المسوكة من طرف محاسبي الدولة فهي منظمة بالتعليمات المتعلقة بمحاسبة الخزينة فهي مسوكة وفق نظام القيد المزدوج، أسلوب التسيير أو حساب الخزينة وطريقة مركزية المحاسبة، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي¹:

1. **نظام القيد المزدوج :** الذي يقضي بتسجيل العملية المحاسبية الواحدة في حسابين أحدهما مدين و الآخر دائن و بنفس المبلغ، وهذه الطريقة في التسجيل تسمح بتوازن العمليات وتساوي الجانب المدين مع الجانب الدائن و مجموع الأرصدة المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة ، فهي بذلك تسهل عمليات التسجيل و المراقبة. هذا النظام كان معمول به من طرف المحاسبين الرئيسيين للخبزينة إلى غاية 1993 و اعتبارا من 01 جانفي 1994 عمم إلى كل قابضي الوكالات المالية وذلك بموجب التعليمات رقم 078 الصادرة بتاريخ 17 أوت 1991 عن المديرية المركزية للخبزينة، و المتعلقة بإصلاح محاسبة القابضين للوكالات المالية .

2. **أسلوب التسيير أو حساب الخزينة :** يتمثل في أن عمليات التحصيل والصرف تتوقف في نهاية السنة المدنية ولو كانت الإعتمادات المفتوحة في الميزانية لم تستهلك. وبتعبير آخر تلغى كل الإعتمادات التي لم تنفذ خلال السنة المالية أو تفتح مرة ثانية في الميزانية من جهة، ومن جهة أخرى يسمح بتقديم الحساب الإداري (البيان الختامي) في أوانه (المادة 07 من القانون 84-17) هذا مثلما هو معمول به في المحاسبة التجارية (العامة). و حدد آخر تاريخ للالتزامات بنفقات الدولة عند تاريخ 10 ديسمبر ، و 25 من نفس الشهر هو التاريخ النهائي لتقرير أوامر وحوالات الدفع ، وهناك مهلة إضافية تسمى "

¹ Ali BISSAAD, opcit, 2004, p 55.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

يوم إضافي" منحت للمحاسبين العموميين لانجاز التسديدات. والتحميل النهائي لهذه النفقات المدفوعة خلال هذا اليوم الإضافي فهي تنجز بأثر رجعي عند تاريخ 31 ديسمبر، الذي يسمح بدمج هذه النفقات بالسنة المنقضية.

3. مركزية عمليات الخزينة : العون المحاسبي المركزي للخزينة هو محاسب مركزي ، موجود على أعلى هرم المحاسبات و يتولى

تجميع كل العمليات التي تكون على ثلاث مستويات :

- في المستوى الأول نجد المحاسبين الثانويين للدولة (قابضو الضرائب، الأملاك العمومية ، الجمارك...) الذين يرسلون شهريا إلى أمين الخزينة التابعين له ميزان حساباتهم؛
- في المستوى الثاني نجد أمين الخزينة الجامع الذي بعد استقباله لموازن حسابات المحاسبين الثانويين يقوم بإنجاز ميزان حسابات يوجه إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة؛
- أما في المستوى الثالث نجد العون المحاسبي المركزي للخزينة الذي ينجز الميزان العام للحسابات بعد تجميع العمليات لمجموع موازين أمناء الخزينة و تحديد النتيجة وينجز الحساب السنوي للدولة.

ثانيا : **تركيبية مدونة حسابات الخزينة** : تعتمد مدونة حسابات الخزينة على تقسيم الحسابات إلى تسعة (09) مجموعات رئيسية، كل مجموعة من الحسابات تستعمل لقيود العمليات التي هي من نفس الطبيعة، حيث إن الرقم الأول لكل حساب يعبر عن المجموعة التي ينتمي إليها هذا الأخير. وبناء على التعليم العامة رقم : 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 والمتعلقة بتحديد مجموعة حسابات الخزينة العمومية، تنقسم المدونة إلى المجموعات الرئيسية الموالية :

- المجموعة الأولى : الصندوق والمحفظة المالية.
- المجموعة الثانية : عمليات الميزانية.
- المجموعة الثالثة : عمليات الخزينة.
- المجموعة الرابعة : ودائع الهيآت المكتتبه لدى الخزينة.
- المجموعة الخامسة : عمليات تحت التسوية.
- المجموعة السادسة : النتائج.
- المجموعة السابعة : الديون المضمونة من طرف الدولة.
- المجموعة الثامنة : الحقوق.
- المجموعة التاسعة : القيم غير المتداولة.

ثالثا : **تصنيف حسابات المدونة** : لأجل ترقيم دقيق لحسابات المدونة نجد أنها تتكون من :¹

- **الحساب العام** : هو تقسيم فرعي لكل مجموعة من مجموعات حسابات المدونة، حيث يجمع عمليات ذات طبيعة مختلفة لكن توجد خاصية مشتركة فيما بينها، ولكل حساب عام اسم خاص وعدد يتكون من رقمين، الأول يمثل مجموعة الحسابات والثاني يمثل تفرعات الحساب العام والتي تتفرع من 10 إلى 91 .

¹ Ministère des finances, Direction de la réglementation comptable, **Instruction générale n°16 du 12-10-1968 sur la comptabilité du trésor** , p : 13.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

الحسابات العامة تتفرع هي الأخرى إلى أقسام والتي تمثل بعدد من ثلاثة أرقام، الرقمين الأولين يعبران عن الحساب العام والثالث عن التقسيم .

- **الحساب الثانوي** : هو تقسيم وتجزئة للحساب العام أو القسم، حيث يصف كل عملية مالية مسجلة ويمكن في حالة الضرورة تمديد الحساب الثانوي إلى ثلاث أرقام من أجل التسجيل الدقيق لكل العمليات .

رابعا : طريقة ترقيم حسابات المدونة : تعتمد مدونة حسابات الخزينة العمومية على طريقة ترقيم خاصة للحسابات للتمييز بين مختلف العمليات المالية التي يقوم المحاسب العمومي بتسجيلها في دفاتر وسجلات المحاسبة، حيث تتكون الحسابات العادية المستعملة بصفة دورية من طرف المحاسب العمومي من ستة (06) أرقام، والتي يمكن أن تتفرع بدورها إلى حسابات جزئية حسب الحاجة. من أجل تسهيل تصنيف الحسابات، تعتمد المدونة على طريقة ترقيم خاصة، والتي تتمثل في طريقة الترقيم الخطي والتسلسلي، بحيث يتم تجميع العمليات ذات الطبيعة المتماثلة في حساب موحد وتحت عنوان واحد. وفي هذا الإطار، يمكن قراءة تركيب الحساب من اليسار إلى اليمين على النحو الموالي:

- الرقم الأول للحساب يمثل رقم مجموعة الحسابات والتي تتفرع من الرقم (01) إلى (09)
 - الرقمان الأوليان لكل حساب يعبران عن الحساب العام والذي يتفرع من الرقم (0) إلى (09)
 - الأرقام الثلاثة الأولى تشكل رقم الحساب الثانوي الذي يتفرع من الرقم (0) إلى (09)
- أما باقي التفرعات فوق ثلاثة أرقام، فتعتبر بمثابة حسابات جزئية للحساب الثانوي والتي يمكن أن تصل كأقصى حد إلى (06) ستة أرقام بعد الحساب الثانوي، ليصبح أقصى حد لتفرع حسابات مجموعة حسابات الخزينة هو تسعة (09) أرقام. وفي هذا الإطار، يمكن عرض مثال توضيحي لشرح طريقة قراءة الحسابات وفق مجموعة حسابات المدونة كما يلي :
- الحساب رقم (202.002.006) حساب نفقات التجهيز العمومي لقطاع التربية والتكوين، والذي يتم قراءته على النحو الموالي :

- مجموعة الحسابات رقم (02) عمليات الميزانية.
- الحساب العام رقم (20) عمليات الميزانية (إسناد نهائي).
- تفرع الحساب العام رقم (202) النفقات العمومية.
- الحساب الثانوي رقم (202.002) نفقات التجهيز العمومي.
- الحساب الفرعي رقم (202.002.006) نفقات التجهيز العمومي لقطاع التربية والتكوين.

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لمدونة حسابات الخزينة

تتضمن المدونة (NCT) الحسابات التي عن طريقها تسجل العمليات المالية للدولة، إذ تشكل هذه الأخيرة المخطط المحاسبي الذي يعتمد عليه المحاسب العمومي في تسجيل نتائج تنفيذ الميزانية .

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

أولا طبيعة حسابات المدونة : مختلفة هي العمليات المالية للدولة وهذا أدى إلى ضرورة احتواء مدونة حسابات الخزينة على أصناف متعدد من الحسابات، والتي يمكن تصنيفها حسب طبيعة العمليات إلى¹ :

1. الحسابات المالية **Les Comptes Financiers** : هذه الحسابات تختص بتسجيل حركة الأموال والقيم العمومية من وإلى الخزينة العمومية والتي تتم عبر الحسابات المالية سواء عن طريق حساب الصندوق، الحساب الجاري البريدي للخزينة العمومية أو الحساب الجاري حساب الخزينة لدى البنك المركزي . بالنسبة لهذه الحسابات أي تسجيل في الجانب المدين يعتبر بمثابة زيادة في الموجودات المالية لدى الخزينة العمومية، وأي تسجيل في الجانب الدائن يعتبر نقص في الموجودات المالية للخزينة العمومية .
 2. حسابات التسديد **Les Comptes de Règlement** : الحسابات التي تقوم بتسجيل حركة الأموال والتحويلات المالية بين مختلف المحاسبين العموميين، يتم استعمالها عند قيام المحاسب العمومي بدفع نفقة أو تحصيل إيراد لصالح محاسب عمومي آخر. وبالتالي يقوم المحاسب الثانوي بتحويل المبالغ المالية للمحاسب الرئيسي المؤهل قانونا للقيام بعملية الإسناد النهائي للعمليات المالية المحولة لصالحه؛ ويتم مسك هذه الحسابات بصفة ازدواجية وعكسية بين المحاسبين العموميين .
 - بالنسبة لهذه الحسابات أي تسجيل في الجانب المدين يعبر عن استلام تحويلات مالية من مختلف المحاسبين العموميين، وأي تسجيل في الجانب الدائن يعبر عن إرسال تحويلات مالية لصالح محاسبين آخرين .
 3. الحسابات الوسيطة **Les Comptes D'ordre** : تستعمل هذه الحسابات لنقل نتائج مختلف الحسابات من محاسبة إلى أخرى تطبيقا لمبدأ تركيز المحاسبة بين المحاسبين العموميين، وبالتالي لا ينتج عن هذه العمليات أي أثر مالي أو أي تحويل نقدي لحركة الأموال والقيم العمومية المتداولة بين المحاسبين العموميين، وعليه فإن هذه الحسابات ترصد ولا تظهر في الحساب الختامي للدولة .
 4. حسابات الإسناد النهائية **Les Comptes D'imputation définitive** : هي كل الحسابات التي تسجل القيد النهائي للنفقات أو الإيرادات، وذلك وفقا لتصنيف أبواب الميزانية العامة للدولة؛ والمحاسب الرئيسي هو المحاسب الوحيد المؤهل قانونا للقيام بعملية الإسناد النهائي، والذي يكون مسؤولا عليها مسؤولية مباشرة أمام هيئات الرقابة . عملية الإسناد النهائي للنفقات يتم تسجيلها في الجانب المدين فقط دون أن تقيّد أي مبلغ من الجهة الدائنة بالنسبة للحسابات المتعلقة بالنفقات، أما الإيرادات فتتم عملية الإسناد النهائي من الجهة الدائنة دون أي قيد في الجهة المدينة للحسابات .
 5. حسابات الإسناد المؤقتة **Les Comptes D'imputation Provisoire** : هذه الحسابات تستعمل من أجل تسجيل العمليات المالية الغير معروفة المصدر لعدم وصول وثائق إثبات التحويلات المالية إلى المحاسب العمومي، لهذا يقوم بتسجيلها مؤقتة في انتظار التسوية النهائية فهذه الحسابات لا تظهر في الحساب الختامي للدولة، فكل إسناد مؤقت يجب أن يتبعه إسناد نهائي بنفس المبلغ . وتنقسم هذه الحسابات إلى :
- حسابات تسوية الإيرادات والنفقات : تختص هذه الحسابات بتسجيل العمليات المتعلقة بالإيرادات والنفقات التي لم تستلم بعد وثائق إثباتها أو لم يعرف مصدرها .

¹ Ministère des finances, Direction de la réglementation comptable, Instruction générale n°16 du 12-10-1968, opcit, pp : 14-17.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

- حسابات التحويلات : تستعمل هذه الحسابات من أجل ربط محاسبة المحاسب الرئيسي مع المحاسب الثانوي، حيث تتم عملية إرسال واستلام التحويلات المالية بينهما دون أن ينتج عنها أي نقل فعلي للأموال وبالتالي فهذه الحسابات تكون مفتوحة بينهما بصفة مزدوجة وعكسية . يتولى الوكيل المحاسبي المركزي للخزينة مهمة مراقبة توازنها ويقوم بتركيز ودمج هذه التحويلات .

ثانيا : أقسام مدونة حسابات الخزينة : كما سبق وذكرنا فإن المدونة تنقسم إلى تسعة (09) مجموعات، وفيما يلي تقديم مبسط لكل مجموعة¹:

المجموعة الأولى : الصندوق والمحفظة المالية

تضم هذه المجموعة الحسابات التي تبدأ بالحساب العام رقم " 10 " وتسجل التدفقات النقدية من وإلى الخزينة العمومية، إضافة إلى حسابات الأوراق المالية العمومية التي تتداولها الخزينة، وتتكون المجموعة الأولى من الحسابات الآتية :

1. حساب الصندوق : يوجد حسابين رئيسيين تسجل عن طريقهما جميع المدخلات والمخرجات النقدية من وإلى الخزينة العمومية وهما :
 - الحساب رقم " 100.001 " حساب الصندوق للمحاسبين الرئيسيين؛
 - الحساب رقم " 100.002 " حساب الصندوق لمحاسبي الوكالات المالية .حيث يجب على كل محاسب عمومي أن يفتح حسابا واحدا للصندوق ويكون رصيده دائما إيجابيا، وكذلك يكون باقي حساب الصندوق مطابقا للسيولة النقدية المتوفرة لدى المحاسب العمومي . أما في حالة وجود فائض فيسجل في الحساب رقم " 431001 " باقي الحساب يدفع للأشخاص . وفي حالة العجز يتحمل المحاسب كامل المسؤولية ويدفعه من أمواله الخاصة .
2. الحساب الجاري للخزينة لدى البنك المركزي : يفتح هذا الحساب تحت الرقم " 110.001 " وتسجل به العمليات المالية التي تتم بين الخزينة العمومية والبنك المركزي، يُسك هذا الحساب من طرف الوكيل المحاسبي للخزينة، أما المحاسبون العموميون فيستعملون الحسابين " 110002 " إيرادات ترسل إلى العون المركزي للخزينة لصالح البنك المركزي / مخرجات ؛ والحساب 110.003 مصروفات ترسل إلى العون المحاسبي المركزي للخزينة عن طريق البنك المركزي / مدخلات .
3. الحساب البريدي الجاري للخزينة العمومية : يستعمل هذا الحساب لتسجيل التدفقات النقدية بين الخزينة العمومية ومصالح المركز المالي للبريد والمواصلات، حيث يستطيع المحاسب العمومي تسديد أو تحصيل الإيرادات بواسطته؛ وبأتي هذا الحساب تحت الرقم : 520.001 الحساب الجاري البريدي للخزينة .
4. سفتجة الجمارك والسندات المضمونة : يمكن لإدارة الجمارك والضرائب تحديد الأوراق المالية لفائدة المدينين من أجل دفع الرسوم الجمركية والضرائب المستحقة للخزينة، في أجل أقصاه ثلاثة أشهر (03) بعدها تتولى الخزينة العمومية عملية تحصيلها عن طريق تقديمها بعد انتهاء أجلها لدى البنك المركزي؛ وهنا تجدر الإشارة أن هذه الأوراق المالية يجب أن تكون مضمونة من طرف بنك تجاري وعملية تحصيلها تسند إلى أمناء الخزينة الولائية، وإذا كانت الخزينة العمومية بحاجة إلى سيولة ترسل

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، التعليم العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 المتعلقة بمحاسبة الخزينة .

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

الأوراق المالية إلى الخزينة الرئيسية التي تختص بخصمها لدى البنك المركزي . تسجل هذه العمليات عن طريق الحساب العام رقم "12" .

المجموعة الثانية : عمليات الميزانية : بالنسبة لهذه المجموعة فهي تضم الحسابات التي تختص بتسجيل عمليات تنفيذ الميزانية، وتكون القيود في الحساب العام 20 الذي يتفرع إلى الحسابين الرئيسيين :

- الحساب رقم " 201 " : الإيرادات العمومية

- الحساب رقم " 202 " : النفقات العمومية

بالنسبة للحساب رقم 201 نجد أن إيرادات الدولة تصنف حسب طبيعتها إلى :

- إيرادات الضرائب؛
- إيرادات أملاك الدولة؛
- إيرادات متنوعة للميزانية؛
- إيرادات المساعدات الخارجية؛
- إيرادات أرباح المؤسسات التابعة للدولة ؛
- إيرادات استثنائية .

أما الحساب رقم 202 فيضم عدة تفرعات خاصة بنفقات الدولة :

- نفقات التسيير؛
- نفقات التجهيز ؛
- دعم وتدخلات اقتصادية .

المجموعة الثالثة : عمليات الخزينة : وتشمل عمليات الخزينة، إعانات البنك المركزي، ودائع مراسلي الخزينة، القروض متوسطة وطويلة المدى، سندات الخزينة، وتهدف إلى إرجاع التوازن بشكل يومي إلى الرصيد السالب الناتج عن تنفيذ عمليات الميزانية، ونظرا للعبء الدائم الذي أصبحت تعاني منه الخزينة لجأت إلى التقريب بين إيراداتها ونفقاتها، وذلك عن طريق الدفع الشهري للضرائب مثل الوسم على القيمة المضافة TVA وكذلك الأقساط المؤقتة بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات IBS من خلال التصريح الجبائي الدوري للمؤسسات الخاضعة للتصريح بـ G50 ، وهذا من أجل أن تتمكن الخزينة من تغطية أعباء الميزانية لفترة زمنية معينة بنفس الإيرادات الخاصة بنفس الفترة.

كما تسجل عمليات الخزينة المتعلقة بالحسابات الخاصة للخزينة والعمليات المتعلقة بتسيير الدين العام؛ تفتح هذه العمليات تحت الحساب العام رقم " 30 " . تكون حسابات الخزينة إما مفتوحة فقط لدى الوكيل المحاسبي المركزي للخزينة أو لدى المحاسبين العموميين؛ أما الحسابات الخاصة بمتابعة الدين العام فتكون مفتوحة فقط لدى الوكيل المحاسبي المركزي للخزينة .

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

أولا : مجموعة الحسابات الخاصة بالـخزينة : تشمل عمليات الخزينة على الحسابات الخاصة المتمثلة في¹:

1. حساب التسيقات : يتعلق الأمر بالتسيقات التي تمنحها الدولة لصالح الجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، في حدود الإعتمادات المفتوحة لهذا الغرض، ويتم تسديد هذه التسيقات في أجل أقصاه سنتين دون فائدة؛
 2. حساب القروض : تدرج ضمن هذه الحسابات القروض الممنوحة من طرف الدولة في إطار الإعتمادات المفتوحة لهذا الغرض ، وهنا نجد أن للخزينة دورتان:
✓ تسيير أموال الدولة في إطار الميزانية؛
✓ القيام بعمليات مصرفية حيث تقدم القروض لمختلف المؤسسات العمومية.
 3. الحسابات التجارية : تشمل المداخل الناتجة عن العمليات الصناعية والتجارية التي تقوم بها المصالح العمومية التابعة للدولة بصفة استثنائية، وكذا النفقات المخصصة لها، ونشير إلى أن هذا النوع من الحسابات لا تحدد لها اعتمادات حصرية فحسب، بل مبلغ سنوي أقصى لا يمكن تجاوزه وإن كان في الواقع يحصل ذلك بالنسبة لجميع الحسابات التجارية؛
 4. حساب التسوية مع الحكومات الأجنبية : هي عبارة عن الإعانات التي تقدمها الدولة للدول والحكومات الأجنبية في إطار الاتفاقيات الدولية، وكذا التعاون الدولي في حالة الكوارث؛
 5. حسابات التخصيص الخاص : هي الحسابات التي يخصص لها القانون نفقات معينة عن طريق تخصيص إيرادات معينة ذات طابع جبائي وبصفة مؤقتة ولذا فهي تعتبر استثناء عن قاعدة عدم تخصيص الإيرادات لنفقات معينة.
- ثانيا : حسابات تسيير الدين العام : تسند مهمة متابعة ومسك هذه الحسابات إلى الوكيل المحاسبي المركزي للخزينة ، والذي يعتبر المحاسب العمومي الرئيسي المؤهل قانونا بالتسيير المركزي لعمليات إصدار وتسديد الديون العمومية الداخلية والخارجية .
- المجموعة الرابعة : ودائع الهيئات المكتتبة لدى الخزينة : تضم هذه المجموعة حسابات الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الخواص إلى جانب المرافق العمومية التي يجبرها القانون على فتح حساب في الخزينة العمومية، حيث تمسك هذه الحسابات بمجانا ودون فوائد من طرف مصالح المحفظة المالية للخزينة، يتم تسجيل هذه الحسابات تحت الحساب العام رقم " 40 " ؛ من أهم الهيئات المكتتبة لدى الخزينة بصفة إجبارية : الجماعات المحلية، البريد والمواصلات، البنوك التجارية، الموثقون، المحضرون القضائيون، صناديق الضمان الاجتماعي ومؤسسات التأمين .
- المجموعة الخامسة : عمليات تحت التسوية : تضم هذه المجموعة الحسابات التي تقيّد جميع العمليات المالية التي يقوم بها محاسب عمومي لفائدة محاسب عمومي آخر، أو الحسابات التي لم يعرف مصدرها ولم تتوفر وثائق إثباتها، وبالتالي لا يستطيع المحاسب العمومي تنفيذ عملية الإسناد النهائي؛ تسجل هذه العمليات في الحسابين العامين "50" و "51" .

¹ بولرواح محمد ، دروس في المحاسبة العمومية ، [على الخط]، منتدى طلاب الجزائر ، 2004، متاح على : <http://etudiantdz.com/vb/t10591.html> ، تاريخ الاطلاع :

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

المجموعة السادسة : النتائج : العون المحاسبي المركزي للخزينة هو المختص بمسك حسابات هذه المجموعة باستعمال حسابين عامين :

- الحساب العام رقم "60" : نتائج تنفيذ الميزانية : ويستعمل من أجل دمج النتائج النهائية لعمليات تنفيذ الميزانية عن طريق المقاصة بين إجمالي الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة خلال السنة المالية لتحديد رصيد تنفيذ عمليات الميزانية العامة للدولة، إضافة إلى تسجيل تصفية رصيد العمليات المالية للحسابات الخاصة للخزينة العمومية التي تم إغلاقها في نهاية السنة المالية .
- الحساب العام رقم "61" : رصيد عمليات الخزينة : ويسجل هذا الحساب نتائج تنفيذ العمليات المالية للخزينة (الحسابات المالية) والذي يتضمن نتائج عمليات الميزانية وعمليات الحسابات الخاصة للخزينة إضافة إلى نتائج عمليات تسيير ديون وقروض الخزينة العمومية .

المجموعة السابعة : الديون المضمونة من طرف الدولة : بالنسبة لهذه المجموعة أيضا، الوكيل المحاسبي المركزي هو المختص بمسك حساباتها حيث يقوم بتسجيل الديون المضمونة من طرف الدولة في الحساب العام رقم "70" وعند تسديدها تسجل في الحساب العام رقم "71" . فيكون هذين الحسابين التوازن دون أن ينتج عن هذه العمليات تدفقات نقدية فعلية. أما في حالة تحقق إلزام الدولة بسبب ضمانات القروض والذي ينتج عنه تحويلات نقدية تتحملها الميزانية العامة للدولة، فيقوم العون المحاسبي المركزي للخزينة بتسجيل المبالغ المدفوعة في الحساب رقم : 304.605 " ديون ناتجة عن قروض مضمون من طرف الدولة "؛ وبالتالي تدفع الخزينة العمومية الديون المستحقة عن المدين الأصلي على أن اقوم بمتابعة تحصيلها لاحقا من الهيآت التي استفادت من هذه الضمانات .

المجموعة الثامنة : الحقوق : تخصص هذه المجموعة من الحسابات لمتابعة حقوق الدولة الناتجة عن القروض أو الضمانات المقدمة لفائدة الخزينة العمومية، ويقوم العون المحاسبي المركزي للخزينة بمسك هذه الحسابات وتسجيلها في تفرعات الحسابين العامين رقم "80" ورقم "81" حيث:

الحساب العام رقم 80 " حقوق مختلفة" : والذي يتفرع إلى حسابين الأول مخصص لقيد مبلغ أصل الحقوق الناتجة عن القروض الممنوحة من طرف الخزينة، والثاني لقيد الحقوق المستحقة الدفع لفائدة الخزينة العمومية والناتجة عن ضمانات القروض لفائدة الخزينة.

الحساب العام رقم 81 "الأقساط القادمة" : يتم استعمال تفرعات هذا الحساب من أجل متابعة تحصيل أقساط القروض المثبتة في الحساب العام رقم "80" .

المجموعة التاسعة : القيم غير المتداولة : هذه المجموعة تستعمل حساباتها من أجل تسجيل عمليات المحفظة المالية للخزينة العمومية، والتي تتكون من مختلف سندات التجهيز الطويلة ومتوسطة الأجل لمختلف أنواعها والصادرة عن الخزينة العمومية باسم ولفائدة الدولة، إضافة إلى تسجيل توظيف الموارد المالية العمومية للدولة من طرف الخزينة العمومية في الأسواق المالية الداخلية أو الخارجية والتي يتم تمويلها من الإحتياطات المالية للدولة .

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

الفرع الثالث : تقييم مدونة حسابات الخزينة

خضعت مدونة حسابات الخزينة الصادرة في التعليمات العامة لوزارة المالية سنة 1967 لعدة تعديلات من أجل تكييفها مع التغيرات الاقتصادية وكذا المتطلبات الجديدة للنشاط المالي والمحاسبي للدولة، ولكن بالرغم من ذلك يبقى الإطار المحاسبي للدولة عاجزا عن تأدية الدور المنوط به. فيما يلي يتم التطرق إلى إيجابيات وسلبيات المدونة .

أولا : إيجابيات مدونة حسابات الخزينة : يمكن تلخيص إيجابيات المدونة في النقاط الآتية :

- تسمح بتطبيق رقابة مستمرة على حركة التدفقات النقدية للخزينة العمومية؛
- سهولة إجراء القيود المحاسبية (أغلب العمليات تتطلب حسابين) ، وهذا لاعتماد نظام المحاسبة العمومية على الأساس النقدي، بحيث يأخذ المحاسب العمومي في عين الاعتبار عند قيد العمليات المالية للدولة التدفقات الناتجة عن تنفيذ الميزانية بغض النظر عن تاريخ استحقاقها، كما يعتمد هذا المبدأ على تحميل الحساب الإداري لأي سنة مالية، النفقات والإيرادات التي دفعت أو حصلت فعلا خلال تلك السنة، بغض النظر عن ما إذا كانت هذه النفقات والإيرادات تسند إلى ميزانية السنة الحالية أو سنة مالية سابقة ، ولهذا السبب، فإن المحاسبة العمومية وفقا لنظام مدونة حسابات الخزينة توصف بأنها محاسبة الصندوق (comptabilité de caisse) لأن محاسبة المرافق العامة تقوم على أساس مراقبة تغيرات السيولة النقدية عن طريق الصندوق، وعلى هذا الأساس فإن موارد وأعباء الدولة لا يتم تسجيلها إلا إذا نتج عنها أثر مباشر على الصندوق، سواء على شكل مدخلات من وإلى صندوق الخزينة العمومية
- لا يحتاج إلى عمليات سنوية مركبة في نهاية السنة المالية؛
- كما يسمح هذا النظام بتطبيق مراقبة صارمة على مدخلات ومخرجات الصندوق الذي يمتاز بالبساطة والسهولة والسرعة في إعداد الحساب الإداري السنوي.

ثانيا : سلبيات مدونة حسابات الخزينة : رغم سهولة تطبيق محاسبة الخزينة كونها تعتمد على محاسبة البنود أو الاعتمادات إلا أنها تسجل مجموعة من النقائص والعيوب التي لا يمكن تجاوزها خاصة في ظل تطور أساليب القياس في المحاسبة العمومية، و يمكن تلخيص أهم النقائص التي تشوب المدونة حسب مقابلة غير مباشرة (مكاملة هاتفية) مع السيد شلال زهير مسرحا أنه لو لم يعمل بوزارة المالية لفترة معينة لما تمكن من البحث في موضوع المحاسبة العمومية لأنها تستدعي المهنية أكثر من الأكاديمية، وتمثل فيما يلي¹ :

- صعوبة تقييم أداء الوحدات الحكومية، كون نظام المحاسبة العمومية وفق لل NCT عن لا يقوم بتسجيل الممتلكات العينية واستثمارات الدولة، إلى جانب عدم تطبيق مبدأ الحقوق المثبتة للدولة ، وهذا ما أدى إلى عدم وجود حسابات خاصة بالاستثمارات والتجهيزات العمومية، وبالتالي لا تتم متابعتها ولا يطبق الإهلاك عليها، بذلك لا يوفر النظام المحاسبي تقديرا محاسبيا عن قيمة ممتلكات الدولة المنقولة وغير المنقولة؛

¹ مقابلة غير مباشرة مع السيد شلال زهير إطار سابق بوزارة المالية بتاريخ 2018/01/04

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

- عدم القدرة على تقديم إحصائيات ومعلومات دقيقة عن مبالغ الإيرادات المستحقة للدولة والتي يتم تحصيلها، ولا يمكن لهذا النظام تحديد الديون المترتبة على الدولة والتي لم يتم تسديدها؛
- لا يسمح هذا النظام بإعداد ميزانية متكاملة تجمع أصول وخصوم الدولة، ولا يسمح كذلك بإعداد حساب الاستغلال. وبالتالي، ليس بإمكان المحاسب العمومي تطبيق تقنيات المحاسبة التحليلية لحساب تكلفة الخدمة العمومية أو تكلفة تحصيل الإيرادات؛
- أما من حيث تركيبة مدونة حسابات الخزينة والتي أصبحت تحتوي على أعداد كبيرة من الحسابات بتفرعات متعددة وذات عناوين متشابهة، أفقدت توازن مدونة حسابات الخزينة، مما يصعب على مستعملي هذه الحسابات قراءة نتائجها أو تسجيل العمليات المالية، إلا من طرف المختصين في محاسبة الخزينة، مما جعل معلومات المحاسبة العمومية حكرًا عليهم دون غيرهم من الباحثين والمحاسبين . وهذا ما أكده الأستاذ زهير شلال؛
- صعوبة تركيز المعلومات المحاسبية بسبب سوء تنظيم الإطار المحاسبي الحالي، والذي لا يتماشى مع التقنيات المحاسبية الجديدة لمعالجة المعلومات التي تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي يسهر على تركيز المعطيات المتواجدة عبر كل مراكز التسجيل المحاسبي، بل إن عملية التركيز في معظم الأحيان تتم خارج الآجال، مما يسبب تأخيرا في الحصول على المعطيات لاتخاذ القرارات .
- صعوبة قياس تكلفة خدمات الوحدات الحكومية وعدم إمكانية تطبيق تقنيات المحاسبة التحليلية لحساب تكلفة الخدمة العمومية أو تكلفة تحصيل الإيرادات، لعدم توفر نظام الـ NCT على المعطيات الضرورية (استثمارات، ممتلكات منقولة وغير منقولة...).

المطلب الثالث : المخطط المحاسبي للدولة 2002 وأسباب التخلي عنه

في ظل النقائص والعيوب التي تشوب المحاسبة العمومية في ظل NCT بحيث أثبت هذا الأخير عجزه عن التكيف ومسايرة التغيرات، لاسيما الاقتصادية منها سواء على الساحة الوطنية أو الدولية. وهذا ما حتم على الدولة تغيير نظامها المحاسبي العمومي من أجل توفير جهاز يضمن قياس المدروية والفعالية .

الفرع الأول : تصور مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية

بدأت أشغال الإصلاح منذ سبتمبر 1995، حيث أسندت هذه المهمة للمديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية، أين كُون فوج عمل من إطارات المديرية مع الاستعانة بالخبرة الفرنسية وكذا خبراء من البنك العالمي وصندوق النقد الدولي، بوضع خطة عمل شملت مختلف هياكل الإصلاح .

أولا : خطوات العمل : في إطار تجسيد التصور الجديد تبني فريق العمل الخطوات التالية:¹

1. تكوين ملف : جمع وإحصاء كل النصوص القانونية والوثائق التقنية المتعلقة بالمحاسبة العمومية، وهذا من أجل الدراسة والاستشارة والتحليل؛

¹ Ministère de finance, communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'Etat, Décembre 2002, opcit, p: 03.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

2. وضع التقارير: تم وضع تقارير أولية ذات طابع قطاعي حول النظام المحاسبي للإدارات المركزية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والجماعات المحلية إضافة إلى الموازنة الملحق للبريد والمواصلات؛
 3. عقد علاقات وتبادل الخبرات : تم الاتصال بالمديرية العامة للمحاسبة العمومية لوزارة الاقتصاد، المالية والصناعة الفرنسية منذ 1995 ، وقد قام فوج العمل التقني بعقد عدة ورشات عمل مع الخبراء الفرنسيين، تمثلت فيما يلي :
 - جمع مختلف الوثائق المتعلقة بالمحاسبة العمومية الفرنسية؛
 - عرض التقارير التشخيصية على الطرف الفرنسي من أجل مناقشتها، وإبداء الرأي حول المشروع.
 4. تحديد محاور مشروع الإصلاح : تم تحديد الخطوط الكبرى للإصلاح التي كانت موضوع تقرير رفع لمجلس الحكومة من أجل المناقشة، وهذا بالاعتماد على الوثائق والتقارير التشخيصية والإطلاع على خبرات الدول الأخرى في مجال الإصلاحات المحاسبية، وكذا الدراسة المقارنة لمدونة حسابات الخزينة الحالية مع المخطط المحاسبي للدولة الفرنسية لسنة 1970 و1995؛
 5. إعداد تقرير حول مشروع الإصلاح : من أجل إعداد التقرير النهائي، شرع فوج العمل في نوفمبر 1996 في تحضير ملف كامل حول مشروع المخطط تناول فيه ما يلي :
 - التذكير بمفهوم المحاسبة العمومية وكذا الإطار القانوني الذي يحكمها؛
 - إبراز نقائص مدونة حسابات النتائج الحالية؛
 - تقديم المشروع وإرساله إلى مختلف مصالح و هياكل وزارة المالية لإبداء الرأي والملاحظات؛
 - المصادقة على محتوى المشروع في 23 أبريل 1997 من طرف مجلس الحكومة، والشرع في إنجازه ضمن مداورات تجمع مختلف الأطراف المعنية على المستوى الوطني.
 6. عقد مداورات : تم عقد مداورات موسعة و مفتوحة على مختلف الوزارات و الهيئات المعنية حيث شملت هذه اللقاءات دراسة مشروع المخطط المحاسبي للدولة من خلال الجوانب التالية:¹
 - التقييد المحاسبي للاستثمارات، الإهلاكات، المخزونات، حقوق الدولة وديونها؛
 - العلاقات المحاسبية الداخلية الخاصة بالدولة .
- النتائج المتوصل إليها: من خلال مختلف المناقشات التي عقدت حول موضوع إصلاح محاسبة الدولة مع مختلف الدوائر الوزارية تم التوصل إلى:²
- تأكيد وتعزيز النتائج المتوصل إليها من طرف فوج العمل المكلف بملف الإصلاح؛
 - تحديد طرق التقييد المحاسبي لبعض جوانب محاسبة الدولة.
- سمحت هذه النتائج لفوج العمل بالانطلاق في المرحلة الموالية من التحضير وهي صياغة القواعد المحاسبية.
- ثانيا : الإطار التقني للمخطط المحاسبي : في سياق العمل على الصياغة التقنية للقواعد المحاسبية برمجت مجموعة من الأعمال وفق عدة مراحل .
1. خطوات العمل : تبني فريق العمل في هذه المرحلة الخطوات التالية:³

¹ Ministère de finance, **communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'Etat, opcit**, p 03.

² **Ibid.** p 04.

³ **Ibid.** p 04.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

- تحضير مشروع المخطط المحاسبي للدولة : التركيز على نظام ترقيم الحسابات وطريقة تصنيفها ضمن الأصناف العشر لمشروع المخطط لجعلها أكثر تلاؤما مع نشاطات الدولة؛
 - إعداد الجداول المرفقة : **Tableaux de correspondance** حيث تضم هذه الأخيرة بالنسبة لكل حساب من مدونة حسابات الخزينة أو مشروع المخطط المحاسبي للدولة PCE الحساب المرافق له؛
 - إعداد مشروع التعليمات : تتضمن دخول مشروع المخطط حيز التطبيق والذي يشمل على :
 - ✓ الطرق والقواعد العامة لعمل حسابات المخطط؛
 - ✓ التسجيل المحاسبي للعمليات على الأموال العمومية.
2. الصعوبات التي واجهت الإعداد : صادف عملية تحضير هذا المشروع عدة صعوبات على مستوى¹ :
- كيفية اختيار مدونة الحسابات: تمثلت في الاختيار بين الإجراءات الثلاثة التالية :
 - ✓ التخلي عن مدونة الميزانية الحالية و تبني مدونة محاسبة وحيدة؛
 - ✓ إدماج مدونة الميزانية ضمن المدونة المحاسبية؛
 - ✓ متابعة تنفيذ الميزانية حسب المدونة الميزانية بواسطة محاسبة موازية ثانية على مستوى الخزينة، مع تبني نظام يعمل على إعادة تصنيف الحسابات من منظور ذمة الدولة، ووفقا للمدونة المحاسبية للإيرادات والنفقات المسجلة لحسابات الموازنة. واعتبارا للصعوبات التي يفرضها في الواقع تبني الإجراء الأول والثاني وجد من الأفضل تبني الإجراء الثالث كإجراء احتياطي .
 - المعالجة المحاسبية : إن التسجيل المحاسبي لحقوق الدولة وديونها لا يطرح مشكلا محاسبيا بقدر ما يتعلق الأمر بصعوبة تحديد الوقت الذي يتم فيه هذا التسجيل، أي متى تؤخذ هذه الديون بعين الاعتبار، هل : عند الالتزام، التصفية، الأمر بالدفع أو التأشير بالنسبة للديون، أو عند التثبيت، التصفية أم التحصيل بالنسبة لحقوق الدولة؟؟؟ ويطرح هذا المشكل نفسه بجدة مع الإجراءات الجديدة المدرجة ضمن المخطط المحاسبي للدولة خاصة فكرة الحقوق المثبتة .

الفرع الثاني : إجراءات التكوين وتطوير أنظمة الإعلام الآلي

كان لزوما على الدولة في إطار مسعاها للإصلاح تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة، وتكوين المحاسبين وإعلامهم بطرق التطبيق .

أولا : تكييف أنظمة الإعلام الآلي مع القواعد الجديدة لمشروع : في هذا المجال تم إعادة النظر في وضع برامج متعلقة بقواعد المخطط المحاسبي للدولة، بالإضافة إلى تهيئة وتكييف البرامج الخاصة بمصالح الخزينة كما يلي² :

1. تكييف قواعد المخطط المحاسبي للدولة : تميزت سنة 2001 بتكييف قواعد المخطط المحاسبي للدولة ضمن شبكة الإعلام الآلي الموجودة، باحتوائها نظامين في آن واحد، نظام خاص بالمدونة وآخر خاص بالمخطط. حيث تم وضع :

¹ Ministère de finance, **communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'Etat**, Décembre 2002, **opcit**, p: 04.

² **Ibid**, p: 05.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

- برامج المحاسبة على مستوى أمناء الخزينة؛
- برامج خاصة للمحاسبة وعملية التركيز على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة.
- 2. **تكييف البرامج الخاصة** : تميزت سنة 2002 بتكييف البرامج الأخرى الخاصة بمصالح الخزينة وفق ما يلي :
 - وضع برامج خاصة بعمليات نهاية السنة على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة؛
 - إعداد الوثائق الخاصة بالمخطط المحاسبي للدولة المبرمجة في أنظمة الإعلام الآلي؛
 - تقييم أنظمة وعتاد الإعلام الآلي.. الخ؛
 - وضع برنامج مشترك بين المديرية العامة للمحاسبة و الوكالات المالية من أجل الإشراف على مطابقة العمليات المحاسبية للمشروع؛
 - تكييف برامج المخطط المحاسبي للدولة مع متطلبات مشروع عصنة نظام الموازنة.
- لكن تمت مواجهة مشاكل عديدة خاصة على مستوى الوكالات المالية بسبب عدم التحكم في تقنيات معالجة المعلومات وكذا عدم توفر وسائل الإعلام الآلي اللازمة.

ثانيا : تكوين المحاسبين العموميين : اتخذ عدة إجراءات لتوعية وإعلام المسؤولين في إطار رسكلة وتكوين الإطارات من خلال برنامج يتضمن ما يلي :¹

- يومان دراسيان في 30 نوفمبر و 01 ديسمبر لسنة 1999 خاص بنواب أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية تضمن تقديم عرض عام للمخطط المحاسبي الجديد؛
- دورة تكوينية يوم 25 أبريل 2000 خاصة بأمناء خزينة الولاية تم فيها عرض ومناقشة الآراء حول مشروع المخطط المحاسبي للدولة؛
- دورة تكوينية يوم 10 جوان 2000 خصت نواب أمناء خزينة الولاية ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية حول قواعد سير المخطط المحاسبي للدولة؛
- تكوين 96 مفتشا مركزيا ورئيسيا لمدة سنة؛
- دورة تكوينية خلال سنة 2000 في المدرسة العليا للمصرفة لفائدة 25 إطارا من الخزينة؛
- ورشات عمل تتعلق بشرح آليات التقييم المحاسبي للحقوق المثبتة و ذلك يوم:
 - ✓ يوم 09 جويلية 2000 موجهة لأمناء الخزينة الولائية و كذا قابضي الضرائب؛
 - ✓ يوم 10 جويلية 2000 موجهة لقابضي الجمارك و الأملاك الوطنية؛
 - ✓ برنامج تكوين خاص بإطارات الوكالات المالية، الخزانة الولائية والوكالة المركزية المحاسبية للخزينة؛
 - ✓ تنظيم يوم دراسي لفائدة أعوان المديرية الجهوية للمحاسبة خلال شهر مارس 2003 .

¹ Ministère de finance, **communication portant sur la reforme de la comptabilité de l'Etat**, Décembre 2002, **opcit**, p: 06.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

الفرع الثالث : اختبار المخطط وأسباب التخلي عنه

بعد تحديد الصياغة التقنية لحسابات المخطط المحاسبي للدولة جاءت مرحلة وضعه والجداول المرفقة له حيز الاختبار، وهذا من أجل التأكد من صلاحية المشروع للتطبيق على أرض الواقع .

أولا : اختبار المخطط المحاسبي للدولة : تم اختبار المخطط على مرحلتين :

1. اختبار PCE على مستوى ست ولايات : يوم 09 جويلية 2000 تم الشروع في اختبار PCE على مستوى

الخزينة الولائية لست (06) ولايات : بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية وميلة. باتخاذ الإجراءات التالية :

- تصحيح الوثائق المحاسبية بما فيها الجداول المرافقة، بفتح حسابات جديدة، وتقسيم الحسابات؛
- إعداد الوثائق المحاسبية وكذا الميزان الشهري على مستوى هذه الولايات، ليتم التأكد من صحتها عن طريق اختبار عملية التركيز على مستوى العون المحاسبي المركزي للخزينة.

هذا الاختبار سمح بتسجيل عدم التحكم في التقييد المحاسبي للحقوق المثبتة للدولة من طرف قباضات الضرائب، الجمارك وأملاك الدولة .

2. تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني : بعد اختبار المخطط على مستوى الولايات الست لمدة سنة تم توسيع مجال

الاختبار ليشمل كل ولايات الوطن من أجل :

- اختبار المشروع في مجال عمليات التحصيل والدفع، وكذا تسجيل الحقوق المثبتة للدولة على مستوى الخزينة الولائية، الوكالات المالية وكذا العون المحاسبي المركزي للخزينة؛
- إدراج أنظمة الإعلام الآلي المكيفة مع قواعد المخطط المحاسبي للدولة؛
- تكييف المعلومات المحاسبية للوثائق وكذا الميزان الشهري مع المخطط المحاسبي للدولة.

وفي إطار العمل على إنجاز هذه المرحلة، تم تنصيب جهاز تنظيمي لتسهيل مراقبة و تنسيق عمليات الاختبار، متكون من :

- ✓ لجنة مركزية على مستوى المديرية العامة للمحاسبة؛
- ✓ لجنة جهوية على مستوى المديريات الجهوية للخزينة؛
- ✓ خلية للمتابعة على مستوى كل خزينة ولائية .

ثانيا : صعوبات الاختبار : مرحلة الاختبار تميزت بمسك المحاسبين العموميين لمحاسبتين NCT/ PCE إلى جانب ذلك فقد

أسفرت عمليات معاينة ومتابعة هذه الاختبارات من خلال أعمال مختلف اللجان وكذا التقارير المقدمة من طرف خلايا المتابعة على تحقيق نتائج إيجابية على مستوى الخزائن الولائية؛ لكن لوحظ بالمقابل وجود مشاكل وصعوبات على مستوى الوكالات المالية ولاسيما قباضات الضرائب، نظرا ل¹ :

¹ مقابلة مباشرة مع السيد بريكي الشيخ محمد العربي إطار متقاعد بخزينة ورقلة بتاريخ : 2018/02/06، بالمقر الجديد للخزينة العمومية

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

1. عدم كفاية المدة التكوينية بحث أن يومان دراسيان في 30 نوفمبر و 01 ديسمبر لسنة 1999 خاص بنواب أمناء الخزينة ورؤساء مكاتب المحاسبة لدى الخزينة الولائية تضمن تقديم عرض عام للمخطط المحاسبي الجديد ، غير كافي لفهم واستيعاب الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة خاصة الإجراءات المحاسبية الجديدة المتعلقة بالحقوق المثبتة للدولة ؛
2. إعتقاد الانتقال المباشر والذي شكل عقبة كبيرة للمهنيين بحيث أصبحوا بمسكون محاسبتين واحدة وفق NCT والأخرى وفق PCE مع عدم توفر الوثائق المحاسبية المكيفة حسبها؛
3. انشغال المحاسبين بعمليات التحصيل والذي هو مربوط بتاريخ محدد بدلا من اختبار قواعد المخطط المحاسبي للدولة.

ثالث: أسباب التخلي عن المخطط المحاسبي للدولة 2002 : رغم تبني الدولة الجزائرية للمخطط الحاسبي PCE إلا أنه ذلك لم يدم طويلا، فتم التخلي عنه لعدة أسباب لعل أهمها :

- عدم الانسجام بين الإصلاح المحاسبي والمالي : وهذا راجع ل :
 - ✓ قانونيا لا توجد مدونة للميزانية العامة للدولة، فيجب وضع قانون بديل للقانون العضوي رقم 84-17 الصادر في 17 جويلية 1984؛
 - ✓ مشروع عصنة الميزانية لم يصل بعد إلى وضع مخطط محاسبي نهائي للميزانية يستجيب للمتطلبات والمعايير الدولية، وعدم المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الذي يكرس فكرة المحاسبة بالاستحقاق .
- عدم وجود نظم معلومات فرعية تسمح بتبادل المعلومات بين مختلف المراكز المحاسبية؛
- عدم التوافق بين المخطط والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تم تبنيها على المستوى الدولي .

المبحث الثاني : عرض التجربة الفرنسية في إصلاح القانون العضوي لقوانين المالية

إن فرنسا ليست هي وحدها الجهة التي قننت الإصلاح المالي بانفراد ، بل الإصلاح أصبح ظاهرة كونية تشارك في تفعيله مجموعة من الأسباب والعوامل الظرفية الأزمة المالية، المؤسسات الدولية، البنك الدولي، منظمات أخرى جهوية ودولية، فضلا عن تنامي كونية تكريس مبادئ حقوق الإنسان في المعنى الشمولي. علما أن المراقبة المالية هي حق من حقوق الإنسان . بالرغم من وجود عدة أسباب لاختيار التجربة الفرنسية في إصلاح المحاسبة العمومية، من بينها ما هو معروف ظاهرة التبعية بمختلف أشكالها (الاستعمارية، الاقتصادية ، السياسية... الخ) إلا أنه لا يمكن إهمال أن فرنسا هي الدولة الـ 23 الأقل فسادًا من بين 175 دولة، وفقًا لمؤشر إدراك الفساد لعام 2017 الصادر عن منظمة الشفافية الدولية، حيث بلغ معدل الفساد في فرنسا 21.96 في الفترة من عام 1995 حتى عام 2017، ووصل إلى أعلى مستوى له على الإطلاق بلغ 26 عامًا في عام 2014، وبلغ أدنى مستوى قياسي له وهو 18 عامًا في عام 1995¹.

وجاء الإصلاح المحاسبي في فرنسا انطلاقًا من ثورة أعلنها البرلمان ضدها ولتتميش دوره في المجال المالي لتابعة الميزانية وتنفيذها، ولقد عملت التجربة الفرنسية وفق الإصلاح المالي الأخذ بعين الاعتبار الإكراهات والقيود الممارسة على أعضاء البرلمان من طرف

¹ France Corruption Rank 1995–2018, disponible sur : <https://tradingeconomics.com/france/corruption-rank>, consulté le 03/03/2018.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

الوزارات، ومما لاشك فيه أن البرلمان يمكن أن يتجاوز هذه الإكراهات من خلال تطويره لتقييم السياسات العامة وهذا رهين بتطوير آليات تدخله (توفير بنك المعلومات والبحوث العلمية) وتنمية قدراته الإستراتيجية والمؤسسية.

المطلب الأول : عرض الإصلاح المحاسبي الفرنسي ودوافعه

يمتاز الإصلاح الفرنسي للقانون التنظيمي للمالية العامة أسمى بالغة من حيث الدور الحيوي للميزانية العامة للدولة وقانون المالية في تصريف السياسة الحكومية في كل المجالات الاقتصادية والاجتماعية... الخ فالميزانية بشكل عام، تعد أهم أداة بيد الحكومة لبلوغ أهدافها التنموية، وفيما يلي سوف يتم عرض أهم أسباب ودوافع التي أدت إلى هذا الإصلاح وأهم مرتكزاته.

الفرع الأول : ظروف إصلاح نظام المحاسبة العمومية في فرنسا

أولا : أسباب ودوافع الإصلاح المحاسبي الفرنسي : إن التفكير في الإصلاح الموازي بفرنسا جاء بعد الوقوف على جملة من الثغرات القانونية التي كانت تكتنف القانون التنظيمي للمالية لسنة 1959 حيث تم إصداره بمنأى عن أي تدخل برلماني، من خلال تجاوز مقتضيات الدستور فيما يتعلق بمسألة فرض الرسوم شبه الضريبية ففي الوقت الذي ينص فيه الفصل 34 من دستور الجمهورية الخامسة لسنة 1958 على أن القانون هو الذي يحدد أحكام المتعلقة بتحديد الوعاء ولذا طرق التحصيل ، فإن الفصل 4 من القانون التنظيمي للمالية لسنة 1959 نص على أن الرسوم شبه الضريبية تخرج من نطاق الفصل 34 من الدستور أي أنها لا تدخل في مجالات اختصاص البرلمان باعتباره يختص في مجال القانون، وتندرج ضمن السلطات الموكولة للحكومة وهو ما يتعارض مع الدستور الفرنسي، ونتيجة لذلك أقدمت الجمعية الوطنية في أكتوبر 1998 على إحداث فريق عمل حول "فعالية النفقة العامة والمراقبة البرلمانية"، وبالفعل تم إنجاز تقرير في 27 يناير 1999 ، ومن بين الملاحظات التي أدرجت فيه الإشارة إلى ضعف المساهمة البرلمانية على مستوى المالي، وغياب مبادئ الشفافية وكذا آليات تقييم الأداء والتدبير المالي، ومن هنا تظهر ضرورة وضع أسس رقابية تقييمية تبحث في مدى تحقيق أهداف الميزانية .

وبالمقابل، وبعد إصدار تقرير الجمعية الوطنية والخروج بمجموعة من التوصيات الهادفة إلى إصلاح موازناتي حقيقي فرضته هذه الشروط التي رأت من خلالها الجمعية الوطنية أنها تقتضيها الظرفية ، إلا أن هناك شروطا موضوعية أخرى كانت من الدوافع الحقيقية للإصلاح الموازناطي، حيث تعالت الأصوات والجدل السياسي القائم بفرنسا مند نهاية العام 1999 على وقع فائض الإيرادات الضريبية التي أثارها مجلس الشيوخ، هذا الأخير الذي دعا إلى تبني مزيدا من الشفافية في التسيير المالي والموازناطي، واستجابة لذلك أعلن رئيس الوزراء الفرنسي ليونيل جوسبان في مارس 2000 إصلاح القانون التنظيمي للمالية، والذي تمت مناقشته في ثمانية أشهر ثم تبنيه بعد ذلك من طرف جميع الفصائل السياسية الفرنسية، باعتباره دستورا ماليا جديدا مؤسسا على الشفافية والفعالية والديمقراطية تدعيما لما جاء في المادة 15 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان لسنة 1789، وقد كان تعديلا بمبادرة برلمانية بامتياز، تروم تنقيح كامل للقانون التنظيمي همت بالخصوص تحديث التدبير العمومي وإعادة التوازن بين سلطات الحكومة والبرلمان وذلك بتوسع صلاحيات هذا الأخير في المجال المالي¹.

¹ يونس أبلانغ، الإصلاح الموازني رؤية مقارنة، بحث متاح على الموقع : <http://www.marocdroit.com>، تاريخ الاطلاع : 2017/05/13.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

ثانيا : أهداف الإصلاح المحاسبي : كما أن تسيير الميزانية بالنسبة للمواطن وكذلك بالنسبة للدولة يعني اتخاذ قرارات مهمة تخص المستقبل ذلك من خلال الإجابة على مجموعة من الأسئلة¹:

✓ ما هي الأهداف التي يجب الوصول إليها؟

✓ ما هو المجال المناسب للاستثمار فيه ؟

✓ ما هي النفقات التي نخصصها بامتياز أكبر؟ الخ

حتى وإن كان للبرلمان الفرنسي دور أساسي ورئيسي في حركة التغيير في المحاسبة العمومية الفرنسية، أن الوعي بالإصلاح ينطلق من مجموعة من الأسباب الداعية إلى ذلك والتي سبق ذكرها، وإنما جاء هذا الإصلاح بهدف :

- تبني مقاربة شمولية تهدف إلى عقلنة التدبير العمومي وترشيده لتحسين أداء القطاع العام؛

- تخفيف العبء الذي يمثله تمويل الميزانية العامة على الاقتصاد الوطني؛

- تحديات والرهانات التي تفرضها التيارات المتعددة داخل وخارج الدولة.

ولا يمكن تحقيق هذه الأهداف في ظل عرض ميزاني قديم (ميزانية البنود)، ولذلك قرر البرلمان الفرنسي بمساعدة من الإدارات المالية الفرنسية، بإصلاح كيفية متابعة ميزانية الدولة ذلك من خلال الاعتماد على قانون عضوي متعلق بقوانين المالية والذي يعد " الدستور المالي للدولة الفرنسية " حيث تم إقراره في أول أوت 2001 و تم دخوله في حيز التطبيق في فرنسا لأول مرة في 2006 .

الفرع الثاني : عرض مكونات إصلاح المحاسبة العمومية في فرنسا

أولا : دعائم الإصلاح الميزانياتي الفرنسي : سعى إصلاح المحاسبة العمومية والنظام الميزانية بفرنسا إلى التركيز على :

1. ميزانية أكثر شفافية وأكثر اكتمالا وذلك لتمكين البرلمانين، ومن خلالها، المواطنين، أن يكون رؤية أكثر دقة ودعمًا للإنفاق العام، ولولف يجب أن ينص على تحديد كامل لعرض الميزانية العامة للدولة. هذا الشرط ضروري لتعزيز الرقابة الديمقراطية يندرج تحت إعلان حقوق الإنسان والمواطن ، كما أن الشفافية والوضوح بالميزانية والحسابات لا يكفي بل يجب المساءلة والمحاسبة، وذلك لتدعيم وتحسين أداء الدولة؛
 2. ميزانية موجهة نحو تحقيق النتائج، بمعنى الانتقال من منطق الوسائل إلى منطق النتائج في تدبير الميزانية، فمنطق الوسائل يقوم على تحديد الأهداف، انطلاقا من المواد (البنود) الإعتمادات المتوفرة، ويتم التقسيم في إطار درجة صرف الإعتمادات، واحترام المساطر، أما منطق النتائج فيقوم على تحديد الأهداف انطلاقا من الحاجيات والأولويات، حيث تعبئ الوسائل الضرورية لتحقيق الأهداف وأثرها على السكان، مما يشكل منطقا ديناميكيًا، يندرج في إطار مسلسل مندمج، ومن ثم فصرف الإعتمادات هي وسيلة وليست هدفا.
- لتحقيق مقاربة ميزانية الأهداف يجب أن تتم خلال كل المراحل التي تمر منها الميزانية، من الإعداد إلى التنفيذ، إلى التقييم بالتتابع، والمراقبة.

- مرحلة التحضير والإعداد (برمجة المشاريع)، تنطلق من حاجيات السكان (تحديد الأهداف).

- مرحلة الإنجاز، فيتم الحرص فيها على أن تكون المشاريع المنجزة أكبر فائدة على المواطنين والاقتصاد (تعبئة الوسائل الضرورية) ويتم التقييم حسب درجة بلوغ الأهداف وأثرها على المواطنين.

¹ بن منصور عبد الله وشونجي سامية، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

فمنطق النتائج سيمكن من الانتقال بصفة تدريجية، من نظرة قطاعية وعمودية للبرنامج، إلى مقارنة مندمجة ومتكاملة وأفقية، من أجل ترشيد النفقات، وضمان نجاعة أكثر في نوعية التدخل، وفي الأثر الناتج عنه، تقوم هذه المقاربة على :

- تليين ظروف تنفيذ الميزانية، من خلال إقرار ما يسمى بشمولية الإعتمادات Globalisation De Crédit؛
- التدقيق وتقييم الأداء والمخاطر.

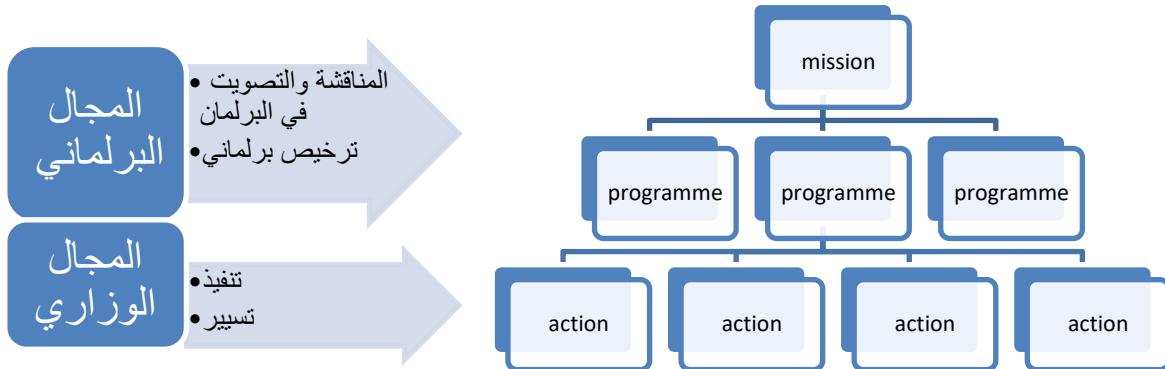
ثانيا : **مستويات الميزانية العامة** : هناك 3 مستويات للميزانية العامة حسب La LOLF ، وهي المهام، البرامج والنشاطات¹ :

1. تتعلق المهام Missions : بالسياسات الكبرى للدولة، وهناك حوالي 32 مهمة تضم مجموعة من البرامج وفق السياسات العمومية المحددة والمنسجمة، تسمح للبرلمان بمتابعة أهم المجالات السياسية للدولة، بحيث يكون التصويت على المهمة، وللإشارة لا يمكن تبني أي مهمة إلا بمبادرة من الحكومة، وللبرلمان صلاحية تغيير، تقسيم الإعتمادات ما بين البرامج، وكذلك تعديل هذه البرامج داخل هذه المهمة²، بحيث :
 - يقوم البرلمان بالمصادقة على الميزانية من خلال التصويت على كل مهمة بشكل منفرد؛
 - يتم خلق كل مهمة بمبادرة من الحكومة و المهمة يمكن أن تكون تابعة لوزارة ما كما يمكن أن تخص عدة وزارات؛
 - تضم هذه المهمة مجموعة من البرامج، و يمكن للبرلمان أن يقوم بتعديل طريقة توزيع النفقات بين برامج مهمة معينة.
 2. تحدد البرامج Programmes أو المخصصات Dotations إطار تنفيذ السياسات العمومية، و يبلغ عددها حوالي 130 برنامج يحددون مسؤوليات تطبيق السياسات العمومية، وكل برنامج من هذه البرامج، يكون على رأسه مسؤول وزاري يسمى "مسؤول البرنامج"، يسلم الإعتمادات الكافية، التي تسمح له بتحقيق الأهداف المحددة سلفا ، بحيث أن :
 - البرنامج هو وحدة الترخيص البرلماني ويمثل غلafa إجماليا محدودا من الإعتمادات، يصدر عن وزارة واحدة ويضم مجموعة متجانسة من من النشاطات ويتم توكيله لأحد المسؤولين تعينه الوزارة المعنية؛
 - يمكن للمسؤول عن البرنامج أن يقوم بتعديل كيفية توزيع الإعتمادات حسب نوع النشاط وحسب طبيعة هذه الإعتمادات، وهذا ما يسمى بمبدأ "الإستبدالية" يتم ربط كل برنامج بأهداف معينة وبتنتائج منتظرة.
 3. تحدد النشاطات Actions وجهة الإعتمادات : يتمثل النشاط في تفصيل توضيحي للبرنامج فهو يوضح بشكل دقيق الوجهة المتوقعة للإعتمادات، ويبلغ عدد الأنشطة المكونة للبرنامج، وهي (600) ست مائة نشاط، تبين بوضوح أهداف هذه البرامج، حيث تقدم من خلاله، معلومات بناء على ما جاء في كل برنامج.
- والشكل الموالي يوضح الشكل الجديد لإعادة هيكلية الميزانية حسب ثلاثة مستويات وذلك حسب LA LOF 2001.

¹ République française, **guide pratique de la LOLF comprendre le budget de l'état**, édition juin 2012

² يزنس أبلانغ، مرجع سبق ذكره.

الشكل رقم(1.3.2) : هيكل الميزانية العامة للدولة حسب القانون العضوي الفرنسي



SOURCE : république française, **guide pratique de la LOLF comprendre le budget de l'état**, édition juin 2012, p 11.

أمثلة عن هيكل الميزانية العامة للدولة حسب القانون العضوي الفرنسي

المهمة (mission) : الأمن

البرنامج (programme): الشرطة الوطنية

الوزارة المعنية: وزارة الداخلية

الإجراءات (action):

- النظام العام وحماية السيادة؛
- الأمن العام والسلام؛
- السلامة الطرقية؛
- الشرطة الغريبة وأمن النقل الدولي؛
- بعثات الشرطة القضائية والمنافسة على العدالة؛
- القيادة والموارد البشرية والخدمات اللوجستية.

البرنامج: الدرك الوطني

الوزارة المعنية: وزارة الداخلية

الإجراءات:

- النظام العام والأمن؛
- السلامة الطرقية؛
- مهام الشرطة القضائية وتقديم المساعدة إلى العدالة؛
- القيادة والموارد البشرية والخدمات اللوجستية؛
- ممارسة المهام العسكرية.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

المطلب الثاني : مميزات القانون العضوي الجديد

الفرع الأول : أهم ما جاء به القانون العضوي الفرنسي : الجديد الذي جاءت به La LOLF في تسيير المالية العامة الرقابة عليها يمكن القول أنه من خلال القانون العضوي الفرنسي الجديد المتعلق بقوانين المالية أصبح¹ :

أولا : فيما يخص التسيير العمومي : يتميز بديمقراطية أكبر :

- تتميز الميزانية في إطار La LOLF بسهولة القراءة بعد أن أصبحت تقدم على شكل مجموعة من السياسات العمومية : لم تعد الميزانية العمومية في إطار La LOLF تقدم حسب طبيعة النفقات بل من خلال سياسات عمومية (الأمن، الثقافة، الصحة، العدالة، ...) والتي تسمى منذ الآن بالمهام، وهذا ما يسمح لأعوان الدولة بأن تكون لديهم رؤية أوضح لمساهماتهم في هذه المهام وللمكلفين بمعرفة أين تذهب أموال ضرائبهم.
- تزويد البرلمان بمعلومات وصلاحيات أوسع (رقابة، تحقيق... الخ) : وبذلك سيصبح للبرلمانيين الحق في مراقبة النفقات العامة بشكل فعال، وهكذا فعلى الإدارات في كل سنة، أن تشرح استراتيجياتها والأهداف التي تسعى لتحقيقها وكذلك عليها التصريح بنشاطها حتى يتم تقييمه بالمؤشرات المناسبة، يمكن للبرلمان من خلال هذه المهمة الرقابية الاعتماد على مساعدة مجلس المحاسبة.

ثانيا : فيما يتعلق بالأداء : يتميز بأداء أفضل :

- تحسيس المسيرين العموميين بمسؤولية أكبر : على رأس كل برنامج يعين الوزير المختص مسؤولا يتمتع بحرية أكبر في تسيير الإمكانيات التي هي تحت تصرفه حتى يتمكن من الوصول إلى الأهداف التي تم التصويت عليها من طرف البرلمان.
- ظهور معايير جديدة للفعالية : حيث أن حرية التسيير التي يتمتع بها المسؤولون يأتي مقابلها ضرورة الالتزام بالأهداف التي تتعلق بالأداء؛ فهناك مقابل كل هدف مؤشرات ملموسة تقيس نتائج النشاطات الموجهة. فعلى كل واحد حسب مستوى مسؤوليته أن يصرح بالنتائج التي وصل إليها.
- أصبحت المحاسبة العمومية أكثر تكاملا : فمن خلال الإصلاح الميزاني أصبحت المحاسبة العمومية وسيلة حقيقية لقيادة النشاط العمومي. فهي مستوحاة من محاسبة الشركات هذا مع الأخذ في عين الاعتبار الخصوصيات العمومية، وهكذا، فهي لا تعرض فقط النفقات والإيرادات، بل تأخذ في عين الاعتبار أملاك الدولة، ما هو تحت حيازتها وما هو دين عليها. فعلى الدولة أن تنشر في كل سنة بيانا ماليا وحساب نتائج، يقوم مجلس المحاسبة بالمصادقة عليه، كما تسمح المحاسبة العمومية الجديدة بتحليل تكلفة مختلف نشاطات الإدارة.

ثالثا : فيما يتعلق بالنتائج : تبين أن لفرنسا من خلال La LOLF تسمح للإدارة ب² :

- التصرف بفعالية أكبر لصالح المواطن؛
- تقديم خدمات ذات جودة أفضل للمستفيدين؛
- استعمال أموال المكلفين بكفاءة أكبر.

¹ بن منصور عبد الله وشويخي سامية، مرجع سبق ذكره.

² بن منصور عبد الله وشويخي سامية، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

الفرع الثاني : مراحل إعداد الميزانية العامة للدولة وطرق عرضها

أولا : كيفية تحضير الميزانية العامة للدولة : تفضل الدولة الفرنسية عرض الميزانية من قبل "الاتجاه(التوجيه)"، مما يسمح للمواطن فهم السياسة العامة أو مهمة المال الناجم عن الضرائب الموجه له، وقبل عرضها في شكلها الأخير فإنها تمر بمراحل تتمثل في تحديد مكونات المهام والبرامج والإجراءات (الأنشطة) وهي ثلاثة مستويات ليكفل الميزانية العامة بحيث يجب أن تتوافق المهام مع السياسات الرئيسية للدولة ويصوت البرلمان على الميزانية حسب المهمة.

1. يتم إنشاء مهمة ويمكن أن تكون وزارية أو مشتركة بين الوزارات ، وتعتبر المهام عن مجموعات البرامج بحيث يجوز للبرلمان تغيير توزيع النفقات المشتركة بين البرامج في إطار نفس المهمة.
2. تحدد البرامج أو المخصصات إطار العمل وتنفيذ السياسات العامة ، ويمثل البرنامج وحدة الإذن البرلماني ، ويشكل البرنامج غلاف مالي محدود من الائتمانات ، ويقدم تقاريره إلى وزارة واحدة ويجمع مجموعة متماسكة من الإجراءات. وهو يعهد إلى مدير، يعينه الوزير المعني ، بحيث يجوز لمدير البرنامج تغيير توزيع الاعتمادات حسب العمل والطبيعة.
3. تحدد الإجراءات وجهة الاعتمادات وهو عبارة عن توزيع الإيضاحي للبرنامج، ويوفر الإجراء تفاصيل عن الوجهة المقصودة من الاعتمادات.

ثانيا : عرض مزدوج من الأصول (الاعتمادات) : من أجل تحديد أفضل لاستخدام الأموال العامة، **la LOLF** يوفر عرض مزدوج من الاعتمادات لكل برنامج، حسب الوجهة (لكل الإجراءات) ونوع الإنفاق (الموظفون، والتشغيل، والاستثمار، التدخل، وما إلى ذلك).

1. نفقات ميزانية الدولة حسب البنود (أو حسب طبيعة النفقة) : وفقا للمادة 5 من **la LOLF** يتم عرض النفقات العامة حسب طبيعة النفقة، والجدول الموالي يوضح ذلك :

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

جدول رقم (1.3.2) : عرض نفقات الميزانية العامة حسب طبيعة النفقة

البند 1	مخصصات السلطات العامة (dotation des pouvoirs publics))	البند 5	الإنفاق الاستثماري - النفقات الرأسمالية مؤسسات الدولة - النفقات الرأسمالية الأصول غير الملموسة للدولة
البند 2	نفقات الموظفين - مكافأة النشاط - المساهمات والمساهمات الاجتماعية - المنافع الاجتماعية وبدلات مختلفة		
البند 3	نفقات التشغيل - نفقات التشغيل لغير الموظفين - الإعانات للتهمة الخدمة العامة	البند 6	نفقات التدخل - التحويلات إلى الأسر - التحويلات إلى الشركات - التحويلات إلى المجتمعات المحلية إقليمي - التحويلات إلى الآخرين المجتمعات - يدعو في الضمان
البند 4	رسوم ديون الدولة - الفائدة على الدين المالي قابل للتفاوض - الفائدة على الدين المالي غير قابل للتفاوض - رسوم مالية مختلفة	البند 7	نفقات التشغيل مالي - القروض والسلف - الأموال الخاصة - مصاريف المساهمة المالية

SOURCE : république française, **guide pratique de la LOLF comprendre le budget de l'état**, édition juin 2012, p12.

2. العرض حسب الوجهة (الإجراءات) : توزع نفقات إلى برامج ، وكل برنامج بدوره ينقسم إلى أنشطة البرنامج والسياسات العامة. هو نفس الأنشطة المتعلقة بالخدمات في إطار عدة برامج ، وتحقيقا لهذه الغاية، يشير مخطط الموالي إلى الروابط بين الأنشطة والبرامج وغيرها من البرامج لجعل الوجهة الفعلية من هذه النفقات أكثر وضوحا ، وذلك من خلال :

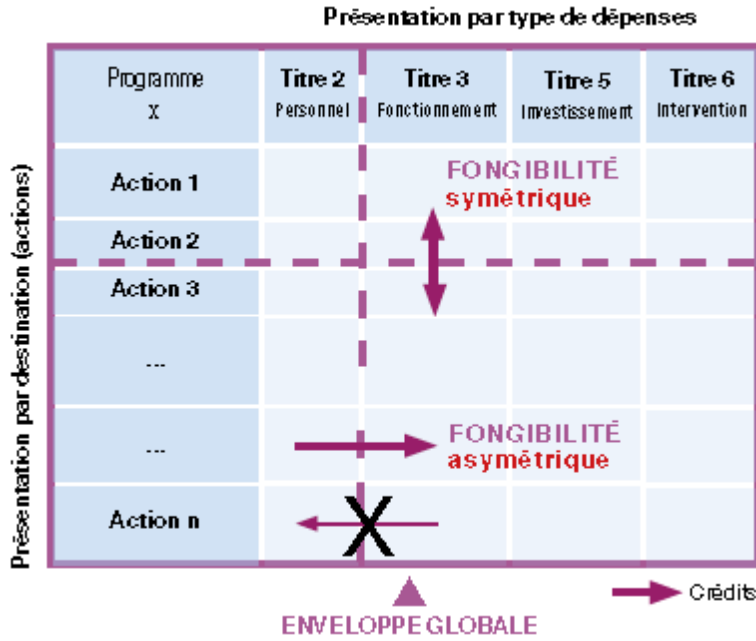
- أولا يتم تحديد كل الأنشطة التابعة لنفس البرنامج؛

- ثانيا تقدير النفقات وتجميعها لتنفيذ السياسات العامة.

غير أن مفهوم الإنفاق غير كاف لإعطاء صورة الوضع المالي للدولة، والتكاليف الكاملة (يجلس على بيانات المصروفات من الحسابات العامة) ثم يتم تقييمها تم تحليلها في تقارير إنجاز المشروعات. وهي تدمج ربط العمليات وممارسة، والتغييرات في المخزونات، والأحكام، وما إلى ذلك.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

شكل رقم (2.3.2) : العرض المزدوج للنفقات حسب الاتجاه وحسب الطبيعة عرض نفقات الميزانية العامة حسب طبيعة النفقة حسب الla LOL الفرنسي



SOURCE : république française, **guide pratique de la LOLF comprendre le budget de l'état**, édition juin 2012, p.13

المطلب الثالث : أهم ما ميز التجربة الفرنسية في الإصلاح الميزانياتي

الفرع الأول : الشفافية في ظل القانون العضوي الجديد

أولاً : البيانات المالية الجديدة للدولة : وفقا للقانون العضوي الجديد، الذي أنشئ وفقا لمعايير المحاسبة العمومية الجديدة التي مستوحاة إلى حد كبير من قبل ممارسات الشركات والمعايير المحاسبية الدولية في حين مع مراعاة خصوصيات الدولة. أعطى القانون الجديد شكل يسمح بقاء واضحة وموجزة لحسابات الدولة ، كما أدى الإصلاح المحاسبي في الواقع إلى إثراء وإضفاء مزيد من الوضوح على المعلومات، المعلومات المالية. وقد تم الكثير من العمل في الإنتاج والمعلومات المقارنة، وعرض الجداول وإنتاج التفسيرات في المرفق. وبالتالي، إعداد البيانات المالية للدولة والتي تعد مصدر للمعلومات المالية الأساسية للبرلمان، والمديرين العاميين والمواطنين.

وتتألف البيانات المالية للدولة من أربعة وثائق وهي : الميزانية العامة، والنتيجة، بيان التدفق النقدي والمرفق.

1. وتتخذ الميزانية العامة للدولة شكل صافي الفرق بين الموجودات والمطلوبات. يحدد الأصل القيم ويقيمها أصول الدولة؛ تحدد الالتزامات وتقدر الالتزامات الدولية فيما يتعلق بالأطراف الثلاثة. الميزانية العمومية للدولة جديدة معلومات أو تكملتها بعض العناصر الموجودة من أجل تلبية متطلبات معايير الدولة الجديدة: الأصول الرأسمالية الملموسة، والمخزون، والمستحقات، والأحكام، وما إلى ذلك.

2. ويتألف حساب النتيجة للدولة من ثلاثة جداول تعرض جميع نفقات وإيرادات السنة المالية، صافي الدخل، وعمليات الهوين.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

3. ويبين بيان التدفقات النقدية التدفقات الداخلة والخارجة والتي تصنف إلى ثلاث فئات: التدفقات النقدية المتعلقة بها والنشاط، والتدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية، والتدفقات النقدية المتعلقة بعمليات التمويل.
4. ويقدم المرفق معلومات إضافية مفيدة للفهم حساب الدولة. ويشمل، على وجه الخصوص، تفسيرات والتحديد الكمي لالتزامات خارج الميزانية العمومية. على سبيل المثال، يجد المرء هناك وتقييم التزامات التقاعد للموظفين، واحتياجات التمويل من المخططات الخاصة المدعومة من الدولة، المرفق يشارك في نشر معلومات شفافة حول الأوضاع نشوئها المالية للدولة.

ثانئا : الشفافية من خلال وثائق الميزانية المخصصة لتتوير البرلمان : الاهتمام بالشفافية وتحسين نوعية المعلومات والمخصصة للبرلمانيين تجد ترجمتها في الوثائق وتحسين، وأكثر وضوحا وأكثر دقة الميزانيات. وفي إطار تقوية مبدأ الشفافية المالية، والرقابة البرلمانية، فقد جاء في الفصل 50 من القانون التنظيمي للمالية " تعميقا للشفافية الموازانية، والرقابة البرلمانية على الحكومة، يتعين على الحكومة عند تقديمها لمشروع قانون المالية السنوي، أن ترفقه بتقرير يضم السياسات، الاقتصادية، الاجتماعية، المالية، ويجب أن يحدد الإستراتيجيات الحكومية على أربع سنوات مقبلة تفعيلا لمبدأ الشفافية الموازانية " ، وفي نفس الإطار حدد الفصل 57، دور اللجان والجمعية الوطنية ومجلس الشيوخ ولجان المالية في رصد ومراقبة تنفيذ العمليات المالية، وإجراء تقييم لأي مسألة تتعلق بالمالية العامة، حيث لهذه اللجان كل الصلاحيات (صلاحيات واسعة) في التحقيق والفحص والمراقبة، وتنفيذ القوانين المالية السنوية .

1. وفي وقت مناقشة سياسة الميزانية (يونيو من السنة 1-n) : تقرير عن تطور الاقتصاد الوطني والمبادئ التوجيهية من المالية العامة يعرض الإستراتيجية المالية المتعددة السنوات وقائمة البعثات والبرامج والأهداف والمؤشرات ومؤشرات الأداء المتوخاة لمشروع قانون الميزانية القادم ولد.
2. مع مشروع قانون المالية (أكتوبر من العام 1-n) : يقوم الصندوق بتقديم كل سنة تقويمية للميزانية، أي كلها موارد الدولة وأعبائها (المادة 47 من الدستور). مع مشروع قانون الموازنة، تقوم الحكومة بإبلاغ البرلمانيين فإن تدابير مراقبة الإنفاق التي خطط لها لا تتجاوز وهو السقف الذي صوت عليه البرلمان. ويشير أيضا إلى النسبة المئوية القروض التي ستشكل الاحتياط التحوطي.
- تقييمات الفحص (أقسام من مشروع القانون) تقييم الاقتصادية والاجتماعية، والميزانية، والبيئية مواد مختلفة من الجبهة.
- تقييم الطرق والوسائل يتضمن مجلدين: المجلد 1 تفاصيل تطور حجم الإيصالات والمجلد 2، والنفقات الضريبية.
- تقرير عن الاستقطاعات الإلزامية وتطورها ويعيد كل الاستقطاعات الإجبارية وتطورها ، ويمكن أن يتيح فرصة لإجراء مناقشة متعمقة في افتتاح الجلسة قبل النظر في مشروع قانون الميزانية ومن فاتورة تمويل الضمان الاجتماعي.
- التقرير الاقتصادي والاجتماعي المالي يعطي وجهات النظر تطور أربع سنوات من الإيرادات والنفقات والميزان والإدارات العامة في ضوء الالتزامات الأوروبية.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

- التقرير عن الإنفاق العام وتطوره يعرض الجميع مكونات الإنفاق العام، وتفاصيل المحددات الاقتصادية، والديمغرافية، ويعرض دوافع العمل. هذا الملحق به هو "ميثاق الميزانياتي" الذي يحدد الطريقة المختارة لسبب كل عام على أساس مثل لو يشرح كيفية تقدير احترام مستوى الإنفاق.
- مشاريع الأداء السنوية (الأشخاص المتضررين من المشروع) المرتبطة بكل منها البرنامج، ودمج، بعد تقديم الاعتمادات من قبل والإجراءات، ومكونات الأداء، وتحليل التكاليف وللمشغلين اعتمادا على البرنامج.
- الإعلامية المرفقات: وثائق السياسات مستعرضة (DPT) والأصفر الميزانية والملاحق الإعلامية مع رؤية واسعة من السياسات العامة التي يمكن تغطية عدة بعثات أو برامج أو تعزيز لجان معين من المالية العامة. الاعتماد النهائي لمشروع قانون الموازنة في البرلمان مما أدى إلى صدور النص في قانون المالية الأولي الذي ينص على ويأذن كل موارد ومصروفات الدولة للسنة التي تتعلق بها.

3. مع مشروع قانون لتصفية الحسابات وتقرير إدارة (يونيو من العام ن + 1)

- ثالثا : حساب العام للدولة ويشمل التوازن العام للحسابات، بيان الدخل، الميزانية العمومية ومرفقاته، وتقييم التزامات الحكومة خارج الميزانية العمومية. ومرفق(ملحق) تقديم تقرير الذي يجب أن تشير إلى التغييرات في أساليب المحاسبية المطبقة والقواعد الأكثر ممارسة حسب (المادة 54-7 OBL).
- تقارير الأداء السنوية : وستستخدم لمقارنة التنبؤ والتنفيذ، وليس فقط في الشروط المالية ولكن أيضا من حيث المؤشرات الأداء وإجمالي التكاليف الفعلية.
 - تقرير ديوان المحاسبة عن نتائج التنفيذ السنة السابقة والحسابات المرتبطة بها، ولاسيما التحليل، قبل المهمة وبرنامج تنفيذ الاعتمادات.

الفرع الثاني : قواعد التصويت وفوائد النهج القائم على الأداء ونتائج الإصلاح الميزانياتي

إن صدور القانون التنظيمي للمالية في فرنسا سنة 2001، ما هو إلا محاولة للتأسيس لثقافة جديدة، مبنية على تدبير عمومي جديد، ظل حبيس لمدة أربعين سنة، حتى تولدت القناعة بإصدار هذا القانون التنظيمي الجديد، واعتماد مقاربة حديثة للتدبير العمومي والإصلاح الموازي، مع تعزيز وتقوية دور البرلمان، والتي خلصت إلى الانتقال من ميزانية الوسائل إلى ميزانية الأهداف.

أولا : قواعد محددة لإعداد والتصويت : وتتمثل في :

- ترسل الحكومة إلى البرلمان مشروع قانون المالية للعام ن 1، والوثائق المرفقة به، على أبعد تقدير 1 الثلاثاء أكتوبر (المادة 39 من القانون الأساسي).
- لا يمكن تعيين قانون المالية لسنة ن + 2 مناقشة في اجتماع قبل التصويت الأخير في القراءة الأولى على مشروع النظام القانون تتعلق العام التي تسبق مناقشة أن مشروع قانون الموازنة (المادة 41 من LOLF). يجب أن يكون القانون الأولي للميزانية الواقع أصدرت ونشرت في موعد لا يتعدى 31 كانون الأول من العام ن-1.
- يجب أن يتم تقديم مشروع قانون تنظيم يوم 1 يونيو من العام ن + 1 (Art.46 LOLF).
- لديه الجمعية الوطنية بشرف يجري دائما الاستيلاء أول هذه (المادة 39 من الدستور).
- وللبرلمان لمدة 70 يوما للنظر في مشروع قانون المالية (المادة 47 من الدستور).

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

ثانيا : فوائد النهج القائم على قياس الأداء : ومن خلال الأسس التي ارتكز عليها إصلاح القانون التنظيمي للمالية، نجد أن البرلمان هو المستفيد الأول من التعديلات التي جاء بها، حيث يسمح له الفصل 40 بتعديل تخصيص الأموال بين البرامج والتحولت، وتأجيل أو إلغاء الإعتمادات المسطرة من طرف الحكومة ، كما أعاد القانون التنظيمي تعريف دور البرلمان، وطبيعة مشاركته في مناقشة الميزانية، والخيارات السياسية العامة، وفق ميكانيزمات شمولية الإعتمادات، وتقييم النفقات، واعتماد إطار للنفقات على المدى المتوسط، حيث كانت سلطات البرلمان مجزأة للغاية حسب نص 1959، في حين أصبحت واضحة ومهيكلت، للتحكم في السياسات العامة، وقياس الأداء الحكومي استنادا إلى المادة 47 من القانون التنظيمي 2001 التي توسع بشكل كبير من قدرة البرلمان، على تعديل الميزانية، وفتح إمكانية إدخال تعديلات على النفقات.

كما أن للنهج القائم على الأداء فوائد تتمثل في :

- بالنسبة للبرلمان :

✓ لدينا الوضوح الأكبر وشفافية في تنفيذ الميزانية ؛

✓ إمكانية فهم وسائل السياسة العامة.

- بالنسبة للمواطن : معرفة فيما يتم استخدام المال المتأني من الضرائب.

- بالنسبة للمستخدم: الاعتماد على الإدارة التي تلي أفضل من خلال التحقق من دافعي الضرائب أن أموال الضرائب

استخدمت على نحو فعال.

- بالنسبة للمدير العام:

✓ تلقي أهداف واضحة؛

✓ الاستفادة من المزيد من المرونة.

ثالثا : نتائج الإصلاح الموازي في التجربة الفرنسية : نتج عن الإصلاح الميزانياتي الفرنسي إلى نتيجتين أساسيتين إضافة إلى مواكبة الدول في التحول نحو محاسبة الأهداف وقياس الأداء وزيادة الشفافية وتطبيق الديمقراطية، ويمكن طرح النتيجتين المهمتين في الموالى¹:

1. تعزيز وتقوية دور البرلمان : استندت التجربة الفرنسية في إصلاحها الموازي، على رؤية قانونية جديدة، بعد وضع قانون

تنظيمي جديد للمالية، والهادف أساسا إلى تدعيم وتقوية ودفع سلطات البرلمان في المجال المالي ، إن إعادة الاعتبار

لسلطات البرلمان في المجال المالي، تعد من أهم النتائج، التي همت إصلاح المحاسبة العمومية ونظام الميزانية في التجربة

الفرنسية، وينبني هذا التوجه الجديد إلى إعادة الهيكلة للميزانية، من خلال تعديل طرق تبويبها، وتبعاً لذلك فعندما كان

العمل بميزانية البنود، فالميزانية أصبحت تصنف حسب المهام والبرامج، مما يبسط قراءة القانون المالي للبرلمانيين، مع فتح

المجال لتمكينهم من المعطيات بطريقة سهلة في القراءة، مما يسمح برفع مستوى النقاشات البرلمانية لقوانين المالية،

للتأسيس على نقاشات جوهرية حول السياسات العمومية، و تقييم الأداء، هذا بالإضافة إلى تعزيز دور البرلمان، في

المراحل التي يمر منها قانون المالية، وكل ما يتعلق بإعداد وتنفيذ الميزانية ومراقبتها، مع تدعيم وتقوية دور اللجان البرلمانية

في هذا المجال، من أجل القضاء على مجموعة من الثغرات القانونية، التي كانت تحد من القانون التنظيمي المذكور، صدر

في فترة انتقالية عرفتها الجمهورية الفرنسية الخامسة، موازاة مع ما جاء في الفصل 92 من الدستور الفرنسي لسنة

¹ ابلاغ يونس، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

1958، وما يستدعي ضرورة تعديله وإدخال إصلاحات موازنية فيه، على اعتبار أنه دستور مالي، هو أن من جملة المؤخذات عليه صدوره في غياب السلطة التشريعية، مع عدم عرضه على المجلس الدستوري، بالرغم من قوة القوانين التنظيمية بصفة عامة، والقانون التنظيمي للمالية بصفة خاصة.

بالمقابل فالإصلاح الموازي الفرنسي، استدرك في القانون التنظيمي للمالية لسنة 2001 مجموعة من المؤشرات الهادفة للإصلاح، والمرتبطة بتعزيز دور البرلمان، ومن جملة المستجدات التي ستؤدي إلى تقوية دور البرلمان، هي تمكين أعضاء البرلمان من اقتراح نقل الإعتمادات داخل نفس البرنامج، ومن برنامج لآخر. وكذلك اقتراح إحداث برامج جديدة داخل نفس المهمة، لكن بالمقابل لا يتم إنشاء مهمة جديدة إلا بمبادرة حكومية.

وتبعاً لذلك فتعزيز سلطات البرلمان، في مجال الرقابة على عمليات تنفيذ الميزانية، يقتضي توسيع الرقابة، على عمليات تنفيذ الميزانية؛ وهذا ما خلص له الإصلاح الموازي الفرنسي، فالبرلمان إذن سيراقب مدى تحقق أهداف هذه البرامج، عبر مؤشرات أداء محددة مسبقاً داخل البرنامج، إلا أن هذه المراقبة، تلعب فيها لجنة المالية الدور الرئيسي عبر تتبعها المستمر لعمليات تنفيذ الميزانية، وكذا فعالية استعمال الأموال العمومية، حيث يجوز للجنة المالية استجواب أي شخص قد تختاره، مع القيام بتحقيقات وثائقية ميدانية، مع ضرورة تكريس الحق على الحصول المعلومة، من استلامها مختلف الوثائق الإدارية والمالية، التي تحتاجها بما فيها تقارير تفتيش أي إدارة.

وتقريباً لذلك، و مع تعزيز دور البرلمان، تم تقييد إمكانية الحكومة، بدعم ضمانات الالتزام بمدى الترخيص البرلماني، عن طريق هذا التقييد للسلطة التنفيذية، حيث أصبحت صلاحياتها في مجال تغيير طبيعة الإعتمادات، بواسطة نصوص تنظيمية محدود في سقف معين لا يمكن تجاوزه.

يبدو إذن أن النتيجة الأولى التي خلصت لها التجربة الفرنسية، في مجال الإصلاح الموازي، هي إعادة الاعتبار لسلطة البرلمان في المجال المالي، ويعد هذا التعزيز أهم محور لإصلاح الميزانية بفرنسا.

2. الانتقال من ميزانية الوسائل إلى ميزانية الأهداف : إن عقلنة أسلوب تدبير الميزانية العامة للدولة، يقتضي مقارنة جديدة، تركز على التوفيق بين الأبعاد المالية، الاقتصادية، والاجتماعية، وسلوك أساليب الضبط والترشيد والشفافية، في الإنفاق العام، وإرساء نظام عقلاي يقوم على تحديد و توضيح الأهداف، مع اعتماد منهجية تقييم الأداء والنتائج وتحليل تقييم السياسات العمومية، كاختيار أساسي في تدبير الميزانية العامة، وتنفيذها وتتبع تنفيذها.

وتربطاً لذلك فإن الانتقال من ميزانية الوسائل إلى ميزانية الأهداف، يقتضي التأكيد على أن تدبير الميزانية، يجب ألا يقتصر على اعتبارات قانونية النفقة ومشروعيتها، ومطابقتها للإعتماد المرصود في الميزانية، بل يجب أن يتسع ليشمل المقاييس والمعايير الملائمة، والحرص على تحقيق المقاصد بالوسائل الأنسب، والأقل تكلفة وهو ما ينتج عنه اعتماد أسلوب جديد للمراقبة يتمثل في تقييم الإنجاز الفعلي

صحيح أن دور البرلمان وتقويته في فرنسا كان من أهم محاور الإصلاح الموازي الفرنسي، إلا أن تدبير الميزانية، على أساس النتائج، يعد هو الآخر، من أهم المحاور الكبرى لإصلاح الميزانية، وذلك على خلاف المقاربة التقليدية التي كانت سائدة في تدبير الميزانية، والمرتكزة على منطق الوسائل، حيث كان الهدف هو صرف الإعتمادات مع احترام المساطر، في حين يهدف منطق النتائج إلى فعالية النفقات العمومية، مع استهداف تحسين عيش المواطنين، وتبعاً لذلك؛ فمن الخلاصات التي أتت بها الإصلاح الموازي الفرنسي بدرجة أولى؛ من أجل تدبير الميزانية، هو تمتيع المدراء بقدر كبير من الحرية في استخدام الإعتمادات والتصرف في الميزانية مقابل التزامهم بتحقيق الأهداف والبرامج. وبناء عليه؛ أصبح

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

صاحب كل برنامج يلتزم عند تقديمه بتحقيق أهداف محددة، في مقابل حرية التدبير التي تمنح له، مع ضرورة تقديم حصيلة النتائج المحصل عليها.

يبدو أن الإصلاح الموازي الفرنسي، إمتد إلى أكثر من ذلك، حتى أصبح من اللازم تميم الملاحق التفسيرية المرفقة بمشروع القانون المالي، والمتعلقة بكل وزارة، بمشروع يتضمن بصفة خاصة تقديماً للأعمال والتكاليف المرتبطة به، والأهداف المتوخات، والنتائج المحققة والمتوقعة خلال السنوات القادمة بالقياس إلى مؤشرات محددة.

المبحث الثالث : دراسة تحليلية لأهم جوانب القصور والاختلال في المرجعية التشريعية التي يستند إليها الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

تعتبر الجزائر من البلدان التي لديها مشروع إصلاحات مالية ومحاسبية أطلق عليه "مشروع عصرنة الأنظمة الموازية" MSB يتضمن هذا المشروع الأخذ بالمعايير الدولية للمحاسبة الحكومية .

المطلب الأول : تقييم الأنظمة المحاسبية القائمة وأهداف الإصلاح

الفرع الأول : عيوب النظام الموازي الحالي وضرورة إصلاح القانون العضوي لقوانين المالية

أولاً : عيوب النظام الموازي الحالي : من خلال مقابلة السيد بريكي الشيخ مُجدّ العربي وكونه ممارس للمهنة أظهر مجموعة من العيوب في النظام الحالي والمتمثلة في¹ :

- كثرة القوانين وتعددتها مثلاً فيما يخص تعديل المواد والمراسيم التنفيذية فهي كثير وبوتيرة سريعة مما يؤدي إلى عدم قدرة المهني على استيعابها، وما يفضلهُ الأستاذ بريكي أنه في حال ظهور مادة جديدة يستوجب على السلطة التشريعية إصدار مستحدث أخير يضم كل التعديلات وليس المادة المعدلة فقط حتى تسهل على المهنيين ذوات العلاقة من الحصول على مرجع كاملاً وبهذا لا يكون له الحجة في كثرة القوانين المعدلة بصفة مستمرة، لأن له التزامات مهنية أخرى غير جمع القوانين المعدلة ومحاولة فهمها.
- استقلالية ميزانية التسيير عن ميزانية التجهيز فهما غير مدجتان معاً.
- عدم وضوح بعض المواد وأشار للمادة 36 من قانون المحاسبة العمومية رقم 21/90، بحيث عند رقابة مجلس المحاسبة يرجع أغلب الأخطاء في مخالفة المادة 36 من قانون المحاسبة العمومية رقم 21/90، دون ذكر تفصيل المخالفة من أي ناحية.
- ضعف أو عدم تخصص المجلس الشعبي وأعضائه في المحاسبة العمومية، بحث أن الأستاذ بريكي أشار إلى أن هذا من شأنه إدراج إصلاحات في غير محلها، كون أن الإصلاحات تعرض عليه في مرحلة معينة قبل إصدار التشريع.
- ضعف أداء نظام المعلومات والظاهر في الا استخدام الموجود للإعلام الآلي وغير مدمج في شبكة مركزية تربط بين الوكالات والمديريات الجهوية والمديرية العامة.
- مشكل اللغة في إصدار القوانين وترجمتها إلى العربية أمام تكوين الطلبة الجامعيين باللغة العربية من طرف غير المتخصصين.

¹ السيد بريكي الشيخ مُجدّ العربي، سبق ذكره.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

كما أضاف الأستاذ عبد الحميد مرغيت، في مطبوعته مجموعة من النقائص والمتمثلة في¹:

- أن هذا الإطار المحاسبي يعكس وصفا جزئيا للنشاط المالي للدولة، لأن كل المعلومات والبيانات المتعلقة بالذمم (أو الحقوق)، والديون ومختلف عناصر الذمة للدولة لا يمكن معرفتها من خلاله؛
- نظام الميزانية السنوية غير مناسب للمشاريع ذات المدى الأطول، مما يعني غياب إطار للتخطيط الموازي متعدد السنوات؛
- تسيير النفقات العمومية يكون وفقا للوسائل وليس للنتائج المستهدفة، مما يعكس عدم الاهتمام بنجاعة الإنفاق العام؛
- الصعوبة التي يواجهها المستخدمون في الحصول على بعض وثائق الميزانية العامة لاسيما قانون ضبط الميزانية، وهو ما يعني ضعف شفافية إدارة المال العام؛
- الرقابة القبلية للنفقات تركز على قانونيتها وليس فاعليتها، في حين أن الرقابة البعدية تكون متأخرة نوعا ما.

ثانيا : أسباب ضرورة إصلاح القانون العضوي لقوانين المالية : هناك عدة أسباب تبرر ضرورة إصلاح القانون العضوي لقوانين المالية تتمثل في :

- تقنين معايير التدبير العمومي والحوكمة من طرف المنظمات الدولية (البنك الدولي، صندوق النقد الدولي، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، الأمم المتحدة)؛
- تنامي المراقبة على أنساق الحوكمة المالية من طرف مجموعة من الفاعلين الدوليين مثل international Budget (IBP) ومنظمة الشفافية الدولية فضلا عن أنسنة الرقابة المالية والاقتصاد السياسي للشفافية (الأسس الإنسانية والحقوقية للإصلاح، المادة 25 و26 من ميثاق الأمم المتحدة)؛
- الترتيب المتدني للجزائر من طرف مبادرة الميزانية المفتوحة؛
- وفق أفضل الممارسات في مجال شفافية الميزانية تنص منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على ضرورة إعداد مجموعة من التقارير حول الميزانية: التقرير الأولي للميزانية، التقارير الشهرية، التقرير النصف شهري، التقرير السنوي النهائي، ومن خصائص المساءلة المالية بالجزائر غياب تقديم تقارير شهرية أو نصف شهرية حول تنفيذ الميزانية من طرف الحكومة يمكن البرلمان من متابعة تنفيذ الميزانية

واليوم تطرح الأولويات الآتية في الإصلاح:

- ضرورة ملاءمة القانون العضوي لقوانين المالية مع برامج الإصلاح المالي والاستراتيجي والإداري الذي تعرفه البلاد؛
- تكتيف تقديم التقارير والمعلومات للبرلمان والرأي العام من اجل دعم الشفافية (الميزانية المفتوحة)؛
- تعزيز سلطة البرلمان في مجال مراقبة وتقييم العمل الحكومي كونه منتخب من طرف الشعب وبالتالي فهو همزة وصل بين الدولة والمواطن وهذا من خلال الاستفادة من التجربة الفرنسية؛
- ضمان مقروئية وشفافية ومصادقية الميزانية؛
- نشر ثقافة الانجاز والنتائج.

¹ عبد الحميد مرغيت، مطبوعة حول أساسيات المحاسبة العمومية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، ديسمبر

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

الفرع الثاني : أهداف الإصلاح

تظهر أهمية إصلاح المالية العامة وأدوات تسييرها، باعتبارها أداة من الأدوات المؤثرة في قضايا التنمية وتعزيز مشاركة الرأي العام في ترشيد وتحديد أولويات الإنفاق العام ونشر ثقافة المساءلة والشفافية في السياسات المالية الحكومية.

أولا : أهداف إصلاح المالية العامة بشكل عام : ويمكن سرد أهم نقاط أهداف الإصلاح فيما يلي :

- اطلاع المواطن على تصور الدولة في ما يتعلق بإدارتها للموارد المالية ، بما يساهم في زيادة كفاءة الإنفاق العام وفقا لاحتياجات الأفراد الفعلية؛
- تجسيد نظام معلوماتي مدمج يسمح بتحميل المعلومات في أي لحظة من عدة جهات نحو شبكة مركزية ، بما يكرس شفافية المالية العامة حيث يعكس نسبة الإنجازات (استهلاك اعتمادات الميزانيات العمومية) وبشكل دقيق لكل سنة؛
- التحول من ميزانية البنود إلى ميزانية البرامج والأداء : تهدف موازنة البرامج والأداء إلى قياس المخرجات والآثار الناتجة عنها، وتقييم النتائج وتحليل الانحرافات والوقوف على مدى الاستجابة للبرامج والأهداف المخططة . مما يؤدي إلى ضبط الإنفاق العام وتحديد اتجاهاته ومستوياته وتعزيز المساءلة حول الفاعلية والكفاءة في التنفيذ؛
- تحسين الشفافية من خلال وثائق عرض الميزانية : في الجزائر يتم حاليا عرض الميزانية من خلال ثلاثة وثائق وهي :
 1. الوثيقة أ : الإيرادات النهائية المطبقة على ميزانية الدولة لسنة
 2. الوثيقة ب: توزيع الاعتمادات بعنوان ميزانية التسيير لسنة.... حسب كل دائرة وزارية
 3. الوثيقة ج: توزيع النفقات ذات الطابع النهائي لسنة حسب القطاعاتوفيما يخص الوثائق الجديدة للميزانية : المحافظة على الوثيقة أ ودمج الوثيقتين ب - ج . مع استحداث ثلاث وثائق جديدة لمشروع الميزانية العامة للدولة والمتمثلة في :
 1. نفقات الدولة؛
 2. تقرير حول الأولويات والتخطيط؛
 3. نفقات المصالح غير الممركزة بالولايات.
- محاولة إرساء إطار للنفقات العامة على المدى المتوسط (3 سنوات)؛
- إعادة تصنيف النفقات العمومية من خلال دمج التسيير والتجهيز معا.

ثانيا : أهداف إصلاح القانون العضوي لقوانين المالية : تتمثل الأهداف العامة لإصلاح القانون العضوي لقوانين المالية فهي تتجلى في :

- دعم المراقبة والتقييم؛
- تقصير أجل تقديم التصفية؛
- القدرة على التعديل؛
- التحكم في مناقشة الميزانية؛
- ضمان نقاش وجدل مالي واسع.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

الفرع الثالث : الآليات الضرورية لإصلاح المحاسبة العمومية

أولاً : ضرورة التخلي عن الأسلوب التقليدي للموازنة و تبني ميزانية البرامج والأداء : من منطلق أن الموازنة أداة تخطيطية، فإنها بالضرورة تعبر عن أهداف الوحدة أو مجموعة الوحدات، وعن سياستها وبرامجها وكيفية استغلالها لمواردها وعملية توزيع تلك الموارد بين أوجه الإنفاق التي بما تحقق أهدافها وسياساتها. وتزداد أهمية الموازنة، كذلك، عندما تكون الموارد محدودة، إذ أنه في هذه الحالة يجب اللجوء إلى عملية المفاضلة بين البدائل أو البرامج المطروحة من أجل تحقيق أكبر قدر ممكن من المنافع باستخدام ذلك القدر المحدود من الموارد¹.

إن استمرار زيادة الحاجة للأموال التي يتطلبها الإنفاق الحكومي، واستمرار تزايد وتنوع الإنفاق يجعل الحكومة تشعر، أحياناً، بالحرج من طلب المزيد من الأموال سواء من المصادر الداخلية أو الخارجية، ويجعلها هذا الموقف تفكر في أن تعيد النظر في حجم النفقات بدلاً من البحث عن زيادة الإيرادات، وهي حالة تستدعي تدخل المخطط المالي الحكومي في مشكلة تحديد أولويات الإنفاق على البرامج الأكثر إلحاحاً، ومن هنا يبدأ بحث أمر ترشيد القرارات المالية الحكومية، وبعبارة أخرى تزداد الحاجة إلى تحقيق أعلى مردود من الإنفاق الحكومي أو تخفيض الإنفاق إلى المستوى الذي عنده تتحقق أهداف البرامج الحكومية، وهذا يمثل أحد الجوانب الأساسية الضاغطة على الموازنة العامة.

إن الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة والمعروف بأسلوب موازنة البنود، يعتبر تطبيقاً ملائماً للدور التقليدي الذي تؤديه الدولة، الدور السيادي وغير التدخلية، وذلك الدور لا يتطلب إنفاقاً حكومياً كبيراً أو متنوعاً.

أما عندما زادت الحكومة من تدخلها في مجالات الحياة المختلفة، وأصبحت تنفذ برامج أو مشاريع يعزف القطاع الخاص عن تنفيذها، إما لعدم رغبته أو لعدم استطاعته، فإن هذا التدخل، يستوجب أن تحتاج الحكومة لمزيد من الأموال، وإلى إتباع سياسات وأساليب مالية مبتكرة، من أجل تنفيذ برامجها، بأقل قدر من التكاليف مع محافظتها على تنفيذ البرامج الأكثر إلحاحاً وجدوى بالنسبة للمجتمع، وكل ذلك في ظل موارد مالية محدودة. لا تستطيع الحكومة أو الوحدة من خلال تطبيق الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة، ضمان أن الموارد المصروفة على برنامج معين قد حققت أهداف ذلك البرنامج، وذلك لعدم وجود أدوات في هذا الأسلوب تساعد الحكومة على ذلك.

كما أن أهم ما يركز عليه الأسلوب التقليدي هو عملية الحصول على الأموال ولا يركز على نتائج الأداء، ولعل عدم تركيز هذا الأسلوب على نتائج الأداء ناشئ عن أن هذا الأسلوب يعتمد وسائل وأدوات غير علمية عند تقدير الحاجة للأموال، ثم إن الأدوات الرقابية التي تصاحب عملية تنفيذ الموازنة محدودة ومتمثلة في عدم تجاوز المخصصات المقدرة في الموازنة، أو عدم الإنفاق على أية مجالات ليس لها مخصصات.

وبالتالي يمتاز الأسلوب التقليدي بالجمود، ويمنع القيادات الإدارية التنفيذية الحكومية من الإبداع، وقد يصل الأمر إلى وجود إنفاق على مخصصات غير ضرورية مما قد يصل لدرجة الهدر والإسراف في الإنفاق، وخصوصاً الإنفاق الذي يتم في نهاية السنة المالية، ويكون عندما يشعر المسؤولون بأنه إذا لم يتم استغلال المخصصات المرصودة في الموازنة، فإنها لن تعوض في السنة القادمة، كما أنه قد يقلل فرصتهم في زيادة المخصصات أو المحافظة على مستواها الحالي عند وضع تقديرات الموازنة المقبلة.

ومن ناحية أخرى فإن الأسلوب التقليدي لا يركز على الموارد المادية والبشرية التي تملكها الوحدة بل إن التركيز فقط على الموارد أو الاحتياجات المالية اللازمة، ويعني ذلك أن الموارد المادية والبشرية التي تملكها وتديرها الوحدة لا تدخل في تقديرات الموازنة، كما لا يدخل في الموازنة كيفية استخدام تلك الموارد، بما في ذلك الاستفادة من التكنولوجيا المتوفرة في الوحدة.

¹ بن منصور عبد الله وشويخي سامية، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

إن عدم دقة التقديرات وعدم شمول التخطيط المالي الحكومي لجميع الموارد الحكومية، وعدم دقة التنفيذ، وعدم ربط التنفيذ مع الأهداف أو مع النتائج المرجوة، وعدم وجود أساليب رقابية فعالة تتعدى الرقابة الحسائية، جميعها أدت إلى البحث عن وسائل أكثر جدوى وأكثر منفعة، من شأنها ترشيد قرار تخصيص الأموال الحكومية، وقرار تنفيذ البرامج الحكومية. فكانت الموازنة الصفرية وموازنة الأداء وموازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط والبرمجة بالإضافة إلى موازنة البنود، وأثبتت تطبيق موازنة البرامج والأداء نجاح في العديد من الدول ذات التاريخ العريق في الإدارة العامة كفرنسا وبريطانيا وهولندا¹.

ثانيا : متطلبات موازنة البرامج والأداء : موازنة البرامج والأداء ما هي إلا نظام متطور للموازنة العامة للدولة يعتمد على التركيز على الهدف من الإنفاق وليس على الإنفاق بحد ذات، وتقسّم الموازنة وفقا لهذا النظام إلى مجموعة وظائف عامة (صحة، تعليم دفاع...) وتمثل الخدمات الأساسية التي تقدمها الحكومة، ثم تقسم كل وظيفة إلى عدة برامج يحدد كل منها نوعية ونطاق المهام التي تقوم بها الحكومة داخل كل وظيفة مثال ذلك تقسيم الصحة إلى برامج صحة علاجية وصحة وقائية، ثم يقسم بعد ذلك كل برنامج إلى أنشطة جزئية يختص كل منها إلى أداء خدمة معينة، و تتمثل متطلبات موازنة البرامج والأداء وبيئتها فيما يأتي:

1. العمليات الحكومية : يتم حصر العمليات الحكومية عن العمليات الغير حكومية.
2. الوظائف : يتم تقسيم العمليات الحكومية التي تم حصرها، في وظائف، و قد جرت العادة أن تصنف العمليات الحكومية إلى المجموعات الوظيفية الآتية : الخدمات العامة، الدفاع ، الخدمات الاجتماعية، الخدمات الاقتصادية، الوظائف الخدمية الأخرى، نفقات غير قابلة للتوزيع مثل (الدين العام).
3. البرامج : تقسم الوظائف الحكومية إلى عدد من البرامج تعبر عن أهداف الوظائف الحكومية.
4. الأنشطة : يقسم كل برنامج إلى مجموعة أنشطة تكون كفيلة بتحقيق هدف البرنامج.
5. عناصر التكلفة : حتى يتم تقدير نفقات كل نشاط يجب تحديد عناصر تكلفته وعناصر تكلفة النشاط توازي عناصر أو بنود موازنة البنود التقديرية.
6. يتم تجميع عناصر التكلفة للنشاط ثم للبرامج ثم للوظيفة وهكذا لجميع الوظائف فنصل إلى تقديرات الموازنة العامة.
7. ختاماً تتم مقارنة نتائج تنفيذ الموازنة بتقديراتها من خلال الرقابة المالية والرقابة على الأداء فنحصل على مؤشرات أداء تفيد في قرارات التخصيص وقرارات التقييم.

تسعى الحكومة من خلال تطبيق مفهوم موازنة البرامج والأداء إلى إيجاد وسائل علمية تساعد على ترشيد قرارات التخصيص، وذلك بالمفاضلة بين البرامج المتنافسة وتنسيق البرامج المتكاملة ثم التأكد من أن تنفيذ الموازنة المبنية على هذه القرارات يتم بالشكل الفعال والكفاء واستخدام الموازنة في اتخاذ القرارات. هناك مرتكزات أساسية يجب أن تتحقق من أجل تطبيق موازنة البرامج والأداء وتكون من خلال التركيز على عنصرين أساسيين هما:

1. البرامج :بمعنى ترجمة العمليات الحكومية إلى برامج محددة قابلة للتطبيق.
2. الأداء : أي وضع مقاييس أداء يمكن من خلالها الحكم على سلامة القرارات.

¹ بن منصور عبد الله وشويخي سامية، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

ثالثا : ضرورة حوكمة المال العام : طبقا لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي فإن مقومات حوكمة المال العام تتطلب ما يلي¹ :

1. المشاركة : بمعنى أن يكون لكل الناس دور فعال في إدارة شؤون مجتمعهم وهو ما يقتضي أن تتاح لكل الناسذكورا وإنات فرص كافية ومتساوية لعرض قضاياهم والتعبير عن مصالحهم وإعلان رأيهم في النتائج المتوقعة من قرارات معينة كما تتاح لهم فرص حقيقية للتأثير في عملية صنع القرارات.
2. الشفافية : ويقصد بها توافر المعلومات وسهولة الحصول عليها من جانب المواطنين فضلا عن صحة المعلومات ودقتها واكتمالها.
3. المحاسبة : ويقصد بها أن يكون الموظفون العموميون خاضعين للرقابة والمساءلة عن ممارستهم للسلطات الممنوحة لهم وان يتقبلوا تحمل المسؤولية ولو جزئيا عن الفشل أو عدم كفاءة أو الغش أو يستجيبوا للنقد ويعدلو قراراتهم في ضوء حكم القانون أو سيادة القانون وهو ما قد يقتضي توافر ترتيبات قانونية وقضائية واضحة فيما يتصل بممارسة الأفراد والجماعات وأهل الحكم لمصالحاتهم في المجالات مع كفالة المساواة أمام القانون لمجتمع سواء في التمتع بفرص الحماية القانونية لحقوقهم أم في التعرض للعقاب بمقتضى القوانين السارية ويعتبر حكم القانون من الشروط الضرورية لأعمال مبدأ المحاسبية(المساءلة) وكذلك القدرة على التنبؤ من جانب الفاعلين في القطاع العام والقطاع الخاص.
4. الفاعلية : وتعني فاعلية الحكم التوصل إلى أفضل استخدام للموارد أي تخصيص وإدارة الموارد استجابة للحاجات الجماعية وهذا يقتضي توافر القدرة والكفاءة من جانب مؤسسات الحكم فضلا عن توافر الحاسبية لهموم الناس وانشغالهم ومصالحهم لدى المؤسسات.
5. الإنصاف : وهو ما يعني كفالة معاملة عادلة وغير متحيزة للجميع فضلا عن التوزيع العادل لثمار التنمية وأعبائها.
6. ضرورة احترام المبادئ الأساسية للتسيير العمومي : يتميز التسيير العمومي بتعدد المصادر، فعند البحث عن أهم امتدادات أو جذور التسيير العمومي يمكن ذكر : القانون العام، الاقتصاد العمومي ، علم اجتماع المنظمات والعلوم السياسية .وهنا تبرز إحدى أهم مقومات التسيير العمومي ألا وهي الشرعية " .فالدولة التي يتمتع قضاؤها بالاستقلالية في قراراته عن السلطة تجعل قرارات القاضي عادلة حسب ما تنصه القوانين، وعليه فالشرعية مرتبطة بالعدل . كما أنه أيضا في الدولة التي يعرف مواطنوها القانون جيدا بإمكانهم توقع قرارات القاضي قبل النطق بها، فإذا ما كثرت الشكاوي المرفوعة أمام القاضي معناه أن الحقوق في هاته الدولة مهضومة وأنّ الشرعية فيها مهزوزة وضعيفة .أما في بلد لا يتمتع جهازه القضائي بالاستقلالية فإنه لا مجال للحديث البتة لا عن الشرعية ولا عن العدالة، ومن جهة أخرى أصبح الآن غير كافي أن تكون عموميا حتى تكون شرعيا، بل هل أنت فعّال أم لا ؟ هل تهتم وتستمع للمواطن بتوفير حاجياته وضرورياته أم لا ؟ هل يتم إشراكه في القرارات التي تحدّد مستقبله، مع التأكيد أنه ليس بسبب وجود عدم رضا فان هناك أزمة، وإنما العكس فالمواطنة ليست مجرد تسمية عابرة تعطى للسكان الذين تجمعهم نفس المساحة الجغرافية ونفس الحدود ويخضعون أيضا لنفس النظام السياسي إنما هي مشتقة من كلمة الوطن الذي يعني الشعور بالانتماء إلى ثقافة وحضارة متجذرة في هؤلاء السكان، شعورهم بالأمن والاستقرار يدفعهم لحب وطنهم والتفاعل مع حكّامهم

¹ سعادوي موسى، ضوابط حماية المال العام لأغراض الحد من الفساد الإداري، الملتقى العربي الأول حول : آليات حماية المال العام والحد من الفساد الإداري، شرم الشيخ 3-7 ديسمبر 2006.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

المتمتعين بالشرعية ومن تمّ المشاركة في السياسة العمومية في الجمع بين الحبّ والروح العمومية تشريعا وتنفيذا. وفي هذا الشأن يضيف و الواجب من شأنها التأثير إيجابيا في تسيير الإدارات العمومية، ذلك أن المواطن لا يكثر لاهتماماته الشخصية بالقدر الذي ينشغل فيه باهتمامات ومصالح غيره من المواطنين، الشيء الذي يزيد في تماسك النظام السياسي.

إن هذا التماسك من شأنه أيضا تسهيل انسياب القرارات والأوامر من السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية، فإذا ما علما أن قطاع الوظيفة العمومية يتميز بقدر كبير من التعليمات والمناشير التي تشكل إطاره القانوني فإنّ أتبصّدع في العلاقة بين السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية سيحوّل أي برنامج إصلاح في الوظيفة العمومية باعتبارها أحد الأجهزة التنفيذية إلى مجرد عناوين بارزة على صفحات الجرائد تستخدم هردّ المزايدة السياسية¹.

وتعتبر هذه المقومات ليست مستقلة عن بعضها البعض، إنما تفاعليا وتكامليا هو ما يكفل جودة الحكم وبالتالي يمكن من تهيئة فرص وتحقيق أوسع للتنمية بمعناها الشامل.

رابعا : تطبيق معايير IPSAS : تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام يمر بمراحل يمكن ذكرها على النحو التالي :

- دراسة النظام المحاسبي المطبق حاليا، بهدف تشخيص واقع النظام المحاسبي العمومي الحالي وتحديد مزاياه وأوجه القصور فيه وسبل تطويره؛
- دراسة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بهدف التوصل إلى فهم شامل للمعايير والإطار الفكري الذي تم إعدادها على أساسه؛
- دراسة مدى ملاءمة المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام بهدف تحديد مدى ملاءمتها للتطبيق في وحدات القطاع العام، وتحديد مجموعة المعايير الدولية التي يمكن الاستفادة منها عن طريق التعديل في بيئة العمل الحكومي وتحديد بدائل للمعايير التي لا يمكن الاستفادة منها؛
- إعداد معايير المحاسبة العمومية وفقا للأسس والمبادئ الدولية المعتمدة ووضع المعايير الأخرى التي يمكن استخدامها كبدايل للمعايير التي لا يمكن الاستفادة منها أو تطبيقها .

المطلب الثاني : مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة : اعتمد مشروع عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة، على إعطاء

مفاهيم حديثة لنظام تحضير وتنفيذ الموازنة يسمح بتحسين الأداء في إطار التقييد بالميزانية، توزيع موارد القطاعات المشتركة، والفعالية والكفاءة في تنفيذ برامج الإنفاق الوزارية. وستنطرق إلى مختلف المفاهيم التي يشمل عليها نظام الميزانية الجديد والأعمال المنجزة خلال فترة الإصلاح دون التعرض إلى مراحل التي مر بها هذا المشروع، لكن هدفنا من أجل إعطاء نظرة عامة ترشدنا إلى معرفة إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتلاءم مع عصرنة نظام الميزانية العامة.

¹ عبد السميع رونية، واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر 2003 – 2008، الملتقى العلمي الدولي بورقلة حول : الإصلاح المحاسبي في الجزائر 29 – 30 نوفمبر 2011، متاح على : www.ouargla-univ.dz/pagesweb/PressUniversitaire/.../LSP0223.pdf، تاريخ الاطلاع: 2012/05/11.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

الفرع الأول : أهداف مشروع عصرنه نظام الموازنة العامة للدولة

يمكن تقسيم أهداف مشروع العصرنه حسب أهداف وأولويات السلطات القائمة على تنفيذ وإعداد القوانين المتوافقة مع متطلبات العصرنه، وتتحدد أهداف كل سلطة في أهم النقاط التالية:¹

أولا : بالنسبة للسلطة التنفيذية : أهم ما تسعى إليه من خلال تطوير نظام الموازنة العامة للدولة هو :

- البحث عن طرق تسيير جديدة لقياس مدى تحقيق السياسات العامة، وتطبيق الإجراءات الضرورية لتحسين التسيير العمومي، حسب الأهداف المسطرة عند التحضير، والتي تقاس حسب فعاليتها في تحقيق النتائج؛
- ضمان وسيلة تشجع على التنفيذ الفعال والعقلاني للموازنة؛
- دعم المؤسسات والهيئات المالية التي تشجع النمو في مناخ اقتصاد السوق.

ثانيا : بالنسبة للسلطة التشريعية : أما السلطة التشريعية فأهدافها تشمل :

- تسهيل دراسة الموازنة العامة للدولة بالنسبة للبرلمان، إذ أنهما تعكس التوجهات السياسية للحكومة، وتمكنه من محاسبة الحكومة بناء على مدى تحقيق هذه السياسات؛
- معرفة طريقة استعمال الموارد؛
- عصرنه وتوسيع قدرات وزارة المالية وخاصة في مجال تسيير النفقات العمومية؛
- تحديث دورة الموازنة باتباع نظام توزيع للموارد يتماشى مع الأولويات السياسية؛
- إستراتيجية الاعتماد على مبدأ تعدد السنوات من أجل توضيح الاختيارات اللازمة في مجال النفقات العمومية؛
- تدخل أكثر للبرلمان في مجال الترخيصات ومراقبة النفقات من أجل تحسين الشفافية؛
- زيادة الفعالية بإعطاء حرية أكبر للمسؤولين الإداريين .

الفرع الثاني : مبادئ مشروع عصرنه نظام الموازنة العامة للدولة

يقوم نظام الموازنة العامة بمفهومه الحديث على ثلاث مبادئ أساسية يمكن عرضها في العناصر الآتية :

أولا : مبدأ تعدد السنوات : يعتمد هذا المبدأ على قاعدة الموازنة على عدة سنوات عادة ثلاث سنوات السنة المرخصة، السنتين المقبلتين يحتوي مضمونها على نوعية الدفع بالنسبة للنفقات بمختلف أشكالها (التسييرية، الاستثمارية، المساعدات والمنح...)، وبالنسبة للإيرادات مصدر الأموال المستعملة (الموارد المحلية والأجنبية). ويهدف هذا المبدأ إلى تحقيق ما يلي (أنظر الملحق 1) :

- منح الاعتمادات المالية حسب أولويات كل وزارة والبرامج المسطرة؛
- تحديد الأهداف المرغوب في تحقيقها من خلال عدة سنوات فيما يخص النفقات؛
- تصحيح البرامج والمعوقات المالية.

¹Ministère de finance, Rapport sur l'état des lieux Démarrage, direction général de comptabilité, 24 mai 2005,p 07.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

يحتوي الملحق رقم 01 على إعداد الموازنة العامة وفقا لمبدأ تعدد السنوات حسب البرامج المسطرة لكل وزارة تضم النفقات التسييرية على قاعدة السنوية والنفقات التجهيزية على عدة سنوات. وهي مذكرة توجيهية معدة من طرف وزير المالية للأمرين بالصرف تحتوي على توجيهات عامة للموازنة العامة.

ثانيا : التحول نحو ميزانية البرامج والأداء (التسيير المرتكز على النتائج) بدلا من مجرد عرض المصروفات تحت أبواب وبنود وأنواع مختلفة مثلما هو الحال في موازنة البنود، فإذ موازنة البرامج والأداء تهدف لتبويب يأخذ في الاعتبار اهتمامات الحكومة وما يجب القيام به من برامج وخطط ومشروعات مع إظهار سبب النفقة ضمن الخطة والبرنامج المطلوب تنفيذه. أي تبرز مبررات كافة النفقات في إطار برنامج معين تسعى الحكومة إلى تحقيقه

ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب تحويل الأنشطة الحكومية إلى برامج تشتمل على أوجه النشاط المختلفة في الحكومة، حيث تقوم كل وزارة بإعداد برامج تتعلق بأنشطتها المختلفة والذي قد تشترك فيه مع وزارات أخرى في إعداد نفس البرنامج المشترك، وتقوم وحدات الأداء التابعة للوزارة بالتنفيذ وتعتبر مسؤولة عن ذلك الجزء المناط بها، ويتم تحديد تكاليف ذلك الجزء الخاص بكل وحدة أداء عبر ما يتم إنفاقه خلال الفترات المتعاقبة المرتبطة بتنفيذ البرنامج، والتي قد تستمر لفترات تمتد إلى عدد من السنوات، وبذلك فإن البرنامج يبقى مرتبطاً بالمستقبل وما يترتب عليه من آثار اقتصادية واجتماعية. وفي ظل هذا التحول نحو موازنة البرامج والأداء اقترح مشروع العصرية أن يتم تغيير تسمية " الأمر بالصرف " إلى " المسير المسؤل " الذي يعتبر عنصرا أساسيا في التسيير القائم على أساس النتائج. و عموما يمكن القول أن هدف موازنة البرامج والأداء هو تحقيق الكفاءة والفاعلية للموارد المحدودة، مع الاهتمام أو التركيز نحو الهدف أو قياس المخرجات والآثار الناتجة عنها. كما تساهم في دعم آليات الرقابة وتقييم النتائج وتحليل الانحرافات والوقوف على مدى الاستجابة للبرامج والأهداف المخططة مما يؤدي إلى ضبط الإنفاق العام وتحديد اتجاهاته ومستوياته وترشيده، وتعزيز منهج المساءلة حول الفاعلية والكفاءة في التنفيذ¹، ويعتمد هذا المبدأ على نسبة الأعمال المنجزة وفقا للاعتمادات الممنوحة وفقا للبرامج المسطرة وليس حسب طبيعة النفقات الاقتصادية من أجل تحقيق مرونة في التسيير لتحقيق الأهداف المنتظرة.

ومبدأ الموازنة على أساس البرامج لا يفرق بين موازنة الإدارة المركزية والمصالح المركزية، فمسير البرامج هو المسؤل عن النتائج المحققة على المستوى المركزي ومستوى المصالح المركزية لإنجاز أهداف برنامجه، وفقا للاعتمادات الضرورية لتمكين المسيرين العمليين من تحقيق الأهداف والنتائج المكلفين بتحقيقها؛ فالمسير العملياتي ملزم بأن يحتفظ باعتمادات مالية لكل برنامج أو جزء من البرنامج بتنفيذه، ويكلف بإرسال حساب النتائج للمسير المسؤل، ويشمل هذا المبدأ تسيير نفقات الدولة بواسطة البرامج الموضوعة وتضم :

- تخصيص الاعتمادات السنوية حسب البرامج المحددة؛
 - التصويت على الموازنة من قبل البرلمان حسب البرامج؛
 - الاعتماد بشكل كبير على مبدأ البرامج في العمليات المالية لتنفيذ النفقات العمومية.
- ويتضمن البرنامج على مجموع النشاطات، التي تساهم في تحقيق عدة أهداف، وفقا للاعتمادات الممنوحة من أجل تنفيذ نشاط معين، أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة المتعلقة بكل وزارة والتي تهدف لتحقيق نفس النتائج .

¹ عبد الحميد مرغيت، مرجع سبق ذكره، ص 77.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

ثالثا : مبدأ مؤشر الأداء : يهدف هذا المبدأ إلى زيادة تحقيق النتائج حسب الوسائل المتوفرة، في سبيل الوصول إلى الأهداف الإستراتيجية حسب الأولويات لكل وزارة .

1. قياس الأهداف : تسمح بقياس ما يلي :

- أهداف الفعالية الاقتصادية والاجتماعية : تتمثل في النتائج المراد الوصول إليها في إطار سياسة الدولة التدخلية لتحقيق المنفعة العامة للمجتمع في مختلف الجوانب الاقتصادية والاجتماعية.
- أهداف نوعية : وتتمثل في نوعية الخدمات المقدمة من طرف الإدارات العمومية والمتمثلة في المعاملات الإدارية بين المستخدمين التابعين للقطاع الإداري والمواطنين.
- أهداف فعالية التسيير : وتتمثل في الاستعمال الأمثل للوسائل المتاحة من خلال إدماج الكفاءة في الموازنة التي تمثل العقد بين الحكومة والبرلمان من جهة وبين الأمر بالصرف من جهة أخرى؛ وتوافق الاعتمادات المسجلة مع الوسائل المتاحة لتحقيق الأهداف.

2. مستوى تحقيق الأهداف : تسمح بقياس ما يلي :

- الإنجازات المحققة عند تنفيذ النفقة : مستوى النشاط، عدد الوثائق الإدارية الواجبة لفتح إدارة عمومية جديدة، عدد العمليات الصحية المنجزة.
- درجة الوصول إلى الأهداف : تقييم المشاريع المنجزة والتي باشرت عملها في إطار الاعتمادات المخصصة لإنجازها.

الفرع الثالث : أهم محاور مشروع عصنة الموازنة

في ظل التحول الاقتصادي في الجزائر نحو اقتصاد السوق والانفتاح على الخارج، فقد قررت السلطات إعداد مشروع لعصنة الأنظمة الموازني MSB وهذا بالتعاون مع البنك الدولي بموجب اتفاقية موقعة بين الطرفين يعود تاريخها إلى 18 أفريل 2001، والمتعلقة بتمويل برنامج الإصلاح الموازني في الجزائر. وقد استعانت الجزائر لإعداد مشروع الإصلاح بإحدى المؤسسات الاستشارية الكندية (SOGEMA CRC) من أجل وضع تصور شامل و متكامل لإصلاح المالية العمومية و ذلك في إطار القرض المقدم من طرف البنك العالمي (crédit N° 7047-AL) لتنتهي الأشغال بإعداد مجموعة من التقارير مكنت من صياغة أهم محاور هذا المشروع ، وقد حددت وزارة المالية سنة 2012 مسبقا كأقصى حد لموعد تجسيد إصلاح نظام الميزانية في البلاد.

أولا : الجوانب المتعلقة بالموازنة : يهدف هذا المحور إلى وضع نظام جديد لتسيير النفقات يشمل كل من إعداد الموازنة ، المحاسبة والرقابة على النفقات العمومية، وقد تمت صياغته في أربع مقومات¹ :

¹ Ministère de finance, **Rapport sur les propositions du circuit de la dépense, Développement des concepts**, direction général de budget, décembre 2005, p: 06.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

1. إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات : كما سبق وذكرنا فإن هذا المبدأ يعتمد على قاعدة الموازنة على عدة سنوات، تكون عادة ثلاث سنوات السنة المرخصة والسنتين المقبلتين، تم الشروع في إعداد هذا الجانب منذ سنة 2005 إلى غاية 2007 أين تمت تجربته على مستوى المديرية العامة للميزانية بالتنسيق مع خمسة وزارات، ليقرر بعد ذلك إعداد أول موازنة برامج وفق مشروع MSB سنة 2010، لكن ونظرا لعدة معوقات ونقائص هذه الميزانية لم تر النور إلى يومنا هذا.¹
 2. تحسين عرض ونشر الموازنة العامة للدولة : فيما يخص هذا الجانب فقد أعد مكتب الإستشارات الكندي CRC SOGEMA في ماي 2006 تطبيقا للإعلام الآلي حول التسيير الحكومي المدمج للميزانية : SIGBUD² والذي يسمح بالربط بين :
 - المحاسب والمراقب المالي؛
 - كل الوزارات؛
 - المراكز الرئيسية والفرعية لكل وزارة .
 3. إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية وإدراج نظام محاسبة الذمة : فيما يخص هذا الجانب فقد تم تكليف مكتب استشارات فرنسي GIP- ADTETEF ، حيث أبرم العقد سنة 2006؛ حيث يسمح ذلك بتحسين فعالية ومرونة النفقة من خلال تقليص الإجراءات الإدارية المتعلقة بها من مرحلة الالتزام إلى دفع النفقة، وقد بدأ الشروع في الإنجاز سنة 2007 أين قام مكتب الاستشارات الفرنسي بدراسة تشخيصية وتحليلية لواقع المحاسبة الحالي من مختلف جوانبه التنظيمية وكذا التقنية إلى جانب دراسة أسباب فشل المخطط الحاسبي للدولة لسنة 2002، وعلى هذا الأساس تم وضع إستراتيجية تقوم على :³
 - وضع تصور جديد لإجراءات تنفيذ النفقات العمومية؛
 - الانتهاء من صياغة مخطط محاسبي جديد للدولة؛
 - إعادة تنظيم مصالح وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة؛
 - تكوين إطارات وزارة المالية وكذا الوزارات المنفقة حول الإجراءات الجديدة لتنفيذ النفقات العمومية.
- ثانيا : الجوانب المتعلقة بالإعلام الآلي ونظام المعلومات : يعد نظام المعلومات وبرامج المعلوماتية الأداة الأهم لوضع المشروع في إطاره الصحيح وتحقيق الأهداف المرجوة من ورائه، لذلك كان اهتمام القائمين على المشروع في هذا الجانب منصبا على :
- إعداد مخطط توجيهي للإعلام الآلي الخاص بوزارة المالية؛
 - إعداد وتطوير نظام مدمج لعملية التسيير الميزاني SIGB؛
 - تحسين الهياكل التكنولوجية من خلال إنشاء مديرية مركزية للإعلام الآلي .

¹ أمال حاج جاب الله، مقابلة غير مباشرة (عن طريق مكالمة هاتفية) بتاريخ 20/11/2017.

² SIGBUD : Système Intégré Gouvernemental de Budgétisation.

³ أمال حاج جاب الله، واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات التطوير -دراسة تحليلية ونقدية لمختلف مشاريع الإصلاح الحاسبي، مداخلة ضمن المنتدى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، بورقلة، المنعقد بتاريخ: 24 و 25 نوفمبر 2014.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

الفرع الثاني : الإطار العام للمخطط المحاسبي الجديد للدولة

المخطط المحاسبي الجديد للدولة هو استجابة لعصرنة الموازنة من جهة وللمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من جهة أخرى .

أولا : مبادئ وأهداف عصرنة نظام المحاسبة العمومية : اعتمدت الدولة في إطار سعيها لتطوير نظام المحاسبة العمومية على مبادئ متنوعة سعيها لتحقيق أهداف مسطرة، نذكرها فيما هو آت .

1. مبادئ عصرنة نظام المحاسبة العمومية : تعتمد عصرنة هذا النظام على مجموعة من المبادئ تتمثل فيما يلي¹ :

- إعداد الحسابات المستقبلية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام : يعتمد هذا المبدأ على إعادة صياغة عناصر حسابات الدولة للنظام المحاسبي، وفق متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من أجل وضع نظام محاسبي يتسم بقواعد محاسبية دولية.
- تطبيق مبدأ الاستحقاق : إعداد البيانات المالية وفقا لمبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق، في تسجيل المعاملات المالية للدولة من حيث الإيرادات والنفقات مع نهاية كل سنة والتي تجسد في حسابات الموازنة.
- الربط بين الموازنة والنظام المحاسبي للدولة : يعتمد هذا المبدأ الربط بين عناصر الموازنة وحسابات النظام المحاسبي وتحليل الانحرافات الموجودة في نهاية كل سنة من أجل إعطاء شفافية أكبر لنظام المحاسبة العمومية.
- إعادة تنظيم شبكات المحاسبة في تحصيل الضرائب : ترشيد هيكل بين المحاسبين العموميين في المسائل الضريبية لتنفيذ إصلاح نظام المحاسبة، وذلك بإعادة تنظيم شبكات المحاسبة لإعداد البيانات المالية وفق المعايير المحاسبية، من أجل تحقيق الجودة وموثوقية المعلومات. وإنشاء حساب الأهداف الذي يتطلب معرفة هيكلية المحاسبة لاستخدامها في المجال الضريبي، وخاصة الضرائب التي تجمعها مختلف الشبكات العامة للمحاسبين (الضرائب والجمارك).

ثانيا : أهداف مشروع عصرنة نظام المحاسبة العمومية : يهدف مشروع العصرنة إلى تحقيق الأهداف التالية² :

- إنشاء معايير محاسبية وطنية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
- تطوير الأدوات مع الخصائص المحددة؛
- ضرورة وجود بيئة تنظيمية مستقرة، بدءا من إصلاح الأطر القانونية لنظام المحاسبة العمومية؛
- وضع الصيغة النهائية لتصنيف حسابات الدولة تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- إلغاء الازدواجية بين الجهات المكلفة بتنفيذ النفقات العمومية؛
- إعادة تحديد نطاق الرقابة السابقة واللاحقة؛
- تحديث طرق التدقيق والرقابة الداخلية؛
- تعزيز الاهتمام بالرقابة على المخاطر والمعوقات؛
- تقديم مناهج جديدة للرقابة على الخدمات المقدمة.

¹ Ministère de finance, Projet d'architecture des comptes de l'Etat, direction général de comptabilité,

31/10/2007, pp: (03-05).

² محمد السعيد، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية " حالة الجزائر "، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة المدينة، الجزائر، 2009، ص 114.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

الفرع الثاني : التصور العام للمخطط المحاسبي الجديد للدولة

قام مجمع الاستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF بإعداد دراسات وتقارير عديدة لوضع الأسس التنظيمية والتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة .

أولا : أهم ما خلص إليه مجمع الاستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF : جاء تصور المخطط المحاسبي الجديد للدولة على أساس الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة، لتدرج بذلك مفاهيم الحقوق المثبتة بالنسبة للإيرادات والنفقات وكذا الاستثمارات وهو ما سمح بإعطاء صورة شاملة ومتكاملة عن ذمة الدولة في أية لحظة يمكن إبراز أهم التقارير والدراسات التي قام بها المجمع الاستشاري في :¹

- مخطط توجيهي لتكييف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام مع الواقع المحاسبي الجزائري 30 سبتمبر 2007؛
- مشروع هيكل حسابات الدولة 31 أكتوبر 2007؛
- مشروع المخطط المحاسبي للدولة 31 جانفي 2008؛
- مخطط الكتابات المحاسبية 03 ماي 2008 .

ثانيا : مراحل تنفيذ المخطط المحاسبي الجديد : انطلاقا من هذه المفاهيم والمبادئ الجديدة المتبناة في تصور المخطط المحاسبي الجديد للدولة فقد تم تبني إستراتيجية لتنفيذ هذا الإصلاح وذلك على مرحلتين :²

1. المرحلة الانتقالية : تمحورت أساسا حول صياغة تطبيق للإعلام الآلي تسمح بالانتقال من مدونة حسابات الخزينة إلى المخطط المحاسبي الجديد عن طريق جدول للمرفقات يسمح بوضع حساب PCE مقابل كل حساب من حسابات NCT؛ واستنادا على هذا الجدول يتم استخراج مختلف الجداول المالية والتي تشمل على : الموازنة، جدول التكاليف النهائية، جدول بواقى العمليات إلى جانب جدول تدفقات الخزينة؛ لكن هذه الجداول تتميز باقتصارها على العمليات المتعلقة بحسابات الصندوق، أي تلك التي تسجل النفقات المنفقة والإيرادات المحصلة فعليا .

وعليه وفي إطار إثراء هذه الجداول المالية تم الشروع في إدراج المعلومات المحاسبية المتعلقة بالحقوق التي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للضرائب إلى جانب المعلومات المتعلقة بالاستثمارات، والتي يتم إرسالها من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية، وذلك من أجل أن تعكس الذمة الحقيقية للدولة التي لا تقتصر فقط على التدفقات المالية التي تسجلها الخزينة العمومية .

إلى جانب ذلك فقد تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة " مرجع المعايير المحاسبية " يتماشى مع النظام المحاسبي الجزائري وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام .

2. المرحلة النهائية : ترمي هذه المرحلة إلى وضع مشروع المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ وذلك بعد استكمال المهام التالية:

- إنهاء عملية الإحصاء الكلي للاستثمارات المادية للدولة من طرف المديرية العامة للأموال الوطنية، من أجل إدراجها ضمن المخطط المحاسبي الجديد وفقا للمعيار IPSAS رقم 17 المتعلق بالاستثمارات؛

¹ بناءً على وثائق من مكتب عصرنه وضبط مقاييس المحاسبة، وزارة المالية، بن عكنون، الجزائر، جانفي 2015.

² آمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص : 779 .

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

- إدراج عملية التقييد المحاسبي الآني للحقوق المثبتة المتعلقة بالإيرادات وذلك بالتنسيق مع المديرية العامة للضرائب، وذلك وفق ما تملية الإجراءات الواردة في معيار IPSAS رقم 23 المتعلق بالإيرادات السيادية؛
 - إتمام الدورات التكوينية المتعلقة بمختلف المتدخلين في مجال المحاسبة العمومية لاسيما المحاسبين العموميين بكل أصنافهم إلى جانب الأمرين بالصرف وكذا المراقبين العموميين لمختلف الوزارات المنفقة؛
- وكما ذكرنا سابقا فإن عملية الإصلاح المحاسبي تندرج ضمن مشروع إصلاح أنظمة الميزانية وبالتالي فإنها ترتبط ارتباطا وثيقا بالإصلاح الميزاني، وعليه فإن دخول المخطط المحاسبي الجديد حيز التنفيذ يتطلب أولا وقبل كل شيء التنفيذ النهائي لمشروع " إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية " الذي يسمح بالتقييد المحاسبي للحقوق المثبتة المتعلقة بالنفقات في الوقت الحقيقي للالتزام لها، الأمر الذي يدرج الأمر بالصرف ضمن الوظيفة المحاسبية .

إلى جانب ذلك فإن المرحلة النهائية لتنفيذ المخطط المحاسبي الجديد تتطلب وجود نظام للإعلام الآلي، وهو ما يضمنه النظام المدمج لعملية التسيير الميزاني SIGB ، هذا النظام الذي يضمن التنسيق بين الإطار المحاسبي والميزاني في مشروع الإصلاح، كما يسمح بالإطلاع على الوضعية المالية للدولة في أي وقت، دون انتظار مختلف الإجراءات المتعلقة بوضع الميزانية حيز التنفيذ، وكذا تركيز حسابات المحاسبين العموميين .

الفرع الثالث : المعايير التي تسعى الجزائر الى تبنيها

في إطار العمل على عصرنه النظام المحاسبي العمومي الجزائري بما يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS، تم تنصيب لجنة مختلطة من أجل صياغة مرجع للمعايير المحاسبية التي تتوافق والواقع الجزائري، وذلك في إطار ما يعرف بجزارة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.

قامت هذه اللجنة بدراسة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وتم اقتراح 17 معيارا لاعتمادها حسب الوضع في الجزائر، ولا تزال تجرى نقاشات من طرف مختصين بالمحاسبة العمومية على مستوى وزارة المالية بالاستعانة بخبراء فرنسيين في ذلك بالاوراسي حول إبداء الرأي والملاحظات، ليتم فيما بعد إعداد الصياغة النهائية لها¹.

أولا : قائمة المعايير التي اعتمدها اللجنة : جاءت قائمة المعايير مزججا بين المعايير الفرنسية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهي²:

1. معيار IPSAS رقم (01) : عرض البيانات المالية
2. معيار IPSAS رقم (02) : بيانات التدفق النقدي
3. معيار IPSAS رقم (23) : الإيراد من المعاملات غير التبادلية
4. المعيار الفرنسي رقم (02) : الأعباء
5. المعيار الفرنسي رقم (10) : مكونات خزينة الدولة

¹ حاج جاب الله آمال مقابلة غير مباشرة سبق ذكرها.

² نفس المرجع السابق

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

6. المعيار الفرنسي رقم (11) : الديون والأدوات المالية لأجل
7. معيار IPSAS رقم (07) : الإستثمارات في المنشآت الزميلة
8. معيار IPSAS رقم (24) : عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية
9. المعيار الفرنسي رقم (06) : الأصول المادية
10. معيار IPSAS رقم (31) : الأصول غير الملموسة
11. معيار IPSAS رقم (19) : المخصصات، الإلتزامات والأصول المحتملة
12. معيار IPSAS رقم (09) : الإيرادات من المعاملات التبادلية
13. معيار IPSAS رقم (12) : المخزون
14. معيار IPSAS رقم (13) : عقود الإيجار
15. معيار IPSAS رقم (21) : انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد
16. معيار IPSAS رقم (03) : السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
17. المعيار الفرنسي رقم (09) : الحقوق على الأصول المتداولة

وحسب السيدة آمال حاج جاب الله أنه لحد الساعة لم تفتح وزارة المالية عن أي وثيقة بالتفاصيل حول دراسة هذه المعايير وطريقة تكيفها مع واقع المحاسبة العمومية في الجزائرية، ومازلت مجرد لقاءات عمل بالاوراسي في شكل مسودات في انتظار ورود جميع الملاحظات والاقتراحات من طرف الوزارات والمديريات التي تم مراسلتها بهذا الشأن¹.

المطلب الثالث : النظام المحاسبي الجديد للدولة وأسباب تأخر تطبيقه والانتقادات الموجهة إليه

رغم كل الجهود والدراسات التي ميزت الفترة 2005-2017 إلا أن النظام المحاسبي الجديد للدولة لم يدخل حيز التنفيذ .

المطلب الأول : إستراتيجية عصرنه الإطار القانوني لنظام المحاسبة العمومية

قامت وزارة المالية في إطار خطتها الإستراتيجية، على إعادة تنقيح الإطار القانوني المتمثل في القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، ومختلف النصوص والتشريعات القانونية المتعلقة بنظام المحاسبة العمومية، وتوفير المفاهيم وطرق العمل لتهيئة الظروف الملائمة لعمل إستراتيجية الإصلاح.

أولا : إستراتيجية إصلاح القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية

يشمل المشروع تحديد إطار لإدارة الشؤون المالية للدولة التي تنظم الشؤون المالية وإعداد القوانين ومحتواها، وطريقة عرضه من قبل الحكومة والبرلمان للتصويت عليه. كما أنه يحدد المبادئ والقواعد بشأن الميزانية العامة للدولة، والنظام المحاسبي للدولة، وتنفيذ قوانين المالية، وتقوم الدولة بتحضير وإعداد كل من قانون المالية وقانون الميزانية لسنة 2012 وفقا لأحكام هذا القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية².

¹ من خلال مقابلة غير مباشرة (مكالمة هاتفية) آمال حاج جاب الله إطار سامي بوزارة المالية، الجزائر

²Ministère de finance, **Plan de projet**, 24/05/ 2005, p07.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

1. الأحكام العامة لهذا القانون : تتمثل الأحكام العامة لهذا القانون فيما يلي :¹
 - الاعتماد على مبدأ تعدد السنوات والاعتماد على الموازنة حسب النتائج للمساهمة في تحقيق أهداف الدولة من حيث أغراض المصلحة العامة.
 - تحديد طبيعة ومقدار القوانين المالية لمدة سنة، وتوزيع موارد ونفقات للدولة في حدود موازنة متوازنة، والنتائج المالية، مع مراعاة التوازن الاقتصادي.
 - تقييم موارد ونفقات الدولة لقانون المالية السنوي في نهاية كل سنة من أجل تنفيذ البرامج وفقا للأهداف والنتائج المتوقعة؛
 - إعداد تقرير عن تنفيذ قانون المالية للسنة المالية، وتعديل القوانين ذات العلاقة في نفس السنة.
 - تحديد خطط العمل في الأجل القصير والمتوسط من خلال البرامج الحكومية والسياسات المتعلقة بالموازنة السنوية والقيام بها في حدود الاعتمادات المخصصة والمرخص بها.
2. إيرادات ونفقات الموازنة : يتمثل تصنيف إيرادات ونفقات الدولة في إطار مشروع إصلاح الإطار القانوني للقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية فيما يلي :²
 - 1.2. الإيرادات :
 - الإيرادات الآتية من رسوم من أي نوع، من حصيلة الغرامات؛
 - المداخيل الآتية من أملاك للدولة؛
 - الإيرادات الآتية من المساعدة المالية من الدولة وغيرها من الأصول؛
 - مداخيل الخدمات المقدمة من الرسوم؛
 - الإيرادات الاستثنائية المختلفة؛
 - مداخيل المسابقات الوطنية العادية والمختلفة؛
 - الأموال المخصصة للمساعدات والهبات والوصايا؛
 - الفوائد والعوائد من القروض والسلف والاستثمارات للدولة.وتحدد عناصر الإيرادات عن طريق اللوائح والتنظيمات الإدارية المعدة من طرف وزارة المالية.
 - 2.2. النفقات :
 - حسب النشاط ويتألف من البرنامج وفروعها؛
 - حسب نوع النشاط الاقتصادي للنفقات وتتألف من النفقات وعناوين فروعها؛
 - حسب الوظائف الكبرى للدولة وتعيين النفقات للقطاعات حسب الأهداف الوظيفية؛
 - التصنيف من قبل الهيئات الإدارية في الاعتمادات المخصصة للموازنة من طرف الوزارات أو الوكالات العمومية.وتحدد عناصر النفقات عن طريق اللوائح والتنظيمات الإدارية المعدة من طرف وزارة المالية.
3. تدفقات الخزينة : حسب المادة 58 من القانون العضوي الجديد تحدد تدفقات الخزينة فيما يلي :³
 - إصدار تحويل وسداد القروض المقدمة بموجب الترخيص السنوي العام أو البيانات الخاصة بها في قانون المالية؛

¹ Ministère de finance, projet de la loi organique relatif aux la lois de finance, avril 2008, p: 02.

² Ministère de finance, projet de la loi organique relatif aux la lois de finance, opcit, pp: (06-11).

³ Ministère de finance, projet de la loi organique relatif aux la lois de finance, opcit, p: 12.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

- تسيير الأموال المودعة حسب المراسلات المقدمة من طرف الخزينة العمومية؛
- خصم التدفق النقدي للعمليات المالية لصالح الدولة.

ثاني : إستراتيجية إصلاح قانون المحاسبة العمومية : يعمل هذا القانون على تحديد تنفيذ الموازنات والعمليات المالية و الجهات دائرة الإنفاق العام؛ و يصف الضوابط الأساسية التي تتم مسبقا من قبل مراجعي الحسابات والمحاسبين العموميين، وبعد ذلك من قبل مجلس المحاسبة.

1. إنشاء وتخصيص خدمات جديدة لنظام المحاسبة العمومية : إنشاء أربعة هيكل متخصص للمحاسبة فيما يتعلق بما يلي¹ :
 - الدين العام (خزينة متعلقة بالدين العام)؛
 - المعاشات (معاشات الوكالة المحاسبية للمعاشات)؛
 - رواتب الدولة (الوكالة المحاسبية للأجور)؛
 - النفقات في الخارج (مناصب العمل في ميدان المحاسبة للبعثات الدبلوماسية والمراكز القنصلية) .

2. المهام الجديدة للمكلفين بنظام المحاسبة العمومية : تعتمد المهام الجديدة بالموازاة مع عصنة الأطر القانونية والإطار العام للنظام المحاسبي للدولة من أجل إنشاء نظام متكامل يسمح بإنجاح هذا المشروع ، على توزيعها حسب الاختصاص كما يلي :

- 2.1 الأمر بالصرف : تتحدد المهام الجديدة للأمر بالصرف في محاسبة الموازنة العامة للدولة في عملية الالتزام والأمر بالصرف عن طريق تسيير وتسجيل وتقييم وضعية الموازنة العامة من خلال البرامج في نهاية كل سنة، وتنفيذ الحسابات الإدارية وإرسالها إلى مجلس المحاسبة² .

يأخذ هذا الحساب الاعتمادات المخصصة، مبلغ الالتزام للاعتمادات ممضاة من طرف الأمر بالصرف، المحاسب العمومي، والمراقب المالي، وتمثل المهام الرئيسية للأمر بالصرف فيما يلي :

- الالتزام بالنفقات العمومية؛
- ترتيب الالتزامات الإجمالية؛
- ترتيب الالتزامات المتعلقة بالنفقات العمومية.

2.2 المحاسب العمومي : تتحد المهام الجديدة للمحاسب العمومي في محاسبة الاعتمادات المخصصة لحساب التسيير،

ويرسل إلى الإدارة الجهوية للخزينة مرفقا بالوثائق والمستندات الإثباتية، التي تشمل نفقات وإيرادات الدولة وحسابات الخزينة لاختباره من طرف الإدارة العامة للمحاسبة، بالإضافة إلى إثبات حقوق الدولة، وموجوداتها في حسابات ودفاتر خاصة، ويرسل هذا الحساب بعد مراقبته من طرف الإدارة العامة للمحاسبة، إلى مجلس المحاسبة للمصادقة على الحسابات وهذا بغرض تدعيم المساءلة والرقابة على المال العام وتحقيق أفضل للخدمات التي تقوم بها الخزينة العمومية³، وتنقل المهام الرئيسية للمحاسب العمومي في ظل العصنة في (أنظر الملحق 2) :

¹ Ministère de finance, Etude du Nouveau Système, Manuel procédure, tome1, direction général de Comptabilité, décembre 2006, p: 21.

² Ministère de finance, Manuel fonctionnel des procédures, Gestion des dépenses de l'Etat, direction général de budget, 2006, p: 338.

³ Ministère de finance, Manuel fonctionnel des procédures, Gestion des dépenses de l'Etat, direction général de budget, 2006, p: 339.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

- معالجة الدفع؛
- معالجة الدفع للمنح النقدية؛
- القيام بتسديد المستحقات الدولية؛
- تسديد الفوائد على القروض؛
- ترتيب سندات الدفع للأجور.

الفرع الثاني : حسابات الدولة المستقبلية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

يصف هذا العرض البنود الرئيسية لتصنيف الحسابات على الشكل الآتي :

أولا : تصنيف الحسابات

1. حسابات الأصول : تأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية للقطاع العام وتشمل الصيغة التالية¹ :

- الاستثمارات : هذا الصنف يأخذ بعين الاعتبار المبادئ المحاسبية المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام؛ حيث يقسم إلى :
- ✓ الأصول المادية: بغرض إعطاء الصورة الصادقة الاقتصادية؛
- ✓ الأصول المادية المؤجرة للخدمات العامة؛
- ✓ الأصول الجاري إنجازها؛
- ✓ مساهمات الدولة للكيانات الأخرى؛
- ✓ ضمانات الأصول المالية (القروض والسلف الممنوحة للهيئات المحلية والدول الأجنبية).
- حساب المخزونات والتحويلات : يتضمن هذا الصنف ما يلي :
- ✓ حساب المخزونات: يشمل المخزونات من البضائع والمواد واللوازم المستهلكة؛
- ✓ حساب التحويلات لوضعية الحسابات الجارية، والحسابات الغير المالية بين المحاسبين العموميين.
- حسابات الغير : يسجل في هذا الحساب الحقوق والديون القصيرة الأجل ويضم ما يلي :
- ✓ الموردون والحسابات المرتبطة بها؛
- ✓ العملاء ومقدمي الخدمات والحسابات المرتبطة بها؛
- ✓ الموظفين والمتقاعدين والحسابات المرتبطة بها؛
- ✓ الضمان الاجتماعي وغيرها من الهيئات الاجتماعية الأخرى والحسابات المرتبطة بها؛
- ✓ مراسلو الخزينة والحسابات المرتبطة بها وتشمل المعاملات المالية الناشئة عن علاقات الدولة مع مختلف الكيانات (الخزينة الخاصة المحلية على وجه الخصوص)؛
- ✓ مستخدمي الدولة والدائنين الآخرين في سياق التدخلات السياسية؛
- ✓ المدينون والدائنون المختلفون للعمليات المالية المتعلقة بالسنوات السابقة؛
- ✓ الحسابات الانتقالية والانتظارية التي لم يتوفر قرار نهائي لتسجيلها مسجلة؛

¹ Ministère de finance, **Plan comptable de l'Etat, Recueil du Plan Comptable**, direction général de Comptabilité, 31/01/2008, pp: 06.07

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

- ✓ العمليات التنظيمية تعقب التي تركز على العمليات المعايير سلفا والأرصدة؛
- ✓ الإهلاك، من أجل الإفصاح المالي لممتلكات الدولة.
- 2. حسابات الخصوم : تأخذ بعين الاعتبار معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتشمل الصيغة التالية :
 - النتيجة الصافية، مؤونة المخاطر والتكاليف على القروض والديون المرتبطة بها : ويأخذ هذا الصنف بعين الاعتبار:
 - ✓ نتائج الفترة الحالية والنتائج التراكمية للسنوات السابقة؛
 - ✓ العمليات المتعلقة بالديون الخارجية وتشمل الديون المستحقة للمؤسسات المالية والديون الداخلية وتمثل في الأوراق المالية الطويلة الأجل والمتوسطة والقصيرة الأجل، القروض والفوائد المستحقة؛
 - ✓ حسابات الربط بين حسابات الخزينة وحسابات الموازنة العامة وفروعها.
 - الحسابات المالية : يسجل في هذا الحساب المبالغ النقدية، الموجودة لدى المحاسبين العموميين في الحساب الجاري البريدي وبين المؤسسات المالية (بنك الجزائر وغيرها من البنوك).
- بالإضافة إلى توافر تسجيل الحسابات الجارية بين مختلف الحسابات والتي تشمل على تحديد الطبيعة المالية بين المحاسبين العموميين، كما يحتوي على حسابات الدفع في المدى القصير، والشيكات الصادرة عن الخزينة، وتسليمها للمستفيدين في عملية الطلب والدفع.
- 3. حسابات التسيير : تشمل حسابات التسيير إيرادات ونفقات الدولة الخاصة بالعمليات المالية التي تتم على مستوى خزينة الدولة وتشمل هذه الحسابات ما يلي:
 - 3.1. النفقات : هذا الصنف يسجل الأعباء حسب طبيعتها المتمثلة في المشتريات المستهلكة، والخدمات الخارجية، أعباء الموظفين، أعباء التسيير الأخرى، والمنح ونفقات التدخل، الأعباء المالية، مخصصات الإهلاكات والمؤونات، وأعباء السنوات السابقة ، أما أعباء التدخل فهي عبارة عن المبالغ التي دفعتها الدولة لتمويل عمليات الإدارات العمومية، وعمليات التمويل لتلك الإدارات. وتشمل على سبيل المثال، نفقات النقل المدرسي، وتقديم الإعانات للشركات المحلية.
 - 2.3. الإيرادات : يأخذ هذا الصنف في حساباته وخصائصه لوصف العمليات المالية في هيكل مطابق لجدول لتحديد الإيرادات وفقا للمعيار الدولي الذي اعتمدهته الدولة الجزائرية. ويضم الحسابات التالية :
 - الإيرادات الضريبية على الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين، بفرض ضرائب على مختلف الأعمال التجارية وغيرها من الضرائب المختلفة؛
 - الإيرادات الناتجة من الغرامات وأحكام الإذانة التي صدرت من السلطات النقدية وخدمات تنفيذ القانون؛
 - إيرادات الدومين، المتمثلة في عائدات بيع أصول الدولة؛
 - حسابات الإيرادات الناتجة من الرواتب وغيرها من المصاريف المدفوعة سابقا؛
 - المبيعات من المنتجات والخدمات؛
 - الإيرادات المالية وهي تشمل على وجه الخصوص الإعانات والتبرعات والأموال التي وردت للحصول على المساعدة؛
 - إيرادات الفوائد المالية وأرباح رأس المال والمساهمات الأخرى.
- 4. حسابات خارج الميزانية العامة للدولة : تدرج في حسابات خارج الموازنة العامة نوعين من الالتزامات تتمثل فيما يلي :
 - الالتزامات في شكل وثائق وعقود قانونية ملزمة للدولة الجزائرية .ومن الأمثلة على ذلك الديون المضمونة؛
 - الالتزامات الناشئة عن مسؤولية الدولة والتي تعترف بها الدولة.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

ثانيا : القوائم المالية : تبني المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (01) عرض البيانات المالية، تقوم الدولة بإعداد خمس قوائم مالية :

- جدول الأصول والخصوم (الوضعية المالية)؛
- جدول النفقات الصافية؛
- جدول رصيد العمليات المتعلقة بالدورة؛
- جدول التدفقات النقدية؛
- الملاحق .

1. جدول الأصول والخصوم : يشمل الملحق 3 على ما يلي :

- الأصول : وتشمل على الاستثمارات المادية والغير المادية، الأصول المالية، المخزونات والحقوق المثبتة.
 - الخصوم : وتشمل على الديون المتعلقة بالرسوم والتحويلات، الديون الناتجة عن العمليات المباشرة، المؤونات، الخصوم الغير الجارية.
 - الأصول الصافية أو النتيجة الصافية : تمثل الفرق بين أصول وخصوم الدولة.
- من الملحق 03 نلاحظ أن :

(أ) مجموع أصول الدولة الصافية : هي عبارة عن الفرق بين مجموع الأصول الإجمالية و مجموع اهتلاك الأصول وخسارة قيمة الأصول الناتجة عن تقييم الأصول باستخدام القيمة العادلة.

(ب) مجموع خصوم الدولة الصافية هي عبارة عن الفرق بين مجموع الخصوم الإجمالية ومجموع المؤونات المحملة لنفس الدورة.

(ج) النتيجة الصافية هي عبارة عن الفرق بين مجموع الأصول الصافية و مجموع الخصوم الصافية.

يوضح هذا الجدول بيان التغيرات في الرصيد الصافي للدورة، والأثر التراكمي لحساب التغيرات، التي تأخذ في كل مرة القيمة العادلة لأصولها، والتي تدرج ضمن فروقات التقييم وإعادة التقييم؛ و رصيد الفائض أو العجز المتراكم في بداية العام وحتى نهاية الفترة. بالإضافة إلى إدماج حسابات الخاصة الخارجة عن الخزينة.

2. جدول التدفقات النقدية : يهدف إلى تقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية ومعرفة القدرة المالية لخزينة

الإدارات العمومية و كيفية استخدام أموال المال العام، خلال الفترة، وتبويب التدفقات النقدية حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها، وتظهر بوضوح حسب الملحق رقم 04 .

من خلال الملحق رقم 04 نجد أن :

(أ) تدفقات الخزينة المرتبطة بالنشاط هي عبارة عن الفرق بين الإيرادات والنفقات الناتجة عن النشاطات الحكومية للدولة خلال الفترة السنوية.

(ب) تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار هي عبارة عن الفرق بين الإيرادات الناتجة عن تنازل الدولة عن بعض ممتلكاتها لصالح الأفراد أو المؤسسات والنفقات المدرجة في الموازنة العامة للدولة من أجل شراء الاستثمارات لتحقيق النفع العام للمجتمع.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

(ج) تدفقات الخزينة المتعلقة بالعمليات التمويلية هي عبارة عن الفرق بين الإيرادات الناتجة عن عملية الإقراض والنفقات الناتجة عن عملية الاقتراض.

3. جدول النفقات الصافية : يهدف إلى تحديد مختلف التكاليف المتعلقة بالعمليات المالية، ويعمل على تقسيمها إلى تكاليف الوظيفية، وتكاليف التدخل الصافية، والتكاليف المتعلقة بالتمويل من أجل تقييم الأداء في تنفيذ الموازنة العامة للدولة وفقا للاعتمادات المخصصة وفقا لموازنة البرامج (انظر الملحق 05)

يوضح الملحق 05 أن النفقات الصافية تتكون من :

(أ) : مجموع النفقات الوظيفية الصافية هي عبارة عن الفرق بين مجموع النفقات الوظيفية مثل أجور المستخدمين في الإدارات العمومية، ومجموع الإيرادات الوظيفية مثل الإيرادات الناتجة عن الخدمات المقدمة من المصالح الإدارية.

(ب) : مجموع نفقات التدخل الصافية هي عبارة عن الفرق بين نفقات التدخل مثل نفقات النظافة العمومية، و مجموع إيرادات التدخل مثل استرجاع خسارة القيمة لمؤونة السنة السابقة.

(ج) : مجموع النفقات المالية الصافية هي عبارة عن النفقات المالية مثل الفوائد، خسائر سعر الصرف الناتجة عن العمليات المالية، و الإيرادات المالية مثل أرباح سعر الصرف الناتجة عن العمليات المالية.

(د) : مجموع النفقات الصافية تمثل نسبة تنفيذ النفقات مقارنة بنسبة تحصيل الإيرادات لمعرفة مقدار العجز الموازي لل ميزانية العامة للدولة.

4. جدول رصيد عمليات الخزينة : يتمثل في حجم الإيرادات المحصلة الناتجة من العمليات المالية والنفقات المدفوعة حسب برامج الدولة، وفق الاعتمادات المخصصة لكل برنامج والأهداف التي تسعى الدولة لتحقيقها في إطار سياستها الداخلية، وإجراء تحليل لطبيعة النفقات أو وظيفة الاختيار التي تعتمد على تحليل العوامل التاريخية وأنظمة كل إدارة عمومية(أنظر الملحق 06)

يوضح الملحق 06 رصيد عمليات الخزينة خلال ثلاث سنوات التي تمثل الفرق بين الإيرادات والنفقات بالاعتماد على مبدأ الاستحقاق وأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة في إطار القواعد المحاسبية التي تتوفر عليها المعايير الدولية.

3. الملحق : يسجل في هذا الملحق الإجراءات الجديدة التي قامت بها الدولة خلال دورة السنة وتبينها في الملحق من أجل إعطاء المعلومة المالية، مثل تغيير في طرق الاهتلاك، تغيير في المعالجة المحاسبية في تقييم أصول الدولة من طريقة التقييم على أساس القيمة التاريخية إلى الانتقال لطريقة القيمة العادلة؛ بالإضافة إلى الاتفاقيات والمعاهدات الجديدة التي تعقدتها الدولة مع الأطراف المتعاملة معها¹.

¹ Ministère des finance, **Plan comptable de l'Etat, Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat**, opcit, p: 105.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

الفرع الثالث : أسباب تأخر تطبيق المخطط المحاسبي الجديد للدولة

رغم إنجاز أغلب المراحل الأساسية للمشروع من إعداد مختلف الحسابات والوثائق المتعلقة بمدونة الحسابات، مخطط الكتابات المحاسبية، جداول المرافقات ... وكذا تطبيق الإعلام الآلي المتعلق بإعداد الجداول المالية؛ إلا أن المخطط لم يوضع بعد في حيز التنفيذ وهذا لعدة أسباب ومعوقات، يمكن تلخيص أهمها في¹:

- غياب الإرادة السياسية التي عرقلت عملية التنسيق بين وزارة المالية و الوزارات المنفقة: التي تعد احد المتدخلين في مشروع إصلاح أنظمة الميزانية فهذا المشروع يمس كل قطاعات الدولة؛
- غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية في مجال الإصلاح المحاسبي : ولعل الأمر يرجع إلى كون المصلحة المشرفة على مشروع إصلاح النظام المحاسبي تابعة للمديرية العامة للمحاسبة وهو الأمر الذي يجعل نطاق سلطاتها وصلاحياتها محدودا بالنظر للسلطات التي يتطلبها هذا المشروع، والتي يتعدى نطاقها مجال اختصاص المديرية العامة للمحاسبة حيث يتعداه إلى كل المديريات العامة الأخرى كالميزانية، الضرائب، الأملاك الوطنية و حتى الجمارك؛
- تأخر المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية: والذي يشكل الإطار القانوني المرجعي الذي يؤسس لمختلف المبادئ التي تحكم محاسبة الذمة إلى جانب اعتماد نظام محاسبة الدورة؛
- مشكل " مقاومة التغيير " : والذي يبرز خاصة في عدم قبول مختلف المتدخلين في المحاسبة العمومية لإجراءات وطرق عمل المخطط المحاسبي الجديد لاسيما وأنه يشكل تغييرا جذريا في طرق التقييد المحاسبي لكونها تقترب أكثر من مجال المحاسبة الخاصة.

إضافة إلى الأسباب السابقة يرجع العاملون على المشروع هذا التأخر إلى التأخر في حصر وتقييم استثمارات الدولة، فمنذ 2002 لحد 2017 لم تكتمل العملية بعد، ويعزي العاملون على المخطط أنفسهم بكون السلطات الفرنسية تواجه نفس المشكل بسبب الاختلاف حول القيمة التاريخية لعدة مباني.

حسب مصادر من الوزارة مزال المشروع قيد الإنجاز (اكتمال ورود الملاحظات حول المعايير المختارة، من طرف الوزارات المعنية، والتي لم تحترم آجال تسليمها) حتى 2017 ثم يتم اختبار التطبيق سنتين 2018 و 2019، وبعدها يمكن أن يطبق في 2020 .

الفرع الرابع : الانتقادات الموجهة لمشروع إصلاح المحاسبة العمومية الجزائري في ظل التجربة الفرنسية

أن ما يلاحظ على الأجهزة الرقابية المالية في الجزائر غياب إستراتيجية واضحة المعالم في الرقابة والمساءلة. وأوضح السيد مسعي مُجّد إطار سامي بالعرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة بورقلة أن إعداد المشروع التنظيمي للمالية يتم في سرية في غياب إشراك الأحزاب والجامعة والخبراء الجزائريين والمجتمع المدني. وشدد مسعي على أولوية مراجعة المنظومة التشريعية، وأحقية الاسترشاد بالنموذج الفرنسي، ودور البرلمان ومجلس المحاسبة والأحزاب والمجتمع المدني في تحقيق الحوكمة وشفافية الميزانية .

بداية يجب معرفة الرهانات ودلالات أي إصلاح للقانون التنظيمي لقانون المالية، إذ يعد إصلاح الميزانية وبصفة خاصة إصلاح القانون التنظيمي المتعلق بقوانين المالية الدعامة الأساسية التي يقوم عليها قانون المالية الذي يترجم سياسة الدولة الاقتصادية

¹ أمال حاج جاب الله، مرجع سبق ذكره، 2014، ص : 780.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

والاجتماعية في الأمد القصير من أجل السيطرة على الظرفية الاقتصادية في سبيل تحقيق أهداف مخططات وبرامج التنمية. لذلك لا ينبغي أن يفتقر إصلاح القانون التنظيمي في بعد مالي أو تقني ضيق. لأنه في الواقع أوسع من ذلك وأعمق مادام يعكس المشروع الديمقراطي للبلاد بامتياز.

يحتل إصلاح قانون التنظيمي للمالية مكانة دستورية كبرى، فهو يعد بمثابة دستور مالي وبالتالي ينبغي تصنيفه في خانة المعايير الدستورية الكبرى الذي يبرر إعطائه أهمية قصوى في صياغته وفي ملاءمته مع الدستور والقوانين التشريعية الأخرى المتعلقة برقابة المال العام وتقييم السياسات العمومية، فهو لا ينبغي أن يمر في سكوت وسرية دون إشراك كل الفعاليات المعنية والمواطنين في التعريف به وبفلسفته وأهدافه. بصفته لحظة ديمقراطية متميزة في أفق إرساء قيم وتقاليد التفكير الموضوعي والممارسة السياسية البناءة المتمرسة والشفافية.

قامت الجزائر منذ 2005 بتعاون مع فرنسا في مشروع لإصلاح الميزانية وتحقيق الحوكمة والشفافية، مما لاشك فيه أن النموذج الفرنسي يعتبر - تاريخيا وتقليديا - مرجعية أساسية لتنظيم المالي والإداري بالجزائر، غير انه ينبغي في اعتقادي اليوم الانفتاح على تجارب أجنبية أخرى مثال تجارب بعض دول أمريكا اللاتينية والتجارب الانجلوسكسونية تم الاعتماد على الطاقات البشرية الوطنية في تبني كل المشاريع التنموية، هذا لا يعني الانغلاق ولكن ينبغي الإنصات أولا للخبراء الجزائريين قبل الالتجاء للخبرة الأجنبية. وثانيا الاستفادة من تجارب الدول ذات المستوى المشابه في التنمية (أمريكا اللاتينية، آسيا). لقد انتهى عهد النموذج الوحيد، بعد سقوط بوابة برلين.

غير أنه يلاحظ أولا ضعف اهتمام البرلمان ببلادنا بقضايا التدبير المالي والشفافية والمراقبة المالية وتقييم المشاريع العمومية رغم وجود هذه الأخيرة كدعم أساسية للعمل البرلماني.

ويعتبر إصلاح القانون التنظيمي للمالية العامة من أبرز الموضوعات وأكثرها راهنية في تطوير أساليب العمل البرلماني والمقاربات المعتمدة على ثقافة النتائج وأعلن عزم المجلس تقديم مقترح قانون بهذا الصدد.

غير انه يبدو عمليا أن الحكومة- وزارة المالية- انفردت في إعداد مشروع المراجعة بدون الاستناد إلى اقتراح البرلمان، خلافا للتجربة الفرنسية نفسها التي اعتمدت على مبادرة البرلمان في تقديم مشروع إصلاح قانون التنظيمي للمالية وهذا ما جاء على لسان السيد مسعي مُجدد.

ثانيا يلاحظ أن إعداد المشروع يتم في سرية في غياب إشراك الأحزاب والجامعة والخبراء الجزائريين والمجتمع المدني في صياغته وتغذيته بالملاحظات والنقاش العلمي الرصين. وإن الإدارة عامة ما تلتجئ إلى خبرة الأجنبي على حساب المحلي رغم جهل الأجنبي للفضاء الثقافي الوطني الذي تتم فيه عملية الاستشارة.

ثالثا ينبغي أن نضيف أنه رغم المبادرات الفردية التي يقوم بها بعض الصحفيين ورجال الإعلام في تنوير الرأي العام من حين لآخر يظل بلدنا يتميز بغياب المهنية (رؤيا واضحة) في نشر الثقافة المالية و غياب الصحافة المتخصصة في مجال متابعة قوانين المالية والتدبير المالي والمراقبة.

مسؤولية الأحزاب والمؤسسة البرلمانية : مسؤولية الأحزاب السياسية في ضعف أداء البرلمان متجسدة حين لا تقوم بالتحسيس بخطورة الوظيفة البرلمانية أمام المنتخبين والرأي العام، أو تقوم بترشيع وتزكية النخب المحلية ذات الإمكانيات المالية في غياب الرصيد

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

المعري اللازم للقيام بالمهام النيابية بصفتها أعمالا تحتاج إلى دراية ومعرفة للعمل البرلماني. وبدون الانتباه إلى الطاقات المتواجدة - كل في مجال تخصصه - وما يمكن أن تدره على أداء الحزب والبرلمان والإدارة على السواء - فكرا وممارسة. وهنا نستحضر ما أصبح يروج من تخصيص للشباب وللمرأة، ألم يحن الوقت لتخصيص العلماء والخبراء والطاقات الوطنية للمشاركة الفعالة في الانتخابات، والقصد منها تغذية العمل البرلماني بالكفاءات المختصة.

هناك أيضا مسؤولية المواطن الناخب الذي ينتخب أو يقدم ترشيحه للبرلمان بدون دراية بالأعمال القانونية والتشريعية والمالية والاقتصادية. إن المواطن الذي يقدم نفسه للانتخابات وهو يعلم جيدا أن المقعد البرلماني الذي يطمح إليه ليس مقعده مسؤول كذلك عن العجز الذي تعرفه المؤسسة البرلمانية بالجزائر - إشعاعا وإنتاجا ومراقبة وأداء. ، كما أن طبيعة العمل البرلماني تتطلب نوعا من التخصص وتكتسي خصوصية تشريعية ورقابية متقدمة، فهي خلافا لما يعتقد البعض فهي مهام لا ترتبط بردم الحفر في الطريق والنظافة والإنارة على أهميتها. إن البرلمان حقيقة ينبغي أن يحمل مشروع أمة من خلال سهره الدائم على تحقيق الأحلام الشعبية الدفينة لترجمتها إلى واقع.

أولوية القطاع العام بالإصلاح المحاسبي : تكلم الأستاذ بوعلاق عن أولوية القطاع العام بالإصلاح المحاسبي من نظيره القطاع الخاص الذي سبقه بذلك بتطبيق النظام المحاسبي المالي وقد دعم رأيه بمدى تواجد مؤسسات القطاع العام في الدولة كما أن أغلب هاته الدول حسب رأيه ذات بعد استراتيجي ولها تأثير مباشر على النمو الاقتصادي وأن لهذه المؤسسات حجم مالي يفوق بكثير مؤسسات القطاع الخاص، كما يرى الأستاذ ضرورة إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بغض النظر عن ما إذا كانت هاته المعايير ستخفف من الفساد الحاصل في القطاع المعني بالدراسة ، واستشهد بمثال صداقة كوبا بالجزائر فيما يخص الخدمات الطبية واعتبر ضرورة استحداث نظام المحاسبة العمومية ليرتقي بالدولية وجوب الاستفادة من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، ولا يرى في ذلك حرج بل بالعكس يجد أن المعايير الدولية عبارة عن تجارب دولية مختصرة وجب الاستفادة منها، كما أشار الأستاذ إلى صدور معايير التدقيق الجزائرية وتكلم انه في نطاق تطبيقها فإن القطاع العام يعني كذلك بها وهذا ما ينبئ بتوجه الدولة إلى تبني معايير الـIPSAS.

أولويات دعم الشفافية وحوكمة المال العام في الجزائر : تظهر أبرز المجالات التي يجب أن تشكل أولويات في مجال تكريس

الشفافية والحوكمة في إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة في الجزائر :

- ينبغي إعطاء أولوية خاصة للمراقبة الداخلية للتدبير العمومي من خلال وضع مساطر شفافة وتخليق العمل السياسي وتحسيس المواطنين والإدارة بأهمية الشفافية والحوكمة الجيدة في تحقيق التنمية الدائمة، بفعل التحديات الكبرى التي تعرفها الجزائر في أفق ولوج مجتمع المعرفة والقضاء على التهميش الاجتماعي والأمية والفقر وتحقيق العمالة الشاملة لمختلف كفاءته وطاقاته الخلاقة؛

¹ مقابلة مع الأستاذ الدكتور مبارك بوعلاق جامعة قاصدي مرباح ورقلة الاثنين 2017/12/04 بقسم علوم التسيير بجامعة ورقلة على الساعة 12:20

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

- وضع الشخص المناسب في المكان المناسب وترشيد التدبير والمراقبة الإدارية والعليا وخاصة البرلمانية، التي مازالت الحلقة الضعيفة في المنظومة، الشيء الذي يبرر دعم الديمقراطية، اعتبارا للارتباط الوثيق لهذه الأخيرة بالحوكمة المعرفية الجيدة والشاملة والتنمية الإنسانية؛

- الرقابة المالية ليست غاية في حد ذاتها لأنها هي مجرد تقييم لأوضاع الحالية السائدة من اجل إصلاحها من الداخل

إمكانية معايير الـIPSAS في مكافحة الفساد أو التخفيف منه : في مقابلة جمعت الباحثة بالبروفيسور خالد الحسيني أثناء قدومه لولاية ورقلة قصد المشاركة في الملتقى الدولي تكلم الأستاذ أنه يرى من وجهة نظره، ومن خلال دراساته السابقة يقول أن المعايير المحاسبية الدولية تقلل من إدارة الربحية وعملية إدارة الربحية هي نوع من أنواع الفساد الذي يمارس في المؤسسات الاقتصادية وبالتالي تطبيق هذه المعايير سيحد ويقلل من الفساد فيها، والمنظمات اللاربحية أو ذات المصلحة العامة مثلها مثل أي مؤسسة لها غرض غير معنن يتمثل في الربح على الأقل من خلال تغطية التكاليف والوصول إلى نقطة التعادل فقد تكون نية غير معلنة، كما دعم رأيه بأن معرفة مصادر الفساد في مثل هاته المؤسسات من شأنه يساهم في معرفة، فيعتقد انه إذ فيما يخص الفساد المالي من اختلاسات مثلا فإنه لا توجد علاقة للمعايير بذلك باعتبار أن المعايير هي عبارة من آلية معينة لمعالجة محاسبية في القوائم المحاسبية إلا في حالة انه الاختلاس يتم عن طريق الإخلال بهذه الآليات أو الطرق المحاسبية مثلا في حالة حصول مستشفى حكومي على دعم من جمعية معينة ولم يسجل ذلك فإن هذا ليس له علاقة بالمعايير الدولية ، واعتبر أن قياس الفساد لا يمكن ذلك إلا من خلال قوانين العمل واللوائح والتعليمات والعقوبات المنفذة على المفسدين في حالة ذلك والإجراءات الردعية لكن قال أن المشكلة في ذلك أن هذه القوانين داخلية بالتالي تتميز بالسرية وانه يصعب للمؤسسات أن تصرح بذلك، وقد نصح الباحثة بإجراء مقابلات شخصية مع مهنيين في مجال الدراسة حتى لا تبقى الدراسة أكاديمية بحتة والحصول على وجهات نظر المهنيين ولو بأسئلة غير مباشرة تساعد الباحثة على استنباط مستويات الفساد في هذه المؤسسات ومدى جدتها في مكافحة ذلك، كما تكلم البروفيسور كذلك عن إمكانية إيجاد علاقة بين إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كأداة مساعدة على ترشيد الإنفاق العام بطريقة غير مباشرة على اعتبار أن الإنفاق العام ومصادر الدخل وغيرها عبارة عن قرارات سيادية، كما اعتبر أن المعايير عبارة عن عملية تنظيمية لمجموعة من الحسابات فقد تظهر رشادة في الإنفاق ولكنها ليست صورة حقيقية¹.

كما برر الأستاذ مهنة المحاسبة بريقة من تهمة الفساد بحجة أن المحاسبة وسيلة لتلخيص العمليات التي تمت في القطاع العام في شكل قوائم مالية لمختلف المستخدمين ولكن الفساد موجود في المؤسسات الحكومية كالسرطان لأنه حسب رأيه المحاسبة هي وسيلة فقط .

وأكد الأستاذ أن المعايير تعتبر أداة لمحاربة الفساد من خلال الإفصاح والشفافية ولكن دون التماطل في الالتزام بها، وقبل التوجه لتبني مثل هذه المعايير الدولية لا بد من مقارنة العائد من هذا التبني أو التوجه مع التكلفة المحتملة من هذا التوجه، كما يرى أن حالة الجزائر كأى دولة نامية يستوجب عليها دراسة النظام الحالي ومحاولة تحسينه أحسن ربما من هذا التوجه باعتبار أن المعايير

¹ مقابلة مع البروفيسور خالد الحسيني جامعة بورتسموث - المملكة المتحدة بتاريخ 2017/11/28 على الساعة 07 : 20 بنزل ليناتال ورقلة

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

المحلية قد تكون أنسب لذلك منها من المعايير الدولية لعدم خصوبة البيئة الجزائرية لذلك ، بالرغم أن هذا التوجه جاء بتعاون أو بدعم من هيئات دولية ، وأنه من الصعب الحكم على نوايا هاته المنظمات أو الهيئات الدولية المشجعة لهذا التوجه، والأكد أنه توجد نوايا خفية غير معلن عنها والذي اعتبره شكل من أشكال الاستعمار الاقتصادي، وان لم يجد مجال للتخلي عن هذا التوجه فلا بد من التوجه التدريجي من خلال تدريس المعايير في الجامعات وإجراء دورات تدريبية لكيفية تطبيق المعايير وعدم الانتقال بصفة فجائية وترك المجال لمدة معينة يستطيع من خلالها الممارسين لهاته المعايير

واعتبر أن الموضوع صعب جدا وحساس إلى حد كبير باعتباره يتكلم عن جهة حكومية بالدرجة الأولى وعن تصرف سلمي استفحلها ولا يمكن إنكاره على كل المستويات من جهة أخرى، كما اعتبر أن المعايير الدولية بالدرجة الثانية حتى وان جاءت لهدف محاربة الفساد في القطاع العام في الظاهر إلا أن لها أسباب خفية غير معلنة.

الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـIPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية

خلاصة الفصل الثالث

سعت الدولة جاهدة لتطوير نظام المحاسبة العمومية الذي لم يعد يتماشى مع إستراتيجيتها لعصرنة أنظمة الميزانية (MSB) من جهة، والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من جهة أخرى (IPSAS)؛ فكان لزوما عليها الانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة .

وبالفعل هذا ما جرى العمل من أجله من طرف وزارة المالية ممثلة في مديرية تحديث وعصرنة مقاييس المحاسبة العمومية، بالتنسيق مع المكتب الكندي للإستشارات CRC SOGEMA ومجمع الاستشارات الفرنسي GIP-ADTETEF منذ 2005، بهدف عصرنة النظام المحاسبي العمومي من كل جوانبه وخاصة الشق القانوني المتمثل في القانون العضوي لقانون المالية، وتغييره بما يتلاءم والتوجهات الجديدة للمخطط المحاسبي الجديد للدولة وتبني ما يتناسب والوضع المحاسبي الجزائري من المعايير المحاسبية الدولية . لكن للأسف، ولغاية نهاية 2017 لم يدخل المخطط المحاسبي الجديد للدولة ، وفي يوم الثلاثاء 08 ماي 2018، عقدت لجنة المالية والميزانية دراستها لمشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية اجتماعا برئاسة السيد توفيق طورش خصصته للاستماع إلى عرض قدمه المدير العام للميزانية في هذا الإطار، وأعلن وزير المالية، في ذات الجلسة، أن هذا المشروع سيدخل حيز التنفيذ ابتداء من سنة 2021 إلى غاية 2022 وسيكون ذلك عن طريق إدراج كتلة عملياتية ووظيفة منصوص عليها بموجب هذا المشروع العضوي وذلك بالنسبة لكل سنة 1.

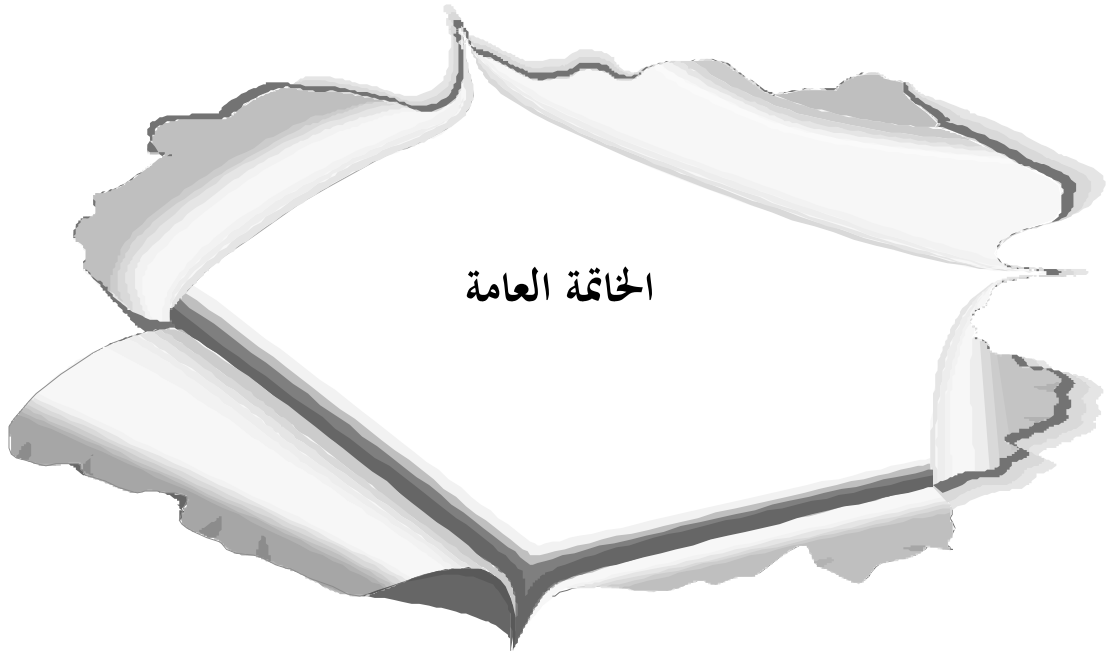
¹ مشروع قانون عضوي لإصلاح الإطار الميزاني والمحاسبي لقوانين المالية ، متاح على الموقع الرسمي للمجلس الشعبي الوطني، على : <http://www.apn.dz/ar/plus-> تاريخ الاطلاع : 2018/05/10 . [ar/actualite-speciale-ar/4767-2018-05-07-14-16-52](http://actualite-speciale-ar/4767-2018-05-07-14-16-52)

خاتمة الباب الثاني

تضع الجزائر منظومة قانونية المتعلقة بحماية المال العام وبمكافحة الفساد فيه والمتمثلة في : الدستور ، قانون العقوبات وقانون الوقاية من الفساد ومكافحته إضافة إلى قانون الصفقات العمومية باعتبار أن الصفقات العمومية تعتبر الأرضية الخصبة لاستفحال ظاهرة الفساد في المال العام، إضافة إلى هذا تسخر أجهزة رقابية لضمان السير الحسن في تسيير ما لها العام والمتمثلة في : خلية معالجة الاستعلام المالي، مجلس المحاسبة ، الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته والمفتشية العامة للمالية ، ورغم كل هذا المؤشرات الدولية تشير إلى استفحال الظاهرة في الجزائر وهذا ما أكدته الترتيب المتدني لها حسب مؤشر مدركات الفساد لعدة سنوات، وكذا قضايا الفساد المثارة إعلاميا والمتعلقة بثلاث فضاءات تتمثل أولاها في بنك الخليفة لتليها فضيحة أكبر منها قضية سوناطراك والأخرى التي لا تقل حجما عن سابقتها قضية الطريق السيار شرق غرب، وتبقى هاته القضايا ليس الوحيدة ولكنها الأثقل على الدولة.

هناك اعتراف صريح من الجزائر لاعترافها بالفساد المنتشر في مختلف قطاعاتها ومؤسساتها، وهذا ما يفسر مصادقتها على العديد من الاتفاقيات الدولية لمكافحة الفساد وأهمها اتفاقية الأمم المتحدة، والذي وضعت قانون خاص بمكافحة الفساد غير أن هذا القانون مستحسن عند البعض وتعرض للانتقاد من جهة أخرى، أهمها أنه لم يكن هنالك داعي لإصدار قانون جديد بل كان يكفي تعديل قانون العقوبات كما قام المشرع الفرنسي فقد اكتفى بتعديل قانون العقوبات، لأن المصادقة على اتفاقية الأمم المتحدة لا تستدعي إصدار قوانين جديدة، كما أن إلغاء وصف الجنائية عن بعض الجرائم واستبدالها بالجنحة مسعى ملائم ولا يوجد ما يبرره قانونا خاصة مع ازدياد جرائم الفساد كقضية الخليفة، وضرورة التنسيق بين مختلف النصوص القانونية لتفادي التعارض والتكرار والتعقيد خاصة فيما يتعلق بالجرائم التي لم تلغى في قانون العقوبات وأعاد تنظيمها قانون مكافحة الفساد كجريمة إعاقة سير العدالة والجرائم الماسة بالشهود والمبلغين والضحايا والبلاغ الكيدي وجريمة عدم الإبلاغ.

تسعى الجزائر إلى عصبة النظام المحاسبي العمومي من كل جوانبه وخاصة الشق القانوني المتمثل في القانون العضوي لقانون المالية، وتغييره بما يتلاءم والتوجهات الجديدة للمخطط المحاسبي الجديد للدولة وتبني ما يتناسب والوضع المحاسبي الجزائري من المعايير المحاسبية الدولية . لكن للأسف، ولغاية نهاية 2017 لم يدخل المخطط المحاسبي الجديد للدولة ، وفي يوم الثلاثاء 08 ماي 2018، عقدت لجنة المالية والميزانية دراستها لمشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية اجتماعا برئاسة السيد توفيق طورش خصصته للاستماع إلى عرض قدمه المدير العام للميزانية في هذا الإطار، وأعلن وزير المالية، في ذات الجلسة، أن هذا المشروع سيدخل حيز التنفيذ ابتداء من سنة 2021 إلى غاية 2022 وسيكون ذلك عن طريق إدراج كتلة عملياتية ووظيفة منصوص عليها بموجب هذا المشروع العضوي.



للمال العام دور هام في أية دولة ، وذلك نظرا للدور الذي يلعبه في مختلف مجالاتها لتحقيق التنمية ، ويعتبر المال العام العصب الرئيسي لقيام الدولة بدورها في ممارسة وإنجاز مشاريعها الكبرى وتنفيذ خططها التنموية، لذلك فإن حماية المال العام تعتبر ضرورة لاستمرارية الدولة.

والفساد ظاهرة إنسانية ظهرت بظهور الإنسان، وبهذا لم يسلم من هذه الآفة ولا شيء في الوجود حتى أنها وصلت المال العام، وخوف من آثار الظاهرة الوخيمة على الدولة والمجتمع، تم وضع مجموعة من الآليات قصد حماية المال العام من الفساد وهذا ما تم دراسته في هذا البحث انطلاقا من منظور دولي إلى منظور محلي يتمثل في البيئة الجزائرية ومدى صحة وتوافر آلياتها في حماية المال العام ومكافحة الفساد.

I. نتائج الدراسة : ويمكن استعراض نتائج الدراسة بحسب محاورها الأساسية، وهي كما يلي :

أولا : فيما يخص المال العام وأهميته : لحماية المال العام آثاراً عظيمة تنعكس على الفرد وعلى المجتمع بشكل عام، وكذلك على الدولة: بالنسبة للفرد، وخلصت الدراسة فيما يخص المال العام وحرمة به:

1. المال العام هو بمثابة الذمة المالية للدولة والتي تعكسها الميزانية العامة للدولة بشقيها الإيرادي والانفاقي، بحيث تسعى الدولة بسيادتها إلى جمع إيرادات مختلفة تسعى في إنفاقها على مشاريعها التنموية لتحقيق المصلحة العامة؛
2. المحاسبة العمومية ما هي إلا أداة لتسيير المال العام من خلال الرقابة على تنفيذ الميزانية العامة للدولة وهذا بتضافر جهود أعوان التنفيذ والمتمثلين في المحاسب العمومي والأمر بالصرف والمراقب المالي؛
3. لحماية المال العام تم وضع العديد من التشريعات التي تضبطه وتكفل حمايته ومن سبل حماية المال العام إصدار القوانين التي تُجرّم انتهاك هذه العموميّة، وتضع العقوبات المناسبة ضدّ كل من تسوّّل له نفسه التصرف في المال العام لمصلحته الشخصية، وتكون أبسط هذه العقوبات بفرض غرامات ماليّة معيّنة، مروراً بالحرمان الوظيفي ووصولاً إلى السجن وذلك حسب طبيعة هذا الانتهاك أو التصرف في المال العام، ومن هذه السبل أيضاً تفعيل مؤسسات الرقابة ومكافحة الفساد
4. فكرة حماية المال العام ورسالته، هي فكرة وطنيّة بامتياز، يشترك الكلّ الوطني في صياغتها وترجمتها على أرض الواقع، بدءاً من المواطن العادي، ومروراً بالمجتمع ومؤسساته المختلفة وانتهاءً بالدولة، والدول والشعوب الحيّة، هي التي تتعرّز فيها هذه الثقافة، واقعاً عملياً محسوساً.

ثانيا : فيما يخص الفساد وأدوات محاربهته : أثار موضوع الفساد بشتى أنواعه عموما، والفساد في المال العام بشكل خاص اهتمام العديد من الخبراء في العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، باعتباره ظاهرة معقدة تنخر قدرات الدول وتعطيل المشاريع التنموية لها، ولم يبقى الفساد حبيس إقليم معين بل هو ظاهرة عابرة القارات وهذا ما حتم التعاون الدولي لتجاوزه، ومن خلال البحث تم التوصل إلى نتائج فيما يخص الظاهرة، مفادها ما يلي:

1. الفساد ظاهرة أخلاقية قبل كل شيء، ويتصل مفهومه بمجموعة من الظواهر التي تشكل عناصر أساسية في إستراتيجية مكافحته كالمساءلة والشفافية والنزاهة؛

2. تشير تجارب الدول على اختلاف مستوى تنميتها الاقتصادية أو نظامها السياسي إلى أن الفساد لا يرتبط بنظام سياسي معين بل يظهر عندما تكون الظروف مواتية لظهوره، ويوجد بصور مختلفة ومتباينة في جميع النظم السياسية فالفساد يعد ظاهرة دولية وعامل قلق للمجتمع الدولي؛
3. لا تستطيع الصحافة أن تحارب الفساد إذا وصل إلى قلبها الفساد، وصار رؤساء التحرير معينين بقرار حزبي أو بسبب القرابة، لا تستطيع الصحافة أو أية وسيلة إعلام أن تحارب الفساد دون أن يكون هناك إعلام حر لا يخضع لرقابة الفاسدين؛
4. وليس بمقدور القضاء أن يحارب الفساد إذا وصل الفساد إلى شرايينه وراح ينخر في عظامه، ليس بمقدور القضاء أن يكون قضاءً إلا إذا كان مستقلاً عن السلطة التنفيذية، وتأتي أحكامه من وحيه النزيه؛
5. ليس بمقدور مؤسسة من مؤسسات الدولة أو هيئاتها أن تحارب الفساد إذا كانت هي مصنعاً للفساد، ولكن لا صحافة ولا قضاء ولا مؤسسة قابلة لأن تحول دون ظهور الفساد، أو تحد منه، أو تشن حملة عليه دون ديمقراطية تحمي الفرد ويتنصر فيها المواطن. فالمسألة هي عبارة عن حلقات مترابطة تكون الركائز الأساسية للمجتمع الذي تقاس حيويته بمدى تفاعله مع التطور القائم على احترام حقيقي لنظام عماده المؤسسات والتوازن ما بين حقوق وواجبات الوطن والمواطن؛
6. تتفاعل البيئة الدولية لمكافحة الفساد من خلال مجموعة من الاتفاقيات الدولية أهمها اتفاقية الأمم المتحدة.

ثالثاً : فيما يخص حوكمة المال العام ودعائمه : لا يتوقف الفساد بوجود تشريعات وقوانين فحسب بل من الجلي أن هناك حاجة تدعو إلى وجود آليات تضطلع بحماية المال العام والمحافظة عليه باكتشاف الفساد ومكافحة ممارساته :

1. إن حوكمة المال العام تهدف إلى وضع هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في ظل سلطة القانون وتبني المعايير الدولية بما فيها معايير الـ IPSAS للشفافية والوضوح والدقة في البيانات المالية؛
2. هناك اتفاق بين الباحثين الممارسين حول محددات ومعايير تقييم أسلوب الحوكمة، حيث يحمل مجموعة من القواعد والتنظيمات القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية التي تحكم الإدارة في عملها؛
3. إن مبادئ حوكمة المال العام تعتبر نقاط مرجعية لصانعي السياسات عند إعدادهم للأطر القانونية والتنظيمية للحوكمة في القطاع العام وبالتالي فإن تطبيقها يعتبر اهتمام متزايد بالنسبة لقرارات حماية المال العام وترشيد النفقات العمومية؛

رابعاً : فيما يخص معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وميكانيزماتها لحماية المال العام : أفرزت العولمة عدة ظواهر منها السليبي ومنها الايجابي، يعتبر ظهور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام إحدى مفرزاتها والتي تمت دراستها لاختبار قدرتها على مكافحة الفساد في المال العام، وقد استنتجنا ما يلي :

1. معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تعمل على تقديم الإرشادات اللازمة حول طريقة معالجة وعرض البيانات المالية لوحدات القطاع العام، والغاية من ذلك هو تعزيز الشفافية والمصدقية في تسيير المال العام، من خلال توحيد إجراءات الإفصاح والإعداد للقوائم المالية؛ وهذا من شأنه الرفع من مستوى الجودة والموثوقية وكذا قابلية المقارنة بين البيانات المالية العمومية؛
2. أهمية قيمة معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تزيد بالإعتراف الدولي بها ومدى تبني مختلف الدول والهيئات لمتطلباتها؛ ولأن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام والتابع للإتحاد الدولي للمحاسبين لا يملك السلطة لفرض

- تطبيق هذه المعايير، فإنه يعمل بالتنسيق مع المنظمات الدولية الرسمية إلى تشجيع ومساعدة الدول على تبني هذه المعايير، وتحقيق التوافق بينها وبين المتطلبات الوطنية للنظم المحاسبية العمومية لكل دولة
3. تزايد الحاجة إلى تفعيل استخدام معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية لتحقيق درجة أكبر من الشفافية على المستوى العالمي في إطار المساءلة؛
4. تستخدم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الإفصاح باستخدام القياس كأساس الاستحقاق كشرط ضروري لتحقيق الشفافية والأساس النقدي كظرف انتقالي مؤقت؛
5. يتم استخدام معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الانتقال إلى إعداد الميزانية العامة للدولة بمنهج البرامج والأداء بعدما أثبتت طريقة البنود التقليدية ضعفها في تقييم الأداء وترشيد النفقات العامة .
- خامسا : فيما يخص البيئة الجزائرية واتجاهها لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وإصلاح المحاسبة العمومية لمواجهة الفساد في المال العام :** كون البحث عبارة عن دراسة استشرافية لتحليل واقع البيئة الجزائرية في تسيير المال العام وآليات حمايته من الفساد والتبدد، وذلك من خلال الاستفادة من التجربة الفرنسية في إصلاح المالية العامة ، وتوصلنا إلى ما يلي :
1. التجربة الفرنسية في إصلاح المالية العامة ربما تقيم بالتجربة الناجحة وجديرة بالاهتمام والتي جاءت انطلاقا من الوعي المجتمعي عموما والبرلماني خصوصا، لكنها تبقى ليست الدولة الوحيدة التي أصلحت ومازالت تصلح ماليتها العامة؛
 2. يتشابه مشروع إصلاح الميزانية العامة الذي تتبناه الجزائر ما أفرزته التجربة الفرنسية في إصلاحها للمالية العامة ، لكن ما يعاب على المشروع -رغم عدم إمكانية حصول الطالبة على النسخة الأخيرة من المشروع- أنه جاء في سرية تامة وعدم إشراك المواطنين والمهنيين والخبراء في مجال المحاسبة العمومية، والعيب الأكبر هو سبات البرلمان الجزائري وعدم إشراكه في العملية وهذا ما يؤكد عدم اختصاصه، وربما تتوقع الطالبة عدم نجاح المشروع وذلك لاعتماد خبراء أجنبي في ذلك دون غيرهم من المحليين رغم أنهم الأدرى بالبيئة الجزائرية، وأن الجزائر لم تستفد من تجربتها الانتقالية في المحاسبة المالية فيما يخص القطاع الربحي (الانتقال من PCN إلى SCF) رغم أولوية القطاع العام بالإصلاح المالي قبل نظيره الخاص؛
 3. عدم وجود إرادة سياسية للإفصاح عن سياسات وتنفيذ الميزانية العامة للدولة، حيث لم تنشر التقارير السنوية المعدة من طرف مجلس المحاسبة منذ سنة 1996 إلى يومنا هذا رغم وجوبها قانونيا؛
 4. التماطل في تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ذلك لأن مشروع الاستحداث الموازناتي قائم منذ نهاية 2005 لكن لم يجسد في أرض الواقع ليومنا هذا؛
 5. عجز الجانب القانوني في مكافحة الفساد وهذا ما يعكسه تغيير قانون الصفقات العمومية والتفويض العام بين سنتي 2015 و 2016؛
 6. ربما نتوقع تطبيق المعايير الـ IPSAS في القريب العاجل خاصة في ظل الوضع الاقتصادي المتردي (انخفاض أسعار النفط) وخاصة أن الاقتصاد الجزائري اقتصاد ريعي ويعتبر كضغط سياسي من المؤسسات الدولية (البنك الدولي) بغرض الحصول على مساعدات (قروض مثلا).
 7. حاول المشرع الجزائري تجريم الأفعال التي استعرضناها لحماية المال العام والمحافظة على سمعة الدولة وثقة المحكومين في الحكام وقمع ممارسات الفساد، لكن وضع النصوص القانونية وتجريم الأفعال الضارة بالمال العام

وحده لا يكون فعالا ما لم يتم تطبيقه في الميدان عبر وضع هيئات متخصصة في مجال الرقابة والبحث والتحري وقضاء مستقل وضمان التنسيق والتعاون بين مختلف الهيئات المعنية؛

8. يشكل وضع منظومة شاملة ومتكاملة تشريعا وتنظيميا تتعلق بحماية المبلغين عن جرائم الفساد بالإضافة إلى اعتماد ما توفره التكنولوجيات الحديثة من وضع تطبيقات تسمح بضبط عملية التصريح بالامتلاكات وتمكين الهيئة الوطنية والمحكمة العليا من استغلال تلك التصريحات للكشف عن حالات الكسب غير المشروع والزام الموظفين العموميين على التصريح بممتلكاتهم؛

9. تبقى عملية الحد من ممارسات الفساد مرهونة بوضع إستراتيجية شاملة تتبناها الدولة تركز أساسا على التدابير الوقائية أولا والإجراءات القمعية ثانيا؛

10. كما يلاحظ أن جرائم الفساد كلها مكيفة جنحا وذلك تسهيدا لمتابعة مرتكبيها مع تشديد العقوبات سواء عقوبات الحبس أو عقوبات الغرامة وذلك حرصا من المشرع على السرعة في المتابعات القضائية وضمان التقاضي على درجتين وهما مبدآن لا يتوفران في متابعة الجرائم المكيفة جنائيا؛

11. تعدد الأجهزة المكلفة بمكافحة الفساد في الجزائر والمتمثلة في مجلس المحاسبة و خلية معالجة المعلومة المالية، الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، إلى جانب الديوان الوطني لقمع الفساد والمفتشية العامة للمالية، غياب الدور الموكل للأجهزة المكلفة بمكافحة الفساد في الجزائر أو أنها تقوم به ولكن غير كامل، إضافة إلى غياب التناسق بين هاته الهيئات بحيث نجد مثلا تقارير مجلس المحاسبة مألها الغبار يعني عمل من أجل العمل فقط، كما أن

المصادقة على اتفاقيات الفساد وتسنين قوانين في ظل غياب إرادة سياسية لا يكفي ويجعلها مجرد حبر على ورق؛

12. الافتقار للكثير من المعلومات حول حقيقة الفساد في الجزائر، وهذا ما يزيد من صعوبة التصدي للظاهرة وذلك بسبب الافتقار لأدوات التحليل والمقاييس الإحصائية لحقيقة الفساد في الجزائر، كسد للإجابات المقنعة الواجب إعطاؤها؛

13. بعد استقصاء بعض قضايا الفساد في المال العام بالجزائر تبين أن الصفقات العمومية هي الأرضية الخصبة لاستفحال الظاهرة بشكل خاص؛

14. رغم توقيع الجزائر على الاتفاقية الأمية للوقاية من الفساد، ومكافحته منذ ما يزيد على 10 سنوات . لو أخذنا شهر ماي وجوان 2009، على سبيل المثال لا الحصر، لوجدنا القضايا المتعلقة باختلاس المال العام قد تجاوز حجمها قرابة الـ 15 مليار سنتيم، تم تحويلها من قبل أشخاص سواء من البنوك أو مراكز البريد أو من صناديق الضمان الاجتماعي أو التعاون الفلاحي، بل وحتى من المؤسسات الثقافية والعلمية. ولم يسلم أي قطاع وزاري من حدوث مثل هذه الفضائح المالية بما فيها تلك التابعة لوزارة العدل، كما هو حال المديرية العامة للسنجون، التي تعرضت أموال الخدمات الاجتماعية بما إلى العبث.

15. حجم الفساد في الجزائر الذي يظهر إعلاميا أو من خلال مؤشرات دولية وهذا ما يؤكد مدى هشاشة المنظومة الرقابية في مواجهة ما اصطلح على تسميته في اعترافات المختلسين والضحايا بـ "التعليمات الفوقية."

16. فضيحة بنك الخليفة لم تنه عهد الفساد بل كل المعطيات تقول عكس ذلك، بل هي التي نفخت فيه الروح وبعثته من جديد وجعلت المال العام يتعرض للنهب وبشكل لم يسبق له مثيل منذ الاستقلال، إذ توالى بعد هذه الفضيحة العديد من جرائم الفساد وأشهرها قضية سونطراك والطريق السيار شرق غرب.

نفي وإثبات الفرضيات : من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن :

1. الشفافية والفساد وجهان متناقضان لعملة واحدة وبالتالي لا بد من بذل الجهود الكافية للقضاء على الفساد - حيث تعتبر الشفافية المصل المضاد للفساد، وبالتالي لا بد وأن تأتي هذه الجهود من داخل المجتمع ذاته وإغلاق المنافذ في وجهة ومتابعة إنفاق المال العام حيث انه حق ديمقراطي وهذا ما يؤكد الفرضية الأولى.
2. تسعى العديد من المنظمات الدولية إلى قياس الفساد في مجموعة من الدول ، ورغم استقلاليتها وحيادتها ونواياها الظاهرية حول كشف جرائم الفساد ومحاولة التخفيف من حدة الظاهرة التي تعاني منها مختلف الدول باختلاف إلا أن الباحثة تشكك في موضوعية نتائجها وهذا من خلال ما لاحظته من تباين في ترتيب بعض الدول في منطمتين مختلفتين تستخدم نفس الشيء رغم أن هذا التناقض لم تلحظه الباحثة في حالة الجزائر إلا أنها وجدت دولاً أخرى مثلاً دولة قطر والسعودية تصنفاً الدول الأقل فساداً في الوطن العربي حيث احتلت قطر المرتبة الثانية (لمدة ثلاث سنوات على التوالي) بعد الإمارات العربية وتلتها العربية السعودية عربياً ، واحتلت قطر المرتبة 29 دولياً حسب مؤشر مدركات الفساد في القطاع العام والصادر عن المنظمة الدولية للشفافية لسنة 2017 بعدما كانت قطر الأولى عربياً في الدول الأقل فساد حسب ذات المؤشر لسنة 2014، وبالنظر إلى مسح الموازنة المفتوحة لسنة 2015 الصادر عن شراكة الموازنة الدولية والذي يعكس مستوى الشفافية في المال العام نجد كل من قطر والسعودية تنديلاً المؤشر حيث جاءت قطر في المرتبة ما قبل الأخيرة ثم تلتها السعودية بصفر نقطة وصنفتا في الدول النادرة المعلومات أو التي لا تقدم معلومات حول تسيير المالية العامة، فكيف لهذا الغموض أن يضيفها في الدول الأقل فساداً في القطاع العام حسب مؤشر مدركات الفساد ، وهذا ما ينفي الفرضية الثانية حول إمكانية قياس الفساد بالمؤشرات الدولية
3. تمثل حوكمة المال العام، الكيفية التي تدار بها أموال الدولة وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة، فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المال العام بالإضافة إلى إن الممارسات الجيدة للحكومة سيساعدها على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل، وهذا ما يؤكد الفرضية الثالثة نسبياً.
4. لقد توسع المشرع الجزائري في عملية تجريم الأفعال المواءمة التشريع الوطني مع أحكام اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد أولاً وثانياً لمواجهة ظاهرة تفشي الفساد واختلاس الأموال العامة ، وبالتالي الجزائر تواكب التطورات الدولية في مكافحة الفساد رغم ثبوت عدم فعاليتها، وبهذا تنفي الفرضية الرابعة القائمة على جهل مستقبل الجزائر حول آليات مكافحة الفساد في ظل التوجهات الدولية والعمولة.
5. ضعف المحاسبة العمومية المطبقة بالجزائر وعدم مواكبتها للتطور الحاصل دولياً ، هذا لأنها تعتمد على محاسبة الخزينة (NCT) والتي تسمى بمحاسبة الصندوق وهي عبارة عن صرف للاعتمادات أو ما يسمى بموازنة البنود، وبهذا تؤكد الفرضية الخامسة رغم عدم حصول الطالبة على التقارير التي يعدها مجلس المحاسبة وذلك للتبويرات التي قدموها رغم إجبارية نشرها قانوناً لكنها تعد لاستعمالها داخلياً فقط.
6. تسعى الجزائر إلى تطوير نظام المحاسبة العمومية بشقيه (الميزانياتي والمحاسبي) من خلال مشروع (MSB) وهذا ما سيحتم عليها ضرورة الانتقال إلى محاسبة الاستحقاق والاعتماد على موازنة البرامج والأداء أو أحد الأساليب الحديثة لإعداد الميزانية العامة للدولة لكن هذا المشروع مزال قيد الدراسة وسرح وزير المالية مؤخراً أنه سيدخل حيز التطبيق ابتداءً من سنة 2021 إلى غاية 2022 وسيكون ذلك عن طريق إدراج كتلة عمالياتية ووظيفية منصوص عليها بموجب مشروع القانون العضوي، ورغم سرية الإصلاح وعدم إشراك المهنيين والباحثين في الموضوع إلا أننا نجهد حقيقة

نية هذا الإصلاح فيما إذا كان من أجل التنمية والترشيد وحماية المال العام بالدرجة الأولى من الفساد أو جاء بضغوط خارجية لا نعلمها، وبهذا تتأكد الفرضية السادسة نسبياً.

7. لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المقدرة على التخفيف من حدة مشكلة الفساد في المؤسسات العمومية اللاربحية من وجهة نظر الباحثة والأفراد القائمة معهم بالمقابلة إذا كان التطبيق بصرامة وجدية كونها تضيء شيئاً من الشفافية المطلوبة في تسيير المال العام، ولكنها ليست الوحيدة القادرة على ذلك بل يجب تضافر كل الجهود في مواجهة الفساد، وبهذا تؤكد الفرضية السابعة نسبياً كذلك.

8. صحيح أن الإفصاح بمستوى معين يزيد من الشفافية إلا أن الإفصاح الكامل غير ممكن لمخاطر قد تكون سبب في سقوط الدول وإن مبدأ السرية قد يكون محموداً في بعض الأمور الخاصة ولكن في المسائل العامة قد يكون مدخلاً لاستغلال السلطة العامة وتنفشي الفساد، كما أن حرية الوصول للمعلومة تعد مؤشراً على تقدم المجتمع المدني ويعد الالتزام بإجراءات المحاسبة والمراجعة والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها يساعد أسلوب حوكمة في محاربة الفساد، ولكن يبقى هذا نظرياً فقط، كون أن الجزائر مزالت تتخبط في مجموعة من تجارب الإصلاح على مستوى المحاسبة والمراجعة عموماً وبهذا تؤكد الفرضية الأخيرة نسبياً كذلك.

III. التوصيات : من خلال النتائج المتوصل إليها في الدراسة، توصي الباحثة بـ :

1. قبل إدراج مجموعة من التوصيات في إطار علمي، أود الإشارة إلى آيات قرآنية وأحاديث دينية في مجال الدراسة كتوصية سامية لأنه بغض النظر عن شكل ونوع الفساد فهو تصرف لا أخلاقي، وقد جاء في كتاب الله : بعد

- **بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ** (ولا تفسدوا في الأرض بعد إصلاحها) (الأعراف 56)

- **بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ** (تلك الدار الآخرة نجعلها للذين لا يريدون علواً في الأرض ولا فساداً) (القصص 83)

- **بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ** (ولتكن منكم أمة يدعون إلى الخير ويأمرون بالمعروف وينهون عن المنكر وأولئك هم

المفلحون) آل عمران 104

- حديث نبوي قال رسول الله ﷺ " المستمسك بسنتي عند فساد أمتي له أجر شهيد " رواه أبو هريرة

- قال حذيفة بن اليمان : " كان الناس يسألون النبي ﷺ عن الخير، وكنت أسأله عن الشر مخافة أن يدركني "

صحيح البخاري

2. ضرورة وضع سياسات وإجراءات رديعة ومتنوعة للقضاء على أسبابه والتصدي لآثاره على المستويين المتوسط والبعيد؛

3. ترقية وتنظيم دورات تدريبية حول ظاهرة الفساد لفائدة تنفيذ الميزانية العامة للدولة بصفة خاصة والأعوان العموميين الذين يزاولون نشاطاتهم في الإدارات المركزية والمحلية والمستخدمين الذين يشتغلون في القطاع العام وكذا المستخدمين في وسائل الإعلام؛

4. مضاعفة الحملات التحسيسية لفائدة الجمهور العريض باللجوء إلى كل وسائل الاتصال من أجل ترقية القيم الروحية والتقليدية المضادة للفساد والمتعلقة بالنزاهة والاستقامة والتضامن والإيثار؛

5. إعداد وإنجاز برنامج واسع للتحسيس والتكوين لصالح فئة الشباب عن طريق :

- رسم برامج تربوية مضادة للفساد على مستوى المدارس والإكليات والثانويات من جهة وفي قطاع التكوين المهني من جهة أخرى حتى يتم تلقين ثقافة رفض الفساد للتلاميذ؛

- إدماج برامج خاصة بدراسة ظاهرة الفساد، أنواعها وميكانيزماتها ومظاهر تجسيدها على مستوى التعليم العالي ولاسيما كليات الحقوق، العلوم الإنسانية والتسيير والاقتصاد ، مدارس التجارة والبنوك، معاهد المالية الضرائب والجمارك؛
6. تشجيع البحوث الجامعية المخصصة للتعلم في معرفة ظاهرة الفساد على وجه الخصوص وآليات الاقتصاد الموازي والممارسات غير القانونية بصفة أعم والتي تتفاعل مع الفساد تفاعلاً واضحاً.
7. التعجيل بإدماج الفساد في مقارنة علمية وعقلانية مع إدراك المصاعب التي تواجه الإمام بهذه الظاهرة الخبيثة التي تقوم على قواعد خاصة وتنمو وسط الضبابية.
8. استعراض نماذج من الحكم الصالح من الناحية النظرية والمفاهيمية، وإدراك أهمية مثل هذا الموضوع في عالم اليوم حيث تداخلت التنمية مع السياسية ومع التعليم ومع العولمة التكنولوجية، وانعكاسات كل ذلك على إدارة الدولة وإدارة الحكم وإدارة التنمية في ضوء الموارد والمصادر الموجودة ، وفي ضوء الضغوطات الهائلة المحيطة؛
9. إن حماية المال العام ومكافحة الفساد تستلزم برامج إصلاح شاملة تحظى بدعم سياسي قوي وتكتسب مضموناً استراتيجياً يقوم على تشخيص المشكلة ومعالجة أسبابها وتعاون الأجهزة الحكومية ومشاركة المجتمع ومؤسساته وإرساء المبادئ والقيم الأخلاقية للإدارة والمجتمع وتعزيزها والاستفادة من الخبرات الدولية؛
10. التأكيد على الشفافية في نظم المحاسبة والتدقيق من أجل الحصول على تقارير مالية تتمتع بمصداقية ودرجة ثقة عالية؛
11. تتم الإشارة إلى التحول إلى أساس الاستحقاق كبرنامج التحول وليس مشروع نظراً لأن التحول يتضمن تنفيذ أكثر من مشروع فرعي ضمن مجموعة من ومن الأمثلة على المشاريع التي سيتم ، «برنامج» المشاريع المشتركة بهدف واحد تنفيذها ضمن برنامج التحول مشروع جرد الأصول والأموال، مشروع إدارة التغيير والتواصل... الخ؛
12. تعميم استخدام أسلوب الحوكمة في القطاع العام بجانب القطاع الخاص للاستفادة من الممارسات الأفضل مع التركيز على القيم لتحقيق ترشيد الإنفاق وترسيخ المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية في المجتمع.
13. ضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة واستمرار العمل بما لإنتاج تقارير مالية ذات جودة عالية واستخدامها في القرارات الاقتصادية التي تحقق الكفاية للمجتمع، ودعم ممارسات المحاسبة والمراجعة من خلال التنظيمات الثقافية والمهنية الخاصة بها.
14. ضرورة أن تلعب مهنة المحاسبة والتدقيق دوراً بارزاً في دراسة حوكمة المال العام، وإدخال مادة حوكمة المال العام والميزانية العامة للدولة ضمن المناهج الدراسية لطلبة المحاسبة؛
15. ضرورة تطوير أدلة للتعامل مع الاحتيال والفساد مصممة ومطورة بحسب معايير الـ IPSAS لتفعيل دور المحاسبة العمومية في الحد من الفساد في المال العام.
16. ضرورة متابعة الفساد ومعرفة وسائله وأساليبه ومقاومته بمبدأ الشفافية والإفصاح وعلاج الفساد الإداري وإعلان الحرب عليه لتحقيق الإصلاح السياسي والاقتصادي وتعميق مفهوم المساءلة، وحسن اختيار القيادات في ظل معايير الكفاءة وليست المحسوبية؛
17. الفساد كالسرطان إذا تغافلنا عنه انتشر وإذا تصدينا له وقاية وعلاجاً انحسر، فعلينا جميعاً نبذه وعدم التستر على المفسدين؛
18. القدرة على الإمام بمعاني ومفاهيم النزاهة والشفافية وارتباطها بمفاهيم أخرى مثل الحكم الصالح والحكم الرشيد والتنمية المستدامة وسيادة القانون ، لا سيما في ضوء الارتباط الكبير لمثل هذه المفاهيم مع محاربة الفساد في المجتمعات المعاصرة حيث أصبح الفساد والمحسوبيات سمة معيقة للتنمية العادلة في العديد من دول العالم، وهدراً للموارد والمصادر وتحريماً للاستراتيجيات الوطنية في بناء مجتمعات عصرية عادلة؛

19. لضمان المزيد من الفعالية لقمع جرائم الفساد ينبغي على السلطات العمومية وضع إستراتيجية شاملة واتخاذ التدابير ذات الطابع الوقائي لمنع مخاطر الفساد وحماية المال العام والموظف العام وتجسيد مبادئ الشفافية والنزاهة والمساءلة في إدارة الشؤون العامة؛
20. محاربة الفساد بكل أشكاله على كافة المستويات والأصعدة، لأنه أي الفساد، يهدد استقرار المجتمعات كلها، ويعرض فيها التنمية إلى الخطر الشديد؛
21. وضع قواعد لأفضل الممارسات في مجال إدارة الشركات على المستوى الدولي والمستوى الإقليمي، وتدريب العاملين عليها، وتحديد الأدوار من خلال ثقافة أسلوب حوكمة الشركات وتبادلها بين الكيانات الاقتصادية العربية؛
22. يجب على الحكومات تبني مفهوم الحوكمة وأن يكون ذلك من خلال إصدار التشريعات اللازمة لتشجيع الشركات على تنفيذ هذا الأسلوب للحفاظ على الأموال وزيادة الاستثمارات ودعم الاقتصاد القومي؛
23. يجب على الحكومات تبني مفهوم الحوكمة وأن يكون ذلك من خلال إصدار التشريعات اللازمة لتشجيع الهيئات والمنظمات على تنفيذ هذا الأسلوب للحفاظ على الأموال وزيادة الاستثمارات ودعم الاقتصاد القومي.

IV. الاقتراحات المساعدة لمواجهة الفساد في المال العام بالجزائر: تعتمد الحوكمة على صياغة القرارات وإيجاد أنظمة توافق

سير الأعمال الناجمة للمؤسسات والدولة، وذلك من خلال تدعيم القطاعين العام والخاص، بغية الوصول إلى مرحلة تدفع بالحوكمة لصياغة قوانين تتماشى ومتطلبات سير الأعمال، ومن أجل الوصول إلى ترسيخ مفهوم حوكمة المال العام في الجزائر يجب:

- مواجهة مظاهر الفساد بمختلف أشكاله؛
- نشر ثقافة النزاهة وتوعية المجتمع بضرورة الالتزام بمبادئ الحوكمة، من خلال تأسيس هيئات خاصة وجمعيات تعمل على تنظيم ندوات ومؤتمرات من أجل نشر الوعي بأهمية الحوكمة بشكل عام؛
- لا بد من الاستفادة من خبرة البلدان الرائدة في هذا المجال؛
- تفعيل الأدوات الرقابية المختلفة لحماية المال العام؛
- تفعيل وسائل الإعلام في إطار حوكمة المال العام خاصة في ترشيد النفقات العمومية؛
- تأسيس نظام حوكمة يكون قائما على أساس القواعد لا على أساس العلاقات؛
- التأكيد على ضرورة الالتزام بأخلاقيات العمل .

V. آفاق الدراسة : ومحاوله تحقيق هذه الاقتراحات تم اقتراح آفاق للدراسة تتمثل في :

- مدى فعالية لجان المراجعة في القطاع العام الجزائري في ظل معايير المراجعة الجزائرية الحديثة؟
- مخرجات الرقابة المالية ودورها في المساءلة حول المال العام؟
- العرض والإفصاح في ظل معايير ال IPSAS ودورها في إضفاء الشفافية في تسيير المال العام؟
- ضرورة ميزانية المواطن وفعاليتها في الشفافية والمساءلة في المال العام؟
- مدى موضوعية المؤشرات الدولية في قياس الفساد في الدول وانعكاسها على الواقع؟

قائمة المراجع المعتمد عليها في البحث :

أولا : الكتب

1. إبراهيم قاسم الحسني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق ، عمان ، الأردن، سنة 1999.
2. احمد رضا، معجم متن اللغة، منشورات مكتبة الحياة، لبنان، 1987.
3. أسامة رشيد زنكة وسلمان زنكنة، النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية ومجالات تطويره، ط1، دار دجلة، عمان، 2008.
4. إسماعيل حسين احمر، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
5. أعاد حمود القيسي، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار الثقافة، الأردن، 2014.
6. أمير يحيوي، مساهمة في دراسة المالية العامة، دار هومه، الجزائر، 2003.
7. بلال خلف السكارنة، الفساد الإداري ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
8. ثابت عبد الرحمن إدريس، المدخل الحديث في الإدارة العامة، الدار الجامعية، دون بلد النشر، 2001.
9. جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة- مصر، 2004.
10. جهاد سعيد خصاونة، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار وائل للطباعة والنشر، الأردن، 1999.
11. حامد عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 2000.
12. حسين الصغير، دروس في المالية العامة و المحاسبة العمومية، دار المحمدية العامة، الجزائر 2001 .
13. حسين عوضة وعبد الرؤوف قطيشن، المالية العامة، دار الخلود، لبنان، 1995.
14. حسين مصطفى حسين، المالية العامة، جامعة عنابة، معهد العلوم القانونية والإدارية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1987.
15. خالد شحادة الخطيب، أحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2003.
16. خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2008 .
17. خليل علي محمد، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
18. الرازي محمد بن أبي بكر بن عبد القادر، مختار الصحاح، دار الرسالة - كويت 1983 .
19. سليمان اللوزي، فيصل مراد، ووائل العكشة، إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 1997.
20. سليمان اللوزي، وآخرون، إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 1997.
21. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، معهد الاقتصاد والعلوم المالية، مصر، 2000.
22. السيد علي شتا، الفساد الإداري ومجتمع المستقبل، الإسكندرية، المكتبة المصرية للطباعة والنشر، 2003 .
23. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
24. عادل احمد حشيش ومصطفى رشيد شيحة، مقدمة في الاقتصاد العام، دار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 1998.
25. عبد الحليم محمود كراجة، المحاسبة الحكومية بين النظرية والتطبيق، الطبعة الثالثة، دار الأمل للنشر، الأردن، 1997 .
26. عبد القادر سليمان، الأسس العقلية للسياسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007 .
27. عبد المجيد دراز، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1988.
28. عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، 2000.
29. عقلة محمد يوسف المبيضين، النظام المحاسبي الحكومي وإدارته، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 1999.
30. علي أنور العسكري، الرقابة المالية على الأموال العامة في مواجهة الأنشطة غير المشروعة ، مكتبة بستان المعرفة، الإسكندرية - مصر، 2008.

31. علي زغود، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
32. غازي عبد الرزاق النقاش، المالية العامة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2003.
33. فتحي أحمد ذياب عواد، اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.
34. فليح حسن خلف، المالية العامة، جدار للكتاب العالمي للنشر، الأردن، 2008.
35. فهمي محمود شكري، الموازنة العامة ماضيها حاضرها ومستقبلها، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت-لبنان، الطبعة الأولى، 1999.
36. الفيروز آبادي، مجد الدين محمد بن يعقوب، القاموس المحيط، الجزء الثالث، المؤسسة العربية للطباعة والنشر، دار الجيل، بيروت، لبنان.
37. قاسم إبراهيم الحسني، المحاسبة الحكومية والموازنة العامة، مؤسسة الوراق، عمان-الأردن، 1999.
38. القريوتي محمد قاسم، الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 2001.
39. كريم صادق بركات وآخرون، المالية العامة، مؤسسة الشباب الجامعة الإسكندرية، مصر، 1976.
40. لعامرة جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولة، دار الفجر، القاهرة، 2004.
41. محمد إبراهيم الوالي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1987.
42. محمد أبو العلا الطحان، و أمال محمد كمال إبراهيم، المراقبة الداخلية والمراجعة في الأجهزة الحكومية، مراجعة محمود شوقي عطاء الله، مركز جامعة القاهرة، مصر، 1998.
43. محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة، الطبعة الرابعة، طبعة مزيدة ومنقحة، المكتبة الوطنية، عمان، 1998.
44. محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
45. محمد الفيومي محمد، أصول المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.
46. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، 2005.
47. محمد الهور، أساسيات المحاسبة الحكومية، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 1998.
48. محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا- دراسة مقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، 2005.
49. محمد رشيد عبده الجمال، علاء الدين محمد الدميري، دراسات في المحاسبة الحكومية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
50. محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2008.
51. محمد صغير بعلي، المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
52. محمد صغير، دروس في المالية العمومية والمحاسبة العمومية، دار الحمديّة، الجزائر العاصمة، 2001.
53. محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر، المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.
54. محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
55. محمد عباس محززي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.
56. محمد عفر وأحمد فريد، الاقتصاد المالي والموضعي والإسلامي (بين النظرية والتطبيق)، مؤسسات شباب الجامعة، الإسكندرية-مصر، 1999.
57. محمود حسين الوادي، زكريا أحمد عزام، مبادئ المالية العامة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، عمان، 2007.
58. محيي الدين رشاد طرابزوني، قواعد وأصول المحاسبة الحكومية، الطبعة الثانية، مؤسسة مها للنشر، 2004.
59. منصور ميلاد يونس، المبادئ المالية العامة، منشورات الجامعة المفتوحة، ليبيا، 1994.
60. وليد حيدر جابر، طرق إدارة المرافق العامة، المؤسسات العامة والخصخصة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي، بيروت، لبنان، 2009.

62. Frédéric, PARRAT, le gouvernement d'entreprise, ED MAXIMA, Paris 1999.
63. Jean- François des Robert, Jaquicolibert, les normes IPSAS et le secteur public, Dunod, Paris, 2008.
64. Jean Longatte, Pasaal Vanhove, Christophe Viprey, Economie Générale. 3^{ème} éditions, Paris: DUNOD, 2002.
65. Macmillan-English Dictionary for Advanced Learners, First Published, Bloomsbury Publishing PIC 2002.
66. Martinet J.C & Dimalta P, Droit budgétaire, édition LITC, Paris, 1999.
67. Maurice baslé, le budget de l'état, 6^{ème} éditions, édition la découverte, Paris, 2000.
68. Pierre la lumière, les finances publiques, édition Armand colin, Paris, 1976.
- 69.

ثانيا: الملتقيات العلمية (الدولية والوطنية)، والأيام الدراسية

1. لونيبي العياشي (أمين خزينة ولاية بسكرة)، الفروقات الجوهرية الوردية بين القانون السابق والقانون الجديد للصفقات العمومية، مداخلة ضمن يوم دراسي حول التنظيم الجديد للصفقات العمومية وتفويض المرفق العام، جامعة ممد خيضر بسكرة بالتنسيق مع ولاية بسكرة، 2015/12/17.
2. عبد القادر كاس، التجربة الجزائرية لمكافحة الفساد بين الواقع والآفاق، مداخلة، جامعة يحي فارس بالمدينة، 2009-2010.
3. الإتحاد الدولي للمحاسبين، تقديم عام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع إبراز دورها في تطوير الحوكمة، ورقة بحثية مقدمة في ندوة علمية دولية حول: المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي، تونس 6/5 مارس 2010.
4. أحمد غاي، تجريم الفساد، محاضرة ضمن البرنامج الوطني لتحسيس الموظفين العموميين حول ظاهرة الفساد، إعداد وإشراف الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، تنفيذ المعهد العالي للتخطيط والتسيير، نوفمبر 2016.
5. بدون مؤلف، معايير المحاسبة الدولية، مقرر دراسي للسنة الثانية، قسم الأسواق المالية، المعهد التقني للمحاسبة والتمويل، سوريا، السنة الدراسية، 2009/2008.
-
6. بقة شريف ومرغيت عبد الحميد، استقلالية البنوك المركزية ودورها في تعزيز حوكمة السياسة النقدية، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، المنعقد يومي 20/19 نوفمبر 2013.
7. بن منصور عبد الله وشويخي سامية، ضرورة تبني موازنة البرامج والأداء دراسة حول (la LOF) أحد الآليات الفرنسية الرائدة القائمة على فكرة موازنة البرامج والأداء، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، المنعقد يومي 20/19 نوفمبر 2013.
-
8. حاحة عبد العالي، الصفقات العمومية والجرائم المتعلقة بها، مداخلة ضمن يوم دراسي حول مداخلة ضمن يوم دراسي حول التنظيم الجديد للصفقات العمومية وتفويض المرفق العام، جامعة ممد خيضر بسكرة بالتنسيق مع ولاية بسكرة، 2015/12/17.
9. حوشين كمال وبوسبعين تسعديت، تحليل العلاقة الترابطية بين مفهوم الحوكمة والموازنة العامة للدولة مع الإشارة إلى حالة الجزائر، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، المنعقد يومي 20/19 نوفمبر 2013.

10. خالد جمال الجعرات، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام ، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات جامعة ورقلة، الجزائر، 25/24 نوفمبر 2014.

11. خالد محمد جميل عبد القادر، تحديد واقع الشفافية المنظرية ومتطلبات تعزيزها : دراسة ميدانية في المديرية العامة للتربية في محافظة نينوي ، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، المنعقد يومي 20/19 نوفمبر 2013.

12. سعداوي موسى، ضوابط حماية المال العام لأغراض الحد من الفساد الإداري ، الملتقى العربي الأول حول : آليات حماية المال العام والحد من الفساد الإداري، شرم الشيخ 3-7 ديسمبر 2006.

13. العاني معاوية كريم شاكر، الدباس وفاء عبد الأمير، تفسير مفهوم الشفافية في محيط بيئة دولية ، بحوث وأوراق عمل ، مؤتمر إدارة الأعمال الأول ، مستجدات الألفية الثالثة، الفرص والتحديات لمنظمات الأعمال العربية ، الأردنية ، مطبعة الجامعة - عمان - الأردن، من 3-5 أيار 2005.

14. عبد الحق أحمد حميش، مكافحة الفساد من منظور إسلامي ، مداخلة ضمن المؤتمر العربي الدولي لمكافحة الفساد، مركز الدراسات والبحوث - قسم الندوات واللقاءات العلمية، الرياض، 6-8 أكتوبر 2003.

15. منصور ناصر الرجحي وفكير سامية، حوكمة إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة ضرورة حتمية ومنطلق لإرشاد الإنفاق العام في الجزائر ، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسينية بن بوعليل بالشلف، المنعقد يومي 20/19 نوفمبر 2013.

ثالثا : المقالات والمجلات العلمية والمطبوعات الجامعية

1. إبراهيم عبد موسى السعري، أثر (الدليل الخاسبي لحسابات الدولة) على تركيز قياس المال الحكومي وأسس المحاسبة ، مجلة التقني، النجف، العراق، المجلد العشرون/ العدد : 2007/2.
2. أحمد غاي، تجريم الفساد ، محاضرة ضمن البرنامج الوطني لتحسيس الموظفين العموميين حول ظاهرة الفساد، إعداد وإشراف الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته ، تنفيذ المعهد العالي للتخطيط والتسيير ، نوفمبر 2016.
3. أليس عازار، الإدارة المالية العمليّة للمنظّمات غير الحكوميّة - الجزء الأول ، 23 نيسان 2016.
4. براضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام ، مقال منشور بمجلة أداء المؤسسات الجزائرية العدد 2016/10.
5. جمال عمارة، تطور فكرة ومفهوم الموازنة العامة للدولة ، مقال منشور بمجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول ، نوفمبر 2001.
6. جمال عمارة، مداخل الموازنة العامة للدولة ، مقال منشور بمجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الثاني، جوان 2002.
7. حداب محي الدين، ترشيد الانفاق العام كدعامة للتنوع الاقتصادي في الجزائر في ظل الأزمة النفطية الراهنة ، مقال منشور بمجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد السادس.
8. حسن جلوب كاظم، ماهية المال العام في القانون العراقي (دراسة مقارنة) ، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، العدد السابع، 2014.

9. حسين هادي عنيزة وأحمد ماهر مُجد علي، دور المعايير المحاسبية الحكومية في الحد من الفساد الإداري والمالي ، مقال منشور، مجلة مركز دراسات الكوفة، جامعة الكوفة العربية، العدد 32، سنة 2014.
10. زياد هاشم السقا، علي مال الله السندي ، فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية ، مقال منشور، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 06، العدد 17، العراق، 2010.
11. ساره بنت صالح عيادة الخمشي وهيفاء بنت عبد الرحمن صالح بن شلهوب ، مظاهر الفساد الأكاديمي في الجامعات والمؤشرات التخطيطية للحد منها ، بحث دعوم من مركز أبحاث كلية الخدمة الاجتماعية - عمادة البحث العلمي - جامعة الأميرة نوره بنت عبد الرحمن، المملكة العربية السعودية، 2016.
12. طلال مُجد علي الججاوي، فؤاد عبد المحسن الجبوري ومشتاق طالب الشمري، توظيف الدور الرقابي في مكافحة الفساد الحكومي وتأثيره في الاقتصاد الوطني ، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، منشور في المجلة العراقية للعلوم الإدارية - جامعة كربلاء 2102.
13. عامر خضير حميد الكبيسي، الفساد : أسبابه واستراتيجيات مكافحته رؤية مستقبلية ، مقال منشور على مجلة الفكر الشرطي (Al-Fikr Al-Shurti) ، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، المجلد 78، الاصدار 377، تاريخ النشر : 2012/10.
14. علياء حسين خلف الزركوش وسناء حسين خلف الزركوش ، دور الحوكمة الرشيدة في تحقيق التنمية ، بحث منشور بمجلة الفتح، العدد 69، سنة 2017.
15. عون الشيبيل ومُجد المومني، أثر نظم المعلومات المحاسبية الخوسبة على مهام مدققي ديوان المحاسبة الأردني في تعزيز المساءلة والشفافية (دراسة ميدانية)، المنارة، المجلد 19، العدد 4، 2013.
16. فطيمة حاجي ، خميسي قايد، دراسة تحليلية للبعد الاجتماعي للسياسة المالية في الجزائر للفترة (2000 - 2015)، مقال منشور بمجلة آفاق للعلوم، مجلة للعلوم الإنسانية والاجتماعية والاقتصادية، جامعة الجلفة ، العدد : 2016/02، ISSN 2507، 28 - 72.
17. فيحاء عبد الخالق البكوع، منهل مجيد العلمي وأرسلان إبراهيم الأندلي، دور الشفافية المحاسبية ومعايير الإفصاح المحاسبي الدولي في الحد من الفساد المالي (دراسة محاسبية تحليلية) ، مجلة البحوث المستقبلية ، العدد 26/25، سنة 2009م - 1430هـ.
18. كاوة مُجد فوج قرادعي، أثر الشفافية والمساءلة على الإصلاح الإداري، منظمة كيدو، أبريل، 2011.
19. لبنى عبد اللطيف، نحو مزيد من الشفافية والمساءلة في الموازنة العامة للدولة في مصر، مقال منشور ، كلية الاقتصاد، جامعة القاهرة، مصر، 2005.
20. ليلي ناجي مجيد الفتلاوي ، دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليفية في مكافحة الفساد المالي، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 32، 2012.
21. مُجد براق، المحاسبة العمومية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، 2009/2008.
22. مُجد خالد المهيايني وحسن عبد الكريم سلوم، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي الحكومي ، مقال منشور بمجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 2007/65.
23. مُجد خالد المهيايني، محاضرات في المالية العامة، المعهد الوطني للإدارة العامة ، الدورة التحضيرية، 2014.
24. مُجد ياسين الرحاحلة (2006)، دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في المملكة الأردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 2، العدد 2، 2006.
25. مدرس علي سكر عبود، تحليل صور وأسباب الفساد المالي والإداري دراسة استطلاعية لعينة مختارة في محافظة الديوانية ، مقال منشور في مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد الأول ، سنة 2010، العراق، 2010.
26. وزارة تطوير القطاع العام، دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام، المملكة الأردنية الهاشمية، تموز 2014.

27. ياسر حامد عباس جدوع، مدى إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية في إعداد الموازنة العامة الأردنية ، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والأعمال، جامعة جدارا، إربد - الأردن، 2015.

28. IJEOMA, N, B, The impact of international public sector accounting (IPSAS) on reliability credibility and integrity of financial reporting in state government administration in Nigeria, international journal of technology enhancements and emerging engineering research, Vol 2, issue3, ISSN 2347 – 4289, department of accountancy Nnamdi AZIKIWE University, AWKA ,2014 JTEEE.
29. Irène Hors , Les difficultés de la lutte contre la corruption : l'expérience de quatre pays en développement, In: Tiers-Monde, tome 41, n°161, 2000. Corruption, libéralisation, démocratisation. pp. 143-163.
30. Isabel BRUSCA, Vicente MOTESINOS, Dannu S.L CHOW, legitimizing international public sector accounting standards (IPSAS) : the case of Spain, Public Money & Management , 2013, vol. 33, issue 6, pages 437-444, Published online: 16 Sep 2013, in the site : , date of visite : 30/01/2017.
31. Vito tanzi, corruption and budget : problems and solutions, IFM working paper, economic of corruption, springer science + business media new york, 1998.
32. Ziad Al-Zubi, The extent of applying the International Public Sector Accounting Standards by the Jordanian Public Sector, The European Proceedings of Social & Behavioural Sciences, eISSN: 2357-1330, BE-ci 2015 May, www.futureacademyorg.uk

رابعا : الأطروحات والرسائل الجامعية

1. آسية قمو، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS خلال الفترة (2002-2012)، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2012.
2. شويحي سامية، أهمية الاستفادة من الآليات الحديثة والمنظور الإسلامي في الرقابة على المال العام ، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه غير منشورة، تخصص تسيير المالية العامة، جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان، 2010/2011.
3. هشام سلوقي، رقابة المفتشية العامة للمالية على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري ، مذكرة تربص، المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر، 2006/2005
4. بقدي كريمة، الفساد السياسي وأثره على الاستقرار السياسي في شمال افريقيا ، مذكرة ماجستير في العلوم السياسية والعلاقات الدولية (غير منشورة)، تخصص دراسات أورو متوسطية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان، 2012/2011.
5. دويري أحمد عودة، المساءلة في الإدارة العامة في الأردن دراسة ميدانية تحليلية من وجهة نظر المدراء في وزارة التنمية الإدارية و أجهزة الرقابة المركزية، رسالة ماجستير (غير منشورة) ، اربد، جامعة اليرموك ، الأردن . 2002.

6. شعبان فرح، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر دراسة حالة الجزائر (2000-2010)، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 - دالي إبراهيم، الجزائر، 2011/2012.
7. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه العلوم، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمجد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2013/2014.
8. عبد القوي بن لطف الله علي جميل، أنماط الفساد وآليات مكافحته في القطاعات الحكومية بالجمهورية اليمنية (دراسة ميدانية على الأجهزة المعنية بمكافحة الفساد)، أطروحة دكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، قسم العلوم الشرطية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2013.
9. عبد الله الفيتوري المرابط، الشفافية الإدارية وتأثيرها على سلوك وكفاءة العاملين، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2005.
10. عنتر هواري، الوقف والمال العام بين الشريعة والقانون، أطروحة دكتوراه العلوم تخصص القانون العام، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم القانون العام، جامعة الجيلالي ليايس بسيدي بلعباس، السنة الجامعية : 2013 - 2014.
11. فاطمة ساجي، الشفافية كأداة لتسيير المالية العامة، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان، 2010/2011.
12. فاطمة مفتاح، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان، 2010/2011.
13. فريد منصور حمدان سليم، أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرار في بلديات قطاع غزة في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
14. فواجلية آمال، واقع الفساد التنظيمي بين التجديد الاجتماعي والصراع الاقتصادي في المؤسسة العمومية الصناعية الجزائرية في عصر العولمة والمعلوماتية ومرحلة اقتصاد السوق - دراسة ميدانية لمؤسسة إسمنت العاصمة - رايس حميدو - SCAL، أطروحة دكتوراه، فرع علم الاجتماع، تخصص تنظيم وعمل، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة أبو القاسم سعد الله - الجزائر، 2015/2016.
15. محمود خالد الكعير، مدى ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012/2013.
16. محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2008.
17. مرمات نبيلة، فعالية نظام التحفيز في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري - حالة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير لجامعة أمجد بوقرة بومرداس، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم علوم التسيير، فرع : إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2008/2009.
18. نواف جابر سعود الهاجري، العوامل المؤثرة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة في دولة الكويت، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2013.
19. بجايوي أحمد، إصلاح الميزانية العامة للدولة وآثاره على تسيير المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري في الجزائر 1995-2009، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، فرع اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة أمجد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2011/2012.

خامسا : ملفات الكترونية

1. إفلا (IFLA)، الدليل التدريبي لورشة عمل الشفافية، الحكم الجيد والتخلص من الفساد، ورشة عمل خاصة بالفايف، ديسمبر 2008، ألمانيا، متاح على: www.ifla.org، تاريخ الاطلاع: 2016/04/08.
2. أمال كمال محمد إبراهيم وعادل إبراهيم عزب، المراقبة الداخلية والمراجعة في الأجهزة الحكومية، كلية التجارة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، 2013، متاح على الموقع: www.ou.cu.edu.eg، تاريخ الاطلاع: 2017/03/20.
3. مدونة عبد ال لكرم خيطاس، (دليل الإداري والمسير المالي في الجزائر)، التصنيف 2: رقابة مجلس المحاسبة، متاح على: <https://khitasabdelkarim.wordpress.com>، تاريخ الاطلاع: 2017/02/15.
4. وزارة المالية الجزائرية، خلية معالجة الاستعلام المالي، متاح على الموقع: <http://www.mf-ctrf.gov.dz/arapropos.html>، تاريخ الاطلاع: 2017/05/19.
- 5.
6. الأمم المتحدة، التقرير المرحلي الخامس عن اعتماد الأمم المتحدة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام - تقرير الأمين العام، الجمعية العامة، الدورة السابعة والستون، 2012/08/30، متاح على: <https://digitallibrary.un.org>.
7. إيمان صالح فاضل، المحاسبة الحكومية، محاضرات الفصل الدراسي الثاني 1435-1436هـ موجهة لطلبة بكالوريوس محاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، متاح على: www.kau.edu.sa، تاريخ الاطلاع: 2016/03/31.
8. بن اعراب محمد، ملخصات في المالية العامة، نشر بتاريخ: 2010/01/11، بمنتدى الأوراس القانوني، متاح على الموقع الإلكتروني: <http://sciencesjuridiques.ahlamontada.net>، تاريخ الاطلاع: 2018/01/27.
9. جهاز الرقابة المالية للدولة، دور الرقابة المالية الحكومية في تعزيز الشفافية في الإدارة الحكومية، متاح على: www.oea-oman.org/8-%20stateAudit.pdf، تاريخ الإطلاع: 2015/02/06.
10. دينا وفاء، الأدوار المنقوصة: الحق في الحصول على المعلومات لمكافحة الفساد في العالم العربي، المركز العربي للبحوث والدراسات، تاريخ النشر 2015/10/24، على الموقع: <http://www.acrseg.org>، تاريخ الاطلاع: 2017/07/17.
11. رائدة أحمد الهلالات، المساءلة... تهدف إلى تطوير الأداء، متاح على: <http://www.shaheennews.com>، تاريخ النشر 02 مارس 2016، تاريخ الاطلاع: 2017/05/17.
12. زاو من أجل دعم قيم الشفافية، مفهوم الشفافية والمساءلة ودور الأجهزة العليا للرقابة، متاح على: <http://zaiou.weebly.com>، تاريخ الاطلاع: 2017/04/27.
13. ساهر عبد الكاظم مهدي، الفساد الإداري أسبابه وأثاره واهم أساليب المعالجة، بحث منشور على موقع النزاهة العراقية، متاح على: www.nazaha.iq، بدون تاريخ نشر، تاريخ الاطلاع: 2016/06/18.
14. الست فاطمة عبد جواد، الفساد الإداري والمالي وآثاره السلبية على مؤسسات الدولة العراقية وسبل معالجته¹، بحث منشور على وزارة المالية للجمهورية العراقية، الهيئة العامة للضرائب، متاح على الموقع الإلكتروني: <http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=21>، تاريخ النشر: 03/9/2013، تاريخ الاطلاع: 2016/06/19.
15. صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة (2007)، متاح على الموقع الإلكتروني: <https://www.imf.org>، تاريخ الاطلاع: 2016/09/15.
16. صندوق النقد الدولي، صندوق النقد الدولي صحيفة وقائع - صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، مارس 2016، متاح على: www.imf.org، تاريخ الاطلاع: 2017/04/23.

17. طلال الحجواي، عبد الناصر نور ، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق ، جامعة الإسراء، الأردن، بدون سنة نشر، متاح على : http://www.jps-dir.com/forum/uploads/1317/InternationalStandards_Jordan.pdf ، تاريخ الاطلاع : 2011/05/13.
18. عبد الرحمن بن عبد الله الشقاوي، نحو أداء أفضل في القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية ، ندوة الرؤية المستقبلية للاقتصاد السعودي، أكتوبر 2002، وزارة التخطيط، [على الخط] ، الرياض، 2002، متاح على : mmsec.com/m3-files/performance.doc ، تاريخ الاطلاع : 2011/07/13.
19. عبد الفتاح الجبالي و محمد فايز فرحات، موازنة المواطن وتدعيم المشاركة المجتمعية في صنع الموازنة العامة للدولة ، مركز الدراسات السياسية والإستراتيجية، متاح على : <http://mpmar.gov.jo> ، تاريخ الاطلاع : 2017/12/16.
20. عبد الناصر سويسي، الشفافية، هيئة الرقابة الإدارية - دولة ليبيا، دون تاريخ للنشر، متاح على : <http://www.aca.gov.ly> ، تاريخ الاطلاع : 2017/05/23.
21. عمر شعبان إسماعيل، الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام ، تاريخ النشر : 2017/08/21، متاح على : <http://palthink.org> ، تاريخ الاطلاع : 2018/02/08.
22. عمرو محمد ذكي عبد الوهاب سالمه، المحاسبة الحكومية وآليات مراجعة الوحدات الحكومية في ظل النظريات المحاسبية المستحدثة ، برنامج المعاملات المالية والتجارية، كلية التجارة، قسم الدراسات العليا، تخصص محاسبة مالية ومراجعة، جامعة طنطا، مصر، سنة النشر 2014، بحث متاح على : <http://www.alukah.net> ، تاريخ الاطلاع : 2015/03/18، ص 10.
23. كمال عبد حامد آل زيارة، محاضرات المالية العامة والتشريع المالي للعام الدراسي 2017 - 2018، المحاضرة الأولى، كلية القانون، جامعة أهل البيت، العراق، متاح على : <http://abu.edu.iq> ، تاريخ الاطلاع : 2017/10/24.
24. ليلي عبد الحميد فهمي، النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات ، [على الخط]، ملتقى موازنة البرامج والأداء، 25 يوليو 2004، دمشق، 2004، متاح على : www.unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/ARADO/UNPAN006122.pdf ، تاريخ الإطلاع : 2011/02/05.
25. المحاسبة المتوسطة، على الخط، متاح على : <http://www.slideshare.net/wafaahamad/1-6494005/download> ، تاريخ الاطلاع : 2012/05/10.
26. المحكمة الجنائية الدولية، تقرير المحكمة عن تقييمها لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، الدورة التاسعة، نيويورك، ديسمبر 2010، متاح على : <https://asp.icc-cpi.int>.
27. محمد عفيفي السيد، ديوان المحاسبة - يوليو 2007، نقلا عن أحمد السيد كردي، مفهوم الشفافية والمقصود بها (طبيعتها وأهدافها)، متاح على : <https://kenanaonline.com> ، تاريخ الاطلاع : 2017/04/25.
28. محمد وصبر، التدبير المادي والمالي للمؤسسات التعليمية ، المملكة المغربية وزارة التربية الوطنية والتعليم العالي وتكوين الأطر والبحث العلمي، قطاع التعليم المدرسي، الأكاديمية الجهوية للتربية والتكوين لجهة الدار البيضاء الكبرى، السنة الدراسية : 2010/2011، متاح على الموقع الإلكتروني : <https://uploadal.com> ، تاريخ الاطلاع : 2014/05/30.
29. مدونة عبد الكريم خيطاس، (دليل الإداري والمسير المالي في الجزائر)، التصنيف 2 : رقابة مجلس المحاسبة ، متاح على : <https://khitabelkarim.wordpress.com> ، تاريخ الاطلاع : 2017/02/15.

30. مشعان الشاطري، الفساد أسبابه مظاهره وطرق علاجه ، مقال منشور بأخبار اليوم الجزائرية ، الخميس، 25 يونيو 2015، متاح على الموقع الإلكتروني : <http://www.akhbarelyoum.dz/ar/200243/200307/147720> ، تاريخ الاطلاع : 2016/06/19.
31. منظمة الأمم المتحدة، تقرير المدير العام عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، الأصل إنجليزي، [على الخط]، في 2008/08/04، متاح على: unesdoc.unesco.org/images/0016/001618/161884a.pdf ، تاريخ الإطلاع ، 2012/02/09.
32. منظمة الشفافية- البحث عن النزاهة، تقرير منظمة الشفافية الدولية عن عام 2005، موقع إسلام أون لاين 11/2006 ، متاح على الموقع الإلكتروني: www.resgar.com ، تاريخ الاطلاع : 2017/12/03.
33. منظمة الطيران المدني الدولي (الايكاو)، مشروع ميزانية المنظمة للسنوات 2017-2018-2019، ورقة عمل الجمعية العمومية - الدورة التاسعة والثلاثون للجنة الإدارية، A39-WP/46 AD/1 28/7/16، متاح على : www.icao.int.
34. هناء يماني، الفساد الإداري وعلاجه من منظور إسلامي ، مقال متاح على الموقع الإلكتروني : www.al-forqan.net ، تاريخ النشر : 2011/06/14، تاريخ الاطلاع : 2015/07/25.
35. هيئة كير الدولية - مصر، برنامج الحوكمة والمشاركة المدنية، شبكة المساءلة الاجتماعية بالعالم العربي، بشراكة إستراتيجية مع الشراكة الدولية للموازانات (IBP)، استبيان حول أهم أدوات المساءلة الاجتماعية لتحديد أكثر الأدوات احتياجا لتدريب منظمات المجتمع المدني علي تطبيقها بهدف التقدم للحصول علي منح صغيرة من شبكة المساءلة الاجتماعية بالعالم العربي للعام 2014 - 2015، متاح على الموقع الإلكتروني : www.aman-palestine.org ، تاريخ الاطلاع : 2016/10/08.
36. مجمع الإدارة، معايير المحاسبة الدولية، [على الخط]، في 2010/12/29 ، دليل المحاسبين ، متاح على : http://www.jps-dir.com/Forum/forum_posts.asp?TID=3563 ، تاريخ الاطلاع : 2011/02/09.
37. A. M. Lavrov, A.C. Pirie, and P.J. Brooke, PRINCIPLES FOR GOOD GOVERNANCE OF PUBLIC FINANCE, in St. Petersburg on 9-10 June 2006, disponible sur le site : http://old.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pfggopf_eng.pdf, consulté le 17/05/2015.
38. Agnès brichard , jean Claude scheide , convergence comptabilité publique / comptabilité privé : une évolution continu, en line, cahier du club secteur publique N° 01 , disponible sur : www.secteurpublic.asso.fr/, consulter le 28/04/2012 .
39. André-Michel Essoungou, la Bonne Gouvernance : Clé du progrès, August 2010, disponible sur le site Web : <https://www.un.org/africarenewal/fr/magazine>, consulté le 24/04/2017.
40. Gruson, la réforme de comptabilité publique, [en line], Réutilisation des informations du secteur public - 11 décembre 2007, disponible sur : www.simplification.fgov.be/doc/1197899141-8879.pdf , consulter le : 02/09/2011.
41. Henry Michel crucis , finance publique , édition Montchrestien , paris , 2003 , p218.
42. République français , nouvel normes comptable pour l'état , 21janvier 2004. p4.

سادسا : القوانين والمراسيم :

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الأمر رقم 03/06 المتعلق بالقانون الأساسي للوظيفة العمومية ، المؤرخ في 15 جويلية 2006، الجريدة الرسمية رقم 46.
2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الأمر رقم 20-95 المتعلق بمجلس المحاسبة ، ماضي في 17 يوليو 1995 الجريدة الرسمية عدد 39 مؤرخة في 23 يوليو 1995.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 17-84 المتعلق بقوانين المالية ، المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 ، الجريدة الرسمية العدد 28، مؤرخة في 10 يوليو 1984.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، المؤرخ في 15 أوت 1990 الموافق لـ 24 محرم عام 1411، الجريدة الرسمية رقم 35، الصادرة بتاريخ : 15/08/1990.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 414-92 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها ، المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1413 الموافق 14 نوفمبر سنة 1992 ، جريدة رسمية سنة 1992 ، عدد 82.
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم تنفيذي رقم 313-91 المحدد لإجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفياتها ومحتواها ، ماضي في 07 سبتمبر 1991 الجريدة الرسمية عدد 43 مؤرخة في 18 سبتمبر 1991.
- 7.

الملحق رقم 01 : مبدأ تعدد السنوات

البرامج	نفقات حقيقية 2005	تنبؤات النفقات الحقيقية 2006	توقعات النفقات 2007	توقعات النفقات 2008	توقعات النفقات 2009
الإدارة العامة					
التكوين العالي					
البحث العلمي					
مجممل النفقات					
المناصب المالية					

SOURCE :Ministère de finance, **modernisation système budgétaire**,
direction général de budget, 2005.

الملحق رقم 2 : المهام الرئيسية للمحاسب العمومي

المكلفون	المهام	تاريخ نهاية الأعمال	العمليات
المحاسب المركزي	يستقبل حسابات المحاسبين الثانويين	- تفتيش الوثائق المرسله وفقا للقوانين واللوائح - المصادقة على الحسابات المقبولة - إلغاء الحسابات المرفوضة وإرجاعها إلى المحاسب الثانوي لإعادة مراجعتها وتصحيحها	- الوثائق الاثباتية
	ربط المحاسبة مع المحاسبين الثانويين	تسجيل الحسابات المصادق عليها	- وضعية المحاسبة - حساب التسيير للمحاسبين

Source : Ministère de finance, **Etude du Nouveau Système, Manuel
procédure, tome 1**, décembre 2006.

الملحق رقم 03 : الوضعية المالية

الدورة (ن-1)	الدورة(ن)	الدورة (ن)			اسم الحساب
الصافي	الصافي	الصافي	إهلاك	إجمالي	أصول الاستثمارات الأصول المتداولة خارج الخزينة الخزينة
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	
					الديون المالية الديون الغير مالية مؤونة المخاطر والتكاليف خصوم أخرى الخزينة
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	مجموع الخصوم (ب)
					تحويلات الفترة السابقة فروق إعادة التقييم رصيد عمليات الدورة
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	النتيجة الصافية=(ج)=(أ-ب)

Source: Ministère de finance, **Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat**, opcit, p100.

الملحق رقم 04 : التدفقات النقدية

الدورة (ن-2)	الدورة (ن-1)	الدورة (ن)	البيان
			الإيرادات المحصلة
			النفقات المدفوعة
XXX	XXX	XXX	تدفقات الخزينة المرتبطة بالنشاط (أ)
			شراء الاستثمارات
			التنازل عن الاستثمارات
XXX	XXX	XXX	تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)
			عمليات الإقراض
			عمليات الاقتراض
XXX	XXX	XXX	تدفقات الخزينة المتعلقة بالعمليات التمويلية (ج)
XXX	XXX	XXX	تغيرات الخزينة = أ + ب + ج - د
XXX	XXX	XXX	الخزينة في بداية الفترة (د)
XXX	XXX	XXX	الخزينة في نهاية الفترة (ر)

Source: Ministère de finance, **Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat**, opcit, p :108.

الملحق رقم 05: النفقات الصافية

الدورة (ن-2)	الدورة (ن-1)	الدورة (ن)	البيان
XX	XX	XX	النفقات الوظيفية المباشرة
XX	XX	XX	إعانات الخدمات العمومية
XX	XX	XX	الإهلاكات والمؤونات
XXX	XXX	XXX	مجموع النفقات الوظيفية
XXX	XXX	XXX	مجموع النفقات الوظيفية الصافية (أ)
XX	XX	XX	نفقات التدخل
XX	XX	XX	إيرادات التدخل
XXX	XXX	XXX	مجموع نفقات التدخل الصافية (ب)
XX	XX	XX	النفقات المالية
XX	XX	XX	الإيرادات المالية
XXX	XXX	XXX	مجموع النفقات المالية الصافية (ج)
XXX	XXX	XXX	مجموع النفقات الصافية (د) = أ+ب+ج

Source: Ministère de finance, **Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat**, opcit,p101.

الملحق رقم 06 : رصيد العمليات المتعلقة بالدورة

الدورة (ن-2)	الدورة (ن-1)	الدورة (ن)	البيان
XX	XX	XX	النفقات الوظيفية الصافية
XX	XX	XX	نفقات التدخل الصافية
XX	XX	XX	النفقات المالية الصافية
XXX	XXX	XXX	النفقات الصافية (أ)
XX	XX	XX	الإيرادات الجبائية
XX	XX	XX	الإيرادات السيادية الصافية
XX	XX	XX	الإيرادات الغير سيادية
XX	XX	XX	الإيرادات المالية
XXX	XXX	XXX	الإيرادات الصافية (ب)
XXX	XXX	XXX	رصيد عمليات الدورة (د) = ب-أ

Source: Ministère des finance, **Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat**, opcit, 102.

قائمة المحتويات

الصفحة	البيان
III	الإهداء
IV	شكر وعرفان
V	الملخص باللغة العربية
VI	الملخص باللغة الفرنسية
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة المختصرات
X	قائمة الملاحق
001	فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة
030	الباب الأول : الفساد في المال العام كظاهرة عالمية ومعايير الـ IPSAS كحل لمكافحة الظاهرة
032	الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام
069	الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية
104	الفصل الثالث : الشفافية والمساءلة من خلال معايير الـ IPSAS كمدعم للحوكمة المالية ومكافحة الفساد في المال العام
134	الباب الثاني : مساعي وتحديات الجزائر في مكافحة الفساد وآفاق تبني معايير الـ IPSAS بالاعتماد على التجربة الفرنسية كحل للتخفيف من الظاهرة
136	الفصل الأول : عرض للقوانين التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها
167	الفصل الثاني : الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها
215	الفصل الثالث : تحديات وآفاق تبني معايير الـ IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية
280	الخاتمة
289	المصادر والمراجع
	الملاحق

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى :

والدي العزيز حفظه الله وبارك في عمره ووالدي العزيزة رحمة الله عليها

زوجي فؤاد بوودة حفظه الله وشكر خاص له لصبره وتحمله عناء تكلمة العمل وتجاوز مصاعبه، والشكر موصول لعائلته

الكريمة

ابني وسيم وابنتي تسنيم بارك الله لي فيهما ورزقني به ما لذني لظالما عانى إهمالي وتقصيري بصدور إخراج هذا العمل في

أحسن حلة

إخوتي وأخواتي كل باسمه وكل بعائلته لدم عمهم المتواصل لي

جدتي "نانا" بارك الله في عمرها والتي لظالما غمرتني بدعواتها الصادقة

أصدقائي وصديقاتي الأحرار

معلمي وأساتنتي من بدايات التعلم إلى مرحلة وخولي التعليم والتعلم مرة أخرى

زملائي وزميلاتي في الدراسة والعمل وكل من ساهم في إنجاز هذا العمل

أسأل الله لي ولكم التوفيق والسداد

شكر و عرفان

الحمد لله الذي هدانا للإسلام، برسالة سيدنا الإمام ووضح لنا الحلال من الحرام، وأرشدنا إلى ما فيه صلاحنا وفلاحنا في الدارين،

والصلاة والسلام على خير خلقه محمد أفضل من صلى وصام وعلى آله وصحبه الأئمة الأعلام.

أما بعد أتقدم بكل فخر واعتزاز بالشكر لله سبحانه وتعالى على ما يسره لي لإتمام هذا البحث والذي لولاه ما كان ليتم شيء فله

الحمد قبل الرضا وله الحمد عند الرضا وله الحمد بعد الرضا. ثم لا أنسى دور الأستاذ الدكتور عبد الغني دوان والذي لم يبخل عليا

بالنصح والإرشاد والتوجيه في كل مرة لجننت له، فعسى أن يكون كل ما قام به في موازين حسناته وأن أكون عند حسن ظنه بي،

كما لا يفوتني شكر جميع أساتذة وإدائي كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة قاصدي مراح، والشكر

موصول للأعضاء لجنة المناقشة لقبولهم مناقشة العمل قصد تصحيحه وتنقيحه،

كما لا أنسى من قمت معهم بمقابلات وخصوصي من فتحهم وخبرتهم وكل الوثائق والمعلومات المتاحة لهم حول الموضوع:

الأستاذ محمد براق، الأستاذ لبوز نوح، السيد بزيك الشخ العربي، السيد مسعي محمد، السيد قرانم عبد الغفور، الأستاذ ناصر

سليمان، الأستاذ ناصر يوسف، الأستاذ مبارك بوعلوق، السيدة آمال الحاج جاب الله، الأستاذ خالد الحسيني، وأشكر كل من

ساهم في إتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة بعثت فيا روح الشجاعة والقوة والصبر على تكليفه

هسية

والحمد لله أولاً وأخيراً

ملخص الدراسة باللغة العربية

تهدف الدراسة الحالية إلى محاولة التعرف فيما إذا كان بإمكان المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في مكافحة الفساد الحاصل في المال العام، والوقوف على ما إذا كان تتوفر لها المقومات والمتطلبات اللازمة للإسهام بشكلٍ فاعل في هذا الجانب، وما هي أبرز المعوقات والتحديات التي تواجهها الجزائر في هذا الشأن وتحد من فعالية دورها.

من خلال معالجة الإشكالية الرئيسة للبحث والمتمثلة في : إلى أي مدى يمكن لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من حماية المال العام من الفساد؟ ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد الدراسة وفقاً لهيكليّة مترابطة وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وتضمنت بناء إطار نظري متكامل يشمل كافة الجوانب ذات العلاقة بمتغيرات الدراسة بما يكفل توفير أساس مناسب لإجراء الجانب التطبيقي من الدراسة، وذلك من خلال التركيز على واقع الفساد في الجمهوريّة الجزائرية باعتبارها المحور الرئيسي لهذه الدراسة، أما فيما يخص الجانب التطبيقي من الدراسة والذي شمل أربعة أجزاء، تمثل الأول منها في دراسة وتحليل عينة قضايا الفساد المثارة مؤخراً والمكتشفة بطبيعة الحال، في حين تمثل الجزء الثاني في دراسة ميدانية غايتها استكشاف مواقف ووجهات نظر عينة من مهنيين وأكاديميين في مجال مكافحة الفساد والمحاسبة وما هي أهم الصعوبات والمعوقات التي يواجهها في هذا الجانب، أما الجزء الثالث فتمثل في دراسة تحليلية لأهم جوانب القصور في المرجعية التشريعية التي تستند إليها الجزائر في مكافحة الفساد وتحديث نظام المحاسبة العمومية، والجزء الرابع والأخير تمثل في محاولة لإعداد مسودة حول القانون العضوي لقوانين المالية مبنية على التجربة الفرنسية في ذلك وقد جاء ما تم التوصل إليه في كل جزء مترابطاً ومتسقاً مع الجزء الآخر في إثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

ومن خلال ما سبق تم التوصل إلى مجموعة من النتائج مفادها أن : أولاً المال العام عصب الدولة ومحركها الأساسي في التنمية على مختلف الجوانب ووجب حمايته من كل أشكال التبدد والاختلاس والتي تشكلان إحدى مظاهر الفساد، ثانياً الفساد ظاهره منتشرة عبرة العالم وكل قطاعاته وموجودة بوجود الإنسان لكن هذا لا يعني أن تبقى مكتوفي الأيدي بالتفرج على الظاهرة واستفحالها، ووجب التصدي للظاهرة من كل الجوانب وعلى المستويين المحلي والدولي، ثالثاً تعتبر الحوكمة من الأدوات الحديثة لتنظيم وتسيير المنظمات ظهرت بعد أزمات مالية كأداة أثبتت الدراسات جدواها في محاربة الفساد، ودخلت الحوكمة العديد من الميادين حتى أنها وصلت للقطاع العام من خلال حوكمة المال العام وذلك من خلال حوكمة الميزانية العامة باعتبار الميزانية العامة للدولة أداة منظمة للمال العام، كما أن الحوكمة لها مجموعة من الدعائم أهمها ما أبرزته الدراسة والمتمثل في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام محور الدراسة، رابعاً تعتبر المعايير المحاسبية الدولية إحدى إفرزات العولمة ولقد لاقت توجه دولي محسوس جعلها تكون أداة مسهلة للمقارنة ومساعدة على الشفافية من خلال الخصائص النوعية لقوائمها المالية والمزايا التي يمنحها أساس الاستحقاق المطبق من خلالها، خامساً الجزائر بنظام الخزينة والمعتمد على محاسبة الصندوق بعيد كل البعد عن مواكبة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، سادساً مشروع استحداث الميزانياتي يعبر عن نية حسنة للجزائر في تبنيها لتلك المعايير، لكن لوحده لا يكفي رغم اكتماله منذ 2005، ولا بد أن يكون إصلاح للقانون العضوي لقوانين المالية قبل كل شيء باعتباره الأساس أو البنية التحتية للمالية العامة، وهذا ما خرجت به الدراسة ثامناً كقيمة مضافة من خلال دراسة نقدية لمشروع إصلاح القانون العضوي لقوانين المالية مبنية على التجربة الفرنسية.

الكلمات المفتاحية : فساد، مال عام، شفافية، حوكمة، مساءلة، معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ميزانية عامة

للدولة، محاسبة عمومية.

Résumé d'étude en français

La présente étude vise à déterminer si les IPSAS peuvent lutter contre la corruption dans les fonds publics, Et pour déterminer si elle a les éléments et les exigences nécessaires pour contribuer efficacement à cet égard, Et quelles sont les principales contraintes et défis auxquels l'Algérie est confrontée à cet égard et qui limitent l'efficacité de son rôle?

En abordant le principal problème de la recherche et représenté dans: Dans quelle mesure l'adoption des normes IPSAS peut-elle protéger les fonds publics contre la corruption? Afin de réaliser les objectifs de l'étude, l'étude a été préparée selon une structure cohérente utilisant une approche analytique descriptive, incluant la construction d'un cadre théorique intégré incluant tous les aspects liés aux variables de l'étude afin de fournir une base pratique pour l'étude, En mettant l'accent sur la réalité de la corruption dans la République algérienne en tant que sujet principal de cette étude, en ce qui concerne l'aspect pratique de l'étude, qui comprenait quatre parties, Le premier d'entre eux est l'étude et l'analyse d'un échantillon de cas de corruption récemment soulevés et découverts, Alors que la deuxième partie est une étude de terrain visant à explorer les attitudes et les points de vue de nombreux professionnels et universitaires dans le domaine de la lutte contre la corruption et la comptabilité et quelles sont les difficultés et les obstacles les plus importants à cet égard, Et la troisième partie est une étude analytique des lacunes les plus importantes dans la référence législative sur laquelle l'Algérie est basée dans la lutte contre la corruption et la modernisation du système de comptabilité publique, La quatrième et dernière partie est une tentative d'élaboration d'un projet de loi organique des lois financières basé sur l'expérience française, les conclusions de chaque partie étant cohérentes et cohérentes avec l'autre partie pour prouver ou infirmer les hypothèses de l'étude.

Grâce à ce qui précède, un ensemble de résultats ont été atteints: Premièrement, l'argent public est le pilier de l'État et son principal moteur de développement sous divers aspects et doit être protégé contre toutes les formes de gaspillage et de détournement de fonds, qui constituent l'une des manifestations de la corruption, Deuxièmement, la corruption est un phénomène répandu dans le monde et dans tous ses secteurs, et existe dans l'existence de l'homme, mais cela ne signifie pas que nous restons inactifs pour montrer le phénomène et son expansion: nous devons aborder le phénomène de toutes parts, Troisièmement, la gouvernance est l'un des outils modernes d'organisation et de gestion des organisations qui a émergé après les crises financières en tant qu'outil dont les études se sont avérées utiles dans la lutte contre la corruption, Et la gouvernance est entrée dans de nombreux domaines, de sorte qu'elle a atteint le secteur public à travers la gouvernance de l'argent public à travers la gouvernance du budget public puisque le budget de l'Etat est un outil organisé pour l'argent public, En outre, la gouvernance comporte un certain nombre de piliers, dont le plus important est l'étude soulignée dans les Normes comptables internationales du secteur public (IPSAS), Quatrièmes Les normes comptables internationales sont l'une des secousses de la mondialisation et ont fait l'objet d'une approche internationale importante pour en faire un outil facilitant la comparaison et la transparence grâce aux caractéristiques de leurs états financiers et aux avantages accordés par leurs droits, Cinquièmement, l'Algérie est un système de trésorerie et repose sur la responsabilité du Fonds est loin de suivre le rythme des normes comptables internationales pour le secteur public, Sixièmement, le projet d'établissement du bilan exprime une bonne intention pour l'Algérie d'adopter ces normes, mais ne suffit pas à elle seule, malgré son achèvement depuis 2005, Une réforme de la loi organique des lois financières doit avant tout être la fondation ou l'infrastructure des finances publiques, C'est ce qui ressort de la huitième étude comme une valeur ajoutée en proposant un projet de réforme de la loi organique des lois financières basé sur l'expérience française.

Mots-clés: Corruption, Finances Publiques, Transparence, Gouvernance, Responsabilité, IPSAS, Budget de l'Etat, comptabilité publique.

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1.2.1	توزيع الدول حسب كمية المعلومات المنشورة حول الميزانية العامة للدولة	089
1.3.1	تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	118
2.3.1	المنظمات الدولية المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام	119
3.3.1	الدول المعتمدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وطرق الاعتماد	120
1.2.2	ترتيب الجزائر حسب مؤشر مدركات الفساد للفترة (2003-2017)	181
2.2.2	القضايا التي تناولتها تقارير الفساد العالمي للسنوات (2001-2014)	186
.3.2.2	أركان النزاهة والقواعد والممارسات في نظام النزاهة الوطني حسب منظمة الشفافية الدولية	191
4.2.2	النسبة المئوية للجزائريين المستجوبين حسب باروميتر الفساد العالمي لسنة 2016	195
5.2.2	مقارنة بين مؤشرات منظمة الشفافية الدولية	196
.6.2.2	عناصر قياس المؤشر العالمي لنظام الإدارة العامة حسب البنك الدولي	197
.7.2.2	تنقيط الجزائر حسب المؤشر العالمي لنظام الإدارة العامة للسنوات 2000-2015	198
8.2.2	تحديات وأهداف اللامركزية في الجزائر	206
.9.2.2	وثائق الميزانية العامة للدولة الجزائرية المتاحة للجمهور	211
1.3.2	عرض نفقات الميزانية العامة حسب طبيعة النفقة	246

قائمة الأشكال البيانية

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
073	مبادئ حوكمة المال العام	1.2.1
075	أهداف الحوكمة في القطاع العام	2.2.1
082	العناصر الممثلة لجوهر الشفافية	3.2.1
093	أهداف المساءلة	4.2.1
094	أدوات المساءلة الاجتماعية لتحسين الخدمات العامة	5.2.1
160	الهيكل التنظيمي لخلية الاستعلام المالي	1.1.2
161	كيفية مكافحة جرمي تبييض الأموال وتمويل الإرهاب في خلية الاستعلام المالي	2.1.2
164	الهيكل التنظيمي للمفتشية العامة للمالية	3.1.2
182	أعمدة بيانية توضح تنقيط الجزائر حسب مؤشر مدركات الفساد للفترة (2003-2017)	1.2.2
190	نموذج منظمة الشفافية الدولية لنظام النزاهة الوطني	2.2.2
199	منحنيات بيانية توضح درجات الجزائر حسب المؤشرات العالمية للحكومة في الفترة 2000-2015	3.2.2
243	هيكل الميزانية العامة للدولة حسب القانون العضوي الفرنسي	1.3.2
247	العرض المزدوج للنفقات حسب الاتجاه وحسب الطبيعة عرض نفقات الميزانية العامة حسب طبيعة النفقة حسب la LOLF الفرنسي	2.3.2

قائمة المختصرات

المختصر/الرمز	المعنى باللغة الأجنبية	المعنى باللغة العربية
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
IBP	International budget partnership	منظمة الموازنة الدولية
OBS	Open budget survey	مسح الموازنة المفتوحة
IPSAS	International public sector Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
NCT	Nomenclature des comptes de trésor	مدونة حسابات الخزينة
PCE	Plan comptable de l'état	المخطط المحاسبي للدولة
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAS Board)	مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
IASCA	International Arab Society of Certified Public Accountants	المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين
TI	Transparency International	منظمة الشفافية الدولية
WGI	Worldwide Governance Indicators	المؤشرات العالمية للحكومة
CNC	Conseil national de la comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CPI	Corruption Perceptions Index	مؤشر مدركات الفساد
L.O.L.F	Loi Organique relative aux Lois de Finances	القانون العضوي لقوانين المالية

قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوانه
01	مبدأ تعدد السنوات
02	المهام الرئيسية للمحاسب العمومي
03	المالية الوضعية
04	النقدية التدفقات
05	الصافية النفقات
06	رصيد العمليات المتعلقة بالدورة



فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة
والدراسات السابقة

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

أ. **توطئة :** لا يكاد يخلو مجتمع من المجتمعات قديمها وحديثها من مظاهر الفساد بما في ذلك المجتمع الإسلامي على الرغم من الطهر والعفة اللتين تميزا بهما في فترة ذهبية معروفة تاريخيا. إن الحديث عن الفساد لا يخص مجتمعا بعينه أو دولة بذاتها، وإنما هو ظاهرة عالمية تشكو منها كل الدول، لما له من خطر على الأمن الاجتماعي والنمو الاقتصادي والأداء الإداري، ومن هنا حازت هذه الظاهرة اهتمام كل المجتمعات وكل الدول، وتعاليت النداءات لإدانتها والحد من انتشارها، ووضع الحلول الملائمة لها.

والجزائر كغيرها من الدول تدرك أبعاد هذه المشكلة، ولهذا فإنها إلى جانب ما لديها من نظم لمكافحة الفساد صادقت على الاتفاقيات الدولية المتعلقة بمحاربة الفساد وإساءة استعمال السلطة في الوظيفة العمومية، وسوء استعمال المال العامة وتبذيره. حيث إن القانون 06-01 الذي يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، قد أضفى على الفساد صفة الجريمة ووقف لمعالجته ووضع حد لانتشاره وتفشيته في المجتمع، وبالفعل ظلت الحاجة قائمة إلى تجريم هذا الفعل غير الإنمائي.

ومنذ عام 1997، والمتزامن مع انفجار الأزمة المالية الآسيوية، تعاظم دور المحاسبة بمختلف فروعها بوصفها نظاما لإنتاج المعلومات ذات المنفعة النسبية من خلال توصيل المعلومات المالية المهمة لشرائح مختلفة وواسعة من المجتمع مترجمة بشكل قوائم وتقارير مالية تعكس ما هو واقع في المؤسسات من أحداث متتالية وانطلاقاً من أهمية القوائم المالية كمخرجات للنظام المحاسبي القائم في المؤسسة يتوجب إعداد هذه القوائم على أسس تتفق مع متطلبات الإفصاح عن الأمور الغامضة ذات التأثير المهم في عملية اتخاذ القرار. وبالتالي فإن أي تضليل في المعلومات المتضمنة في هذه القوائم من شأنه أن يفقدها أهميتها وبالتالي التأثير في قرارات المؤسسة وحوكمتها.

إن نوعية المعلومات المالية شرط أساسي لحسن التسيير، وضمانا للعدالة في التعامل وتوحيد الجهود العالمية في تنظيم المعاملات جاءت معايير المحاسبة الدولية التي شكلت في الدول المتقدمة مرجعا لإعداد ومراجعة التشريعات الوطنية وحتى الدول التي في طريقها إلى النمو أو تشهد انتقالا نحو اقتصاد السوق اعتبرتها قاعدة لقانونها المحاسبي. تهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق وظيفة أساسية المتمثلة في حماية المال العام من التبذير والاختلاس وذلك من خلال وظيفتين أساسيتين هما : القياس وإيصال المعلومات لأعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة، لذا فإنه يجب إتباع قواعد وسياسات محاسبية تؤدي إلى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المعروضة والتي تعبر عن الحقائق والعلاقات الأساسية المتعلقة بالمؤسسة العمومية الإدارية (اللاربحية)، ومن هنا نجد أن الإفصاح يعد من أهم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، لذلك أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام "IPSASB" المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام رقم (1) بعنوان "عرض القوائم المالية".

كما يعد ضعف المحاسبة العمومية في الجزائر من أهم الأسباب المؤدية على تفشي ظاهرة الفساد، ورغم تعدد الجهات المعنية بالتسيير العمومي والرقابة على الأموال العامة والحفاظ عليها، إلا أن نظام المحاسبة العمومية يعد من أهم أدوات التسيير العمومي التي يعول عليها أن تلعب دوراً حيوياً في تنفيذ الميزانية العامة للدولة بغرض حماية الأموال العامة وإخضاع الحكومات للمساءلة عن إدارتها واستخدامها خاصة في ظل اقتصاد مبني على المعلومة.

ب. **الإشكالية الرئيسية للبحث :** وفقا لما تم ذكره تبين أنه هناك جملة من العوامل والمؤثرات تزيد من حجم الفساد في الوحدات العمومية اللاربحية منها الأسس المحاسبية التي تطبقها إدارة الوحدة العمومية اللاربحية في سبيل تنفيذ الميزانية العامة للدولة، وكذلك الأنظمة والقوانين التي تعمل بموجبها الوحدة العمومية اللاربحية كقانون الصفقات العمومية وغيرها من التشريعات التي تحكم عمل وأنشطة هذه الوحدات ، بالإضافة إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومدى التزام

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

تلك الوحدات بتطبيق تلك المعايير والأخذ بها. كل هذه العوامل مجتمعة لها تأثير مباشر في عكس الصورة الصادقة لمدى صرامة تحصيل الإيرادات وصرف النفقات في الوحدات العمومية ، وهذه المؤثرات أدت إلى مشكلة في غاية من الأهمية والصعوبة، ألا وهي وجود فساد في هذه الوحدات ناتج في أغلب الأحيان عن سبب رئيس ألا وهو الاختلاف في أسس القياس، ومدى الإفصاح في القوائم المالية، وبهذا فإن مشكلة الدراسة يمكن تصورها من خلال طرح السؤال الآتي :

إلى أي مدى يمكن لميكانيزمات المستخدمة في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من حماية المال العام من الفساد؟

ت. الأسئلة الفرعية : وبناء على ما تقدم يمكن إعادة صياغة عناصر مشكلة الدراسة في مجموعة الأسئلة الآتية:

- ما هي التصرفات التي تشكل فسادا أو اعتداء على الأموال العامة وتعنى بها الدراسة؟
 - ما هو حجم الظاهرة، وما هي الدلالات المالية والآثار المترتبة عليها؟
 - هل يرجع السبب في تفشي إلى عيب في الأدوات (القوانين والتشريعات التي تحمي المال العام) أم في الآليات المستخدمة (نظام المحاسبة العمومية(الحكومية))؟
 - ماذا عن مستقبل هذه الآليات في ظل التوجهات الدولية والعمولة وكذا دور الدولة والنظم الاقتصادية السائدة؟
 - هل الوضع السائد في الجزائر يزيد من الحاجة لتفعيل دور المحاسبة العمومية (الحكومية) مستقبلا؟
 - ما هي الإجراءات اللازمة لكبح جماح الظاهرة والتصدي لها وتفعيل دور المحاسبة العمومية للحفاظ على أموال وأموال المجتمع واستقراره اقتصاديا ومن ثمة سياسيا واجتماعيا؟
 - هل لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المقدرة على حل مشكلة الفساد في المؤسسات العمومية اللاربحية من وجهة نظر كل من أعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة، أساتذة ومدرسي المحاسبة العمومية والخبراء وأعوان الإشراف والرقابة على المال العام؟
 - كيف تساعد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من الحد من الفساد المالي والتلاعب بالمال العام ؟ وكيف يمكن قياس فعالية ونتائج تطبيقها؟
- ث. الفرضية الرئيسية للبحث : إزاء الفساد الحاصل في كل القطاعات وخاصة في القطاع العام تنبه العالم أجمع دولا وحكومات ومؤسسات وأفراد إلى هذا الوباء الذي يجتاح العالم ويفرز آفاته المعرقة لكل محاولات التطور والإصلاح، لذا بدأت تنشط اتجاهات مقاومة ظاهرة الفساد في المال العام، والتي من المعتقد أن تطبيق المعايير الدولية لكل من المحاسبة العمومية والتدقيق الحكومي ستساعد على الحد منها، وذلك من خلال التوحيد الدولي لإمكانية إجراء المساءلة الدولية.
- ج. الفرضيات الفرعية للبحث : بناء على مشكلة الدراسة وأهدافها ومراجعة الدراسات السابقة سيتم اختبار الفرضيات الآتية :
- إن عدم تمكين المختصين من الحصول على المعلومات والبيانات قد يؤدي إلى توسيع دائرة الشك في وجود الفساد؛
 - يمكن قياس ومعرفة حجم الفساد في أي دولة أو منظمة من خلال المؤشرات الدولية التي تمنحها المنظمات الدولية المستقلة؛
 - هنالك عدة عوامل تسببت في تفشي الفساد في المال العام أهمها فقدان الديمقراطية وما يؤسس لها من حوكمة للمال العام؛

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

- مستقبل آليات مكافحة الفساد في ظل التوجهات الدولية والعولمة بالنسبة للجزائر يبقى الأمر مجهول في ظل غياب إرادة سياسية للإصلاح؛
 - أثبتت الدراسات وتقارير مجلس المحاسبة ضعف المحاسبة العمومية المطبقة بالجزائر وعدم مواكبتها للتطور الحاصل دولياً؛
 - ضرورة الانتقال إلى محاسبة الاستحقاق والاعتماد على موازنة البرامج والأداء أو أحد الأساليب الحديثة لإعداد الموازنة العامة للدولة إذا كانت هنالك نية للإصلاح من أجل التنمية والترشيد وحماية المال العام بالدرجة الأولى من الفساد أو بعبارة أخف التبديد؛
 - لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المقدر على حل لمشكلة الفساد في المؤسسات العمومية اللاربحية من وجهة نظر الباحثة و أساتذة ومدربي المحاسبة العمومية بحكم الانتماء لقطاع البحث العلمي لكن بالنسبة لأعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة والخبراء وأعوان الإشراف والرقابة على المال العام فربما المعلومة لم تصل بعد بحكم الأنظمة والقوانين المرتبطة بالعمل والتي لا تزال بعيدة كل البعد عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام؛
 - إن طلب الشفافية والإفصاح الكامل في إجراءات المحاسبة والمراجعة والتطبيق السليم لمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها يساعد أسلوب حوكمة الشركات في محاربة الفساد، إن مبدأ السرية قد يكون محموداً في بعض الأمور الخاصة ولكن في المسائل العامة قد يكون مدخلاً لاستغلال السلطة العامة وتفتيشي الفساد، أن حرية الوصول للمعلومة مؤشراً على تقدم المجتمع المدني.
- ح. مبررات اختيار الموضوع : تعددت واختلفت أسباب الاندفاع إلى اختيار هذا الموضوع بين دوافع شخصية وأخرى موضوعية فأما عن الموضوعية :
- اكتسبت قضية الفساد في السنوات الأخيرة قدراً كبيراً من الدعم والتأييد، وأضحى لها ما يشبه المكانة الرسمية في الخطاب الدولي والعربي وتتعاون بانتظام منظمات لها تقديرها واحترامها للتباحث بشأن مكافحتها في مختلف بلدان العالم، ولذلك باتت مكافحة الفساد بوصفها ظاهرة عالمية من أهم القضايا المثارة حالياً للأسباب الآتية:
- علاقة الفساد بتمويل الإرهاب وتشجيع منظمات العنف؛
 - تعدد مجالات الفساد التي يتم الكشف عنها في مختلف دول العالم التي تزداد بشكل مطرد وفقاً لمؤشر مدركات الفساد العالمي الصادر عن منظمة الشفافية الدولية (ITO) ؛
 - ارتفاع مستوى الفساد يجعل السياسات العامة عديمة الجدوى، وبالتالي تحويل الاستثمار والأنشطة الاقتصادية بعيداً عن المسارات الإنتاجية لتنتج نحو أنشطة سرية تدر عائدات مالية مرتفعة؛
 - حاجة الدول النامية والمتقدمة على حد سواء إلى التنمية الاقتصادية المستدامة؛
 - إن أغلب حكومات العالم قد وضعت قوانين أو في طريقها لوضع قوانين لمطالبة كافة المنظمات الحكومية وغيرها بمكافحة الفساد؛
 - إن أغلب الحكومات التي وضعت القوانين ستطلب من المنظمات المختلفة وضع برامج لمتابعة الالتزام بهذه القوانين واختبار مدى مكافحة الفساد وخصوصاً المنظمات الحكومية.
- وما لاشك فيه أن الأسباب السابقة سوف تلقي بظلالها على مهنة المحاسبة، من خلال ضرورة تطوير الأنظمة الرقابية والمحاسبية فضلاً عن تطوير المهام والمسؤوليات للمحاسبين والمدققين الداخليين والخارجيين والحكوميين لبذل العناية المهنية ولمنع واكتشاف وتصحيح عمليات الفساد، ومن ثم لتحقيق التنمية الاقتصادية المستدامة.

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

أما عن الأسباب الذاتية، فهي :

- الميول العلمي وهذا بحكم التخصص محاسبة وجباية؛
 - يعد هذا الموضوع امتدادا للمشوار الدراسي وذلك بتكملة موضوع مذكرة الماجستير بتطويرها والتعرض إلى جوانب أخرى تمثلت نقائص فيها؛
 - كثرة قضايا الفساد في المال العام في الجزائر وخاصة في الآونة الأخيرة (الخليفة، سونطراك، والطريق السيار)؛
 - حاجة هذا الموضوع لمزيد من التأصيل والبحث خاصة في الجانب المحاسبي.
- خ. أهداف الدراسة : تهدف هذه الدراسة إلى تحليل دور معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في تقليص حجم الفساد لدى الوحدة العمومية اللاربحية، وبهذا فإن هذه الدراسة تهدف إلى :
- تحليل العوامل التي تؤدي إلى الفساد؛
 - بيان فيما إذ كانت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام بمفاهيمها وأدائها وسياساتها قادرة على حل مشكلة الفساد في المؤسسات العمومية اللاربحية؛
 - تحليل الأهمية النسبية لمقدرة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام من وجهة نظر كل من أعوان تنفيذ الميزانية العامة وأساتذة ومدرسي المحاسبة العمومية والخبراء وأعوان الإشراف والرقابة على المال العام لمعرفة تأثيرها على الفساد في الوحدات العمومية اللاربحية؛
 - تحديد فيما إذا كان هنالك اختلاف بين آراء أعوان تنفيذ الميزانية العامة أساتذة ومدرسي المحاسبة العمومية والخبراء وأعوان الإشراف والرقابة على المال العام فيما يتعلق بقدرة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على حل مشكلة الفساد لدى الوحدات العمومية اللاربحية؛
 - الخروج بنتائج من شأنها بيان قدرة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في حل مشكلة الفساد لدى الوحدات العمومية اللاربحية؛
 - تطوير دور مهنة التدقيق الحكومي (ويقصد بها الرقابة الحكومية قبل وأثناء وبعد عند استخدام نفقات وتحصيل إيرادات الدولة) في مكافحة الفساد في ظل الاقتصاد القائم على المعرفة، وتفعيل هذا الدور من خلال تقديم مدخل مقترح لتطوير دور الوزارات والوحدات الحكومية ومجلس المحاسبة في مكافحة الفساد ويعد هذا الهدف أهم ما تسهم به هذه الدراسة مقارنة بندرة أو ربما عدم وجود دراسات سابقة حسب علم الباحثة في هذا المجال، كما أنها تقدم الدليل العملي لدور الوزارات والدوائر الحكومية ومجلس المحاسبة في مكافحة الفساد في ظل الاقتصاد القائم على المعرفة؛
 - توضيح مدى أهمية الأنشطة والبرامج التي من شأنها جعل دولة الجزائر خالية من أنواع الفساد، ودور مجلس المحاسبة في دعم الشفافية بالتعاون مع كافة القوى الفاعلة بالمجتمع من مؤسسات وأفراد إن الإفصاح المحاسبي تطور بتطور الفكر المحاسبي سواء من الجانب المهني أو الأكاديمي، إذ لم تعد المحاسبة فن تسجيل وتبويب الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية بل أصبحت تلعب دورها كنظام للمعلومات المحاسبية، من خلال قياس وتحليل وتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسة للأطراف التي لها مصالح معها، مما دفع الجزائر إلى وضع تشريعات قانونية ومعايير متفق عليها من طرف الممارسين تخص عملية الإفصاح وكيفية عرض المعلومات في

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

- القوائم المالية، وذلك لإزالة العوائق والتقليل من حدة الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية المختلفة، بغية الوصول إلى توحيد محاسبي عالمي؛
- توضيح الغرض من التقارب مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والمتمثل في توفير معلومات ذات موثوقية عالية، والرفع من فعالية الإفصاح المحاسبي لتوفير معلومات تستجيب لمتطلبات التحليل، مما يؤدي إلى تقليص فرص ممارسة الفساد والإضرار بالمؤسسة والاقتصاد الوطني.
 - ترويج وتيسير ودعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية في مجال منع ومكافحة الفساد بما في ذلك استرداد الموجودات؛
 - تعزيز النزاهة والمساءلة والإدارة السليمة للشؤون والممتلكات العمومية؛
 - إثارة المحاسبين العموميين لأداء الدور الرئيسي المنتظر منهم في مكافحة الفساد؛
 - زيادة أو خلق الوعي المحاسبي بمدى خطورة الفساد وإعداد وسائل الحماية أو الحد منه؛
 - البحث عن الجهود العلمية والمهنية المحاسبية التي أسهمت في مكافحة الفساد؛
 - التطورات الاقتصادية الهائلة التي تعيشها الدول العربية والتي تتمثل أهم مظاهرها في التحول إلى اقتصاديات السوق وبالتالي وجود تدقيق حكومي ذي جودة عالية يخفف من حجم الفساد الناتج عنه؛
 - اقتراح تطوير دور الوزارات والوحدات الحكومية ومجلس المحاسبة في مكافحة الفساد، وتقديم أفكار لبحوث مستقبلية في هذا المجال.

ج. أهمية الموضوع : إن ما تعكسه تقارير منظمة الشفافية الدولية وغيرها من الهيئات والمنظمات الدولية بشأن تنامي ظاهرة الفساد في الدول النامية والأقل نمواً وفي مقدمتها الجزائر يثير العديد من التساؤلات حول دور المحاسبة العمومية في حماية المال العام والحد من الفساد، الأمر الذي يقتضي إجراء الدراسات والأبحاث اللازمة للوقوف على حقيقة الدور الذي يلعبه أعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة في حماية الأموال العامة وما إذا كان يتوفر لهم من المقومات والإمكانات ما يمكنهم من القيام بدورٍ فاعلٍ في مواجهة تحديات ظاهرة الفساد، وتحديد الصعوبات والمعوقات التي يواجهونها، وتشخيص جوانب القصور والاختلالات التي يعانون منها، ومن ثم تقديم المقترحات والتوصيات اللازمة لتطوير المحاسبة العمومية وتفعيل دورها في التصدي لظاهرة الفساد والحد من تفشيها، كما تكمن أهمية البحث في توعية المجتمع المدني الجزائري بأهمية الشفافية كأداة من أدوات الوقاية من الفساد، وتبسيط الضوء على تجارب دول استطاعت بناء فكر وطني في مكافحة الفساد وعملت على تنفيذه من خلال العديد من الأدوات، إذ تعرف الجزائر تغيرات جذرية في كافة المجالات وخاصة في مجال تنظيم وتوجيه الاقتصاد الوطني كالاتقال من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السوق، وكذلك الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والتغيرات المستقبلية التي ستحدث خصوصاً مع انضمامها إلى المنظمة العالمية للتجارة، كل هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي أملت لها الظروف وإفرازات العولمة .

ج. حدود الدراسة : من خلال استعراض مشكلة البحث والتعرف إلى طبيعتها وأهمية تناولها، فإن البحث سيحاول إعطاء وجهة نظر محاسبية لتمثل تصوراً قد يساعد في تفعيل دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد وسوء الإدارة العمومية ولما لا توضيح دور هذه المعايير في الجباية لتمويل الميزانية العامة للدولة، وإيضاح مدى أهمية دور المحاسبة العمومية في هذا المجال، وبالتالي البحث غير مسؤول عن (بعبارة أخرى لا يتطرق بالتفصيل) قضايا الفساد الحاصلة في الجزائر ولأسباب ستذكر في صعوبات البحث، ومن هذا يمكن تحديد :

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

- **الحدود المكانية :** تتمثل في البيئة الجزائرية وقوانينها المتعلقة بحماية المال العام وتسييره وتطور هذه القوانين ومشاريع اصلاح المالية العامة وذلك من خلال محاولة الاستفادة من التجربة الفرنسية في ذلك.
- **الحدود الزمانية :** قامت الدراسة بطرح أهم المؤشرات الدولية حول الفساد ومقارنتها بعضها البعض حول مركز الجزائر وتنقيطها حسب هذه المنظمات الدولية للفترة 2000-2016، ومقارنتها بقضايا الفساد المثارة بالجزائر في نفس الفترة
- خ. **منهج الدراسة والأدوات المستخدمة :** يقوم هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي ويعتمد على المصادر والأبحاث المتخصصة في هذا الموضوع مثل : الكتب، الدوريات، المجلات، المقالات العربية والأجنبية بالإضافة إلى استخدام شبكة الانترنت لمعرفة أسباب الفساد وآثاره وعلاجه، أما فيما يخص الدراسة الميدانية فقد اعتمدت على مجموعة من المقابلات الشخصية لمجموعة من مهني وأكاديمي ذوات علاقة بالموضوع ومتغيراته ، الذي يدور حول مقدرة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في حل مشكلة الفساد في المؤسسات العمومية اللاربحية والمتمثلين في أعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة أساتذة ومدرسي المحاسبة العمومية والخبراء وأعوان الإشراف والرقابة على المال العام ، ومحاولة الاستفادة من التجربة الفرنسية في إصلاح المالية العامة واعتماد أساس الاستحقاق.
- د. **تقسيمات البحث :** ولتحقيق الأهداف المذكورة سابقا فقد تم تقسيم البحث إلى بابين وكل باب إلى مجموعة من الفصول حيث تم الاعتماد على مبدأ المزوجة والمقابلة بين العام والمقصود به دراسة الظاهرة عالميا أو دوليا، والخاص والمقصود به بيئة الجزائر وتحدياتها للتصدي للظاهرة، حيث أن الباب الأول يتكلم عن الفساد في المال العام كظاهرة عالمية ومعايير الـ IPSAS كحل لمكافحة الظاهرة وتم التطرق إلى الباب من خلال ثلاث فصول، الفصل الأول حول مستويات الفساد في المال العام، الفصل الثاني حول الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية، والفصل الثالث حول الشفافية والمساءلة من خلال معايير الـ IPSAS كمدعم للحوكمة المالية ومكافحة الفساد في المال العام، أما الباب الثاني يدور حول مساعي وتحديات الجزائر في مكافحة الفساد وآفاق تبني معايير الـ IPSAS بالاعتماد على التجربة الفرنسية كحل للتخفيف من الظاهرة، وذلك من خلال ثلاثة فصول، إذ أن الفصل الأول يتحدث عن عرض للقوانين التي تحكم المال العام في الجزائر وتطورها، الفصل الثاني يتطرق الاعتراف بظاهرة الفساد في المال العام بالجزائر وتحديات قياسها، ومستوى تطبيق الحوكمة في الجزائر ومدى رشادة النفقات ، أما الفصل الثالث والأخير وبمناخ القيمة المضافة للبحث فهو عبارة عن دراسة إستشرافية بحيث أنه يشير إلى تحديات وآفاق تبني معايير الـ IPSAS في الجزائر بالاعتماد على التجربة الفرنسية.
- ذ. **صعوبات البحث :** واجهت من خلال البحث في هذا الموضوع العديد من الصعوبات، وقد تمثلت في الآتي :
 - ندرة المراجع والدراسات في المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بسبب حداثة من جهة وحساسية موضوع الفساد من جهة أخرى، كما أن المعلومات عن حجم الفساد في مجتمع ما لا تكون متاحة عادة إلا بالنسبة للماضي، وبالذات في حالة تغيير النظام السياسي، وفي هذه الحالة يكون من الصعب الاعتماد على هذه المعلومات لأنها تكون ذات طابع دعائي، وما ينشر في الجرائد لا يمثل سوى النزر اليسير، ومن ثم تثار مشكلة المعلومات ودقتها، وإمكانية تعميمها؛
 - صعوبة الحصول على معلومات وحقائق عن الفساد، وإذا تم الحصول عليها فليس من السهل إثبات صدقها، وإذا ما تم الحصول على بعض الأدلة الثابتة فليس من السهل نشرها لما تثيره من مشاكل؛

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

- صعوبة الحصول على تجربة دولية واقعية بسبب حساسية الموضوع من ناحية، وصعوبة الحصول على تجربة من التجارب الدولية تفيد الجزائر بحكم المرحلة الانتقالية التي تمر بها من ناحية أخرى؛
 - إن البحث في الفساد في المال العام يعد من الموضوعات التي تتصل بالعديد من فروع العلوم المختلفة، حيث كل فرع من هذه الفروع به منظوره الخاص، ومن ثم كان على الباحثة أن تنتقي من بين هذه العلوم ما يتلاءم مع النطاق الموضوعي لهذه الدراسة، وهو ما خرجنا به من خلال هذه الأطروحة؛
 - الصعوبة الأخيرة والأهم هي الحظر الواقع على نشر التقارير الرقابية، والإحصاءات المتصلة بجرائم الأموال العامة واعتبارها سرية غير قابلة للنشر رغم تعارض ذلك مع مقتضيات العصر الذي نعيشه، وهو عصر الشفافية والمعرفة عبر ثورة الاتصالات التي يعيشها العالم اليوم.
- ر. مرجعية الدراسة : تتمثل في مجموعة من الدراسات السابقة علما أنه على حد علم الباحثة وفي حدود إمكانياتها يمكن تقديم مجموعة من الدراسات، وبما أن الدراسة تربط بين ثلاث عوامل مختلفة فقد قسمت الدراسات السابقة بحسب هذه العوامل كما يلي :

أولا : دراسات متعلقة بآليات مكافحة الفساد في المال العام

أ. مُجّد ياسين الرحاحلة (2006)، دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في المملكة الأردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة¹، هدفت هذه الدراسة إلقاء الضوء على دور قانون ديوان المحاسبة الأردني في المحافظة على المال العام، وقيامه بالمهام والواجبات الموكلة إليه في ظل المتغيرات المعاصرة، وذلك من خلال معرفة مدى تطابق ما يوفره القانون من بيئة تشريعية للقيام بعمله في ظل المعايير الدولية للرقابة العليا، وتحديد اتجاهات وآراء القائمين على تطبيق القانون. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة قانون ديوان المحاسبة والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه ومقارنته مع قوانين بعض الدول العربية والمعايير الدولية في مجال الرقابة الحكومية، والبيانات الأولية التي جمعت من خلال الاستبانة المعدة لهذه الغاية من عينة من العاملين في الديوان، حيث تم جمع 94 استبانة صالحة للتحليل من أصل 110 استبانة تم توزيعها. وقد أظهرت الدراسة أن القانون لا يتوافق مع المعايير الدولية وان قوانين بعض الدول العربية أكثر حداثة وتتفق نصوصها مع معايير الرقابة العليا الدولية. كما أن أفراد العينة يرون بصورة عامة ضرورة إصدار قانون جديد يأخذ المستجدات المعاصرة بعين الاعتبار، على الرغم من أن القانون يتصف بعدة صفات إيجابية. وأوصت الدراسة بضرورة تعديل القانون أو إصدار قانون جديد يضم كافة المبادئ التي تقوم عليها المعايير الدولية الرقابية، وما هو موجود في قوانين بعض الدول الأخرى.

ب. فيحاء عبد الخالق البكوع وآخرون، (2009)، دور الشفافية المحاسبية ومعايير الإفصاح المحاسبي الدولي في الحد من الفساد المالي (دراسة محاسبية تحليلية)²، يهدف البحث إلى دراسة دور الشفافية المحاسبية ومدى الالتزام بمعايير الإفصاح

¹ مُجّد ياسين الرحاحلة (2006)، دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في المملكة الأردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة، مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 2، العدد 2، 2006.

² فيحاء عبد الخالق البكوع، منهل مجيد العلي وأرسلان إبراهيم الأندلي، دور الشفافية المحاسبية ومعايير الإفصاح المحاسبي الدولي في الحد من الفساد المالي (دراسة محاسبية تحليلية)، مجلة البحوث المستقبلية، العدد 26/25، سنة 2009م - 1430هـ.

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

المحاسبي الدولي في الحد من أثر الفساد المالي في الوحدات الاقتصادية أو تقليله والتخفيف منه، وتتجسد مشكلة البحث في أن عدم استخدام الشفافية أو النقص من استخدامها كذلك عدم الالتزام الكامل بمعايير الإفصاح المحاسبي الدولي له أثر في إحداث الفساد المالي، وقد خرج البحث بمجموعة من الاستنتاجات لعل أهمها أن الشفافية المحاسبية ومعايير الإفصاح المحاسبي الشامل تؤكد على أن تتضمن القوائم المالية معلومات كافية وجوهرية ومهمة تمكن جميع مستخدميها من ترشيد قراراتهم المستقبلية، كما تحدد مستوى الإفصاح المناسب فيها ، وأخيرا قدم الباحثون عددا من التوصيات لعل أهمها هو الدعم القانوني لأساليب الرقابة المالية وأجهزتها ووضع إجراءات تأديبية للحد من ظاهرة الفساد بأشكاله المختلفة ومنها الفساد المالي على وجه الخصوص.

ت. مدرس علي سكر عبود (2010)، تحليل صور وأسباب الفساد المالي والإداري دراسة استطلاعية لعينة مختارة في محافظة الديوانية³، يهدف الباحث إلى معرفة الأسباب التي تقف وراء ظهور الفساد المالي والإداري في العراق ومعرفة آثاره تمهيدا لاقتراح الحلول والمعالجات الضرورية للتصدي إليه وإزالة آثاره على الاقتصاد والمجتمع، بحيث اعتمد الباحث في جمعه للبيانات والمعلومات على المصادر النظرية والمواقع الالكترونية و المقابلات مع العاملين في هيئة النزاهة فرع الديوانية إلى جانب استمارة الاستبيان الموزعة عينة عشوائية من مواطني محافظة الديوانية بلغ عددها 300 شخص وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الفساد المالي والإداري في العراق لم يكن وليد الفترة التي أعقبت سقوط النظام السابق بل هي أيضا نتاجا لذلك النظام حيث شهد العراق في فترة التسعينيات تنامي الفساد وظهور طبقة من المفسدين استمرت تأثيراتها حتى بعد التغيير حيث ساهمت عوامل عديدة في بقاء ذلك الفساد واستمراره وربما توسعه وهي:

1. ضعف أو غياب المساءلة القانونية للمفسدين؛
2. ضعف الدور الرقابي للبرلمان؛
3. ضعف الوازع الوطني والأخلاقي والديني الذي من شأنه ردع المفسدين من الاستمرار بانحرافهم؛
4. ضعف الدور الذي تمارسه الهيئات الرقابية من قبيل ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة ودوائر المفتشين في الوزارات في وضع حد للفساد المالي والإداري لأنه لو كانت تلك الهيئات قد أدت دورها بكفاءة ومهنية عالية لاستطاعت من تحجيم الفساد وكشف عناصره والحيلولة دون انتشاره؛
5. الحالة الانتقالية التي مر بها العراق بعد سقوط النظام السابق وعدم تكامل بناء مؤسساته وتحديدًا خلال فترة 2003 و2004 جرى استغلالها من قبل المفسدين لنهب الثروات؛
6. الحالة الأمنية المضطربة التي مر بها العراق خلال السنوات القليلة التي أعقبت الاحتلال ساهمت في شيوع الفساد نظرا لتوجه الاهتمام الأكبر للدولة إلى إرساء الأمن والاستقرار؛
7. ضعف نشاط منظمات المجتمع المدني والمؤسسات الإعلامية في المتابعة الجادة للمفسدين وشن حرب لا هوادة فيها عليهم؛
8. عدم وجود قضاة متخصصين في البت في قضايا النزاهة والفساد المالي والإداري.

ومن خلال النتائج المتوصل إليها أوصى الباحث بـ :

³مدرس علي سكر عبود، تحليل صور وأسباب الفساد المالي والإداري دراسة استطلاعية لعينة مختارة في محافظة الديوانية ، مقال منشور في مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد الأول ، سنة 2010، العراق، 2010.

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

1. تشريع قوانين خاصة بالإثراء غير المشروع والعمل على وضع العقوبات الصارمة لمن يستغل وظيفته للتكسب غير المشروع؛
2. إعادة النظر في القوانين القائمة لجعلها أكثر صرامة في مواجهة أشكال الفساد المالي والإداري من خلال تشديد العقوبات الرادعة؛
3. تفعيل الدور الرقابي للبرلمان ومنع محاولات تحجيم ذلك الدور سواء من داخل البرلمان أم من خارجه؛
4. تفعيل الدور الرقابي للمؤسسات الإعلامية في متابعة وفضح أعمال الفساد المالي والإداري ومنع مساءلتها قانوناً عما ينشر فيها إلا إذا ثبت أن ذلك النشر كان مقصوداً به الإساءة والتحريف ولا تستند المعلومات المنشورة إلى حقائق ووقائع ثابتة؛
5. ضرورة اخذ منظمات المجتمع المدني دورها في مواجهة المفسدين من خلال اتصالها بمراكز القرار وإيصال المعلومات لها؛
6. اخذ المؤسسات الدينية دورها في توعية الناس من خطر الفساد المالي والإداري وتحصينهم منه؛
7. الاعتماد على العناصر النزينة والملتزمة في شغل الوظائف المهمة في البلاد؛
8. المباشرة في التحقيق عن كل ما يذكر من معلومات بخصوص المفسدين وعدم ترك الأمر دون متابعة؛
9. التقييم الدوري والمستمر لكفاءة الموظفين وخصوصاً ما يتعلق بنزاهتهم؛
10. اعتماد مبدأ الكشف عن الذمة المالية للمسؤولين من مدير عام فما فوق ومحاسبة الذين لم يقوموا بالكشف عن ذمتهم المالية؛
11. زيادة التعاون مع المنظمات الدولية ذات العلاقة بمتابعة الفساد المالي والإداري؛
12. توقيع اتفاقيات مع الدول الأخرى بشأن تسليم الأشخاص المتهمين بأعمال الفساد المالي والإداري؛
13. ضرورة اعتماد قضاة متخصصين بالتحقيق والحكم بقضايا الفساد المالي والإداري والعمل على تدريب بعض القضاة الحاليين على كيفية التحقيق في تلك القضايا؛
14. التوجيه بتضمين المفردات المتعلقة بالتحقيق والحكم في قضايا الفساد المالي والإداري ضمن المقرر الدراسي لطلبة كلية القانون لضمان الحصول على كوادرات قادرة على التعامل مع تلك القضايا.

ث. ليلي ناجي (2012)، دور نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية في مكافحة الفساد المالي⁴، ركز هدف البحث إلى تعزيز دور نظام المعلومات المحاسبي والكلفوي لمواكبة الظروف والمتغيرات في بيئة الأعمال الحالية التي يعمل النظام ضمنها حتى يستطيع مكافحة الفساد المالي والذي يمثل (الفساد المالي) أحد ملامح تلك المتغيرات، وتتلخص مشكلة البحث في أن ظاهرة الفساد المالي تؤثر على تطور الاقتصاد بصورة عامة وله تأثيرات سلبية على المجتمع مما يتطلب وجود نظام محاسبي وكلفوي للحد من هذا الفساد المالي، وأن نظام المعلومات المحاسبي والكلفوي الحالي لا يلاءم التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال الحالية والتي تشكل ظاهرة الفساد المالي أبرز ملامحها، وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أبرزها:-

1. ضعف نظام المعلومات المحاسبي الحالي، إذ تتوفر فيه العديد من الثغرات التي تسمح للفساد المالي بالتغلغل في عناصره؛

⁴ ليلي ناجي مجيد الفناوي، دور نظام المعلومات المحاسبية والتكليفية في مكافحة الفساد المالي، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد

2. عدم مواكبة نظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي الحالي للتطورات والمتغيرات البيئية التي تعتبر ظاهرة الفساد المالي أحد ملامحها؛

3. عدم تكامل نظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي الحالي يؤدي إلى انعدام الارتباط وضعف في التنسيق بين النظم الفرعية (الدورات المحاسبية) والتي تعمل بشكل مشترك من أجل تحقيق الأهداف.

وعليه فأن البحث يوصي بتبني نظام المعلومات المحاسبي والتكاليفي لمكافحة الفساد المالي وبناء شبكة اتصالات تتمثل بقاعدة بيانات مركزية متكاملة واستخدام الأنظمة الإلكترونية (البرامج) وبناء القدرات البشرية فضلاً عن تكامل الوظائف والعمليات في الشركة.

ج. الججاوي وآخرون (2012)، **توظيف الدور الرقابي في مكافحة الفساد الحكومي وتأثيره في الاقتصاد الوطني**، وقد تضمن البحث تحديد مفهوم الفساد بشكل عام ومفاهيم الفساد السياسي والإداري والمالي بشكل خاص وتحديد مظاهر الفساد المختلفة وأسبابها وتأثير الفساد في الاقتصاد الوطني وأهم الإجراءات الواجب إتباعها للحد من الفساد⁵. لغرض إنجاز البحث فقد تم إعداد إستبانه مكونة من قسمين : الأول للمعلومات العامة والآخر لاستقصاء آراء العينة، وقد وزعت 60 إستبانه استرجعت 50 منها صالحة للتحليل، وقد انتهى البحث بأهم ما توصل إليه الباحثون من استنتاجات تمثلت في :

- يتخذ الفساد عدة أنماط أهمها الفساد السياسي والإداري والمالي، فالأول يشمل فساد الزعماء فساد التشريع والتنفيذ والقضاء وفساد الأحزاب السياسية وقضايا التمويل ويشير إلى مخالفات القواعد والأحكام التي تنظم عمل النسق السياسي (المؤسسة السياسية) في الدولة، والثاني يتعلق بالانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية وتلك المخالفات التي تصدر عن الموظف العام أثناء تأديته لمهام وظيفية في منظومة التشريعات والقوانين والضوابط ومنظومة القيم الفردية، أما الثالث فيمثل جامل الانحرافات المالية ومخالفات القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في الدولة ومؤسساتها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية؛
 - يؤثر الفساد على الاقتصاد الوطني من خلال هروب الأموال خارج البلد وضياع أموال الدولة والتي كان من الأجدر استثمارها في مشاريع تخدم المواطنين وتمزيق الحياة الاقتصادية فضرب عن تأكل الثروة البشرية عن طريق المشروعات عديمة الجدوى مما ينعكس سلباً على الاقتصاد الوطني؛
 - بالرغم من أن هناك ثلاث مؤسسات رقابية تعمل على مكافحة الفساد في العراق ممثلة في ديوان الرقابة المالية وهيئة النزاهة والمفتشون العاملون إلا إن هذه المؤسسات عجزت عن الحد من الفساد بأنواعه المختلفة وهدر الثروة واختلاس الأموال في العراق نتيجة لتحصيم دورها من قبل المشرع العراقي من جهة وتقصيرها الواضح في معالجة الفساد من جهة أخرى؛
 - لم تعد مهمة الرقابة متوقفة عند العمليات المحاسبية إذ إن العمليات المالية مرتبطة بالعمليات الإدارية والتعاقدات والاتفاقيات وغيرها وقد تكون الإجراءات المحاسبية صحيحة إلا إن الإجراءات التي بنيت عليها العمليات المحاسبية غير صحيحة وبالتالي ينعكس ذلك على دقة البيانات المالية.
- وقد قدم الباحثون مجموعة من التوصيات تمثلت أهمها في :

⁵ طلال محمد علي الججاوي، فؤاد عبد الحسن الجبوري ومشتاق طالب الشمري، **توظيف الدور الرقابي في مكافحة الفساد الحكومي وتأثيره في الاقتصاد الوطني**، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، منشور في المجلة العراقية للعلوم الإدارية - جامعة كربلاء 2102 .

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

- الاستفادة المزدوجة من وسائل الإعلام المختلفة من خبل نشر ثقافة المواطنة والنزاهة وحفظ المال العام من جهة والكشف عن حالات التورط في جرائم الفساد ومحاسبة المفسدين في وسائل الإعلام المختلفة ليكون ذلك رادعا للآخرين؛
- تفعيل دور المؤسسات الرقابية ومنحها صلاحية إحالة المفسدين إلى القضاء مباشرة؛
- إصدار قوانين صارمة لمنع هدر الأموال العامة والفساد بأنواعه المختلفة؛
- استخدام أسلوب منح الهدايا الثمينة والحواف إلى الذين يساهمون في كشف حالات الفساد؛
- تعديل قانون الحصانة الممنوح للوزراء وأعضاء المجالس النواب لتمكين الجهات القضائية في التحقي والمسائلة في قضايا الفساد المرفوعة ضدهم.

ح. الست فاطمة عبد جواد (2013)، الفساد الإداري والمالي وآثاره السلبية على مؤسسات الدولة العراقية وسبل معالجته، وهو عبارة عن بحث منشور على الموقع الرسمي لوزارة المالية للجمهورية العراقية-الهيئة العامة للضرائب⁶، بحيث حاولت الباحثة معالجة الإشكالية الرئيسية للبحث إيجاد سبل معالجة الفساد بالمنظومة العراقية والتي من شأنها المساعدة في تنفيذ الخطط والبرامج التنموية، بالاعتماد على المنهج الوصفي، وذلك من خلال خطة البحث المقسمة إلى أربعة مباحث، وقد هدفت إلى التعرف على مفهوم وأسباب الفساد الإداري والمالي وآثاره السلبية في مؤسسات الدولة العراقية والاقتصاد العراقي ووضع الحلول الممكنة والمستقبلية لمعالجة هذه الظاهرة الخطيرة والقيام بالإصلاحات الشاملة في مؤسسات الدولة مما يؤدي إلى دعم الاقتصاد في العراق والنهوض بالمتجمع وجعله معافى من الآفات الخطيرة.

وتوصلت إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها ما يلي :

1. ضعف الجهاز الرقابي وعدم توحيد المهام الأساسية له والتهاون مع المقصرين والتستر عليهم يسبب تفشي ظاهرة الفساد؛
2. إن السبب الأساسي للقضاء على الفساد هو وضع حلول بصورة شاملة تتناول هيكلية المؤسسات الحكومية وبنيتها والعنصر البشري وتنظيم أساليب العمل؛
3. إن الفساد الإداري والمالي يصبح عائقا أمام التنمية والإصلاحات الاقتصادية إذا انتشر في القطاعات الحكومية والأهلية؛
4. عدم الاكتراث بخدمات المواطنين يساعد على التخلف والفساد الإداري والمالي؛
5. التوافق المتكامل بين المؤسسة وموظفيها وبين القطاع الخاص ووجود الشعور الوطني سيحقق الإصلاح في عملية الفساد؛
6. تفعيل الإعلام والصحافة وتنظيم الاتصال بين الدوائر الرسمية يساعد في نشر الأخلاقيات الوظيفية والثقافة الضريبية يكون سببا في معالجة الفساد الإداري والمالي؛
7. إتباع الوسائل العلمية المتقدمة لحفظ الوثائق يقلل من التلاعب أو ضياع والمستمسكات الرسمية؛
8. تشكيل هيئة النزاهة ومكاتب المفتش العام في العراق خطوة في الطريق الصحيح لمكافحة الفساد الإداري والمالي.

⁶ الست فاطمة عبد جواد ، الفساد الإداري والمالي وآثاره السلبية على مؤسسات الدولة العراقية وسبل معالجته⁶ ، بحث منشور على وزارة المالية للجمهورية العراقية ، الهيئة العامة للضرائب ، متاح على الموقع الإلكتروني : <http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=21> ، تاريخ النشر : 03/9/2013 ، تاريخ الاطلاع : 2016/06/19.

وقد أوصت الباحثة بـ :

1. تعاون الإدارة العليا والموظفين والتنسيق بين جميع الجهات المعنية في الدولة في مكافحة الفساد وبذل الجهود الكبيرة والتكاتف لمواجهة والقضاء عليه لأنه مهمة وطنية مقدسة؛
 2. تفعيل عمل هيئات الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية ومساندة عمل هيئة النزاهة وتطبيق القانون للقضاء على التجاوزات الغير السليمة؛
 3. التقييم العلمي المبني على الكفاءة والخبرة والإنتاجية للموظفين وتحفيز الجيد منهم؛
 4. جعل العراق ترتيبه متقدما في تقارير الشفافية الدولية من خلال محاربة الفساد في المؤسسات الحكومية؛
 5. تنفيذ عدد من أنظمة العمل الالكترونية التي تمكنها على اكتشاف السلبات والانحرافات في العمل؛
 6. القيام على عدم تبلور ظاهرة الفساد الخطيرة التي يجعلها عقبة في طريق تقدم عملية التنمية بأصعدتها المختلفة.
- خ. عبد القوي بن لطف الله علي جميل (2013)، **أنماط الفساد وآليات مكافحته في القطاعات الحكومية بالجمهورية اليمنية (دراسة ميدانية على الأجهزة المعنية بمكافحة الفساد)**⁷ ، تتجلى مشكلة الأطروحة في التساؤل الرئيس التالي : ما أنماط الفساد وعوامله وآليات مكافحته في القطاعات الحكومية بالجمهورية اليمنية ؟ هدفت الأطروحة إلى التعرف على أنماط الفساد الشائعة في القطاعات الحكومية، والتعرف على العوامل المؤدية للفساد، والتعرف على أهم المعوقات التي تواجه جهود مكافحة الفساد، والتعرف على أهم الآليات التي تُسهم في مكافحة الفساد في القطاعات الحكومية بالجمهورية اليمنية، بالإضافة إلى التعرف على الفروق الجوهرية ذات الدلالة الإحصائية في آراء أفراد الدراسة تجاه محاورها.
- يتكون مجتمع الأطروحة من العاملين في الأجهزة المعنية بمكافحة الفساد في العاصمة صنعاء بالجمهورية اليمنية وعددهم 334 فرد، وتكونت عينة الدراسة من 187 مفردة، استخدم الباحث المنهج الوصفي بمدخله (المسحي الاجتماعي والوثائقي) لتحقيق أهداف الأطروحة والإجابة على تساؤلاتها، كما استخدم الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وكانت أهم النتائج المتوصل إليها تتمثل في :
1. أكثر أنماط الفساد شيوعاً في القطاعات الحكومية بالجمهورية اليمنية، استغلال النفوذ، اختلاس المال العام، المحاباة والتحيز لجماعات وأفراد دون وجه حق، التلاعب في تحصيل الإيرادات الحكومية، أما أقلها شيوعاً، فهي إفشاء المعلومات السرية لجهات منافسة، وتسهيل عمليات غسل الأموال.
 2. أهم العوامل المؤدية للفساد في القطاعات الحكومية، تدني الأجور والمرتبات، وتدهور الوضع الاقتصادي وارتفاع تكاليف المعيشة، عدم تفعيل مبدأ الثواب والعقاب في ممارسة الوظيفة العامة، انتشار الفقر والبطالة والأمية، وعدم الاستقرار السياسي، أما أقل العوامل فهي وجود تعارض وتداخل بين الأجهزة المعنية بمكافحة الفساد، وجود ثغرات في القوانين ينفذ من خلالها الفاسدون.
 3. أهم المعوقات التي تواجه جهود مكافحة الفساد في القطاعات الحكومية، ضعف فاعلية الرقابة الإدارية والمالية في القطاعات الحكومية، نقص الكوادر الفنية المؤهلة في أجهزة مكافحة الفساد، الحصانات التي يتمتع بها شاغلو الوظائف العليا في الدولة، عدم وجود القوانين والتشريعات الخاصة بحماية الشهود والمبلغين في قضايا الفساد، أما أقل المعوقات فهي انتشار شبكات منظمة للفساد.

⁷ عبد القوي بن لطف الله علي جميل، **أنماط الفساد وآليات مكافحته في القطاعات الحكومية بالجمهورية اليمنية (دراسة ميدانية على الأجهزة المعنية بمكافحة الفساد)**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، قسم العلوم الشرعية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2013.

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

4. أهم الآليات التي تُسهم في مكافحة الفساد في القطاعات الحكومية، تطبيق مبدأ وضع الشخص المناسب في المكان المناسب، الإسراع في إجراءات التحقيق والمحكمة للمتهمين بجرائم الفساد ومعاقبة من تثبت إدانته، تحسين المستوى العام للأجور والمرتبات للموظفين، تفعيل دور أجهزة الرقابة والمساءلة، تطبيق قانون إقرار الذمة المالية، أما أقل الآليات إسهاماً في مكافحة الفساد، فكانت، فتح فروع للهيئة الوطنية العليا لمكافحة الفساد في جميع محافظات الجمهورية.

د. دراسة الباحثة⁸ Irène Hors وهي عبارة عن مقال بجوالي 20 صفحة يعالج إشكالية الصعوبات الموجودة لمكافحة الفساد من خلال تجربة أربعة دول نامية والتمثلة في البنين والمغرب والفلبين وباكستان، ووجدت في أن الأدبيات النظرية حول مكافحة الفساد في البلدان النامية وفيرة، لكن تظل الممارسة صعبة، وفي دراستها للمؤسسات المعنية والإصلاحات المضطلع بها ضد الفساد في الأربع بلدان السابقة الذكر، ومن خلال تحليل السياق الذي تقوم فيه الإجراءات الحكومية وغير الحكومية والأدوات التي تبدو الأنسب للمشكلة فإنها توصلت من خلال البحث أن فعالية الإصلاحات تبدو محدودة. ومن ناحية أخرى، فإن الإصلاحات القطاعية، تعبر عن مجرد امتثال لقواعد معينة، تجعل من الممكن مواجهة مشاكل الفساد بشكل بطيء، وبالتالي يمكن أن تسهم في تخفيضها ولكن بطريقة مستدامة.

ثانياً : دراسات متعلقة بحوكمة المال العام

أ. لبنى عبد اللطيف (2005)، نحو مزيد من الشفافية والمساءلة في الموازنة العامة للدولة في مصر، تتجه الدراسة إلى استعراض الإصلاح المالي ومناقشة علاقته بتطوير الشفافية وتأثير ذلك على درجة المساءلة المجتمعية في الموازنة العامة في مصر، وذلك من خلال الاعتماد على المنهج الوصفي للاقتصاد المصري، وقد هدفت الدراسة إلى توضيح أهم الإصلاحات التي خضعت لها مالية الدولة منذ 1979 إلى غاية 2005 من خلال تقسيم الدراسة إلى خمسة محاور تتمثل في⁹:

1. الإصلاح الضريبي؛

2. تعريف الحوكمة؛

3. تحديد قيم ومسؤوليات المتغيرات المالية العامة؛

4. هيكل وأسلوب عرض الموازنة العامة للدولة؛

5. مراحل عمل الموازنة العامة للدولة.

وتوصلت الباحثة إلى أن هذا الإصلاح أدى إلى زيادة درجة الشفافية في الأمور التي تتعلق بعلاقة المواطن بالسلطات الضريبية ورفع درجة مساءلته لها، وأنه على الصعيد المتعلق بعلاقة المواطن والمجتمع بالموازنة العامة للدولة نفسها لم يحدث تطوير كاف

⁸ Irène Hors , Les difficultés de la lutte contre la corruption : l'expérience de quatre pays en développement, In: Tiers-Monde, tome 41, n°161, 2000. Corruption, libéralisation, démocratisation. pp. 143-163.

⁹ لبنى عبد اللطيف، نحو مزيد من الشفافية والمساءلة في الموازنة العامة للدولة في مصر، مقال منشور، كلية الاقتصاد، جامعة القاهرة، مصر، 2005.

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

وقد أكدت الباحثة على أن صعوبة قراءة وفهم الموازنة العامة للدولة في مصر ناتج عن الطريقة المحاسبية التي تعرض بها الموازنة دون تسلسل من الروابط الاقتصادية والاجتماعية تعبر عن صلة الموازنة بأهداف المجتمع وحقوق مواطنيه قبل الدولة، وقد أوصت الباحثة بـ :

- الإسراع في تطبيق موازنة البرامج وذلك حتى تتحول الموازنة إلى وثيقة مقروءة، وقابل للمناقشة؛
 - الإسراع في اتخاذ خطوات هامة في تطبيق اللامركزية، وهو يعني تقريب الموازنة من مكان تنفيذها ، مما يؤثر على كفاءة التخطيط واستخدام المال العام؛
 - تقديم مرفقات تكميلية مع الموازنة توضح الموقف المالي التوازني (على أساس الاستحقاق) مع التفرقة في البنود التي على الأساس النقدي.
- ب. شعبان فرج (2012/2011)، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر دراسة حالة الجزائر (2010-2000)¹⁰ ، يهدف الباحث من خلال بحثه إلى مجموعة من الأهداف أبرزها ما يلي:
- إبراز أهمية الالتزام بمبادئ الحكم الراشد لتحقيق التنمية المستدامة ومحاربة الفساد؛
 - إبراز الدور الذي تلعبه الإدارة الجيدة للمالية العامة للدولة في الحفاظ على مواردها المالية وترشيد الإنفاق العام.
 - معرفة الآليات التي يمكن أن يساهم بها إرساء مبادئ الحكم الراشد في حسن استغلال وإدارة الموارد المتاحة وترشيد النفقات العامة حتى تستفيد منها الطبقات الأقل دخلا (الفقيرة)، وتتجنب إسرافها وتبذيرها، وصرفها في أوجه غير مشروعة أو ذات مردودية ضعيفة.
 - معرفة متطلبات الحكم الراشد لجعل برامج التنمية الاقتصادية تعمل على تحفيز النمو الاقتصادي وتحذ من الفقر في الجزائر.

ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بمعالجة الإشكالية الرئيسية للبحث التالية:

- إلى أي مدى يساهم الالتزام بمبادئ الحكم الراشد في إدارة وتوجيه الإنفاق العام بصورة صحيحة بما يحقق رشادته، وكيف يمكن أن يساعد أيضا في التخفيف من حدة الفقر؟
- من أجل معالجة الموضوع اختار الباحث التحليل النظري من خلال المنهج الوصفي التحليلي، ووفق طريقة الاستنتاج ومحاولة الاستقراء عبر قواعد الاستدلال المنطقي قام بدراسة الحكم الراشد وارتباطه بالتنمية والفساد وكذا علاقته بترشيد الإنفاق والحد من الفقر، وقد استعان ببعض الأدوات الأخرى كالإحصاء في إبراز تطور النفقات العامة في الجزائر وكذا مستويات الفقر والفساد، وتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي من خلال محاولة تعميم وإسقاط مبادئ الحكم الراشد على سياسات ترشيد الإنفاق والحد من الفقر في الجزائر.

وتوصل الباحث إلى نتائج مختلفة يمكن إجمالها في النقاط التالية:

- لا غنى للصالح العام، عن الحكم الراشد لكي يحقق المجتمع والاقتصاد أقصى رفاه ممكن في ضوء الموارد المحدودة المتاحة، كما يعد الالتزام بمبادئه شرطا ضرورياً لتوسيع نطاق قدرات الدولة على إدارة مواردها، فالمشاركة والشفافية والمساءلة وحكم القانون، والإدارة الجيدة في جميع قطاعات المجتمع هي قوام تحقيق التنمية المستدامة الاقتصادية والاجتماعية التي تركز على الأفراد.
- الحكم الراشد ليس هدفا في حد ذاته، إنما هو وسيلة لتحقيق تنمية البشر ورفاه البشرية.

¹⁰ شعبان فرج، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر دراسة حالة الجزائر (2010-2000)، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 - دالي إبراهيم، الجزائر، 2012/2011.

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

- تؤدي أوجه الضعف في الحكم من قبيل انعدام الشفافية والمساءلة في القطاع العام وحالات الفساد إلى تقليل قدرة الدولة على تلبية حاجيات وأولويات مواطنيها خاصة الفقراء منهم، فالفساد يجرم الفقراء من نصيبهم العادل من الموارد الاقتصادية والخدمات الأساسية، ويوجه موارد الدولة إلى وجهات غير مشروعة، ما يقلل من كفاءة وفعالية سياساتها وبرامجها التنموية.

وفي آخر البحث أوصى الباحث بضرورة إضفاء مزيد من اللامركزية على الحكم - من المستوى الوطني إلى الولايات والبلديات وحتى المناطق الريفية ما يمكن الناس من المشاركة على نحو أكثر مباشرة في عمليات الحكم، كما يمكن أن يساعد ذلك الشكل يمكن للجزائر أن هذا على تمكين الناس الذين كانوا مستبعدين من قبل في عملية صنع القرار والعمل على تعزيز الاتصال بين المسؤولين توفر فرصاً عادلة ومستدامة لكل أفراد الشعب، كما يناط المجتمعات والمنظمات المدنية عن طريق تبادل المعلومات التي يمكن أن تستخدم في صياغة برامج الحكوميين والإنمائية تلي الاحتياجات والأولويات المحلية، ما يجعلها أكثر فعالية واستدامة.

ج. فاطمة ساجي (2011) ، **الشفافية كأداة لتسيير المالية العامة**¹¹ ، يهدف البحث إلى تحديد معوقات ومجالات الاستفادة من تطبيق مفاهيم الشفافية في المالية لعامة وذلك للمساهمة في فعالية المالية العامة وحل مشاكلها، ولتحقيق الأهداف حاولت الباحثة معالجة الإشكالية الرئيسية للبحث : كيف يمكن تعزيز الشفافية تسيير المالية العامة؟ ومدى شفافية المالية العامة في ظل النظام الميزانياتي الجزائري الحالي ؟ ولمعالجة هذه الإشكالية اعتمدت الباحثة على عدة أساليب علمية للبحث منها المنهج الوصفي، المنهج التحليلي والمنهج المقارن، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج مفادها ما يلي :

- المالية العامة في الجزائر بعيدة عن مبدأ الشفافية، حيث تتسم بالغموض، هذا ما تجلّى من خلال التقارير الصادرة في هذا الشأن من مختلف المنظمات.

- بالنسبة لمنظمة الشفافية الدولية رأت أن الفساد تغلغل في مؤسسات الدولة حيث أن الجزائر، تحصلت على أسوأ نقطة منذ سنة 2005 وضيعت قرابة 20 رتبة بين سنتي 2008 و2009 حيث تحصلت على علامة 3 من 10 سنة 2008 في الرتبة 97 أما في سنة 2009 تحصلت على 2.8 في الرتبة 111 ، تفسر هذا التراجع بأن الجهود المبذولة من طرف الدولة لمحاربة الفساد ونشر الشفافية حتى بعد المصادقة على الاتفاقية الألفية لمحاربة الفساد ما زالت محدودة، كما أن السلطة لا تملك الإرادة السياسية المطلوبة في التصدي للفساد الذي تغلغل في مؤسساتها.

- الجزائر لا تفصح عن كامل مصروفات الميزانية العام، حيث نجد أن قلة المعلومات المتوفرة للعامة ألالاستقرار في اتخاذ السياسات وأموال النفط كلها متغيرات تزيد من حدة الفساد وانعدام الشفافية.

- وبالنسبة لمشروع شراكة الميزانية الدولي فان مجموع نقاط الجزائر يكشف عن أن الحكومة تزود الجمهور بمعلومات قليلة جدا حول الميزانية العامة للدولة ونشاطاتها المالية خلال السنة التي تغطيها الميزانية وهو ما يترك المواطنين بلا معلومات لا اعتبار أن الحكومة موثوقة في إدارتها للأموال العامة، وتفتقر لتلبية معظم المتطلبات الأساسية لإنتاج الميزانية، حيث تحصلت الجزائر على نسبة 1% وذلك لانعدام أغلب وثائق الميزانية فالجزائر لا تقوم بعقد جلسات علنية حول الميزانية يشارك فيها الجمهور، كما أن المعلومات المفصلة عن الميزانية التي تساعد على معرفة التقدم في إنجاز المشاريع محدودة جدا، تقرير نهاية السنة لا يتم نشره وكذا تقارير مراجعة الحسابات لا يعلن عنها، مما يعيق مقارنة الأهداف المسطرة مع النتائج المحققة وإيضاح النقائص، وإعطاء النصائح لتحسين الفعالية.

¹¹ فاطمة ساجي، **الشفافية كأداة لتسيير المالية العامة** ، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان، 2011/2010.

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

- إن مستوى الشفافية في تسيير المالية العامة في الجزائر ضعيف، يرجع هذا المستوى إلى مجموعة من المشاكل الموضحة في ما يلي:
- ✓ دور البرلمان الضعيف في مناقشة قانون المالية نظرا لضيق المهلة المقدمة له من أجل المناقشة؛
 - ✓ إمكانية تعديل المصادقة البرلمانية عن طريق التنظيم؛
 - ✓ صعوبة الحصول على الوثائق المرافقة للميزانية العامة للدولة، حيث أنها غائبة تماما عن مجال الإعلام القانوني وإن وجدت تبقى في متناول أعضاء البرلمان و الحكومة؛
 - ✓ تجميد الحكومة لرقابة البرلمان على تنفيذ الميزانية العامة بسبب عدم تقديم قانون ضبط الميزانية؛
 - ✓ إضعاف دور مجلس المحاسبة الوطني بسبب عدم نشر تقريره، كما لا تسلم نسخة منه للبرلمان؛
 - ✓ عدم وجود قدر كاف من الشفافية في مراحل إعداد الميزانية؛
 - ✓ افتقار إعداد الميزانية للمرونة وهو ما يحد من قدرة الوزارات على تنفيذ المشاريع بكفاءة؛
 - ✓ عدم تحديد لجان استماع مستقلة، وانعدام مشاركة الجمهور في مناقشة القرارات المتعلقة بسياسة المالية العامة.
- وأُنهِيت الدراسة بمجموعة من التوصيات والاقتراحات أهمها :

- على الحكومة أن تصدر وثائق خلال السنة المالية من اجل تقديم صورة شاملة و محدثة عن نشاطات الحكومة.
- انجاز ميزانية المواطن مع ضمان وصولها إلى أكبر قدر ممكن من الجمهور وأن تكون مفهومة وسهلة التناول من قبلهم.
- ربط عملية الميزانية بأهداف التنمية وكذا بمكافحة الفساد.

ح. دراسة (A. M. Lavrov, A.C. Pirie, and P.J. Brooke)¹²، 2007، وهي عبارة عن

ورقة معلومات أساسية التي قدمتها وزارة المالية في الاتحاد الروسي إلى اجتماع وزراء مالية المجموعة الثمانية، بحيث تحدثت حول المبادئ الأساسية من أجل حوكمة المالية العامة، ومن خلالها أطلق الاتحاد مبادرة لرفع مستوى الجهود الدولية لتشجيع حوكمة المالية العامة كما بحثت الورقة في القضايا الرئيسية التي ينطوي عليها العمل لنشر وتطبيق أفضل الممارسات في حوكمة المالية العامة ، ويناقش الحاجة إلى مزيد من العمل والمجالات الرئيسية لمواصلة العمل بهدف تحسين الأمن المالي المتبادل وخلق ظروف أكثر ملاءمة للنمو المستدام في جميع أنحاء العالم.

حيث قدم القسم الأول الأساس للوثيقة التي قدمها وزير المالية من الاتحاد الروسي، في اجتماع وزراء مالية مجموعة الثماني في سان بطرسبرج في 9-10 يونيو 2006. تمت مناقشته في جلسة توعية حضرها وزراء المالية المدعويين استراليا والبرازيل والصين والهند ونيجيريا وكوريا الجنوبية ، والأمين العام للوكالة الدولية للطاقة ، والأمين العام للمنظمة الاقتصادية التعاون والتنمية ، المدير الإداري لصندوق النقد الدولي ، مفوض الاتحاد الأوروبي للاقتصاد والمالية ، وزير المالية في النمسا (البلد الذي يتولى رئاسة الاتحاد الأوروبي)، ورئيس البنك الدولي، وبموجب هذه المبادرة قدم اقتراحات حول تحقيق توافق في الآراء حول المحتويات الرئيسية لمبادئ حوكمة المالية العامة ومن هذا الأساس لوضع مدونة للممارسات الجيدة (وأفضل) في حوكمة المالية العامة، فضلا عن المعايير والتوجيهات المناسبة بشأن تطبيقها والاستخدام.

¹² A. M. Lavrov, A.C. Pirie, and P.J. Brooke, **PRINCIPLES FOR GOOD GOVERNANCE OF PUBLIC FINANCE**, in St. Petersburg on 9-10 June 2006, disponible sur le site : http://old.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pfggopf_eng.pdf, consulté le 17/05/2015.

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

وعلى هذا الأساس فإن المبادرة اجتمعت واستقرت حول أن القائمة الأساسية للمبادئ أو لمكونات حوكمة المالية العامة تتمثل في العناصر الموالية :

1. **الشفافية المالية :** وقد حرصت المبادرة على ضرورة الشفافية المالية على وجه خاص وذلك من خلال :
 - وصول الجمهور إلى المعلومات عن الوضع والاتجاهات في المالية العامة ؛
 - انفتاح أنشطة هيئات الدولة على الإعداد والنظر والموافقة وتنفيذ الميزانيات ؛
 - وجود والامتثال للمتطلبات الرسمية على الميزانية وكيفية إعدادها وتقديم تقارير تنفيذها والمساءلة؛
 - النظر والموافقة من قبل الهيئة التشريعية لمؤشرات الإبلاغ الرئيسية للميزانية ؛
 - إعداد وتقديم تقارير الميزانية وفقا للعموم المبادئ الضرورية والكافية لأغراض المقارنات دولية.
2. **استقرار الميزانيات واستدامتها على المدى الطويل :** ولضمان ذلك لابد من :
 - التنبؤ بمعايير الميزانية الرئيسية على المدى المتوسط (حتى 3 سنوات) وعلى المدى الطويل (أكثر من 3 سنوات) في إطار سياسات الاقتصاد الكلي والنقدية المتكاملة؛
 - الواقعية والحذر من التوقعات الاقتصادية والافتراضات التي توفر الأساس لتخطيط الميزانية؛
 - وجود معايير (مؤشرات كمية) للواقعية واستدامة الميزانيات، وقبولية الضرائب وأعباء الديون، واحترامها في تطوير سياسة الميزانية المتوسطة والطويلة الأجل؛
 - تحليل منهجي وإدارة المخاطر المالية، بما في ذلك المتوسط وعواقب على المدى الطويل لقبول التزامات النفقات الجديدة أو من الاتجاهات المؤدية إلى نفقات إضافية، مع مراعاة الاستقرار والقدرة على التنبؤ بإيرادات الميزانية (بما في ذلك التمييز بين الإيرادات تعتمد على التطورات الاقتصادية الخارجية وغيرها)؛
 - إنشاء وصيانة الاحتياطات المالية المناسبة، بما في ذلك الاستقرار و الأموال للأجيال القادمة في حالة البلدان التي لديها نسبة عالية من العائدات من صادرات السلع.
3. **وجود نظام فعال ومنصف للعلاقات فيما بين الميزانيات :** من خلال :
 - علاقات مالية مستقرة ويمكن التنبؤ بها بين المركزية والإقليمية والسلطات المحلية، المنشأة بموجب تشريع وعلى أساس مبادئ موحدة ؛
 - توزيع متوازن ومتشابه للسلطة على التزامات الميزانية والإيرادات بين مستويات الحكومة المختلفة؛
 - الفرص والحوافز للسلطات دون الوطنية لتقريرها نفقات الموازنة والعائدات على أساس المصالح والتفضيلات المجتمعات الإقليمية والمحلية (الاستقلالية المالية) ؛
 - نظام موضوعي وشفاف ومتمثل في تحقيق توازن الميزانية ؛
 - توافر الحوافز لزيادة فعالية إدارة المالية الوطنية الفرعية، وإذا لزم الأمر، العقوبات لضمان الامتثال الانضباط المالي والمتطلبات التشريعية.
4. **عملية متكاملة للميزانية :** وتفرض على كل مستوى من مستويات إدارة الأموال العامة :
 - مسؤوليات وصلاحيات الجهاز التنفيذي المسؤول عن تطوير وتنفيذ السياسة المالية ، بما في ذلك تنظيم يتم تحديد إعداد وتنفيذ الميزانية بوضوح ولا لبس فيه؛

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

- جميع الإيرادات والنفقات محددة في ميزانية واحدة، دون رهن من أنواع محددة من الإيرادات إلى أي مناطق معينة من المصروفات؛
 - في نظام الميزانية لا توجد أموال خارجة عن الميزانية (باستثناء الأموال المنصوص عليها في التشريع للتأمين الاجتماعي والطبي، وأيضا الاستقرار والأموال بين الأجيال)؛
 - تخطيط وتنفيذ النفقات الجارية والرأسمالية وجميع أنواعها يتم تنفيذ برامج الموازنة من قبل الهيئات المسؤولة عن السياسة في مجالات النشاط ذات الصلة، في إطار القواعد والإجراءات المشتركة؛
 - نظام فعال قيد التشغيل من أجل إجراء مدفوعات الميزانية، والإدارة حساب ميزانية واحد والمحاسبة عن التزامات الميزانية.
5. التخطيط المالي متوسط الأجل : ويتطلب ذلك ما يلي :
- إعداد والموافقة على الميزانية السنوية وفقا للأطر الإنفاق على المدى الطويل؛
 - وجود والامتثال للقواعد والإجراءات الرسمية للمتداول السنوي (إجراء التعديلات والتمديدات) على المدى المتوسط تقديرات النفقات؛
 - وجود وتطبيق طرق رسمية لحساب (وتعديل) نفقات الميزانية المكلفة بالسياسات القائمة، بما في ذلك تحويلات الضمان الاجتماعي للأشخاص؛
 - وجود، والامتثال للقواعد والإجراءات لقبول جديدة التزامات في إطار قيود الميزانية المعتمدة ؛
 - إدخال "سقف" الإنفاق (حدود) للهيئات المخططة على أساس على المدى المتوسط.
6. الميزانية الموجهة نحو النتائج : ويتطلب إعداد الميزانية الموجهة نحو النتائج ما يلي :
- الإعداد ، لكل هيئة إنفاق ، إطار من الأهداف والأهداف والموجهة نتائج النشاط ، المصممة لضمان تحقيق الأهداف وأولويات سياسة الحكومة؛
 - وجود وتطبيق طرق رسمية لتقدير التكلفة الكاملة للالتزامات الإنفاقية (ومخصصات الميزانية) والبرامج والخدمات العامة بطريقة واقعية؛
 - ضمان الاستقلالية والتحفيز والمساءلة والمسؤولية هيئات الإنفاق ووحدها الفرعية الداخلية والمنظمات التابعة الخارجية للتخطيط وتحقيق نتائج من النفقات داخل المنشأة حدود مالية؛
 - استخدام مبادئ تنافسية لتخصيص أموال الميزانية ، بما في ذلك مع مراعاة النتائج المحققة والمخطط لها من استخدام الميزانية اعتمادات؛
 - وجود وتطبيق طرق تقييم النتائج من استخدام أموال الميزانية من جانب هيئات الإنفاق والمنظمات في الفترة المشمولة بالتقرير.
7. الرقابة المالية الفعالة والإبلاغ والرصد: ويتطلب ذلك :
- مراجعة خارجية مستقلة سنوية (مراجعة) لتقارير الميزانية مع مراجعة لاحقة للنتائج التي توصل إليها من قبل السلطة التشريعية؛
 - نظم إدارة معلومات فعالة لتمكين الرصد السليم والسيطرة ، بما في ذلك على الامتثال لتشريع الميزانية؛
 - وجود ، والامتثال للإجراءات التي يحددها القانون لاستعراض الامتثال لتشريع الميزانية والمسؤولية عن أي خروقات؛
 - وجود ، والامتثال ، والشفافية ، والشفافية والفساد إجراءات مقاومة لاتخاذ القرار بشأن استخدام أموال الميزانية، بما في ذلك في تنفيذ المشتريات؛

- تحليل وتقييم منتظمين لجودة الإدارة المالية، مدعومة بتدابير لتحسينها؛
- تطوير وتطبيق آليات الرقابة والمراجعة الداخلية.

ثالثا : دراسات متعلقة بتطوير نظامي الميزانية العامة للدولة والحاسبة العمومية

أ. فريد منصور حمدان سليم(2007)، أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرار في بلديات قطاع غزة في فلسطين، هدفت هذه الدراسة للتعرف على مدى كفاءة النظام المحاسبي القائم على تطبيق الأساس النقدي في بلديات قطاع غزة، وبيان مزاياه وعيوبه من خلال إيضاح جودة المعلومات المحاسبية ومدى كفاية المعلومات الكمية والنوعية الناتجة عن هذا النظام وملاءمتها لمتخذي القرارات، وقد أُختيرت عينة الدراسة بطريقة المسح الشامل وبلغ عدد أفرادها (96) شخص.

ولتحقيق أهداف الدراسة وإتمامها قام الباحث بإعداد وتطوير واستخدام استبانة لهذا الغرض، شملت (44) فقرة موزعة على أربعة مجالات وقد تم توزيعها على بلديات قطاع غزة، وقد تم التأكد من صدق الإستبانة بعرضها على عدد من المحكمين من مختلف التخصصات لإبداء آرائهم وملاحظاتهم حولها، ثم بعد ذلك قام الباحث باحتساب معامل الثبات، وكانت النتائج التي تم التوصل إليها ملائمة لأغراض الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من بينها :

- أن الأساس النقدي لم يعد يناسب العمل المحاسبي في البلديات، ورغبة غالبية المبحوثين في استبداله بالأساس النقدي المعدل، وأن أهم جهات يتم إعداد التقارير المحاسبية والمالية لها هي الجهات الحكومية مثل : وزارة الحكم المحلي وهيئة الرقابة العامة، وهناك مظاهر ضعف للمعلومات المحاسبية منها : عدم ملاءمتها للاستخدام في مجال الرقابة المالية بصورة فعالة، وأن الأساس النقدي لا يسهل للبلدية الحصول على التقارير الاستثنائية بصورة كبيرة، وأن المعلومات المحاسبية لا تساعد متخذي القرارات في البلديات على اختلاف فئاتها في اتخاذ القرارات، وضعف قابلية المعلومات المحاسبية للبلدية للمقارنة مع المعلومات المحاسبية للبلديات الأخرى.

وفي النهاية خلصت الدراسة إلى عرض بعض التوصيات العامة : كتنبي تطبيق أساس محاسبي غير الأساس النقدي، وأن يتضمن النظام المحاسبي مجموعة من التقارير والقوائم المالية للبلديات، والتي تلي حاجة متخذي القرارات من المعلومات المالية وغير المالية، وضرورة الاهتمام بإعداد تقارير محاسبية ومالية موجهة للمواطنين، وضرورة التوسع في استخدام المعلومات المحاسبية في عمليات اتخاذ القرارات بكافة أنواعها، أن تقوم البلديات بعمل مقارنات لقوائمها المالية مع بلديات أخرى باستمرار كأداة من أدوات التحليل المالي، لأن ذلك يعطي تقييم لوضع البلدية لأغراض قياس الكفاية ومن ثم العمل على تحسين ذلك الوضع من ناحية مالية وإدارية¹³.

¹³ فريد منصور حمدان سليم، أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرار في بلديات قطاع غزة في فلسطين ، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.

ب. محمود عبد الله محمود وشاح (2008)، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني (دراسة ميدانية)¹⁴، هدفت هذه الدراسة إلى تقويم النظام المحاسبي الحكومي المطبق في الوزارات الفلسطينية واقترح الاستراتيجيات اللازمة لتطويره ودعم جودة مخرجاته، ولتحقيق ذلك استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف وتحليل واقع النظام المحاسبي المطبق في الوزارات الفلسطينية وتوزيع الاستبانة التي صممت لجمع البيانات اللازمة من العاملين في الإدارات المالية والرقابية الذين لا تقل درجاتهم الوظيفية عن رئيس قسم وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها ما يلي:

1. لا تتلاءم الأسس والمقومات التي يعتمد عليها النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني مع متطلبات وجود نظام محاسبي سليم ومتطور قادر على مواكبة التغيرات التي طرأت على دور الدولة وتحقيق الأهداف المناطة به؛
2. استمرار تطبيق نظام موازنة البنود لا يتلاءم مع متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني؛
3. عدم اهتمام المسؤولين في السلطة الفلسطينية بالبيانات والمعلومات التي تتضمنها الموازنة العامة والتقارير المالية المترتبة عليها في عملية اتخاذ القرار بالإضافة إلى عدم تطوير الكوادر البشرية المسؤولة عن تشغيل ومراقبة النظام المحاسبي. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها العمل على استكمال المقومات والأسس الملائمة لتطوير النظام المحاسبي ليتمكن من تحقيق أهدافه وذلك من خلال توفير مجموعة متكاملة من المستندات والدفاتر والتقارير المالية، والعمل على تطبيق موازنة البرامج والأداء واعتماد أساس الاستحقاق وإرساء الأسس اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف وآخر لمحاسبة المسؤولية، وتبني المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام ودليل إحصاءات مالية الحكومة، والاهتمام بالكوادر البشرية ونشر الوعي بين المسؤولين بأهمية تطوير النظام المحاسبي والاعتماد على مخرجاته في عمليات اتخاذ القرار.

ت. زياد هاشم السقا، علي مال الله السندي (2010)، فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية¹⁵، يهدف البحث إلى توضيح كيفية تقرير فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية من خلال تصميم نظم معلومات محاسبية يمكن أن تساهم في توفير معلومات تساعد على رقابة وتقييم أدائها وقياس كلفة خدماتها، من خلال تطويع الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الحكومية والتي شهد تطبيقها نجاحاً في العديد من الدول المتقدمة. تظهر أهمية البحث من خلال إبراز الدور الذي يمكن أن يلعبه النظام الفعال للمعلومات المحاسبية، في رقابة وتقويم أداء الوحدات الحكومية وقياس كلفة خدماتها، في ظل غياب عامل الربح كأحد المؤشرات المهمة لتقييم أداء الوحدات الحكومية.

تحدد مشكلة البحث من خلال ملاحظة ضعف دور نظم المحاسبة الحكومية كنظم معلومات لعدم قدرتها على توفير معلومات تساعد في رقابة وتقييم أداء الوحدات الحكومية وقياس كلفة خدماتها، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي، من خلال الإطلاع على ما يتعلق بموضوع البحث في الدوريات والكتب العلمية العربية والأجنبية. وقد خلصت الدراسة بمجموعة من النتائج أهمها :

- إن الهيكل العام لنظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية لا يختلف عنه في وحدات قطاع الأعمال؛

¹⁴ محمود عبد الله محمود وشاح، الإطار العام لتقويم وتطوير النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة، 2008.

¹⁵ زياد هاشم السقا، علي مال الله السندي، فاعلية نظام المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية، مقال منشور، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 06، العدد 17، العراق، 2010.

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

- تحديد حدود الإبلاغ المالي والتعرف على احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية يعد مسألة مهمة عند تصميم نظام المعلومات المحاسبية؛
- الاتساق مع القواعد والقوانين والتشريعات لا يعني أن تتوقع المحاسبة العمومية داخل هاته النصوص ولكن عليها أن تستجيب باستمرار لتطور الفكر المحاسبي بما لا يتعارض مع النصوص القانون؛
- استخدام أساس الاستحقاق في المحاسبة العمومية على عمليات الوحدات الحكومية يساعد على زيادة كفاءة نظام المعلومات المحاسبية إذ يقدم صورة شاملة عن التزامات الوحدة الحكومية ويساعده في صياغة السياسات الواقعية ويسهل إدارة النقدية؛
- توجد عدة أسباب من شأنها جعل استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية أكثر أهمية منها في قطاع الأعمال أهمها غياب دافع الربح كوسيلة تنظيمية أو كمقياس لكفاءة التشغيل، كما أن هناك العديد من الاستخدامات لمحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية أهمها:
 - ✓ إعداد الموازنة؛
 - ✓ رقابة وخفض تكاليف الخدمات المقدمة؛
 - ✓ تسعير الخدمات الحكومية؛
 - ✓ تقرير فاعلية أداء الوحدات الحكومية من خلال قياس تكاليف الجهود المبذولة في تقديم الخدمات وبيان أثر هذه الجهود على جودة الخدمات المقدمة.

ث. فاطمة مفتاح (2011/2010)، تحديث النظام الميزاني في الجزائر¹⁶ وتهدف الدراسة إلى تبيان أهمية توفر نظام ميزانية سليم في الدولة وتسليط الضوء على الضرورة الملحة لتحديث نظام ميزانية الدولة، من خلال معالجة الإشكالية الرئيسية للبحث والمتمثلة في : ما مدى حاجة النظام الميزاني الجزائري إلى الإصلاح ؟ وما هو مضمون مشروع تحديث النظام الميزاني؟

وقد اعتمدت الباحثة على ثلاث مناهج علمية لتحقيق أهداف البحث والمتمثلة في المنهج التاريخي، المنهج التحليلي والمنهج المقارن، وعليه توصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- يعاني النظام الميزاني الحالي في الجزائر من نقائص واختلالات تتمثل في :
 - ✓ قصور الميزانية العامة عن تحقيق الأهداف المرجوة منها كون أن النفقات توجه لتحقيق البنود المسجلة فيها فقط؛
 - ✓ النقص الواضح لشفافية الميزانية من خلال نقص وثائقها وغموض بعض العمليات المالية للدولة؛
 - ✓ سوء التخطيط؛
 - ✓ قصور الروابط بين السياسات والميزانية العامة للدولة؛
 - ✓ ضعف الأجهزة الرقابية في أداء مهامها.
- اتجاه الجزائر إلى مشروع تحديث النظام الميزاني بهدف تكوين قاعدة قانونية وتنظيمية جديدة للنظام الميزاني يتمثل محورها في التسيير القائم وفق النتائج .

¹⁶ فاطمة مفتاح، تحديث النظام الميزاني في الجزائر ، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد-تلمسان، 2011/2010.

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

انطلاقاً من النتائج المتوصل إليها أوصت الباحثة بالاهتمام بالعنصر البشري كونه أساس نجاح الإصلاح لذا لا بد من توفير الإطارات والعمال المؤهلين، إضافة إلى إشراك جميع الفرق المعنية في عملية الإصلاح من البداية من هيئات تشريعية، مجتمع مدني، وهيئات رقابية... وغيرها.

ج. يجاوي أحمد (2011-2012)، إصلاح الميزانية العامة للدولة وآثاره على تسيير المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري في الجزائر 1995-2009،¹⁷ حيث تكلم الباحث عن بداية الجزائر في مسار إصلاح الميزانية كانت عن طريق السلطات العمومية، ومن خلال القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، الذي يشكل محورا رئيسا في إصلاح هياكل الدولة، الهادفة إلى التحكم الدقيق في النفقات العمومية والحد من الإسراف وهدر المال العام. ويتضمن الإصلاح بناء منظومة معلوماتية قوية وآمنة جدا لأنها تضمن تبادل معلومات دقيقة وإستراتيجية عن ميزانية الدولة، كما سيتضمن إصلاحات موسعة للمسؤولين والمتصرفين في تنفيذ البرامج التنموية، التي ستصبح مع صدور القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، متعددة السنوات، مما سيمنح سلطة رقابية واسعة ومعقدة للمفتشية العامة للمالية، بالإضافة لتوظيف كفاءات جديدة بإمكانها مسايرة الإصلاحات الجديدة لقطاع الميزانية. ويتضمن الإصلاح أيضا، إعادة صياغة نمط تسيير الميزانية و ترقية ثقافة النجاعة وإرساء تسيير أفضل للميزانية، بهدف الوصول إلى نجاعة قياسية في أداء المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في الجزائر، ويتوقع الباحث أن يمتد الإصلاح لغاية 2012 لأنها ستتمس جميع الدوائر الوزارية من أجل شفافية أكثر في تنفيذ النفقات.

ح. شلال زهير (2014)، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة،¹⁸ هدفت هذه الدراسة إلى تشخيص واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، وقد اعتمد الباحث على استخدام أدوات المنهج الوصفي في مجال عرض المفاهيم النظرية وتقديم الإطار القانوني والتنظيمي للمحاسبة العمومية، في حين تم استعمال أدوات المنهج التحليلي لتدقيق آليات مسك الدفاتر والسجلات والقيود المحاسبية لإثبات المعاملات المالية للدولة وفق المخطط المحاسبي، لغرض تحديد سلبيات وإيجابيات النظام المحاسبي وتقديم الاقتراحات لمعالجة النقائص، إضافة إلى عرض آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتحليل نقاط القوة والضعف لمشروع المخطط المحاسبي للدولة وتقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات. وقد توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج مفادها:

1. تقدم المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام أفضل الممارسات المحاسبية المتفق عليها دوليا لتصميم نظام محاسبي يسمح بعرض قوائم مالية حكومية ذات مصداقية، تحقق الشفافية في تسيير الموارد العمومية وترقى بجودة الإبلاغ المالي الحكومي من الرقابة إلى تقديم أدوات المساءلة عن الأداء وتقييم نتائج نشاط وحدات القطاع العام، مما يسمح لها بتلبية حاجيات فئات مستخدمي البيانات المالية الحكومية؛
2. لا تكتسب المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام صفة الإلزام أو الإلزام بالنسبة للدول التي تحتفظ بحرية اختيار ما يتلاءم مع نظمها المحاسبية، حيث إن التفاعل الدولي مع المعايير الدولية للمحاسبة في وحدات القطاع هو الذي يكسبها أهمية كبيرة، لأن القبول الدولي المتزايد لهذه المعايير والاعتراف الدولي المتزايد بتبني متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في

¹⁷ يجاوي أحمد، إصلاح الميزانية العامة للدولة وآثاره على تسيير المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري في الجزائر 1995-2009، مذكرة ماجستير، علوم اقتصادية، فرع اقتصاديات المالية والبنوك، جامعة أمجد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2012/2011.

¹⁸ شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه العلوم، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمجد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2013/2014.

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

- القطاع العام وفق أساس الاستحقاق هو الذي يدفع إلى جعلها من أبرز أدوات إصلاح وتطوير نظم المحاسبة العمومية على المستوى الدولي؛
3. يعتبر أساس الاستحقاق الكامل أفضل أساس للقياس المحاسبي الحكومي لكونه يسمح بتطوير نظام محاسبة حكومية فعال، يحقق أهداف الرقابة المالية والإفصاح الكامل والدقيق عن مدى كفاءة وحدات القطاع العام في إدارة المال العام، عن طريق تقييم النتائج الاقتصادية للبرامج الحكومية بما في ذلك تحديد تكلفة الإيرادات وقياس كفاءة أداء الجهات الإدارية في تنفيذ البرامج والأنشطة المخطط لها؛
4. تؤكد الهيئات والمنظمات الدولية المتخصصة في المحاسبة العمومية على ضرورة الانتقال من تطبيق الأساس النقدي في المحاسبة العمومية نحو تعميم استخدام أساس الاستحقاق الكامل؛
5. تبنى أحد الأسس المحاسبية يؤدي إلى اختلاف محاور القياس المحاسبي وجودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يؤثر على نوعية ومكونات عناصر القوائم المالية؛
6. نظام محاسبة الخزينة العمومية في الجزائر هو نظام تقليدي قائم على الأساس النقدي، الذي يركز على بيان المركز المالي للدولة عن طريق تركيز الرقابة على حركة التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة. لهذا السبب، فإن مخرجات النظام المحاسبي القائم على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة العمومية يعرض قوائم مالية تحتوي على بيانات مالية محدودة الاستعمال لا تصلح لأغراض اتخاذ القرار وتقييم نتائج وحدات القطاع العام إلى جانب عدم توفير أدوات المساءلة عن الأداء؛
7. لا يسمح النظام الحالي لمحاسبة الخزينة العمومية بتوفير بيانات مالية عن حجم حقوق الدولة المثبتة أو غير المحصلة لعدم توفر حسابات مخصصة لقيود هذه العمليات؛
8. لا أثر لمحاسبة المخزون والاستثمارات العمومية وتطبيق الاهتلاك عليها في نظام محاسبة الخزينة العمومية بسبب اعتبارها نفقات تتحملها السنة المالية؛
9. لا يوفر نظام محاسبة الخزينة العمومية أدوات متابعة استهلاك الاعتمادات المالية والالتزام بالنفقات العمومية لعدم فتح حسابات لقيود هذه العمليات التي يتم التكفل بها ومتابعتها في سجلات خارج المحاسبة وفق القيد الوحيد؛
10. يعتبر تطبيق المخطط المحاسبي الجديد للدولة فقرة نوعية في مجال رفع جودة الإبلاغ المالي الحكومي لأنه يسمح بتطبيق أدوات أساس الاستحقاق في إثبات وقياس العمليات المالية للدولة، وإعداد قوائم مالية متكاملة تعرض مجمل أصول وخصوم الدولة في وثيقة واحدة، إضافة إلى إعداد بيان المركز المالي للخزينة العمومية وعرض نتائج تنفيذ الميزانية العامة للدولة بصفة منفصلة يمكن استعمالها من طرف متخذي القرار لأغراض الرقابة والتخطيط والمساءلة عن الأداء دون اللجوء إلى المستندات ذات الطابع الإحصائي؛
11. يوفر النظام المحاسبي الجديد تغطية أوسع لنشاط وحدات القطاع العام مقارنة بالنظام القديم، حيث يتكفل هذا الأخير بكافة العمليات المالية المفتوحة في نظام محاسبة الخزينة العمومية ويتعداه إلى فتح أقسام حسابات جديدة تؤسس لممارسات محاسبية لم يتعود عليها المحاسب العمومي في الجزائر؛
12. يتكفل النظام المحاسبي الجديد للدولة بقيود عمليات تنفيذ الاستثمارات والتجهيزات العمومية وإثباتها محاسبيا وتطبيق إجراء الاهتلاك عليها، مما يسمح بعرض وتقييم حجم ممتلكات الدولة مباشرة في القوائم المالية؛
13. لا يوفر النظام المقترح من طرف وزارة المالية حسابات للتكفل بالتسجيل المحاسبي لإجراء الالتزام بدفع النفقات العمومية أو بقيود عمليات استهلاك الاعتمادات المالية السنوية التي يتم تسيرها وفق النظام القديم في سجلات خارج المحاسبة وفق

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

- القيد الوحيد، وهذا ما يؤكد عدم صحة الفرضية الجزئية التي تنص على أن مشروع المخطط المحاسبي للدولة يطبق أدوات أساس الاستحقاق في تسجيل النفقات العمومية؛
- 14.ركز مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية على إعداد مخطط محاسبي جديد للدولة دون أن يتناول إصلاح الإجراءات والتنظيمات المعمول بها في مجال صرف وتداول المال العام، إلى جانب إغفاله لتطوير وتحديث الدفاتر والمستندات المحاسبية المستعملة من طرف المحاسب العمومي حيث حافظ على نفس الوثائق المستعملة في النظام القديم.
- من خلال النتائج المتوصل إليها قدم الباحث مجموعة من الاقتراحات، والمتمثلة في :
1. تكييف الإجراءات المحاسبية لمحاسبة الخزينة العمومية وفق متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام وفق الأساس النقدي؛
 2. تطهير مدونة حسابات الخزينة من الحسابات غير المستعملة؛
 3. إعادة النظر في طريقة تقييم الحسابات التي تتفرع إلى أكثر من ستة أرقام، واعتماد طريقة ترقيم أقسام حسابات المحاسبة في القطاع التجاري، من أجل تفادي فتح تفرعات عديدة لعمليات خاصة واعتماد تبويب يكون قريبا من مدونة الميزانية العامة للدولة وبنفس العناوين قدر الإمكان، بهدف تبسيط مدونة الحسابات والتقليل من عدد الحسابات المفتوحة؛
 4. إدراج محاسبة الاعتمادات المالية في محاسبة الخزينة العمومية عن طريق تخصيص مجموعة حسابات لمتابعة عمليات استلام الاعتمادات واستهلاكها أو تحويلها من باب إلى باب آخر في الميزانية، بهدف تحديد باقي الاعتمادات المالية بصفة محاسبية وليس بطريقة إحصائية كما هو معمول به في محاسبة الخزينة حاليا؛
 5. إضافة عمود في القوائم المالية الحكومية يتم تخصيصه لعرض الانحرافات وتحليلها، عن طريق مقارنة المبالغ التقديرية للميزانية والمبالغ الفعلية المثبتة في سجلات المحاسبة؛
 6. إتمام المراحل المتبقية من مشروع تعليمة المخطط المحاسبي للدولة، بما فيها تحديد طرق اهتلاك وتقييم وإعادة تقييم الاستثمارات العمومية، إضافة إلى تحديد شكل القوائم المالية الحكومية بالاستعانة بإرشادات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
 7. وضع مخطط وطني للتكفل بتكوين المحاسبين العموميين على المستوى الوطني خاصة على مستوى الوحدات الإدارية اللامركزية التي تعاني من عدم توفر موظفين ذوي خبرة عالية في مجال المحاسبة العمومية؛
 8. ضرورة الاستثمار في تطوير الموارد البشرية، وتكوين المكونين عن طريق إنشاء مدارس متخصصة في المحاسبة العمومية، من أجل تنمية المهارات والكفاءات الفنية للعاملين في الدوائر المحاسبية، مما يتطلب وضع مخطط وطني للتكفل بتكوين المحاسبين العموميين على المستوى الوطني خاصة على المستوى الإداري اللامركزية، التي تعاني من عدم توفر موظفين ذوي خبرة عالية في مجال المحاسبة العمومية والتي تشكل عقبة كبيرة يجب تجاوزها لضمان نجاح تعميم تطبيق النظام المحاسبي الجديد.
- خ. حسين هادي عنيزة وأحمد ماهر محمد علي (2014)، دور المعايير المحاسبية الحكومية في الحد من الفساد الإداري والمالي،¹⁹ يهدف البحث من خلال المحاولات الجادة من قبل الجمعيات والمنظمات المحاسبية المختلفة وعلى وجه الخصوص الاتحاد الدولي للمحاسبين (مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS) والتي تساهم في عملية تطوير النظام المحاسبي، وتوحيد المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية المختلفة في القطاع العام الدولي غير الهادف للربح

¹⁹ حسين هادي عنيزة وأحمد ماهر محمد علي، دور المعايير المحاسبية الحكومية في الحد من الفساد الإداري والمالي، مقال منشور، مجلة مركز دراسات الكوفة، جامعة الكوفة العربية، العدد 32، سنة 2014.

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

الهدف منها الحد من الفساد المالي والإداري من خلال الالتزام بتلك المعايير. توصل الباحثان إلى أهم الاستنتاجات التالية:

- إن الهدف من إصدار وصياغة ونشر معايير المحاسبة الحكومية الدولية وملحقاتها هو تطوير الفكر المحاسبي من النطاق المالي أو الإقليمي إلى النطاق الدولي كمبادرة لحل المشاكل المحاسبية المطروحة من خلال إصدار معايير محاسبية موحدة ومقبولة على المستوى الدولي لتقليل الفروقات في تطبيقات المحاسبة فيما بين الدول بما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وإمكانية قياس الأداء و وإضفاء الشفافية والمساءلة عن الأموال العامة بما يضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية ذات الأسس المختلفة.

- يعتبر الأساس المحاسبي المستخدم أحد العوامل المهمة والمؤثرة في مدى حقيقة وعدالة قياس الأداء والوضع المالي الحكومي، وأن الانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق قد وفرت له معايير المحاسبة الحكومية الدولية أحكاما الانتقالية في معايير محددة والتي تتيح وقتا إضافيا لتلبية كافة متطلبات احد معاييرها وبما يتلاءم مع طبيعة نظامها المحاسبي بما يؤدي إلى تحسين نوع ومحتوى ودرجة الإفصاح عن المعلومات المالية الحكومية.

- إن تعدد تعاريف الفساد الإداري والمالي واختلاف الآراء فيما بين العلوم الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية إلا أنها تتفق على أن الفساد هو سلوك منحرف أو فعل غير مشروع يرتكبه الموظف العام أثناء وظيفته أو إخلاله بالالتزامات والقواعد القانونية الواجب إتباعها، سواء يترتب عليه إلحاق ضرر بالغير أم لم يترتب عليه ضرر بغية تحقيق المصلحة الشخصية على حساب المصلحة العامة.

- إن الفساد الإداري والمالي كسلوك منحرف تقف وراءه الكثير من العوامل البيئية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية والقانونية، إضافة إلى أسباب أخرى منها ما يرتبط بالعوامل الشخصية ومنها يرتبط بالعوامل المؤسسية والتنظيمية.

ولقد قدم الباحثان توصيات أهمها على المنظمات المهنية والرقابة العراقية إدخال تحسينات على النظام المحاسبي الحكومي من خلال تبنيها معايير المحاسبة الحكومية الدولية و الانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق وبشكل تدريجي والذي يعيد القوائم المالية عن أهدافها الحالية متمثلة في تحقيق الرقابة المالية والشكلية والقانونية التقليدية للتحقق من صحة الإنفاق العام وبمحدود الإعتمادات المقررة والتي لا تعبر عن عدالة قياس الأداء والوضع المالي الحقيقي للحكومة.

د. دراسة (Dannu S.L CHOW Isabel BRUSCA, Vicente MOTESINOS)²⁰

بحيث ركزت الدراسة على امتحانات النمو في اعتماد المعايير الدولية للقطاع العام (IPSAS) على المستوى العالمي في الدول الأنجلوسكسونية، وقد عبرت هذه الورقة عن الآثار المترتبة على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في إسبانيا، ووجد الباحثون أن مجموعة من العوامل، مثل : الحاجة السياسية إلى إظهار التحسن في المساءلة في القطاع العام، "رمز القانون" أنظمة الحكم القائمة، وضغوط الاتحاد الأوروبي لتنسيق المحاسبة والمصادقية الناتجة عن المؤسسات الدولية الكبرى تبني المعايير المحاسبية الدولية، ساهمت جميعها في إضفاء الشرعية في إسبانيا.

²⁰ Isabel BRUSCA, Vicente MOTESINOS, Dannu S.L CHOW, legitimizing international public sector accounting standards (IPSAS) : the case of Spain, Public Money & Management , 2013, vol. 33, issue 6, pages 437-444, Published online: 16 Sep 2013, in the site : , date of visite : 30/01/2017.

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

ذ. دراسة (IJEOMA, N, B),²¹ قيمت هذه الدراسة تأثير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على مدى موثوقية، مصداقية ونزاهة إعداد التقارير المالية في إدارة حكومة نيجيريا، والغرض من هذه الدراسة هو التحقق من أثر معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على موثوقية ومصداقية ونزاهة التقارير المالية، وأظهرت هذه الدراسة أن تنفيذ تلك المعايير يساعد على تحسين موثوقية ومصداقية ونزاهة التقارير المالية في إدارة حكومة نيجيريا

وركزت هذه الدراسة على جميع أقسام المحاسبة من مختلف الوزارات في Awka، عاصمة ولاية انامبرا، نيجيريا. وكانت عينة الدراسة تتألف من صغار والمتوسط وكبار المحاسبين المهنيين ومدققي الحسابات (الداخلية والخارجية)، ضباط النقدية وكذلك بعض المحاضرين المحاسبة في نامدي جامعة أزيكيوي Awka. وقد كان عددهم خمسة وأربعين (45) واستخلصت 40 عينة باستخدام تارو يامان sam-التنوير القائل تقنية تحديد حجم على مستوى ثقة 95%. ومن هنا، كان يعمل المصدر الرئيسي لجمع البيانات لتوليد البيانات. الوزارات والحكومة المحلية الإدارات المحلية والخزينة حيث تم سحب استجابة تشمل : وزارة المالية، وزارة البيئة، وزارة التربية والتعليم، مكتب رئيس دائرة وزارة التخطيط الاقتصادي والميزانية، وزارة الإسكان والتنمية، وزارة الإعلام والثقافة، وزارة العدل، وزارة الإسكان والأشغال والنقل، وزارة العلوم والتكنولوجيا، وزارة شؤون المرأة، وزارة الصحة، مكتب مراجعي الحسابات الحكومة المحلية في Awka، لجنة خدمة الحكومة المحلية، والمحاضرون المحاسبة نامدي أزيكيوي جامعة Awka. وكانت الأدوات الإحصائية المستخدمة لاختبار مربع كاي، كروسكال واليس اختبار وتحليل وصفي.

واستخلص من الدراسة نتائج أهمها أن معظم المستطلعين وافقت على أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساعد على تحسين موثوقية ومصداقية ونزاهة المالية التقارير في إدارة حكومة الولاية، وأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على أساس أن تسهل الرقابة الداخلية الفعالة وقائمة على النتائج الإدارية المالية في القطاع العام من نيجيريا. وبالمثل، فقد وجد أن تنفيذ هذه المعايير يمكن أن تعزز هدف الحكومة الاتحادية لتقدم ملحوظ خدمات أكثر فعالية وكفاءة. المساءلة مما لا شك فيه السمة المميزة للحكم الرشيد، إذا أن نيجيريا تسعى أن تكون عضوا في دول العشرين الأكثر نموا في العالم بحلول عام 2020، وأصحاب المناصب السياسية والمواطنين وجميع أصحاب المصلحة في المشروع النيجيري ينبغي تبنى النزاهة والشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العامة. وعلاوة على ذلك، استنتج الباحثون أن تنفيذ هذه المعايير من قبل القطاع العام في نيجيريا لا تؤثر فقط إيجابا على موثوقية ومصداقية ونزاهة التقارير المالية ولكن من المتوقع أن تمهد الطريق لزيادة التقارير المالية من قبل المستويات الثلاثة للحكومة في نيجيريا.

ر. دراسة (Ziad Al-Zubi)²²، تبحث هذه الورقة البحثية عن مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (المعايير) من قبل القطاع العام الأردني. منذ القطاع العام الأردني هو تطبيق هذه المعايير مؤخرا، وبالتالي فإن البحث سوف تدرس مدى فعالية طبقت هذه المعايير، أيضا كيف يمكن للجمهور الأردني قطاع تفعيل هذه المعايير في الأردن. من أجل تحقيق الغرض من الدراسة كانت حزمة SPSS تطبق بالإضافة إلى الإجراءات الإحصائية الأخرى. أخيرا، خلصت الدراسة إلى أن والقطاع العام الأردني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ضعيف تشكيل ودراسة بحثية أوصت بأن هذه المعايير ينبغي أن تطبق بطريقة واسعة بالتعاون مع مختصة السلطات؛ رفع كفاءة الرصد، عن إجراء تطبيق، ومواكبة للمعايير المحاسبية الدولية التحديتات

²¹ IJEOMA, N, B, The impact of international public sector accounting (IPSAS) on reliability credibility and integrity of financial reporting in state government administration in Nigeria, international journal of technology enhancements and emerging engineering research, Vol 2, issue3, ISSN 2347 – 4289, department of accountancy Nnamdi AZIKIWE University, AWKA, 2014, JTEEE.

²² Ziad Al-Zubi, The extent of applying the International Public Sector Accounting Standards by the Jordanian Public Sector, The European Proceedings of Social & Behavioural Sciences, eISSN: 2357-1330, BE-ci 2015 May, www.futureacademy.org.uk

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

رابعا : التعليق على الدراسات السابقة ومقارنتها بالدراسة الحالية : بعد الاطلاع على الدراسات السابقة ومن خلال مراجعة الأدبيات النظرية والدراسات التطبيقية الخاصة بها، يتضح أنها قد تكون نجحت في تحقيق الأهداف المحددة لها، كما تبين أن غالبيتها تتمحور حول الجانب النظري لمفهوم الفساد والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام والحوكمة وقواعدها بشكل مستقل، حيث تنوعت في طرقها وأهدافها وطرق جمع البيانات وتحليلها، فلم تركز على مفهوم الفساد في المال العام بشكل خاص. وأما من ناحية موضوع الميزانية العامة للدولة، فقد ركزت بعض الدراسات الجزائرية حول تطورها من خلال التعرف على الإيرادات العامة ومصادرها والنفقات العامة وتوزيعها الوظيفي الاقتصادي.

وبعد استعراض الدراسات السابقة والمتعلقة بآليات مكافحة الفساد في المال العام، تبين أن البحث في الجانب التطبيقي لموضوع الدراسة تم في بيئة الأردن من خلال دراسة نُجِد ياسين الرحاحلة (2006)، حيث هدفت الدراسة إلى استعراض دور قانون ديوان المحاسبة في المحافظة على الأموال العامة في المملكة الأردنية الهاشمية في ظل المتغيرات المعاصرة، ولكنها لم تركز على مدى فاعلية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في المحافظة على المال العام. وأغلب الدراسات المتعلقة بهذا الجزء كانت تستهدف أثر القوانين فقط على أداء الوزارات الحكومية.

أما بالنسبة للدراسات المتعلقة بحوكمة المال العام، فوجدت بعض الدراسات توضح المفاهيم الأساسية لحوكمة المال العام وحوكمة الميزانية العامة للدولة، أهمية وجودها كنظام يقوم على الشفافية وتتفق أغلبها على وجود علاقة طردية بين شفافية الموازنة العامة، ومستوى الفساد وصعوبة القضاء عليه. إضافة إلى أن أغلبية الدراسات تتفق على أن الحوكمة تساهم بشكل أساسي في توجيه المواطنين نحو المشاركة الايجابية الفاعلة التي تعزز قيم النزاهة والشفافية، وبالتالي المساهمة في تحقيق التنمية من خلال المشاركة العامة.

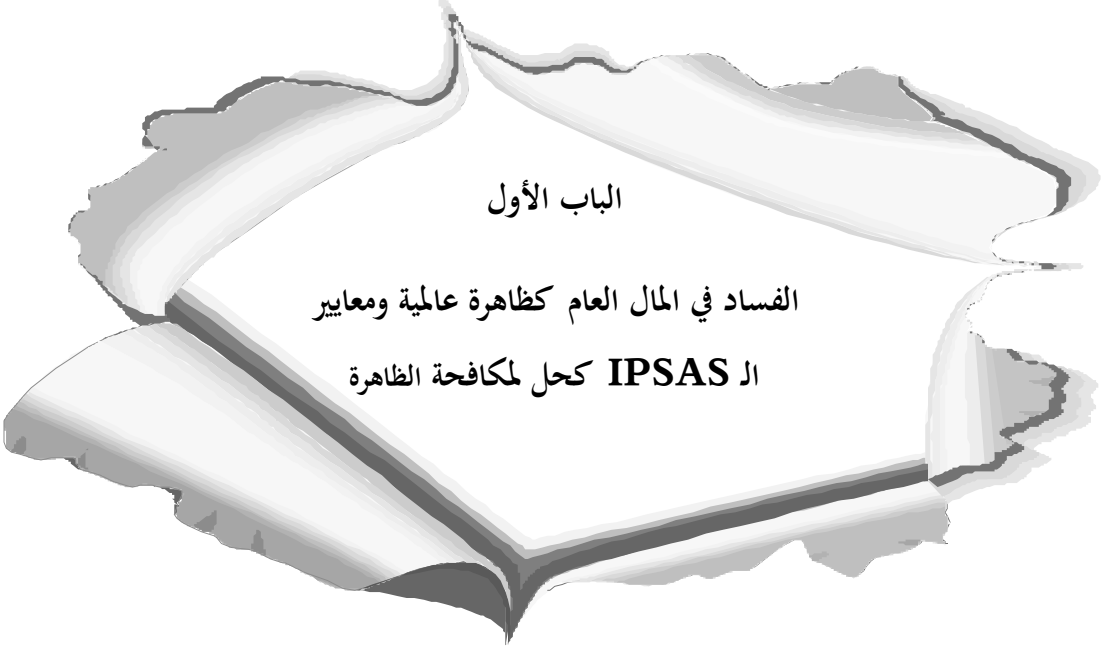
وبناء على نقاط الاتفاق والاختلاف في الدراسات السابقة والدراسة الحالية، تظهر الفجوة البحثية التي تعمل الدراسة الحالية على معالجتها فهي تبين ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في حماية المال العام من الفساد من خلال الاعتماد على أساس الاستحقاق في إعداد الموازنة العامة للدولة لتصل إلى مستوى عالي من الشفافية، حيث تقوم الدراسة على أساس جمع المعلومات والمعطيات النظرية والواقعية وتحليلها، وتحليل العوامل الأساسية التي تؤثر على شفافية الموازنة كأداة من أدوات حماية المال العام إضافة إلى استخدام المنهج الوصفي فيما يتعلق بالخلفية النظرية للفساد وشفافية الموازنة العامة، واستخدام منهجية تحليل المحتوى فيما يتعلق بمراجعة البنية التشريعية والقوانين الدستورية والدولية المتعلقة بتسيير المالية العامة والمحاسبة العمومية، وتقييم وقياس مستوى الفساد في الجزائر من خلال مؤشرات دولية، وتحليل جاهزية البيئة الجزائرية لاعتماد المعايير المحاسبية الدولية لقطاع العام وضرورة إصلاح المحاسبة العمومية كحد أدنى لحماية المال العام بالاعتماد على التجربة الفرنسية إضافة إلى إجراء عدد من المقابلات مع المسؤولين والأكاديميين والخبراء والمختصين بالمحاسبة العمومية ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

خامسا : ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات الأخرى : على الرغم من وجود بعض الدراسات السابقة التي تتحدث عن الفساد بشكل عام الفساد الإداري والمالي بشكل خاص، إلا أن هذه الدراسة تعتبر من الدراسات المتخصصة والتميزة كونها ركزت على آليات التصدي للفساد بشتى أنواعه بغض النظر عن القطاع الذي ينتشر فيه، إلا أن هذه الدراسات في أغلبها لم تتطرق إلى دراسة الواقع الجزائري، وهو ما يعكس افتقار المكتبات المحلية إلى دراسات تتناول النظام المحاسبي العمومي الجزائري، واعتمدت هذه الدراسة على منهجية تحليل المحتوى، إضافة إلى إجراء عدد من المقابلات مع صناعات القرار والمختصين والأكاديميين والخبراء، لذلك

فصل تمهيدي : الإطار العام للدراسة والدراسات السابقة

تعتبر هذه الدراسة خطوة أمامية نحو وضع الجانب التطبيقي لموضوع الدراسة حيز التنفيذ في الجزائر ، ومن خلال ما سبق فإن هذه الدراسة تتميز عن الدراسات السابقة في الآتي:

- حسب علم الباحثة تعد هذه الدراسة من الدراسات والأبحاث القليلة التي تستهدف موضوع الفساد بشكل عام وتأثيره على المالية العامة في الجزائر؛
- توفير المعلومات بشكل رئيسي حول المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومشروع عصرنه الميزانية العامة للدولة، فحسب علم الباحث فإن هناك نقص في عدد البحوث والدراسات التي تتعلق في هذا المجال؛
- إلقاء الضوء على المشكلات التي تحد من ترشيد المال العام والصعوبات التي تواجه أعوان تنفيذ الميزانية العامة للدولة وأعوان الرقابة على المال العام؛
- استعراض مفاهيم المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ومبرراتها وتحليلها وعرضها واختبار أدوات تنفيذها في إطار أكاديمي يصلح للدراسة المنهجية؛
- مراجعة البنية التشريعية والقوانين الدستورية والدولية المتعلقة بحماية وتسيير المال العام، ومحاولة لإعداد مسودة لإصلاح القوانين المتعلقة بالمالية العامة بالجزائر.



الباب الأول

الفساد في المال العام كظاهرة عالمية ومعايير

الـ **IPSAS** كحل لمكافحة الظاهرة

مقدمة الباب الأول

في ظل تكالب الإنسان علي المادة وتفشي الرغبة الجارحة في الحصول عليها بكافة السبل، انتشرت في المجتمع الكثير من الظواهر التي تناقض مبادئ وأخلاقيات المجتمع السامية، والتي يعد من أبرزها ظاهرة الفساد.

إن ظاهرة الفساد ظاهرة ممتدة لا تحدها حدود ولا تمنعها فواصل، طالت كافة الدول ولم تسلم منها أيّاً من المجتمعات، ولم تفرق في امتدادها وتشعبها بين دول متقدمة وأخرى متخلفة فلقد ارتبطت هذه الظاهرة في جودها بالتواجد الإنساني أينما كان وهي ظاهرة قديمة قدم الوجود البشري علي ظهر الأرض، ولكنها استفحلت في الآونة الأخيرة.

وقد أزداد انتشار هذه الظاهرة في الدول النامية باعتبارها بيئة خصبة لنموها حيث تنعدم أساليب الحكم الديمقراطي وما تتطلبه من شفافية تكفل ضمان وجود رقابة مستمرة لأداء الأجهزة الإدارية، بل تسيطر قواعد البيروقراطية على المؤسسات والإدارات الحكومية كما تنعدم قواعد التناسب بين الدخل الفردي لأفراد المجتمع ومتطلبات الحياة واحتياجاتها، كل هذه العوامل تغري أفراد المجتمع خاصة موظفي القطاع العام والحكومي بإتباع سبل غير مشروعة للحصول علي غاياتهم المادية.

هذا وعلى إثر الانفتاح العالمي وإذابة الحدود بين الدول في مختلف المجالات ظهر ما يعرف بظاهرة "عملة الفساد" لينطلق بذلك الفساد عابراً حدود الدول من خلال جرائم منظمة ترتكب ليستحيل بواسطة فرد واحد، بل من خلال مجموعة منظمة من الأفراد تدعمهم عدة مؤسسات تعد جنسياتها يستحيل بذلك تحديد هوية أو جنسية محددة لهذه الظاهرة ، ويتضمن هذا الباب ثلاث فصول وهي كالآتي :

- الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام؛
- الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية؛
- الفصل الثالث : الشفافية والمساءلة من خلال معايير الـ IPSAS كمدعم للحوكمة المالية ومكافحة الفساد في المال العام.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

مقدمة الفصل الأول

يتناول هذا الفصل ظاهرة الفساد في المال العام ومعالجة هذه الظاهرة بالغة التعقيد والتشابك ومتعددة المستويات كظاهرة الفساد تستوجب البدء بمحاولة التعرف على ماهيتها وأسبابها ودوافعها وأماكن توطئها وتشخيص كافة جوانبها قبل الشروع في البحث عن سبل مكافحتها وعلاجها، ذلك أن كل مواجهة فعالة وناجحة تتوقف بالضرورة على تشخيص دقيق للظاهرة موضوع المواجهة، كما سيتم معرفة ما إذا كانت هذه الظاهرة من الكوارث الطبيعية أم لا؟ وما سبب انتشارها في الحقبة الأخيرة من الزمن؟ وما الآثار المترتبة عليها، وأخيرا ما هي أنواع الفساد التي تشكل خطرا على المال العام محل الدراسة، وسيتم ذلك من خلال المباحث الموالية:

- المبحث الأول : الإطار العام للفساد
- المبحث الثاني : الإطار المرجعي للفساد والنظريات المفسرة له
- المبحث الثالث : الجهود الدولية في محاربة الفساد

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

المبحث الأول : الإطار العام للفساد في المال العام

لقد انتشر الفساد في السنوات الأخيرة واتسعت مجالات وأشكاله وأصبح ظاهرة عالمية لا تقتصر على دولة أو منطقة بل تمتد إلى كافة المناطق والدول وأصبح يهدد الاقتصاد القومي ليس فقط على مستوى الدول المتقدمة بل والدول النامية أيضاً. وتؤكد تقارير البنك الدولي أن الفساد أصبح العقبة التي تعترض طريق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. ومع تزايد آثار الفساد السلبية في مختلف الدول سارعت منظمات مدنية وأهلية فضلاً عن حكومات العالم إلى المناداة بمحاربة الفساد بكافة أشكاله وصوره

يعتبر الفساد آفة على المجتمع المعاصر وهو ظاهرة وبائية انتشرت في كثير من الدوائر الحكومية انتشار النار في الهشيم نتيجة للظروف التي يعيشها المجتمع وقد تكون نتيجة لتراكمات عاشها المجتمع بسبب ابتعاده عن الدين وضعف وازعه الديني، وكذلك لأسباب سوف نقوم بذكرها، وكان لزاماً علينا أن نوضح ما هو الفساد وما هي أسبابه ومظاهره وأخيراً طرق المساهمة في القضاء عليه أو التخفيف منه على الأقل.

المطلب الأول : ماهية الفساد في المال العام

إن ظاهرة الفساد ظاهرة ممتدة لا تحدها حدود ولا تمنعها فواصل، طالت كافة الدول ولم تسلم منها أياً من المجتمعات، ولم تفرق في امتدادها وتشعبها بين دول متقدمة وأخرى متخلفة فلقد ارتبطت هذه الظاهرة في جودها بالتواجد الإنساني أينما كان وهي ظاهرة قديمة قدم الوجود البشري علي ظهر الأرض، ولكنها استفحلت في الآونة الأخيرة.

الفرع الأول : تعريف الفساد

أولاً : لغةً : الفساد ظاهرة إجرامية خطيرة وفتاكة، قديمة قدم الإنسان، أشارت إلى خطورتها كل الشرائع والكتب السماوية، غير أن القرآن الكريم انفرد بتمييزه في هذا المجال إذ حدد الداء بدقة وبين وسائل علاجه في خمسين آية كاملة.

لقد تناول القرآن جانب الفساد وتعددت الآيات التي تذكر لفظ الفساد. إن الانطباع الأول الذي يتبادر عند الملائكة حينما خلف الله آدم واخبرهم انه جاعل في الأرض خليفة كان استفهاماً استغراباً عن إنشاء هذا المخلوق الجديد وذلك بقولهم ((قالوا تجعل فيها من يفسد فيها ويسفك الدماء)) سورة البقرة الآية (30) .

ومعنى ذلك إن الأرض كانت مكاناً يسوده الاطمئنان والسلام والهدوء ولا فساد ولا خراب ولا تجاوز حتى كان هذا المخلوق المكرم عند الله هو مبدأ الفساد وسفك الدماء ، وكان الرد ربانياً على هذا الاستغراب الملائكي ((قل إني اعلم ما لا تعلمون)) سورة البقرة الآية (30) .

وأشار إلى سر في هذا المخلوق وحكمه في وجوده على الأرض وطبيعته ومسيرته وتكلمه فيها . ولعل في الجواب الإلهي للملائكة إقراراً بهذا الجانب في الظاهرة الإنسانية ، وكان الفساد وسفك الدماء ملازمين لطبيعة الإنسان بما يمكنه من قدره على الاختيار والإرادة والتجاوز قال تعالى ((إنا هديناه السبيل إما شاكراً وإما كفوراً)) سورة الإنسان الآية(3).¹

¹ عمر سليمان عباس حامد ، الفساد الإداري والمالي كظاهرة ، وأساليب علاجه ، قاضي محكمة الاستئناف، السودان-الخرطوم، متاح على الموقع الإلكتروني : <https://carji.org> ، تاريخ الإطلاع : 2014/05/14.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

قال الله عز وجل في كتابه الكريم: (ظهر الفساد في البر و البحر بما كسبت أيدي الناس ليذيقهم بعض الذي عملوا لعلهم يرجعون) الآية 41 من سورة الروم

كما بين الله سبحانه وتعالى في القرآن الكريم خطورة الفساد وأسبابه ونتائجه وقد نهى عنه، فقال الله تعالى في كتابه الكريم:

1. ظَهَرَ الْفَسَادُ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ بِمَا كَسَبَتْ أَيْدِي النَّاسِ لِيُذِيقَهُمْ بَعْضَ الَّذِي عَمِلُوا لَعَلَّهُمْ يَرْجِعُونَ (41) قُلْ سِيرُوا فِي الْأَرْضِ فَانظُرُوا كَيْفَ كَانَ عَاقِبَةُ الَّذِينَ مِنْ قَبْلُ كَانَ أَكْثَرُهُمْ مُشْرِكِينَ (42) - سورة الروم-
2. وَمِنَ النَّاسِ مَنْ يَقُولُ آمَنَّا بِاللَّهِ وَالْيَوْمِ الْآخِرِ وَمَا هُمْ بِمُؤْمِنِينَ (8) يُخَادِعُونَ اللَّهَ وَالَّذِينَ آمَنُوا وَمَا يُخْدَعُونَ إِلَّا أَنْفُسَهُمْ وَمَا يَشْعُرُونَ (9) فِي قُلُوبِهِمْ مَرَضٌ فَزَادَهُمُ اللَّهُ مَرَضًا وَهُمْ عَدَابٌ أَلِيمٌ بِمَا كَانُوا يَكْذِبُونَ (10) وَإِذَا قِيلَ لَهُمْ لَا تُفْسِدُوا فِي الْأَرْضِ قَالُوا إِنَّمَا نَحْنُ مُصْلِحُونَ (11) أَلَا إِنَّهُمْ هُمُ الْمُفْسِدُونَ وَلَكِنْ لَا يَشْعُرُونَ (12) - سورة البقرة-
3. (26) الَّذِينَ يَنْقُضُونَ عَهْدَ اللَّهِ مِنْ بَعْدِ مِيثَاقِهِ وَيَقْطَعُونَ مَا أَمَرَ اللَّهُ بِهِ أَنْ يُوصَلَ وَيُفْسِدُونَ فِي الْأَرْضِ أُولَئِكَ هُمُ الْخَاسِرُونَ (27) - سورة البقرة-
4. وَمَنْ النَّاسِ مَنْ يُعْجِبُكَ قَوْلُهُ فِي الْحَيَاةِ الدُّنْيَا وَيُشْهَدُ اللَّهُ عَلَى مَا فِي قَلْبِهِ وَهُوَ أَلَدُّ الْخِصَامِ (204) وَإِذَا تَوَلَّى سَعَى فِي الْأَرْضِ لِيُفْسِدَ فِيهَا وَيُهْلِكَ الْحَرْثَ وَالنَّسْلَ وَاللَّهُ لَا يُحِبُّ الْفَاسِدَ (205) وَإِذَا قِيلَ لَهُ اتَّقِ اللَّهَ أَخَذَتْهُ الْعِزَّةُ بِالْإِثْمِ فَحَسْبُهُ جَهَنَّمُ وَلَيْسَ الْمِهَادُ (206) - سورة البقرة-
5. إِنَّمَا جَزَاءُ الَّذِينَ يُحَارِبُونَ اللَّهَ وَرَسُولَهُ وَيَسْعَوْنَ فِي الْأَرْضِ فَسَادًا أَنْ يُقَتَّلُوا أَوْ يُصَلَّبُوا أَوْ تُقَطَّعَ أَيْدِيهِمْ وَأَرْجُلُهُمْ مِنْ خِلَافٍ أَوْ يُنْفَوْا مِنَ الْأَرْضِ ذَلِكَ لَهُمْ جِزْيٌ فِي الدُّنْيَا وَهُمْ فِي الآخِرَةِ عَذَابٌ عَظِيمٌ (33) إِلَّا الَّذِينَ تَابُوا مِنْ قَبْلِ أَنْ تَقْرَأُوا عَلَيْهِمْ فَاعْلَمُوا أَنَّ اللَّهَ غَفُورٌ رَحِيمٌ (34) - سورة المائدة -
6. وَلَا تُفْسِدُوا فِي الْأَرْضِ بَعْدَ إِصْلَاحِهَا وَادْعُوهُ حَوْقًا وَقَطْمًا إِنَّ رَحْمَتَ اللَّهِ قَرِيبٌ مِنَ الْمُحْسِنِينَ (56) - سورة الأعراف-
7. وَالَّذِينَ يَنْقُضُونَ عَهْدَ اللَّهِ مِنْ بَعْدِ مِيثَاقِهِ وَيَقْطَعُونَ مَا أَمَرَ اللَّهُ بِهِ أَنْ يُوصَلَ وَيُفْسِدُونَ فِي الْأَرْضِ أُولَئِكَ لَهُمُ اللَّعْنَةُ وَهُمْ سُوءُ الدَّارِ (25) - سورة الرعد-
8. وَتَنْجِثُونَ مِنَ الْجِبَالِ بُيُوتًا فَارِهِينَ (149) فَاتَّقُوا اللَّهَ وَأَطِيعُوا اللَّهَ وَأَطِيعُوا أَمْرَ الْمُسْرِفِينَ (151) الَّذِينَ يُفْسِدُونَ فِي الْأَرْضِ وَلَا يُصْلِحُونَ (152) قَالُوا إِنَّمَا أَنْتَ مِنَ الْمُسَحَّرِينَ (153) - سورة الشعراء-
9. وَإِنِّي لَأَتَّبِعُ فِيمَا آتَاكَ اللَّهُ الدَّارَ الآخِرَةَ وَلَا تَنْسَ نَصِيبَكَ مِنَ الدُّنْيَا وَأَحْسِنْ كَمَا أَحْسَنَ اللَّهُ إِلَيْكَ وَلَا تَبْغِ الْفَسَادَ فِي الْأَرْضِ إِنَّ اللَّهَ لَا يُحِبُّ الْمُفْسِدِينَ (77) - سورة القصص-

فقد وردت كلمة فسد (50) مرة واشتقاقا في القرآن الكريم، وقد بين الباربي عز وجل مرارًا بأنه لا يجب المفسدين.

وعندما تفسد السلطة الحاكمة تحتل المعايير ويسود الطغيان والظلم والضلال، بل وقد يتهم أهل الفساد أهل الصلاح بالفساد.

وفي معاجم اللغة فسد ضد صلح والفساد لغة البطلان، فيقال فسد الشيء أي بطل واضمحل، ويأتي التعبير على معانٍ عدة

بحسب موقعه. ويقال كذلك أفسد الشيء أي أساء استعماله التعريف العام لمفهوم الفساد عربياً بأنه اللهو واللعب

وأخذ للمال ظلماً من دون وجه حق، مما يجعل تلك التعابير المتعددة عن مفهوم الفساد، توجه المصطلح نحو إفراز معنى يناقض

المدلول السلبي للفساد، فهو ضد الجد القائم على فعل الائتمان على ما هو تحت اليد (القدرة والتصرف)

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

يعرف معجم أوكسفورد الإنكليزي الفساد بأنه "انحراف أو تدمير النزاهة في أداء الوظائف العامة من خلال الرشوة والمحاباة".

الفساد في (المعجم الوسيط) : يعني التلف والعطب والاضطراب والخلل¹ كما قال سبحانه " ظهر الفساد في البر والبحر بما كسبت أيدي الناس "أي اكتساب الرزق بالباطل وعدم كفايته للناس .وفي المنجد (الفساد) بمعنى اخذ المال ظلماً.

وقد يعنى الفساد : التلف إذا ارتبط المعنى بسلعة ما وهو لفظ شامل لكافة النواحي السلبية في الحياة

ويصبح الفساد بمفهومه العام هو التغيير من الحالة المثالية إلى حالة دون الحالة المثالية. والكمال لله عز وجل، بمعنى التغيير للأسوأ، ويكون هنا ضد الإحسان وضد التحول أو التغيير إلى الحالة المثالية.

ثانياً : اصطلاحاً : الفساد مصطلح يشير بشكل عام إلى حالات انتهاك مبدأ النزاهة، و الفساد اصطلاحاً ليس له تعريف محدد لكن هناك اتجاهات مختلفة تتفق على الفساد إساءة استعمال السلطة العامة أو الوظيفة ألعامة للكسب الخاص .

ويعرف كذلك بأنه إساءة استعمال الوظيفة العامة للكسب الخاص والفساد يحدث عندما يقوم موظف بقبول أو طلب ابتزاز رشوة، لتسهيل عقد أو إجراء طرح لمنافسة عامة، كما يتم عندما يعرض وكلاء أو وسطاء لشركات أو أعمال خاصة رشاًوى للاستفادة من سياسات أو إجراءات عامة للتغلب على المنافسين، وتحقيق أرباح خارج إطار القوانين المرعية، كما يمكن أن يحصل الفساد عن طريق استغلال الوظيفة العامة دون اللجوء إلى الرشوة، وذلك عن طريق سرقة أموال الدولة مباشرة².

ويعرف كذلك على أنه "التحريض على الخطأ بطرق غير سليمة أو غير مشروع (مثل الرشوة)، الإضرار بالنزاهة، القيم، أو المبادئ الأخلاقية"³

وهو الخروج عن القانون والنظام وعدم الالتزام بهما أو استغلال غيابهما من أجل تحقيق مصالح سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية للفرد أو للجماعة، فهو سلوك يخالف الواجبات الرسمية للمنصب العام تطلعاً إلى تحقيق مكاسب خاصة مادية أو معنوية⁴؛

فنجد من يعرف الفساد بأنه إساءة استعمال السلطة العامة أو الوظيفة العامة للكسب الخاص .والفساد في الحياة العامة يعني سوء استخدام السلطة العامة من اجل كسب أو ربح، أو من اجل تحقيق هيبة أو مكانة اجتماعية، أو من اجل منفعة لجماعة أو طبقة ما بالطريقة التي يترتب عليها خرق القانون أو مخالفة التشريع ومعايير السلوك الأخلاقي⁵.

وحسب منظمة الشفافية الدولية : "الفساد كل عمل يتضمن سوء استخدام المنصب العام لتحقيق مصلحة لنفسه أو جماعته⁶.

وتفرق منظمة الشفافية الدولية بين الفساد " وفقاً للقواعد "والفساد" ضد القواعد"¹:

¹ المعجم الوسيط، الجزء الثاني ، الطبعة الثالثة، ص 713.

² القريوبي مجد قاسم، الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق، دار وائل للطباعة والنشر، عمان ، 2001، ص 3.

³ (IFLA)، الدليل التدريبي لورش عمل الشفافية ، الحكم الجيد والتخلص من الفساد ، ورشة عمل خاصة بالفايف، ديسمبر 2008، ألمانيا، ص 7، متاح على : www.ifla.org، تاريخ الاطلاع : 2016/04/08.

⁴ بلال خلف السكارنة، الفساد الإداري ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص 18.

⁵ السيد علي شتا، الفساد الإداري ومجتمع المستقبل، الإسكندرية، المكتبة المصرية للطباعة والنشر، 2003، ص 43.

⁶ بلال خلف السكارنة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

- وفقاً للقواعد : هو الدفع لإجراء تسهيلات، وهنا تدفع الرشوة من أجل الحصول على معاملة مميزة لشيء يجب على المرثشي أن يقوم بعمله وفقاً للقانون.
- ضد القواعد : هي الرشوة التي تدفع للحصول على خدمات محظور على المرثشي القيام بها من قبل القانون. وحسب موسوعة العلوم الاجتماعية : " الفساد سوء استخدام النفوذ العام لتحقيق أرباح خاصة⁴.

ونظراً لعمومية الظاهرة فليس من السهل أن نقف على تعريف جامع مانع لها لكن يمكن استخلاص أن الفساد إساءة المعاملة، وأي شيء ضد الصّلاح، كما أنه يعبر عن الاستخدام السيئ من السلطة الرسمية الممنوحة، سواءً في مجال المال العام، أو التّفوذ، أو التّهاون في تطبيق القوانين والأنظمة، أي تعظيم المصلحة الشخصية على المصلحة العامة، والضّرر بالمصلحة العامة، ويعد الفساد جريمة يصعب الوقوف عليها لأنه غالباً ما يتم في الخفاء أو من خلال وسطاء

الفرع الثاني : أشكال وخصائص الفساد

أولاً : أشكال ومظاهر الفساد : للفساد مظاهر كثيرة ومتباينة ومتعدّدة على سبيل المثال ما يلي³:

- إقصاء الكفاءات المؤهلة؛
- التكتّيب من وراء الوظيفة العامة؛
- المحاباة ؛
- استغلال الممتلكات العامة؛
- الوساطة على حساب الغير؛
- إقصاء الكفاءات المؤهّلة،
- عدم الالتزام بمواعيد الدوام الرسمي؛
- الاستيلاء على المال العام؛
- إساءة استخدام السلطة الرسمية؛
- استغلال النفوذ؛
- التّهاون في تطبيق الأنظمة؛
- الاستيلاء على المال العام؛
- الابتزاز؛
- وضع الشخص المناسب في غير المكان المناسب؛

¹ إفلا (IFLA)، مرجع سبق ذكره، ص 8.

² بلال خلف السكارنة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

³ مشعان الشاطري، الفساد أسبابه مظهره وطرق علاجه ، مقال منشور بأخبار اليوم الجزائرية ، الخميس، 25 يونيو 2015، متاح على الموقع الإلكتروني :

<http://www.akhbarelyoum.dz/ar/200243/200307/147720> ، تاريخ الاطلاع : 2016/06/19.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

- التهاون في تطبيق الأنظمة والتشريعات أو تطبيقها على البعض دون الآخر.

وتوجد أشكال أخرى يمكن إضافتها مثل¹:

- فساد موظفي القطاع العام والحكومة بكافة أشكاله كأن يتأخر الموظف المسئول عن منح التراخيص وانجاز المهام لفترات طويلة تتعطل فيها مصالح المواطنين فيضطر المواطن إلى دفع رشوة لكي تتم مصلحته وإجراءاته؛
- انتشار المحسوبية وتعيين أقارب ومعارف كبار الموظفين والمسئولين في الوظائف الهامة والمميزة؛
- قضايا الابتزاز مثل الرشاوي التي يدفعها المستثمرين حتى يتم الموافقة على طلبات الاستثمار وتزداد الأمور تعقيداً بالنسبة للرشاوي الخاصة بالمستثمرين الأجانب؛
- الفساد في تقدير قيم الأصول والأراضي المعدة للاستثمار سواء للمستثمرين المحليين أو الأجانب وفقاً لمن يدفع الرشاوي أو الهدايا؛
- الفساد الناتج عن التلاعب بالدعم الذي تقرره الدولة لصالح محدودي الدخل، فلا يستطيع المستحق للدعم أن يحصل عليه إلا بعد تقديم الرشاوي والهبات للموظفين. بل وقد يجرم أصحاب الحق من الدعم وتباع السلع المدعومة في السوق بسعر أعلى لغير المستحقين؛
- فساد البيروقراطية والناتج عن آثار الإجراءات والتعقيدات والرقابة على الجهات المختلفة؛
- الفساد الناتج عن آثار تغيير القوانين وتعددتها فتتسبب ثغرات أثيرة تمكن بعض الموظفين أو المسئولين من الاستفادة منها في تحقيق مكاسب في صالحهم؛
- ممارسة التجارة المحرمة والمحظورة شرعاً تجارة المخدرات والأسلحة والنفايات والبغاء وغيرها وما ينتج عنها من عمليات غسيل الأموال؛
- تلقي العمولات والرشاوي عن الصفقات والمقاولات الحكومية والإثراء من الوظيفة العامة؛
- الهدر في استعمال الموارد الحكومية.

ولعل تقرير منظمة "الشفافية الدولية" لعام 2005 قد ركز على الفساد في المشاريع العامة كبيرة الحجم والذي يقف عائقاً أمام التنمية المستدامة وقد ركز التقرير على ممارسات الفساد في عمليات البناء وإعادة البناء والتي قامت به الحكومات والشركات الدولية كما حدث في العراق، وعند إعادة البناء للدول الآسيوية التي تضررت بفعل إعصار "تاسونامي" ومشروع بناء محطة توليد الكهرباء في الأرجنتين وخزان المياه لسد "باكون" في ماليزيا ومشروع بناء محطة "باتان" لإنتاج الطاقة النووية في الفلبين ومشروع بناء سد "بباغالي" في أوغندا وغيرها من الأمثلة الكثير².

وعليه نشير إلى أن الفساد³:

- له عواقب ضارة على تحقيق التنمية وفعالية الإصلاحات الاقتصادية؛

¹ Vito tanzi, **corruption and budget : problems and solutions**, IFM working paper, economic of corruption, springer science + business media new york, 1998, pp(111-128).

² منظمة الشفافية- البحث عن النزاهة، تقرير منظمة الشفافية الدولية عن عام 2005، موقع إسلام أون لاين 11/2006، متاح على الموقع الإلكتروني : www.resgar.com، تاريخ الاطلاع : 2017/12/03.

³ إفلا (IFLA)، مرجع سبق ذكره، ص 6.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

- يهدد الحكم الجيد، التنمية المستمرة، عملية الديمقراطية، والممارسات التجارية النزهاء؛
- يرتبط طرديا بوجود أزمات وكوارث؛
- تأثير العولمة في انتشار الفساد عبر أنحاء العالم بدرجات متفاوتة؛
- الفساد يشوه السياسات الحكومية من خلال دور الحكومة في توزيع الموارد؛
- ضمن الاقتصاد السري تنمو جميع أنواع الفساد؛
- الفساد عملية تدعمها بعض الدول الأوربية في الخفاء وبأساليب غير مباشرة، عن طريق وجود قوانين تحترم الفساد الداخلي ولا تتطرق إلا للحالات الفساد الخارجي ضمن إطار العولمة؛
- يدمر المنافسة القومية، التنمية وحقوق المواطنين.

ثانيا : خصائص ومميزات جرائم الفساد : تتميز جريمة الفساد في¹ :

- جريمة الفساد تفتقر غالبا إلى وجود المجني عليه كشخص طبيعي مثل الجرائم الأخرى، فالمجني عليه في هذه الجرائم في أغلب الحالات يكون شخصا اعتباريا (الدولة - المؤسسة - الولاية البلدية - الشركة - الهيئة الخ...) ، وهذا ما يقلل من الدافع الفردي للتبليغ عن الجريمة لعدم إلحاق الضرر بشخص طبيعي.
- جرائم الفساد أغلبها تتسم بالكتمان في ارتكابها لاسيما أنها تتعلق بالمال العام والجاني يكون موظفا له سلطات في إنفاق المال العام وعلى دراية بالأساليب القانونية التي تمكنه من عدم ترك دليل للكشف عن الجريمة ويعرف اختيار الوقت والطريقة التي تضمن له السرية
- لجرائم الفساد آثار وخيمة على التنمية ، خاصة في البلدان النامية إذ يقدر البنك الدولي عائدات الفساد في الاقتصاد الدولي على الأقل بثمانين (80) مليار دولار، وتبديد هذه الأموال يعرقل التنمية المستدامة (ويتجسد ذلك من خلال تمويل الحملات الانتخابية - شراء المناصب - شراء الترتيب في قوائم الانتخاب... الخ)؛
- لجرائم الفساد آثار سلبية على الصعيد الاجتماعي فالاستيلاء على أموال موجهة إلى القطاع الصحي أو القطاع التربوي أو غيرها من القطاعات والمرافق التي تقدم خدمات للمواطن يؤدي بالضرورة إلى المساس بالاستقرار والأمن في المجتمع وبروز طبقة طفيلية غنية على حساب الطبقة الوسطى التي تلاحظ أن حظها في التنمية مسلوب فتبحث عن تلبية حاجياتها ولو بطرق غير مشروعة ، فتنتشر البيروقراطية والمحسوبية والرشوة
- عادة ترتكب من أكثر من شخص وكل المشاركين مستفيدون ماديا من عائدات الجريمة؛
- جرائم الفساد يتورط فيها الموظفون العموميون كطرف فاعل أو شريك أو ضحية وتتعلق بالمال العام؛

¹ أحمد غاي، تجريم الفساد ، محاضرة ضمن البرنامج الوطني لتحسيس الموظفين العموميين حول ظاهرة الفساد، إعداد وإشراف الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته ، تنفيذ المعهد العالي للتخطيط والتسيير، نوفمبر 2016.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

- لا تتقدم الدعوى العمومية ولا العقوبة بالنسبة لجرائم الفساد إذا تم تحويل عائدات الجريمة إلى الخارج (المادة 54 من القانون رقم 06-01) .

المطلب الثاني : مسببات ونواتج الفساد على الدولة

تزايد الاهتمام بقضية الفساد منذ النصف الثاني من الثمانينات، نظراً للآثار السلبية للفساد على التنمية السياسية والاقتصادية والاجتماعية ، ويعد الفساد انتهاكاً لمبدأ النزاهة، واعتداء على حقوق الغير، وخطراً يهدد الجميع، وآثاره مدمرة، ونتائجه وخيمة فهو خطر ومدمر للاقتصاد والمجتمع والمصلحة العامة، هذا المطلب سنورد مسببات الفساد وآثاره.

الفرع الأول : أسباب وتأثيرات الفساد

إن مستويات الفساد تزداد كلما ضعفت الآليات والنظم والقوانين لمكافحة ويتفشى الفساد بدرجة يصبح معها أمراً مقبولاً ومسموحاً به، وتباين أهمية الفساد وأثره تبايناً كبيراً في الدول المختلفة، وفي هذا الفرع سيتم التطرق لأسبابه وتأثيراته.
أولاً : أسباب الفساد : وتتمثل في أسباب يمكن تقسيمها كما يلي¹:

1. أسباب تتعلق بالطبائع والخصائص الإنسانية: فالفساد سلوك بشري ومن يمارسه هو فرد مستفيد أو سينتفع من ممارسته، فالنفس هي المحركة والمحفزة للفساد والموجهة للسلوك، ولقد وصف القرآن الكريم ذلك في سورة الشمس لقوله تعالى : " ونفس وما سواها فألهمها فجورها وتقواها"، وهذا يعني أن البشر قد فطروا على أن يكونوا مشاريع للخير، وقد يصبحوا مشاريع للفساد إذا ما حركتهم الشهوات والغرائز وتمكن منهم الشيطان، كما أن ضعف الوازع الديني والانصياع لشهوات النفس الأتمة بالسوء، حيث إذا ضعف الوازع الديني فإن الإنسان يسلك سلوكاً مفاده أن الغاية تبرر الوسيلة، لأن الرادع القوي لأيّ عمل إنساني هو مخافة الله سبحانه وتعالى.
 2. أسباب تتعلق بطبائع الجماعات والمجتمعات : والتي نجدها ملزمة بالتقارب والالتقاء بالتزاوج والتراحم والتناصر والتضامن لمواجهة الأزمات والتحديات الطبيعية منها والمستحدثة، وعلاقات كهذه تنتهي بالاتفاق على العادات والأعراف والتقاليد التي يستقرون عليها ويتناقلونها من جيل لآخر، والمعلوم أن المجتمعات المغلقة جغرافياً والمستقرة حياتياً والمتقاربة سكنياً يشهد فيها الالتزام والتمسك بالسلوك والعادات والتقاليد والموروثات الاجتماعية، لدرجة أنها قد تصبح أقوى تأثيراً من العقائد الدينية ومن النظريات العلمية.
- والمجتمعات الغربية ليست مبتلاة بهذه الخصائص مقارنة بالدول النامية عموماً والوطن العربي خصوصاً لعدة أسباب منها التاريخية والجغرافية و... الخ، فالمجتمعات الغربية مجتمعات متحركة قلما تلتصق بالأرض (الولادة ومسقط الرأس) ولهذا فقد اختارت تكوين الأحزاب السياسية والنقابات المهنية والجمعيات كبديل للتضامن والتآلف والعمل الجماعي وهذه التكتلات سرعان ما تسهم في تكون العقل.

¹ عامر خضير حميد الكبيسي، الفساد : أسبابه واستراتيجيات مكافحته رؤية مستقبلية، مقال منشور على مجلة الفكر الشرطي (Al-Fikr Al-Shurti)، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، المجلد 78، الإصدار 377، تاريخ النشر : 2012/10، صص(3-9).

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

3. أسباب سياسية : وعلى المستوى الجانبي السياسي فإن المنظمات السرية والعقائدية هي المسؤول وراء الفساد خاصة وانها هي من تروج إشاعة المعايير المزدوجة والمواقف المنحازة على غرار ما يقال عن الحركة الماسونية والليبيريين الجدد والتنظيمات الإرهابية.
4. أسباب تتعلق بقيام التنظيمات الحكومية والرسمية : وهي ما يطلق عليه اليوم البيروقراطيات المتواجدة في جميع الدول لخدمة نظمها السياسية وتنفيذ سياساتها العامة لصالح المواطنين، ولكنها في الواقع وجد فيها الفساد ضلاله وعزز عبر مواقعها، ولكن باليات وبطرق أكثر تعقيدا وأشد خبثا واحتياالا، فلم يعد الفساد فيها مكشوفاً ومعلناً، إنما أصبح سلوك مبطن وخفي يصعب كشفه، وقد سماه البعض الفساد الناعم.
5. أسباب تتعلق بطبيعة الفساد في حد ذاته : كما هو معلوم أن للفساد قابلية التكيف، ولأن له أطراف متعددة ولكل منها مصلحة فإتحم جميعاً يحرصون على التمويه والتستر والإنكار عما يقترفونه ويتخفون خلف ادعاءات وشعارات تبعدهم عن الشبهات.
6. ظهور النظام المالي الجديد: والذي بدأ كنظام اقتصادي يدعو إلى تحرير الاقتصاد من الدولة وسيطرتها لصالح القطاع الخاص وذلك بالترويج للخصوصية التي بيعت بموجبها العديد من المؤسسات الحكومية لأصحاب رؤوس الأموال فظهر تحكّم السلطة برأس المال وتحكّم التجار والمقاولون بإدارة المشاريع وتنفيذ المقاولات وعقد الصفقات، فالعولمة والخصوصية رغم ما قيل فيهما من فوائد وإيجابيات والتي لم تتحقق في أرض الواقع منها إلا القليل، أصبحت منفذاً للفساد، كما أن قلة الوعي السياسي وعدم معرفة الآليات والنظم الإدارية التي تتم من خلالها ممارسة السلطة بالإضافة إلى عدم وجود عامل الخبرة والكفاءة لإدارة شؤون الدولة يزيد من ظاهرة انتشار الفساد ، وهو ما تشهده بعض الأقطار العربية اليوم كالذي حدث في تونس ومصر ويحدث في اليمن والسودان ولبنان وسبق أن شهدته أفغانستان والعراق إلا أمثلة ونماذج لما انتهت له دعوات العولمة ومنطلقاتها الاقتصادية والفكرية.
7. أسباب إقتصادية : وتعد من العوامل الرئيسية المفسرة للفساد وتتمثل في¹ :
 - إتساع الدور الاقتصادي للدولة : ويعد أحد العوامل الرئيسية لظهور الفساد ، لأن الأفراد يميلون بطبيعتهم إلى منح الرشوة للمسؤولين لتخطي القواعد والنظم والإجراءات العامة الروتينية، وهناك من المسؤولين من يخفق في رفض تلك الرشاوي، ويظهر التدخل في عدة أشكال منها :
 - ✓ السياسات الحمائية : عند قيام الدولة بحماية صناعاتها المحلية فإنها بذلك تسمح برعاية الفساد لأن القيود التي تفرض على الاستيرادات تجعل من تراخيص الاستيراد عملاً مربحاً بدرجة كبيرة، لذلك يهتم أصحاب المشروعات الخاصة برشوة المسؤولين الحكوميين من أجل الفوز بهذه الرخصة هذا من جهة، كما أن حماية الدولة لصناعاتها المحلية يخلق مراكز شبه احتكارية للصناعات الوطنية البديلة للاستيرادات من جهة أخرى، فيصبح من مصلحة المنتجين المحليين إفساد المسؤولين الحكوميين والسياسيين المعنيين بالأمر من أجل الاستمرار في عملية الحماية للتخلص من أو تقليل المنافسة الخارجية؛
 - ✓ الإعانات الحكومية : بحيث يعتبر منح الإعانات الحكومية مصدراً مهماً للبحث عن الربح، إذ تشير الدراسات إلى أن الفساد يجد له موطئ قدم بل قد يتعرع في ظل السياسات المالية التي لا تصمم

¹ هاشم الشمري وإيثار الفتلي، مرجع سبق ذكره، ص (38-42).

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

بشكل جيد للصناعات المستهدفة بالإعانات، فكلما كانت الإعانات كبيرة ازدا د مؤشر الفساد في المجتمع؛

- التحكم بالأسعار : وهو كذلك يعد مصدرا مهما للبحث عن الربح، فإن انخفاض أسعار السلع عن سعر السوق لأغراض اجتماعية أو سياسية، من شنه أن يخلق حوافز للأفراد والمجتمع لرشوة المسؤولين وذلك للحفاظ على تدفق مثل هذه السلع أو الحصول على نصيب غير عادل منها وهذا ما ينطبق على أسعار الصرف المتعددة وحصص الصرف الأجنبي للفقير والأجر المتدني، حيث تشكل الدخول (الرواتب) عصب حياة الموظف العام ، فكلما كانت الكفاية في الدخل متوفرة كان أداء الموظف أكفأ وأدق، وبوفرهما تحقق مستوى يكفي لضمان حياة كريمة لذلك الموظف ولن يعيلهم أيضا.

8. عوامل أخرى¹:

- انعدام التنظيم للوحدات الإدارية : وتتمثل في تشابك الاختصاصات التنظيمية للوحدات الإدارية وغياب الأدلة الإجرائية المنظمة للعمل وعدم وضوح الاختصاصات والمسؤوليات الوظيفية والاعتماد على الفردية والشخصية في العمل، مما يؤدي إلى استغلال الوظيفة العامة، وعدم عدالة توزيع المناصب.
- ضعف الدور الرقابي على الأعمال : يظهر الفساد في حالة ضعف الدور الرقابي وعدم القدرة على ممارسته، وعدم تطبيق القانون بالإضافة إلى عدم تفعيل صلاحيات الأجهزة الرقابية على أعمال الجهاز التنفيذي ومحاسبة المقصر على المخالفين وضعف المسؤولية الإدارية عن الأعمال الموكلة لها أو المحاسبة عليها، والقصور الحاد في استخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة في نظم الرقابة.
- عدم استقلالية القضاء : عدم استقلالية القضاء يؤدي إلى انتشار ظاهرة الفساد بمستوى عالي، حيث يلاحظ في معظم البلدان المتقدمة استقلالية القضاء عن عمل وأداء النظام السياسي وهو ما يعطي أبعاداً سليمة تتمثل بالحكم الصالح، فاستقلالية القضاء مبدأ هام يستمد أهميته من وجود سلطة قضائية مستقلة نزيهة تمارس عملها بشكل عادل وتمتلك سلطة رادعة تمارسها على عموم المجتمع دون تمييز وإشاعة العدل بين أفراد المجتمع.
- التخلف البنيوي : ويكون ذلك في الهياكل المعنية بإدارة الاقتصاد والتخلف التكنولوجي في الدول ، إن مستوى الجهل والتخلف والبطالة وقلة الوعي الحضاري وضعف الأجور والرواتب واختلاف الدخل بين القطاعين العام والخاص والفقير كلها تتناسب طرديا مع ظاهرة الفساد.
- ضعف الإعلام : ان ضعف دور وسائل الإعلام ومحدوديتها وعدم قدرتها على فضح الفساد، وعدم وجود الشفافية في بيئة العمل وعدم الحرص على المعلومة الصحيحة وكشفها.

¹ الست فاطمة عبد جواد ، الفساد الإداري والمالي وأثاره السلبية على مؤسسات الدولة العراقية وسبل معالجته ، بحث منشور على وزارة المالية للجمهورية العراقية ، الهيئة العامة للضرائب ، متاح على الموقع الإلكتروني : <http://tax.mof.gov.iq/ArticleShow.aspx?ID=21> ، تاريخ النشر : 03/9/2013 ، تاريخ الاطلاع : 2016/06/19.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

ثانيا : تأثيرات الفساد : للفساد تأثيرات رابعة تتمثل في ¹ :

1. التأثير السياسي: على الصعيد السياسي يمثل الفساد عقبة رئيسية في طريق الديمقراطية وسيادة القانون. ففي ظل النظام الديمقراطي تفقد المؤسسات والهيئات الحكومية شرعيتها عندما يساء استخدامها من أجل تحقيق مصالح خاصة. فلا يمكن أن تنمو وتتطور قيادة سياسية تتسم بالمصداقية والمسئولية في ظل مناخ فاسد.
2. التأثير الاقتصادي: اقتصادياً يؤدي الفساد إلى تبديد الثروة القومية، وغالباً ما يكون مسئولاً عن توجيه الموارد العامة المحدودة إلى مشروعات غير اقتصادية عالية التكاليف مثل السدود، محطات توليد الطاقة، خطوط المواسير، معامل التكرير وذلك على حساب مشروعات البنية التحتية الأقل إهمالاً والأكثر أهمية مثل المدارس، المستشفيات، الطرق أو توصيل الطاقة الكهربائية أو المياه إلى المناطق الريفية. بالإضافة إلى هذا، ففي اقتصاديات السوق الحر يمنع الفساد نمو هياكل عادلة للسوق ويفسد المنافسة وبالتالي يعوق الاستثمار.
3. التأثير الاجتماعي: إن تأثير الفساد على نسيج المجتمع هو الأكثر دماراً. فهو يطيح بثقة الأفراد في النظام السياسي، ومؤسساته، وقيادته. كما يسود شعور بالإحباط واللامبالاة وسط أفراد الشعب المصاب بخيبة الأمل في مجتمع مدني ضعيف. وهذا بدوره يفسح الطريق لقادة ديكتاتوريين وآخرين منتخبين ديمقراطياً ولكنهم لا يتسمون بالنزاهة؛ فيقومون بتحويل الثروة العامة إلى ممتلكات خاصة، ويصبح دفع وطلب الرشاوى من الأمور المعتادة. وأولئك الذين لا يستطيعون التأقلم مع هذا الوضع غالباً ما يهاجرون ويتركون الوطن الذي يستنزف من أفضل مواطنيه وأكثرهم نزاهة.
4. التأثير البيئي: يعتبر الاختيار البيئي نتيجة أخرى للأنظمة الفاسدة، فعلى مدى فترة طويلة أدى افتقاد القوانين والتشريعات البيئية وعدم تطبيقها إلى أن أصبح الشمال قادراً على تصدير صناعاته الملوثة إلى الجنوب. وفي نفس الوقت فإن الاستغلال السيئ للموارد الطبيعية - من الخشب والمعادن والى الأفيال - بواسطة عملاء محليين ودوليين قد أدى إلى استنزاف البيئات الطبيعية. وتُعطي المشروعات التي لها تأثير مدمر على البيئة الأولوية في التمويل المادي لأنها هدف سهل لاستنزاف المال العام الذي يصب في الدخل الخاص لبعض الأشخاص.

كما أن للفساد آثار متعددة لا يمكن تصنيفها في التصنيفات السابقة، وتتمثل في ² :

- 1 - الفساد أحد المعوقات الرئيسية للتنمية البشرية، إذ يقدر البنك الدولي عائدات الفساد في الاقتصاد الدولي على الأقل بثمانين (80) مليار دولار سنوياً؛
- 2 - يقوّض الممارسة الفعلية للديمقراطية وحكم القانون وسيادته في المجتمع، ويحدث خللاً وفساداً في حركة الأسواق ويعوق مسار التنمية الاقتصادية والتنمية المستدامة؛
- 3 - تقدّر تكلفة الفساد سنوياً بما يعادل أكثر من 5 % من إجمالي الناتج المحلي العالمي (2.6 تريليون دولار أمريكي)، إذ يتم إنفاق أكثر من تريليون دولار أمريكي في صورة رشاوى كل عام

¹ إفلا (IFLA)، مرجع سبق ذكره، صص (8-9).

² أحمد غاي، تجريم الفساد، محاضرة ضمن البرنامج الوطني لتحسيس الموظفين العموميين حول ظاهرة الفساد، إعداد وإشراف الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، تنفيذ المعهد العالي للتخطيط والتسيير، نوفمبر 2016.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

- 4 - ويؤثر الفساد سلبًا في الفقراء بدرجات متفاوتة ويشكّل عقبة تحول دون تحقيق الأهداف الإنمائية الألفية، وذلك بتحويل الموارد عن الخدمات الاجتماعية الأساسية والحد من إمكان الحصول على خدمات النقل وتطور الإنتاج وضمان التغطية الصحية، وقطاع التعليم، والمياه والصرف الصحي؛
- 5 - يعرقل الاستغلال الأمثل للكفاءات العلمية والمهنية في مجال الإنتاج والتنظيم والمناجنت ويوفر مناخا لهجرة الأدمغة من دول العالم النامي نحو الدول المتقدمة؛
- 6 - يؤثر تأثيرا سلبيا في مردودية المساعدات الدولية الموجهة للدول الفقيرة باستنزاف تلك المساعدات وصرفها في غير الوجهة التي خصصت لها؛
- 7 - تحالف المال الفاسد مع أصحاب النفوذ في المؤسسات الإدارية والسياسية لخدمة مصالح فئات معينة خاصة على حساب المواطنين والمصلحة العامة؛
- 8 - كما يترتب عن ارتكاب جرائم الفساد تشويه صورة النزاهة العامة وفقدان الثقة خاصة عندما ترتكب تلك الجرائم من قبل القيادات العامة والساسة والذين يمثلون قدوة للمواطنين .

الفرع الثاني : تكلفة الفساد ومؤشرات قياسه

أولا : قياس تكلفة الفساد : حقيقة لا يمكن قياس تكلفة الفساد ولهذا يستخدم بعض الخبراء التحليل أو وسائل تجريبية أخرى من أجل محاولة وضع رقم مالي تقديري لتكلفة الفساد . ولكنها في واقع الأمر عملية مستحيلة، وذلك لأن هناك العديد من الرشاوى المدفوعة التي لا تسجل على المستوى العام . ولا يعلم أحد بالتحديد كم المال الذي تم "استثماره" سنويًا في المسؤولين الفاسدين . ولا تأخذ الرشاوى الشكل المالي فحسب : فهناك مصالح لأشخاص بعينهم، خدمات، هدايا، وأمثلة أخرى معروفة ومعتمدة . وأقصى ما يمكن عمله هو البحث في العلاقة بين مستوى الفساد .

إن التكلفة الاجتماعية للفساد أكثر صعوبة في حصرها . فلا يعلم أحد مدى الخسارة التي تتكبدها الدولة بفقد منتج متحمس أو عالم قدير . بالإضافة إلى هذا فإن أي محاولة لقياس تكلفة الفساد اجتماعيًا بالمال لن تتلاءم مع المأساة الإنسانية الكامنة وراء التقاعس، الأمية، أو الخدمات الطبية الغير ملائمة . بالتالي يحدث نوع من الشك العام تجاه أي محاولة لقياس تكلفة الفساد .

والمثال التالي يوضح مأساة محاولة وضع هذه المسألة في حقائق وأرقام:

يجري بناء محطة توليد كهرباء في مكان ما في العالم بتكلفة 100 مليون دولار أمريكي، ولكن يمكن أن يثار جدل مؤده: "لولا الفساد لكانت التكلفة 80 مليون دولار أمريكي" ومن ثم فإن الضرر المادي للمال العام سيكون 20 مليون دولار أمريكي . وفي الواقع فإن كثير من المشروعات غالبًا ما تخطط حتى يستطيع المشاركون فيها تحقيق مكاسب مالية هائلة . وإذا ما افترضنا أنه لم تكن هناك حاجة حقيقة إلى محطة توليد الكهرباء، فهنا يمكن تقييم خسارة المال العام بـ 100 مليون دولار أمريكي .

بالإضافة إلى ذلك، يجب الأخذ في الاعتبار أن أي مشاريع عمرانية تترك أثرها على البيئة، فالنتائج قد تكون : تزايد في التلوث، انخفاض في ثمن الأرض، إعادة استيطان السكان الأصليين، ازدياد عبء الديون الملقاة على كاهل الدولة ... الخ . وهذه العملية الحسابية - وهي عادة ما تكون الأقرب إلى الحقيقة - تكون معقدة بدرجة كبيرة؛ وعلى المستوى الدولي تبدو مستحيلة . وحتى ما إذا كان الشخص قادرًا على حساب الدمار البيئي، وازدياد الديون

والعوامل الأخرى، فكيف يمكن قياس انعدام ثقة الشعب وانهايار شرعية الحكومة والتي هي نتائج مباشرة للفساد¹ .

¹ إيفلا (IFLA)، الدليل التدريبي لورشة عمل الشفافية، الحكم الجيد والتخلص من الفساد، ص 7 .

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

يعد الفساد ظاهرة عرفت تفسيرها معاجم اللغة والكتب السماوية وآراء المتخصصين، فهي تعني تحول الشيء من حالته الطبيعية المقبولة إلى حالة متفسخة غير مقبولة. إنها استغلال فرد أو (مجموعة أفراد) ذوي منصب حكومي لوضعهم الوظيفي للحصول من ورائه على مردود يكون ماديا أو معنويا بقبول رشوة أو بتهيئة منصب لمحاسبيهم، ويعتبر ببساطة إساءة للثقة العامة واعتداء على النزاهة التي تترجى في الموظف العام، فهو النخر في جسد المجتمع الذي يفضي إلى تهتكه وسقوط القيم الأخلاقية فيه، الناجمة عن تفكيك وسائل السيطرة للنظم السياسية الفاقدة للمصداقية في ممارستها، المتجاوزة عن استغلال الحق العام للنفع الخاص¹.

ثانيا : المؤشرات الدولية لقياس الفساد : لا يوجد مقياس مباشر للفساد إلا أنه توجد عدة طرق غير مباشرة تكشف عن الفساد ومدى تفشيته في المجتمعات والمؤسسات وبالنظر إلى تعدد الممارسات الفاسدة تعتمد طرق الكشف عن الفساد على مصادر متعددة منها : الصحف والمجلات وشبكات الانترنت ودراسة حالات من الإدارات التي يحتمل انتشار الفساد فيها كإدارات الجمارك والشرطة، إلى جانب الاستبيانات العامة والتقارير والإحصاءات الصادرة عن المنظمات والمؤسسات الدولية والإقليمية .

وقد أنشأت منظمة الشفافية الدولية (TI) Transparency International في برلين مؤشرا دوليا لقياس الفساد - وتعدده كل 5 سنوات- يسمى (الرقم القياسي للشفافية الدولية) يساعد المستثمرين الأجانب على معرفة مدى تفشي الفساد في الدول المختلفة ، إذ يمنح خبراء المنظمة كل دولة درجة تتراوح (1- 10) درجات؛ بمعنى أن الدولة إذا حصلت على تقدير 10 درجات فهذا يعني أن هذه الدولة نظيفة تماما من عمليات الفساد، أما الدولة التي تحصل على تقدير أقل من خمس درجات فهذا يعني أن جميع الأعمال والصفقات في هذه الدولة خاضعة للفساد والرشوة، وبناء على استطلاع مؤشرات الفساد الذي أجرته المنظمة في عام 2003 غطى هذا المؤشر 133 دولة، حصلت 70% منها أقل من خمس درجات، وجاءت الدول النامية في المراكز الأخيرة، فعُدّت أكثر الدول فسادا، أما على مستوى الدول العربية، فإن الوضع لم يتحسن في كثير منها منذ عام 1985، بل على العكس قد حدث تراجع في بعض الدول العربية.

الفرع الثالث : أنواع الفساد ومظاهره في المال العام

أولا : أنواع الفساد : إن ظاهرة الفساد تعرقل عملية البناء والتقدم في كافة المستويات الاقتصادية والمالية والسياسية والاجتماعية والثقافية لعموم أبناء المجتمع، فهي تهدر الأموال والثروات والوقت والطاقات وتعرقل أداء المسؤوليات وإنجاز الوظائف والخدمات، يصنف الفساد في الأنواع التالية:

1. الفساد بمعنى : البطلان، في : أصول الفقه.
2. جرائم الشركات : في علم الجريمة تتمثل جرائم الشركات أو الجرائم الاقتصادية في انحرافات (مالية أو إدارية) ارتكبت عن طريق شركة (كيان تجاري له شخصية قانونية مستقلة من أشخاص طبيعيين يقومون بإدارة أنشطتها)، أو من قبل أفراد بالإنابة. ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل الإداري والمالي في المؤسسة.
3. فساد البيانات أو فساد المعلومات.

¹ محمد خالد المهاني، الفساد الإداري والمالي، مظاهره وأسبابه ومدخل الرقابة الحكومية لمكافحة، ورقة بحثية منشورة بمجلة رماح للبحوث والدراسات، متخصصة في الاقتصاد والعلوم الإدارية، تصدر عن مركز البحث وتطوير الموارد البشرية رماح الأردن، العدد 04 ديسمبر 2008، ISSN 2392 - 5418، ص 12.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

4. التعفن أو التحلل.

5. الفساد السياسي : ويتعلق بمجمل الانحرافات المالية ومخالفات القواعد والأحكام التي تنظم عمل المؤسسات السياسية في الدولة. وهناك فارق جوهري بين المجتمعات التي تنتهج أنظمتها السياسية أساليب الديمقراطية، وبين الدول التي يكون فيها الحكم دكتاتورياً، وتمثل مظاهره في: فقدان الديمقراطية، وسيطرة نظام حكم الدولة على الاقتصاد وتفشي المحسوبية.

6. الفساد الأخلاقي : ويتمثل بمجمل الانحرافات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بسلوك الموظف الشخصي وتصرفاته، كالقيام بإعمال مخلّة بالحياة في أماكن العمل أو أن يجمع بين الوظيفة وأعمال أخرى خارجية دون إذن أدارته، أو أن يستغل السلطة لتحقيق مآرب شخصية له على حساب المصلحة العامة أو أن يمارس المحسوبية بشكلها الاجتماعي دون النظر إلى اعتبارات الكفاءة والجدارة .

7. الفساد التراكمي : أهم ما تعانيه إدارات الدولة هو الفساد التراكمي نتيجة غياب الرقابة الإدارية الصارمة وغياب مبدأ الثواب والعقاب، فالتجاوزات القانونية والمالية للمسؤول يشجع كل موظف في مؤسسات الدولة على ارتكاب تجاوزات مماثلة، مما يؤدي إلى تراكم الفساد، وزيادة انتشاره في إدارات الدولة ، ومن أنواعه الرشوة ، الاختلاس ، والسرقه ، والمحسوبية.

8. الفساد المالي : ويتمثل بمجمل الانحرافات المالية ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي في الدولة ومؤسساتها ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية المختصة بفحص ومراقبة الحسابات والأموال، ويمكن ملاحظة مظاهره في : الرشاوى والاختلاس والتهرب الضريبي وتخصيص الأراضي والمحابة وتفشي المحسوبية.

9. الفساد الإداري : ويتعلق بمظاهر الفساد والانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية وتلك المخالفات التي تصدر عن الموظف العام أثناء تأديته لمهام وظيفته في منظومة التشريعات والقوانين والضوابط ومنظومة القيم الفردية. وهنا تتمثل مظاهره في الامتناع عن أداء العمل أو التراخي وعدم تحمل المسؤولية، وإفشاء أسرار الوظيفة ، والمحسوبية في التعيينات الوظيفية، ومظاهره متعددة ومتداخلة وتكون سببا في انتشار بعض المظاهر الأخرى .¹

ثانيا : مظاهر الفساد في المال العام : يمكن أن يظهر الفساد في المال بأحد هذه المظاهر² :

1. الصفقات العمومية : حيث يمكن أن يؤدي الفساد إلى تخصيص العقود الحكومية إلى جهات تفتقد الكفاءة، كما يؤدي الفساد إلى عدم الالتزام والتلاعب بشروط العقود الحكومية.

2. توزيع الخدمات والمرافق والأراضي التي تمنحها الحكومة ، فقد يمكن أن يؤدي الفساد إلى توزيع تلك المنافع العامة بشكل غير متكافئ

3. الإيرادات الحكومية : مثل الضرائب والجمارك والتي يمكن تخفيضها من خلال رشوة الموظف المختص عن تحصيلها

¹ السنت فاطمة عبد جواد، مرجع سبق ذكره.

² محمد خالد المهاني، مرجع سبق ذكره، ص 18.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

4. الإجراءات البيروقراطية وإجراءات استخراج التراخيص : حيث يمكن أن يؤدي الفساد إلى تجنب وتسريع تلك الإجراءات.
 5. الإجراءات القانونية : التي يمكن أن يؤدي الفساد فيها إلى تعطيل تلك الإجراءات من خلال رشوة القائمين على أجهزة الأمن والشرطة ومن خلال الجهاز القضائي نفسه.
 6. التوظيف وتوزيع المناصب العامة حيث يمكن أن تؤدي الرشوة والمحسوبية إلى توظيف الأقارب والأصدقاء دوناً عن أصحاب الكفاءات.
- كما يمكن عرض أهم أشكال الفساد في المال العام والخاصة بالوطن العربي فيما يلي¹ :

1. تخصيص الأراضي : وذلك من خلال قرارات إدارية عليا، تأخذ شكل العطايا لتستخدم فيما بعد في المضاربات العقارية وتكوين الثروات؛
2. إعادة تدوير أموال المعونات الأجنبية للجيوب الخاصة : إذ تشير بعض التقديرات إلى أن أكثر من 30% منها لا تدخل خزينة الدولة بل تذهب إلى جيوب مسؤولين أو كبار رجال الأعمال؛
3. قروض المجاملة الممنوحة من المصارف بدون ضمانات جديدة لكبار رجال الأعمال المتصلين بمراكز النفوذ؛
4. عمولات عقود البنية التحتية وصفقات السلاح؛
5. العمولات والأتاوات التي يتم الحصول عليها من خلال المنصب أو الاتجار بالوظيفة العامة (ربع المنصب).

المبحث الثاني : الإطار المرجعي للفساد

يمثل الإطار المرجعي للفساد مجموعة من النظريات والتي تفسر هذا السلوك المشين، حيث من المنظور الديني الذي يلخص وجهة نظر الدين الإسلامي في الجريمة والفساد، المنظور الأخلاقي الذي يتبناه بعض الفلاسفة الاجتماعي وعلى رأسهم ابن خلدون، والذي يرجع الفساد إلى اختلال في منظومة الأخلاق لدى الفرد وبالمجتمع، والنظرية اللامعيارية والتي أسسها إميل دوركايم، وطورها من بعده ميرتو، والتي ترجع الانحراف إلى حالة البهتان والضعف التي تنتاب المعايير الاجتماعية إثر التغيير السريع والمفاجئ، والنظرية الوظيفية التي ترى أن الاختلال الوظيفي يسهم كثيراً في تفسير تطور وانتشار العديد من الظواهر الانحرافية التي منها الجريمة والفساد، وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المطلب.

الفرع الأول : النظريات المفسرة للفساد من وجهة نظر الإسلام

تعد النظريات من الأمور المفيدة في فهم وتفسير الفساد، ونظراً لتعدد العوامل المؤدية إلى انتشار الفساد وارتباطها معاً في علاقات متداخلة، فإن الاتجاهات النظرية المفسرة لهذه الظاهرة تتعدد، ومن المنظور الديني تنبثق نظرة الإسلام في تفسير ظاهرة الفساد من نظرتة الشاملة للإنسان والحياة والكون، فالله سبحانه خلق الإنسان وأودع فيه دوافع الخير والشر لقوله تعالى : " ونفس وما سواها

¹ هاشم الشمري وإيثار الفتلي، الفساد الإداري والمالي - وآثاره الاقتصادية والاجتماعية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص ص

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

فألهمها فجورها وتقواها" (سورة الشمس)، وقوله تعالى: "وهديناه النجدين" (سورة البلد)، أي أن الله تعالى خلق الإنسان ومدّه بالعقل الذي يميز بين الخير والشر كما أنه سبحانه وتعالى أفهم الإنسان أن بعض الأمور حسن وبعضها قبيح، كما أن الإنسان مستخلف في هذه الأرض لقوله تعالى: "وإذ قال ربك للملائكة إني جاعل في الأرض خليفة" (سورة البقرة)، والخليفة يجب عليه أن يطيع من استخلفه وهذا ما خلق له الإنسان فإذا لم يطع الله اعتبر خارجاً عن خلافته وطاعته، وتتعدد بواعث أو عوامل الانحراف نحو الفساد لدى الإنسان من وجهة نظر الإسلام، وتتعدد مصادرها فمنها ما ينبع من ذات الإنسان ومنها ما يكون خارجاً عنها، وفيما يلي تعداد لهذه العوامل والأسباب¹:

1. انعدام الوازع الديني وضعفه في النفس الإنسانية : فمن أعرض عن طاعة الله تعالى تشتت في السعي لإرضاء هواه وشهواته فانغمس في الفساد بأنواعه دون رادع يردعه من إيمان بالله وخوف منه تعالى؛
2. غريزة حب الشهوات : يقول تعالى : "زين للناس حب الشهوات من النساء والبنين والقناطير المنقطرة من الذهب والفضة والخيل المسومة من الأنعام والحراث ذلك متاع الحياة الدنيا" (سورة آل عمران)، وواقع الفساد اليوم المتمثل في الإباحية المطلقة لإشباع غرائزها وشهواتها لهو خير دليل على تلك العلاقة المباشرة بين الغريزة والجريمة والفساد، فلتلبية شهوة حب المال وجمعه يندفع الإنسان للحصول على المال بشتى الوسائل والطرق حتى لو من طريق حرام أو ممنوع إذا لم يكون هناك رادع يردعه؛
3. وسوسة الشيطان : قال تعالى : "إن الشيطان لكم عدو فاتخذوه عدواً إنما يدعو حزبه ليكونوا من أصحاب السعير" (سورة فاطر)، فالشيطان يدعو أصحابه إلى المعاصي وارتكاب أنواع الفساد المختلفة ليسوقهم إلى النار؛
4. الاستكبار: الكبر والعجب بالنفس داء من أدواء النفس الخطيرة التي تمثل انحرافاً خلقياً يمنح بالإنسان عن سبيل الحق، وإذا هيمن الكبر على كيان الإنسان واستولى على عقله وإرادته ساقه بعنف شديد وتمرد لئيم إلى غلط الحق وطمس معالمه: فينسى مصالح الآخرين وينسى حقوق الآخرين وينسى قوانين الصلاح في علاقات الناس بعضهم مع بعض، وينسى قوانين الصلاح التي أقامها الله في المكونات التي من حوله ، ومن خلال هذا الاستكبار تقوم الدنيا وتعدد اليوم بهذه الفتن الصاخبة والفساد المستشري في بقاع كثيرة من العالم؛
5. الشراهة: من أسباب الفساد أيضاً الشراهة العجيبة التي يعاني منها كثير من الناس اتجاههم إلى محبة الدنيا والمال لقول سيدنا محمد ﷺ: " لو كان لابن آدم واد من مال لا يتغنى إليه ثانياً ، ولو كان له واديان لا يتغنى إليه ثالثاً ، ولا يملأ ، جوف ابن آدم إلا التراب ويتوب الله على من تاب" فهناك من الناس من آتاه الله المال الكثير لكن مع ذلك يستعمل

¹ عبد الحق أحمد حميش، مكافحة الفساد من منظور إسلامي، مداخلة ضمن المؤتمر العربي الدولي لمكافحة الفساد، مركز الدراسات والبحوث - قسم الندوات واللقاءات العلمية، الرياض، 6-8 أكتوبر 2003، ص ص (9-12).

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

كل الوسائل المحرمة والممنوعة كي يمتص دماء الناس جميعاً ويحيلها إلى مال يضيفه إلى المال الذي لديه وهكذا يستشري الفساد؛

6. **الحقد:** وقد يكون الدافع إلى الفساد وجحود الحق ورفض إتباعه والعمل به ناشئاً عن الحقد والحقد هو العداوة الدفينة في القلب، والعداوة هي كراهية يصاحبها رغبة بالانتقام من الشخص المكروه إلى حد إفئائه وإغائه من الوجود، وكم دفع الحقد كثيراً من الأفراد والأمم إلى جحود الحق والتباعد عن الاعتراف به أو إتباعه؛

7. **الحسد:** كما قد يكون الفساد ناشئاً عن الحسد، والحسد من الرذائل الخلقية ذات النتائج النفسية والاجتماعية السيئة جداً على الأفراد وعلى الجماعات وهو داء إذا أصاب النفس الإنسانية أضناها وأشفاها وجعلها مصدر أذى للآخرين الذين امتحنهم الله بفضائل من نعمه ومزيد من عطائه قال رسول الله ﷺ : " دب إليكم داء الأمم قبلكم الحسد والبغضاء هي الحلاقة ، لا أقول تخلق الشعر ولكن تخلق الدين"

8. **قراءة السوء:** يقول تعالى: " الإخلاء يومئذ بعضهم لبعض عدو إلا المتقين"(سورة الزخرف)، ويقول سبحانه : "يوم بعض الظالم على يديه يقول يا ليتني اتخذت مع الرسول سبيلاً، يا ويلتي ليتني لم اتخذ فلاناً، لقد أضلني عن الذكر بعد إذ جاءني وكان الشيطان للإنسان خذولاً" (سورة الفرقان)، لقد أثبتت الدراسات والأبحاث أن أكثر المنحرفين المقبوض عليهم كانوا على علاقة بأصدقاء السوء المنحرفين الذين جرّوهم إلى الفساد والجريمة جراً؛

9. **الخلل الأسري :** فقد تكون البيئة الأسرية سبباً من أسباب الفساد، وذلك عن طريق انحراف في سلوك أحد أفراد الأسرة ولاسيما الوالدين، أو جهل الأبوين بأصول التربية، أو عن طريق انفصال الوالدين بالطلاق؛

10. **الحالة الاقتصادية:** فقد تكون الحالة الاقتصادية التي تكتنف الفرد سبباً في انحرافه وإتباعه سبيل المفسدين: فإن الفقر الذي يعيشه الفرد قد يدفع بصاحبه إلى البحث عن إشباع حاجته الأساسية أو لرفع مستوى أسرته بطريقة غير مشروع، أو يدفعه إلى الجريمة ويكون الباعث على ارتكابها ما يشعر به الفرد من الحرمان والسخط واليأس مما يشعر به من تفاوت في الثروات فيؤدي به ذلك إلى الحقد والحسد والبغضاء والأمراض النفسية التي تؤثر في سلوكه ولهذا كان الرسول الأكرم ﷺ يستعيز من الفقر فيقول : "اللهم إني أعوذ بك من الكفر والفقر"

11. **الحالة السياسية:** إن الحالة السياسية السائدة في بلاد العالم اليوم والقائمة على أسس وأفكار باطلة بعيدة كل البعد عن الشريعة الإلهية جعلت من الفرد في هذه البلاد والمجتمعات تربة خصبة لأي سلوك شاذ فأفسدت عقيدته وفكره حتى جنح إلى الفساد بجميع أنواعه: كفر وإلحاد وردة وقتل وسرقة وزنا ورذيلة ومخدرات... الخ ودفعته للقيام بأعمال النسف والتخريب والاختطاف والتهديد لأصحاب السلطات والخروج على الأمن الجماعي والسلم الاجتماعي ، فضلاً عن أن النظام السياسي الجائر ينتج طبقة عاطلة من الشعب وهي أكثر الأفراد إثارة للشغب والفوضى والسرقة، كما أنه يثب الفرقة بين الأفراد بما يمارسه من تمييز ومحسوبية فيعلم الناس على السلوك المنحرف لإشباع حاجاتهم ، ويخلق ظروفاً تشجع على الإجرام والفساد أو يفشل في تهيئة الظروف التي من شأنها منع الانحراف؛

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

12. الأمراض النفسية والعقلية : إن القلق والقلق والوسوسة كلها أمراض تجعل الفرد عرضة للاضطراب وعدم التوازن في

شخصيته، مما يجعله يسلك سلوك الانحراف والفساد.

الفرع الثاني : النظريات المفسرة للفساد من المنظور العلمي

لقد تمخض عن الفكر العلمي عدة نظريات من شأنها تفسير الفساد، ويمكن تلخيص أهمها في التالي :

أولاً : النظرية الأخلاقية : يعتبر هذا الاتجاه من الاتجاهات التقليدية التي تركز على العوامل الفردية في تعريف الفساد وتحليله، فقد تطرق إليه معظم الفلاسفة الغربيين أمثال "أفلاطون" الذي يرى أن انحطاط المدينة الفاضلة وتحولها إلى مدينة فاسدة يعود إلى انحراف المجتمع عن القيم والأخلاق النبيلة وقيام حاكم طاغي، و"أرسطو Aristotle" الذي كان له تقريبا نفس التصور في وصفه للحكم المنحرف ، و"ميكيافيلي Machiavelli" الذي ربطه بالحرية وأنانية الإنسان التي تدفعه إلى الانحراف عن القيم والأعراف السائدة و"مونتيسكيو Montesqueio" الذي يرى أن الفساد متأصل في الطبيعة الإنسانية التي تتميز بعدم الاكتمال، كما تمت الإشارة إليه في الحضارات الأخرى وفي الإسلام ، وعليه فإن الفساد من منظور الأخلاقيين هو خيانة الأمانة والبعد عن الاستقامة والفضيلة ومبادئ الأخلاق، وعرفه البعض بأنه "حالة من فقدان قيم النزاهة، وعدم احترام المبادئ الأخلاقية السائدة في المجتمع، وهو سلوك يخالف الواجبات الرسمية للمنصب العام تطلعا إلى مكاسب خاصة أو معنوية" ، أو أنه تدني المستوى الأخلاقي لأفراد المجتمع الذي يهيأ البيئة المناسبة لانتشاره، كما بين أصحاب المدرسة الأخلاقية خطورته في إعاقه عملية التنمية والتحديث وبما أن الجامعات تمثل أبرز المؤسسات التي يعتمد عليها المجتمع في غرس القيم الأخلاقية والمنهجية الضرورية لإنتاج المعرفة ونشرها، وهي التي تنضج فيها شخصيات الطلاب الذين سيتولون إدارة الدولة بعد تخرجهم، وستنطبع شخصياتهم بمدى التزام أساتذتهم بالمعايير الضرورية لإنتاج المعرفة أو تفریطهم فيها . بتحوله إلى وإذا وصل الفساد إلى الجامعات فذلك نذير مشكلة يصعب علاجها بسبب زيادة تعقدها وكثرة مظاهرها¹.

وينفرد علماء الأخلاق في تناولهم لمشكلة الفساد بروح تستهدف وصف تلك الظاهرة وقياسها وتحليلها، حيث اهتم كل من رونالد وريت Ronald warit وإدجار سمبكنز Edgar simpkins وهما من علماء الأخلاق، بـجُمِّي انتشار الفساد في الدول النامية في كتابهما الفساد في البلدان النامية . وحاوولا تعريف الفساد فشبهاه بنوع من الشجيرات أو الأعشاب الضارة التي تنمو في التربة الصالحة فتعوق نمو النباتات النافعة ، كما يشيران إلى أن أي فعل فاسد، يعد فاسداً إذا حكم عليه المجتمع بأنه كذلك، وأحس فاعله بالذنب وهو يقترفه ، وأن السبب الرئيسي لانتشار الفساد يتمثل في الشراهة وحب المال وتدني القيم الأخلاقية ، ومواجهة الفساد الإداري، علي سبيل المثال، في ضوء هذا الاتجاه يقتضي تدريب موظفين عموميين غير فاسدين، إلا أنه من الصعب ملاحقة ومراقبة النسيج الأخلاقي للفرد لارتباطه بالنيات غير الظاهرة والسلوكيات غير المعلنة ، فالجرمون ذوو الياقات البيضاء لا يهتمون كثيراً بالقواعد الأخلاقية السائدة، فعندما يتورطون في سلوك منحرف فإن مكانتهم لا تتأثر عند الناس الذين حولهم، حيث يجدون تبريرات لتصرفاتهم، كما تقوم الشركات الكبرى بتدريب الشباب علي كيفية الربح فقط، حتى إن كان ذلك

¹ سارة بنت صالح عيادة الحمشي وهيفاء بنت عبد الرحمن صالح بن شلهوب، مظاهر الفساد الأكاديمي في الجامعات والمؤشرات التخطيطية للحد منها ، بحث مدعوم من مركز أبحاث كلية الخدمة الاجتماعية - عمادة البحث العلمي - جامعة الأميرة نورة بنت عبد الرحمن، المملكة العربية السعودية، 2016، صص(12-13).

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

بشكل لا أخلاقي، فما هو غاية في الأهمية هو الربح فقط، لذا فإن هؤلاء لا ينظرون إلي ذواتهم باعتبارهم مجرمين، كما أن نظرة المجتمع إليهم تختلف عن النظرة إلي جرائم الشارع¹.

ثانيا : النظرية البنائية الوظيفية : تري هذه النظرية أن كل نسق في حاجة إلي قدر من الفساد لكي ينمو ويتطور، وهي نظرية في عمومها تحمل تبريراً إيديولوجياً للفساد ، علي اعتبار أن المنافع العامة أكثر من الأضرار، لذا فإن أصحاب السلطة لا يرتكبون أي فساد فالفساد يقوم بدور وظيفي في تسيير الأمور . ويرى كارل فردريك أن الفساد يعمل علي خفض حدة التوترات، ويتيح الفرصة للعمل الناجح فكل نسق في حاجة إلي قدر من الانحراف لكي ينمو ويتطور، ويرى كولن ليز Colin Lyes أن الفساد دوراً إيجابياً في القضاء علي الروتين العميق ، كما يرى هنتجتون أن الفساد يؤدي إلي تحسين المجتمع التقليدي . إلا أن روبرت كلتجارد (Robert Klitgard) يري في دراسته الميدانية أن هذا الفساد علي الرغم من آثاره الايجابية، فإن هناك آثاراً مدمرة علي المستوي البعيد، حيث تتنامى تبعاً له سلوكيات الابتزاز فالمجتمع الذي يستشري فيه الفساد لا يحتمل أن يتحسن، كما أنه ليس من المحتمل أن يكون فعالاً اقتصادياً أو سياسياً كذلك.

ويعتمد أنصار هذه النظرية على مفاهيم أساسية في دراستها تم الاجتماعية للظواهر منها على سبيل المثال لا الحصر: النسق الاجتماعي، الوظيفة، الاختلال الوظيفي والمحافظة على النمط وإدارة التوتر ، وأنصار هذه النظرية يرون أن حالات التغيير الاجتماعي المفاجئة ستؤدي إلى خلق درجة من اختلال التوازن في النسق بافتراض أي أن مجتمع يمثل نسقاً متكامل أجزاءه بعضها مع البعض الآخر من أجل المحافظة على استمرار ذلك النسق واستمراره. فكل نسق يؤدي وظيفة محددة داخل ذلك الكل الأكبر فإذا ما اختل أو انحرف ذلك النسق الفرعي في أدائه لتلك الوظيفة فإنه يؤثر في توازن النسق العام وسلامته مما يسبب في بروز عدد من المشكلات الاجتماعية بواقع ذلك المجتمع، ولهذا فإن النظرية البنائية الوظيفية ترجع المشكلات والظواهر الاجتماعية غير السوية أو المرضية مثل الفساد إلى حالة الارتباك وعدم التوازن التي تنجم عن الاختلال الوظيفي للأنساق الفرعية، وهذه الأخيرة ناتجة عن حالات التغيير الفجائية الآتية إما من الداخل أو من خارج حدود المجتمع².

المبحث الثالث : الإجراءات الوقائية والعلاجية للفساد والجهود الدولية لمكافحة الظاهرة

ازداد انتشار ظاهرة الفساد خاصة الدول النامية باعتبارها بيئة خصبة لنموها حيث تنعدم أساليب الحكم الديمقراطي وما تتطلبه من شفافية تكفل ضمان وجود رقابة مستمرة لأداء الأجهزة الإدارية، بل تسيطر قواعد البيروقراطية على المؤسسات والإدارات الحكومية كما تنعدم قواعد التناسب بين الدخل الفردي لأفراد المجتمع ومتطلبات الحياة واحتياجاتها، كل هذه العوامل تغري أفراد المجتمع خاصة موظفي القطاع العام والحكومي بإتباع سبل غير مشروعة للحصول علي غاياتهم المادية، ولذلك وجب تضافر الجهود المحلية والدولية للتصدي للظاهرة.

¹ مظفر جواد أحمد، الفساد من وجهة نظر نفسية سايكولوجية، بحث منشور بمركز الدراسات التربوية والأبحاث النفسية، النزاهة- الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد، المملكة العربية السعودية،

² ساره بنت صالح عيادة الخمشي وهيفاء بنت عبد الرحمن صالح بن شلهوب، مرجع سبق ذكره، ص (13-14).

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

المطلب الأول : الإجراءات الوقائية والعلاجية للفساد في المال العام

الفرع الأول : الإجراءات الوقائية والعلاجية للفساد في المال العام من منظور إسلامي

أولاً : التدابير الوقائية (الاحترازية) : إن التشريع الإسلامي أتى بمنهج متكامل لحماية المجتمعات من الفساد حيث أتى بتدابير حاسمة في علاج هذه الظاهرة ويمكننا تقسيمها إلى قسمين¹ :

1. تدابير وقائية: تحقق الوقاية من الفساد وتُحذر منه قبل الوقوع في شباكه

2. تدابير علاجية: تحقق الردع والزجر عن الفساد بعد أن يقع.

ومعروف أن من أهم مصادر التشريع الإسلامي سد الذرائع ومعناه: وجوب سد ومنع كل وسيلة تُفضي إلى الفساد: حسماً لمادة وسائل الفساد ومنعاً من انتشار المحظورات في المجتمع، فلقد نهي النبي ﷺ عن الاحتكار سداً لذريعة التضيق على الناس، ونهت الشريعة الإسلامية الدائن عن قبول الهدايا من مدينه سداً لذريعة الربا ، ويقول رسول الله ﷺ: " الحلال بين والحرام بين وبينهما أمور مشتهيات لا يعلمها كثير من الناس فمن اتقى الشبهات استبرأ لدينه وعرضه، ومن وقع في الشبهات كراع يرعى حول الحمى يوشك أن يواقع.."

ثانياً : التدابير العلاجية : أن الدين الإسلامي هو أكثر الأديان معرفة بنفسية البشر وكيفية معالجتها، ولذا نجد أنه قد استخدم أسلوبين لمعالجة ذلك الفساد، وهما أسلوب الترغيب والترهيب².

1. أسلوب الترغيب : ويقصد به استخدام أساليب التحفيز المختلفة التي من شأنها أن تجعل الموظف يقبل على عمله بنفس راضية وبحماس كبير فينجز إنجازاً عالياً ويؤدي أداءاً متميزاً ، فمن آيات الترغيب مثلاً قوله تعالى { : قل يا عبادي الذين أسرفوا على أنفسهم لا تقنطوا من رحمة الله إن الله يغفر الذنوب جميعاً إنه هو الغفور الرحيم } الزمر : ٥٣ ، وكان النبي - صلى الله عليه وسلم - يستخدم في إدارته للدول أسلوب الترغيب والترهيب ، فكان يجب لهم عمل الخير وبيناهم عن فعل الشر ، ويتطلب أسلوب الترغيب تطبيق نوعين من الحافز، وهما:

- الحافز المعنوي : ويقصد به التقدير السليم للعامل والاعتراف بجهده والإشادة بفضله إذا أحسن صنعا وذلك تشجيعاً له على مزيد من الإنتاج وإبعاداً له عن الفساد ، ولقد أوصى الإمام علي - كرم الله وجهه - أحد الولاة فقال (: لا يكون المحسن والمسيء عندك بمنزلة سواء، فإن في ذلك تزهيدا لأهل الإحسان في الإحسان ، وتدريباً لأهل الإساءة على الإساءة.

- الحافز المادي : وهو أن يتوفر لدى الموظف الأجر الكافي مقابل العمل الذي يؤديه ، ولقد كان النبي - صلى الله عليه وسلم - وخلفاؤه الراشدين يراعون في تقدير الأجر العائلي للفرد العامل وصعوبة العمل ومستوى علاء

¹ عبد الحق أحمد حميش، مرجع سبق ذكره، ص 24.

² هناء بمان، الفساد الإداري وعلاجه من منظور إسلامي، مقال متاح على الموقع الإلكتروني : www.al-forqan.net ، تاريخ النشر : 2011/06/14، تاريخ الاطلاع : 2015/07/25.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

المعيشة في المناطق المختلفة من الدول الإسلامية ، فالأجور في مصر كانت أقل من الأجور في إقليم الحجاز نسبة للرخاء الذي كان كذلك كان النبي - صلى الله عليه وسلم - يعطي المتزوج من الجند حظين والأعزب حظاً واحداً من سائداً في مصر ويجدر بالذكر أن أسلوب الترغيب بالحوافز المعنوية هو ما نادى به الإدارات الحديثة كنظرية الحاجات لماسلو ، أما الفيء أسلوب الترغيب بالحوافز المادية فقد نادى به الإدارة العلمية عندما وضع (فايول) أربعة عشر مبدأً من مبادئ الإدارة كان من بينها) : مبدأ المكافأة والتعويض هو استخدام أسلوب التخويف بأنواعه المتدرجة.

2. أسلوب التهيب (الإدارة الحديثة بالحوافز السلبي) : فقد كان سيدنا عمر بن الخطاب - رضي الله عنه - من أكثر الخلفاء تطبيقاً لأسلوب التهيب على الولاة والعمال في الدولة الإسلامية، فقد كان شديداً على الولاة والعمال ومن مقولاته : "إن أهون شيء عندي أن أضع والياً مكان والٍ إذا اشتكى منه الناس " وكان يقاسمهم أموالهم إذا تكاثرت دون مبرر وكان يعاقبهم إذا رأى فيهم الفساد أو الانحراف المالي ، ويتمثل أسلوب التهيب لمكافحة الفساد الإداري في مفهوم الرقابة على أداء العاملين هدف كشف الأخطاء وتصحيح الانحرافات قبل أن تستفحل و الرقابة هو الوظيفة الرابعة من وظائف المدير أو القائد وتنتهي إلى الاطمئنان إلى سير العمل الإداري وفقاً للخطة الموضوعة تماماً دون إخلال.

الفرع الثاني : الإجراءات الوقائية والعلاجية للفساد في المال العام من منظور علمي

إن تعقد ظاهرة الفساد في المال العام وإمكانية تغلغلها في كافة جوانب الدولة ونتيجة لآثارها السلبية على كافة قطاعات الدولة، فقد وضعت إجراءات وقائية للحد من الظاهرة وأخرى علاجية.

أولاً : الإجراءات الوقائية من الفساد : وتعد هذه الإجراءات بمثابة الإستراتيجية لمكافحة الفساد في المال العام ولهذا تم وضع العديد من الآليات الوقائية من هذه الظاهرة ولعل من أهمها¹ :

1. المحاسبة : هي خضوع الأشخاص الذين يتولون المناصب العامة للمساءلة القانونية والإدارية والأخلاقية عن نتائج أعمالهم، أي أن يكون الموظفين الحكوميين مسؤولين أمام رؤسائهم (الذين هم في الغالب يشغلون قمة الهرم في المؤسسة أي الوزراء ومن هم في مراتبهم) الذين يكونون مسؤولين بدورهم أمام السلطة التشريعية التي تتولى الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية.
2. المساءلة : هي واجب المسؤولين عن الوظائف العامة، سواء كانوا منتخبين أو معينين، تقديم تقارير دورية عن نتائج أعمالهم ومدى نجاحهم في تنفيذها، وحق المواطنين في الحصول على المعلومات اللازمة عن أعمال الإدارات العامة (أعمال النواب والوزراء والموظفين العموميين) حتى يتم التأكد من أن عمل هؤلاء يتفق مع القيم الديمقراطية ومع تعريف القانون لوظائفهم ومهامهم، وهو ما يشكل أساساً لاستمرار اكتسابهم للشرعية والدعم من الشعب.

¹ ساهر عبد الكاظم مهدي، الفساد الإداري أسبابه وآثاره وأهم أساليب المعالجة ، بحث منشور على موقع النزاهة العراقية، متاح على : www.nazaha.iq ، بدون تاريخ نشر، تاريخ الاطلاع : 2016/06/18.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

3. الشفافية : هي وضوح ما تقوم به المؤسسة ووضوح علاقتها مع الموظفين (المنتفعين من الخدمة أو مموليها) وعلنية الإجراءات والغايات والأهداف، وهو ما ينطبق على أعمال الحكومة كما ينطبق على أعمال المؤسسات الأخرى غير الحكومية.
 4. النزاهة : هي منظومة القيم المتعلقة بالصدق والأمانة والإخلاص والمهنية في العمل، وبالرغم من التقارب بين مفهومي الشفافية والنزاهة إلا أن الثاني يتصل بقيم أخلاقية معنوية بينما يتصل الأول بنظم وإجراءات عملية.
- وان آليات مكافحة السابقة تشكل عناصر أساسية في إستراتيجية مكافحة الفساد في المال العام وتمثل الإستراتيجية كافة الإجراءات التي تتخذ في المنظمة بهدف إحراز أداء أعلى¹، كذلك وتعتبر الإستراتيجية نشاطا مستمرا يأخذ بعين الاعتبار القيم الإدارية والبيئية. لذلك فأن اغلب مؤسسات مكافحة الفساد تضع إستراتيجية معينة لمكافحة حالات الفساد الموجود وتبنى هذه الإستراتيجية على الشمولية والتكامل لمكافحة هذه الظاهرة. وينبغي الإشارة إلى أن القضاء على الفساد يتطلب صحة ثقافية تبين مخاطره السياسية والاقتصادية والاجتماعية، كما ينبغي توفر الإرادة الجادة والحقيقية من قبل القيادة السياسية لمحاربة الفساد حتى يكون ذلك على مستوى الدولة والمجتمع أو على الأقل بأن لا تصطدم توجهات مكافحة الفساد مع السلطة السياسية ولتنفيذ الإستراتيجية السابقة وجب توفير وسائل لتنفيذها أي أن إستراتيجية الوقاية من الفساد تتطلب استخدام وسائل شاملة تدعمها الإرادة السابقة وعلى النحو التالي²:
1. تبني نظام ديمقراطي يقوم على مبدأ فصل السلطات، وسيادة القانون، من خلال خضوع الجميع للقانون واحترامه والمساواة أمامه وتنفيذ أحكامه من جميع الأطراف، نظام يقوم على الشفافية والمساءلة؛
 2. بناء جهاز قضائي مستقل وقوي ونزيه، وتحريره من كل المؤثرات التي يمكن أن تضعف عمله، والالتزام من قبل السلطة التنفيذية على احترام أحكامه؛
 3. تفعيل القوانين المتعلقة بمكافحة الفساد على جميع المستويات، كقانون الإفصاح عن الذمم المالية لذوي المناصب العليا، وقانون الكسب غير المشروع، وقانون حرية الوصول إلى المعلومات، وتشديد الأحكام المتعلقة بمكافحة الرشوة والمحسوبية واستغلال الوظيفة العامة في قانون العقوبات؛
 4. تطوير دور الرقابة والمساءلة للهيئات التشريعية من خلال الأدوات البرلمانية المختلفة في هذا المجال مثل الأسئلة الموجهة للوزراء وطرح المواضيع للنقاش العلني، وإجراءات التحقيق والاستجواب وطرح الثقة بالحكومة؛
 5. تعزيز دور هيئات الرقابة العامة كمراقب الدولة أو دواوين الرقابة المالية والإدارية أو دواوين المظالم، التي تتابع حالات سوء الإدارة في مؤسسات الدولة والتعسف في استخدام السلطة، وعدم الالتزام المالي والإداري، وغياب الشفافية في الإجراءات المتعلقة بممارسة الوظيفة العامة؛
 6. التركيز على البعد الأخلاقي وبناء الإنسان في محاربة الفساد في قطاعات العمل العام والخاص وذلك من خلال التركيز على دعوة كل الأديان إلى محاربة الفساد بأشكاله المختلفة، وكذلك من خلال قوانين الخدمة المدنية أو الأنظمة والمواثيق المتعلقة بشرف ممارسة الوظيفة (مدونات السلوك)؛

¹ Hill, R, jonez.balkin. **Administrative corruption**. Strategic management journal NO.4. 2006.

² Hill, R, jonez.balkin. **Administrative corruption**. Strategic management journal NO.4. 2006.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

7. إعطاء الحرية للصحافة وتمكينها من الوصول إلى المعلومات ومنح الحصانة للصحفيين للقيام بدورهم في نشر المعلومات وعمل التحقيقات التي تكشف عن قضايا الفساد ومرتكبيها؛
8. تنمية الدور الجماهيري في مكافحة الفساد من خلال برامج التوعية بهذه الآفة ومخاطرها وتكلفتها الباهظة على الوطن والمواطن، وتعزيز دور مؤسسات المجتمع المدني والجامعات والمعاهد التعليمية والمتقنين في محاربة الفساد والقيام بدور التوعية القطاعية والجماهيرية .

ثانيا : الإجراءات العلاجية من الفساد : وقد تم تحديد اتجاهين أساسيين لمكافحة الفساد هما¹ :

1. الاتجاه الأول : العمل بالإصلاحات الإدارية والترتيبات الوقائية، ويشمل هذا التوجه استخدام كافة الطرق والأساليب الوقائية بهدف منع حدوث حالات الانحراف.
 2. الاتجاه الثاني : مقاضاة المخالفين والضرب بيد من حديد على الرؤوس الفاسدة داخل الجهاز الإداري، ويشمل هذا التوجه استخدام كافة الطرق والأساليب العلاجية بهدف معالجة حالات الانحراف .
- كذلك فإن التوجهين السابقين لا يعتبر احدهما بديلا عن الآخر، لكن احدهما مكملا للآخر وباجتماعهما يكونان منظومة متكاملة يطلق عليها منظومة احتواء الفساد، هدفها الأساسي احتواء ظاهرة الفساد وتحجيمها ومن ثم القضاء عليها. وان هذه المنظومة تعمل باتجاهين وكل اتجاه له خطته وسياساته التي تحول دون وقوع حالات الانحراف أو معالجتها
- وللقضاء على الفساد يجب على أفراد المجتمع محاربة الفساد بشتى صورة وأشكاله والتعاون في ذلك، ويحتم علينا التزامنا الديني والأخلاقي والوطني والإنساني أن نساهم جميعا في الحدّ من ظاهرة الفساد التي تهدد المجتمع، والتي توسّعت بشكل غير مسبوق وأضرّت بالمجتمع وروح المواطنة لدى أبنائه، ومن الطرق في معالجته ما يلي² :
5. تطبيق الاستراتيجيات المضادة للفساد وسنّ الأنظمة والتشريعات والقوانين والشفافية فيها بما لا يدع مجالا للشكّ والوضوح في تطبيقها والجزاء الصارمة في حقّ المخالفين؛
 6. توعية الموظّفين بهذه الظاهرة الخطيرة وتداعياتها وتأثيرها على المجتمع وأخلاقياهم ودورهم في الإخبار عن حالات الفساد في دوائرهم، وأن عقيدتنا السمحاء تحارب هذه الظاهرة وتجرمها؛
 7. عقد ندوات دينية في الدوائر الحكومية يحاضر فيها رجال دين حول دور الدين في القضاء على الفساد الإداري، وكذلك دور العبادة والجامعات والمدارس والقنوات المسموعة والمرئية والمكتوبة في محاربة هذا الداء وخطورته على المجتمع وإيضاح القصص والعبر عبر التاريخ حول الأقوام السابقة وما حصل لهم بسبب الفساد؛

¹ أبو شيخه، نادر احمد ، الفساد في الحكومة المنظمة العربية للتنمية الإدارية: 1994

² مشعان الشاطري، الفساد أسبابه مظاهره وطرق علاجه ، مقال منشور بأخبار اليوم الجزائرية ، الخميس، 25 يونيو 2015، متاح على الموقع الالكتروني : <http://www.akhbarelyoum.dz/ar/200243/200307/147720> ، تاريخ الاطلاع : 2016/06/19.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

8. وضع نظام مكافأة مالية لمن يقوم بالتبليغ عن حالات الفساد بشتى صوره في دوائرهم والدوائر الأخرى والابتعاد عن الشكاوى الكيدية؛
9. وضع عقوبات وجزاء رادعة وواضحة تناسب كلّ فساد وتحدّ من ظهوره مرّة ثانية وتكون معلنة ومتاحة للجميع؛
10. تحسين الظروف المعاشية للموظّفين من خلال إيجاد كادر وظيفي مناسب لكلّ فئة تناسب وضعه الاجتماعي والأسري وتناسب مع الظروف المعيشية للبلد؛
11. الإعلان عن حالات الفساد بشتى أنواعه التي تمّ اكتشافها والإجراءات التي تمّ اتّخاذها حيالها وتعميمها على الدوائر الحكومية ليكونوا عبرة لغيرهم؛
12. إتاحة الفرصة لخلق نوع من الإبداع والتطوير لدى الموظّفين ومكافأهم على ذلك وتعليق أسمائهم في لوحة الشرف ليكون حافزا لغيرهم من الموظّفين؛
13. تشكيل لجنة في كلّ دائرة حكومية للإصلاح الإداري لدراسة الواقع الإداري وتغيير سلوك واتجاهات العاملين لمحاربة الفساد وعلاج الانحراف وقت اكتشافه؛
14. توفير القيادات الشابة النشيطة المؤمنة بالتطوير والتغيير، والتي لديها مؤهلات علمية وخبرات عملية متراكمة ودعمها وتأهيلها لقيادة العمل الوظيفي لضمان نجاحها في قيادة التغيير؛
15. وضع الشخص المناسب في المكان المناسب بالاعتماد على الكفاءة والإبداع العلمي وعدم الاعتماد على العلاقات الشخصية والمحسوبة والواسطة والعلاقات الأسرية؛
16. وضع نظام لتقويم الأداء للموظّفين واعتماده كأساس للترقية وتقلّد المناصب ويكون واضحا ومعلنا للجميع، وأن يراعي المسؤولون الله وعظم المسؤولية في التقويم؛
17. عدم اعتماد سنوات الخدمة فقط في إشغال المناصب الإدارية والمالية والفنيّة مع أهمّيّتها، لكن يجب أن يتزامن معها التحصيل العلمي والمعرفي والإيمان بالتطوير والتغيير والنزاهة والسلوك الحسن والاستقامة؛
18. وضع أدلّة إنجاز المعاملات والاشتراطات المطلوبة لها ووضعها في مكان بارز في استعلامات الدوائر الحكومية في مقدّمة خدمة المراجعين وعلى حاملات خاصّة بذلك ومراجعتها بصفه دورية لتعويض النقص وكذلك إضافة كلّ جديد إليها؛
19. تفعيل برنامج الحكومة الالكتروني ووضع حيز التنفيذ ليتمكّن المواطن من متابعة معاملاته من أيّ مكان على شبكة المعلومات (الأنترنت) وتحديث البوابة الالكترونية للجهة دوريا؛
20. تبسيط القوانين والتشريعات والأنظمة وجعلها أكثر شفافية وتوضيح مفرداتها لكي لا تستغلّ من قبل ضعاف النفوس لتحقيق مآربهم من خلال استخدام الثغرات في القوانين وخاصّة القابلة للتفسير بأكثر من رأي ومنع الاجتهاد؛
21. عقد اللّقاءات الدورية بين رئيس الجهاز والمرؤوسين لديه للاطلاع على أعمالهم ومناقشتها وحلّ المشاكل والمعوقات التي تواجههم؛

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

22. أداء قسم الحفاظ على الأمانة للموظفين الذين لديهم ذمة مالية أو الذين يشغلون وظائف قيادية للمحافظة على المال العام وعدم استغلاله لتحقيق مآرب شخصية، وكذلك عدم استغلال النفوذ وإساءة استخدام السلطة.

المطلب الثاني : الجهود الدولية والإقليمية لمكافحة الفساد

يقول تعالى في سورة المائدة: " وتعاونوا على البر والتقوى ولا تعاونوا على الإثم والعدوان، واتقوا الله إن الله شديد العقاب"، مما لا شك فيه أن التعاون الدولي أمر ضروري وحاجة ملحة لدول العالم أجمع، كيف لا وقد أصبح العالم مربوطاً بشبكة مواصلات واسعة: فأصبح المفسد دولياً والجريمة كذلك ولم تعد الحدود مغلقة والقيود مفروضة كما كانت عليه في العصور السابقة: حيث أن مجرماً قد يرتكب جريمته في مكان صباحاً ويتناول الغداء في بلد آخر ويتعشى في قارة أخرى: ولا بد من التعاون بين الحكومات والدول وتبادل المعلومات حول أنشطة المفسدين وتتبع تحركاتهم وأنشطتهم. أو على الأقل التعاون العربي، فالوطن العربي عالم واسع جغرافياً وديمقراطياً وترتبط أطرافه بدول أجنبية عديدة ويتصل ببحار ومحيطات ممتدة إلى عدد كبير من دول العالم وهذا الوضع يساعد على تسهيل ارتكاب عدد كبير من الجرائم كالتهريب وغسل الأموال وجرائم الشركات متعددة الجنسيات. ومن أشكال التعاون العربي في مكافحة الجريمة والفساد يكون بالتعاون القضائي والقانوني وتبادل المعلومات وعقد الاتفاقيات الثنائية ووضع إستراتيجية عربية لمكافحة الفساد والوقاية منه والاستفادة من الخبرات الدولية والسعي في تطوير كل ذلك مع الجمعيات الدولية والإقليمية¹.

للوفاية من هذه آثار الفساد ومكافحته تتداعى المجتمع الدولي ووضع اتفاقية وآليات لهذا الغرض، وتشكل الدولة الشخص المعنوي الذي يتكون منه المجتمع الدولي، ونظراً لكون ظاهرة الفساد ظاهرة عابرة للحدود فالوقاية منها ومكافحة جرائم الفساد تتم على مستويين²:

— الجهود الدولية والتعاون فيما بين الدول؛

— الجهود الوطنية؛

حيث تركزت هذه الجهود على :

- سن التشريعات (تجريم أفعال الفساد)
- إنشاء الهيئات المتخصصة في الوقاية من الفساد ومكافحته ؛
- وضع الاستراتيجيات والسياسات الناجعة لتجسيد الحكم الرشيد؛
- التعاون والتنسيق بين مختلف القطاعات داخل الدولة وبين الدول.

¹ عبد الحق أحمد حميش، مرجع سبق ذكره، ص 30.

² أحمد غاي، تجريم الفساد، محاضرة ضمن البرنامج الوطني لتحسيس الموظفين العموميين حول ظاهرة الفساد، إعداد وإشراف الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، تنفيذ المعهد العالي للتخطيط والتسيير، نوفمبر 2016.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

الفرع الأول : الجهود الدولية في محاربة الفساد

عقدت من أجل الحد من الفساد ومكافحته مؤتمرات وندوات دولية عدة، وهناك العديد من المنظمات الدولية الحكومية منها الإقليمية تمكنت من بلورة العديد من الآليات القانونية لمكافحة الفساد.

أولاً : الجهات المسئولة عن مكافحة الفساد : حددت الجهات التالية كجهات دولية تهتم بمكافحة الفساد وهي :

1. منظمة الأمم المتحدة : أصدرت الأمم المتحدة عدة قرارات لمحاربة الفساد، إذ أصدرت اتفاقية تخص ذلك سنة 2004.
 2. البنك الدولي : وضع مجموعة من الخطوات والاستراتيجيات لغرض مساعدة الدول على مواجهة الفساد.
 3. صندوق النقد الدولي : للحد من الفساد قام الصندوق بتعليق المساعدات المالية لأي دولة يكون فيها الفساد عائق في عملية التنمية الاقتصادية.
- صندوق النقد الدولي (مؤسسة مالية دولية تأسست سنة 1944 بعد معاهدة بريتون وودس بهدف مساعدة الدول الأعضاء التي تعاني صعوبات في ميزانها التجاري ويضم كل الدول الأعضاء في الأمم المتحدة تقريبا وتساهم الدول الأعضاء في الصندوق حسب قدرتها المالية ويمكن لأي دولة أن تحصل على قرض عادي دون شرط إذا لم يتجاوز 25 % من حصة مساهمتها كما يمكنها الحصول على قروض مشروطة لا تتجاوز في أقصى الاحتمالات ضعف حصتها والمقصود بالقروض المشروطة يعني أن على الدولة إتباع سياسة اقتصادية منبثقة من عن توصيات صندوق النقد الدولي وتحت متابعته -والصندوق الدولي للبناء والتعمير (مؤسسة مالية دولية تأسست سنة 1944 بعد معاهدة بريتون وودس لترتيب النظام النقدي الدولي بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية وهو المؤسسة الدولية الثانية بعد صندوق النقد الدولي يمد الدول التي تعاني عجزا في ميزان مدفوعاتها بمساعدات قصيرة الأجل خاصة الدول التي تضررت من الحرب لتتمكن من إعادة البناء وقروض هذا البنك مشروطة ويعمل بتكامل مع صندوق النقد الدولي، أما عندما يتعلق الأمر بإعادة جدولة الديون أي تأجيل وتمديد آجال تسديد الديون المستحقة خلال فترة زمنية معينة ليتم سدادها خلال فترة زمنية أطول مع زيادة في فوائد الدين الذي أعيدت جدولته فيتم اللجوء إلى نادي باريس بخصوص الديون الرسمية (وقد لجأت الجزائر إليه سنة 1994 واثرت ذلك إيجابيا على اقتصاد الجزائر بانخفاض تكاليف خدمة الديون من 82 % سنة 1993 إلى 42 % في 1995 إلى 31 % سنة 1996. والى نادي لندن (اللجنة التوجيهية العامة للبنوك التجارية) بخصوص الديون التجارية (وقد لجأت إليه الجزائر سنة 1995 وغطى اتفاقها معه الديون المستحقة التسديد في 1997 أي ما يعادل 3.23 مليار دولار وأعيد جدولة هذه الديون إلى 15 سنة وكذا تحويل بعض الدين إلى أسهم في رأس المال) وهدف إعادة الجدولة هو ربح الوقت لان البلد المعني يتوقع تحسن ميزانيته.
4. منظمة الثقافة العالمية : أنشأت هذه المنظمة سنة 1993 وهي منظمة غير حكومية تعمل على مكافحة الفساد من خلال وضوح التشريعات وتبسيط الإجراءات واستقرارها.
 5. مجلس الاتحاد الأوروبي : اللجنة الوزارية التابعة لمجلس الاتحاد الأوروبي قد أقرت بتاريخ يوم 06 نوفمبر 1997 عشرين (20) مبدأ توجيهيا لمكافحة الفساد وهي كالآتي¹ :

¹ محمد الطاهر الحمدي، جرائم الفساد في القطاعين العام والخاص، التكوين المستمر بالمعهد الأعلى للقضاء التونسي، تاريخ الاطلاع: 2017/08/29.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

- اعتماد إجراءات ناجعة لمقاومة الفساد بما في ذلك تحسيس الرأي العام بخطورتها والتشجيع على السلوكيات المتطابقة مع القيم الأخلاقية؛
- تجريم الفساد في مظهره الوطني والدولي؛
- ضمان استقلال الأشخاص المكلفين بالرقابة والتحقيقات والتتبع في جرائم الفساد بالقدر الذي يضمن إنجاز مهماتهم دون تلقي أية تأثيرات مخالفة لوظائفهم وتوفير الإمكانات الضرورية لهم لتجميع الإثباتات وحماية الأشخاص المساعدين على كشف هذه الجرائم مع الحفاظ على سرية التحقيقات؛
- اتخاذ إجراءات ناجعة لحجز عائدات الفساد ونتائجه ومصادرتها؛
- اتخاذ إجراءات لمنع استعمال ذوات معنوية كواجهة لإخفاء ارتكاب جرائم فساد؛
- العمل على الحد من الحصانات إزاء الأبحاث وأعمال التتبع وزجر جرائم الفساد وجعلها في حدود ما هو ضروري في مجتمع ديمقراطي؛
- دعم الاختصاص داخل الهيئات المكلفة بمكافحة الفساد ومدتها بالإمكانات المادية وتوفير التكوين المناسب لأعضائها بما يساعد على حسن الأداء؛
- ضمان أن التشريعات الجبائية والسلط القائمة على تنفيذها تساهم في مكافحة جرائم الفساد بطريقة ناجعة ومنسجمة وخاصة فيما يتعلق بعدم خصم مصاريف مشبوهة من قاعدة التوظيف؛
- السهر على أن يأخذ النظام الإداري المعتمد بعين الاعتبار مقتضيات مكافحة الفساد في مستوى التسيير واتخاذ القرارات وذلك من أجل ضمان حد أدنى من الشفافية المطلوبة في أداء مهامه؛
- السهر على أن تراعى القواعد المنظمة لحقوق الموظف العمومي وواجباته، مقتضيات مكافحة الفساد وذلك من خلال سن قواعد تأديبية خاصة وناجعة واعتماد مجالات تضبط أخلاقيات الموظف العمومي وتوجهه نحو السلوك المطلوب؛
- السهر على إخضاع أنشطة الإدارات العمومية إلى إجراءات خاصة لمراقبة حساباتها؛
- تقرير أهمية إجراءات مراجعة الحسابات وتدقيقها في مكافحة جرائم الفساد خارج مجال الوظيفة العمومية؛
- السهر على أن يدرج نظام المسؤولية الإدارية مسؤولية الأعوان الإداريين على أعمال الفساد التي يرتكبونها؛
- اعتماد إجراءات خاصة بالصفقات العمومية تكرر الشفافية وتضمن المنافسة الشريفة ولا تشجع الرشوة؛
- التشجيع على وضع المترشحين في خطط نيابية لمدونات سلوك يتقيدون بها ووضع قواعد تمنع تسرب الفساد إلى تمويل الأحزاب السياسية والحملات الانتخابية؛
- ضمان حرية الإعلام في تلقي معلومات حول الفساد أو نشرها في حدود ما هو مسموح به في مجتمع ديمقراطي؛
- السهر على أن يتضمن القانون المدني أحكاماً تدعم مكافحة الفساد وذلك باعتماد إجراءات تيسر حماية حقوق المتضررين من أعمال الفساد؛
- دعم البحث العلمي حول الفساد؛
- التأكد من أنه قد وقع الأخذ بعين الاعتبار في مقاومة الفساد ارتباط ذلك بالجرائم المنظمة وغسيل الأموال؛
- دعم التعاون الدولي في أوسع نطاقه في جميع مجالات مكافحة الفساد.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

6. منظمة الشفافية الدولية : وقد تأسست عام 1993 وهي المنظمة الغير حكومية الرائدة في تكريسها لكبح الفساد. تضم حاليا فروعاً في تسعين دولة، وأمانتها العامة في برلين في ألمانيا، وهي تلعب دور كبير في مكافحة الفساد ومحاربه وتعمل على تدعيم حكومات الدول النامية محاربه، وهذا ما أكده رئيسها السيد : بيتر ايغن في مؤتمرها العاشر بلندن سنة 2003 بقوله: "على الدول الثرية تقويم دعم عملي لحكومات الدول النامية التي تبرهن عن إرادة سياسية لكبح الفساد. وبدأ بأكثرها فساداً، يجب ألا تتعرض هذه الدول للعقاب نظراً لكونها بأمرس الحاجة إلى الدعم"، وفي بوغتا، عاصمة كولومبيا قالت نائبة رئيس منظمة الشفافية الدولية السيدة روز إيناس أوسبينا روبيليدو: "إن الدعم العالمي لهذه الدول المصممة علي مكافحة الفساد ضروري جدا لبلوغ الشفافية في العقود مع القطاع العام وذلك من أجل إرساء أسس صلبة للقضاء على الفساد في الحكومة وفي الخدمات العامة. وعلى القطاع الخاص، بشكل رئيسي، تحمل مسؤوليات تصرفاته داخل بلاده وخارجها واتخاذ إجراءات عاجلة لمنع الرشوة ولتحقيق ذلك، تعاونت منظمة الشفافية الدولية وشركات القطاع الخاص وفي وضع مجموعة مبادئ خاصة بالشركات هدفها مكافحة الرشوة عبر دورات تدريبية وبوضع مجموعة من الأنظمة حول هذا الموضوع للعمل به داخل الشركات. كما عقدت منظمة الشفافية الدولية اتفاقيات لمنع الرشوة في التعاقد مع القطاع العام¹. وقد أصدرت منظمة الشفافية كتاب * العالمية، "المصدر" ويذكر الكتاب ستة أركان لمواجهة الفساد أو تضييق نطاقه على الأقل هي²:

- أن تتخذ القيادة السياسية موقفاً مناهضاً للفساد؛
- أن تتضمن البرامج الحكومية إستراتيجية لمناهضة الفساد؛
- أن يرتبط برنامج مكافحة الفساد بإعادة صياغة العمل الحكومي والإدارات الحكومية؛
- وضع قوانين تتماشى مع مكافحة الفساد وإستراتيجية مواجهته؛
- تنوير المواطنين وإفساح المجال لهم للوصول إلى المعلومات الضرورية؛
- إنشاء مؤسسات تكون مهمتها مكافحة الفساد.

ثانياً : التعاون الدولي لمكافحة الفساد

1. تعريف التعاون الدولي : إن مساحات التعاون الدولي في مجالات مكافحة الفساد هي مساحات فسيحة ساهمت في رسم حدودها اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد وكذلك اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الجريمة المنظمة عبر الوطنية التي دخلت حيز النفاذ بتاريخ 29 ديسمبر 2003 كما ساهمت في ذلك الاتفاقيات الإقليمية مثل اتفاقية البلدان الأمريكية لمكافحة الفساد المعتمدة بتاريخ 29 مارس 1996 واتفاقية مكافحة الفساد بين موظفي الجماعات الأوروبية أو موظفي الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي التي اعتمدها مجلس الاتحاد الأوروبي بتاريخ 21 ماي 1997 وكذلك اتفاقية مقاومة رشوة الموظفين العموميين الأجانب في المعاملات التجارية الدولية التي أقرتها منظمة التعاون والتنمية في

¹ حسن هاشمي، التعاون الدولي لمكافحة الفساد ودعم التجارب الدولية الناجحة، مداخلة ضمن ملتقى بجمعية المدية 2010-2009 متاح على :

<http://www.univ-medea.dz>

² فرج شعبان وبلشير قوراية، الحوكمة ودورها في ترشيد الإنفاق، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التنسيير، جامعة الشلف، المنعقد يومي 20/19 نوفمبر 2013.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

الميدان الاقتصادي بتاريخ 21 نوفمبر 1997 واتفاقية القانون الجزائري حول الفساد التي أقرتها اللجنة الوزارية لمجلس أوروبا في 21 جانفي 1999 وكذلك اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومحاربه المعتمدة بتاريخ 12 جوان 2003.

فقد ورد بالمادة الأولى باتفاقية الأمم المتحدة لمقاومة الفساد ما يلي : " ترويج وتسيير ودعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية في مجال منع ومكافحة الفساد, بما في ذلك مجال استرداد الموجودات؛ "

فمجال التعاون الدولي حسب اتفاقية الأمم المتحدة يهتم عديد المسائل لعل أهمها¹:

- مشاركة الدول في البرامج والمشاريع الدولية الرامية إلى منع الفساد ومقاومته؛
- التنسيق بين جميع الدول المعنية من أجل مكافحة جرائم الفساد بمختلف أنواعها بما في ذلك جرائم غسل الأموال؛
- إجراء الأبحاث والتحقيقات المشتركة من أجل الكشف عن جرائم الفساد وتتبع مرتكبيها سعيا نحو محاكمتهم؛
- تسليم المجرمين المتورطين في جرائم فساد؛
- التنسيق الفني وتبادل المعلومات والخبرات في مجالات مقاومة الفساد.

2. أشكال التعاون الدولي : وتتمثل في معاهدات واتفاقية دولية لمواجهة الظاهرة ، ويوجد نوع آخر يتمثل في المساعدات :

2.1. معاهدات واتفاقيات دولية : وفي هذا الصدد تم التوقيع على العديد منها نذكر ما يلي :

2.1.1 اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد : التي تم التوقيع عليها في 9 ديسمبر 2003 بمدينة ميريدا (MERIDA) في دولة المكسيك والمعتمدة من قبل الجمعية العامة للأمم المتحدة بنيويورك يوم 31 أكتوبر 2003 وصادقت عليها الجزائر بتحتفظ بموجب المرسوم الرئاسي رقم 04 - 128 المؤرخ في 19 أوت 2004.

2.1.2 اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومكافحته ، والمعتمدة بمابوتو في 11 يوليو 2003 والتي صادقت عليها الجزائر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 06-137 المؤرخ في 11 ربيع الأول عام 1427 الموافق 10 أبريل 2006.

2.1.3 اتفاقية البلدان الأمريكية لمكافحة الفساد - 29 مارس 1996، دخلت حيز التنفيذ 1997 التي أنشأت آلية لرصد استعراض تنفيذ الاتفاقية يتولاها كل من مؤتمر الدول الأطراف ولجنة مكونة من خبراء

2.1.4 اتفاقية مكافحة الفساد بين موظفي الجماعات الأوروبية وموظفي الدول الأعضاء في الاتحاد الأوربي - 26 ماي 1997.

2.1.5 اتفاقية مكافحة رشوة الموظفين العموميين الأجانب في المعاملات التجارية الدولية

2.1.6 اتفاقية القانون الجنائي بشأن الفساد - اللجنة الوزارية لمجلس أوروبا - 27 يناير 1999.

2.1.7 الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد: التي وافق عليها مجلسا وزراء الداخلية والعدل العرب في اجتماعهما المشترك المنعقد بمقر الأمانة العامة لجامعة الدول العربية بالقاهرة بتاريخ 2010/12/21، والتي صادقت عليها الجزائر بتاريخ 21 سبتمبر 2014 (م.ر - 14 رقم - 249)

¹ محمد الطاهر الحمدي، مرجع سبق ذكره

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

2.2. الإعانات الدولية لمكافحة الفساد وآثارها : صندوق النقد الدولي والبنك الدولي مؤسستان شقيقتان ضمن منظومة الأمم المتحدة تشتركان في هدف واحد، هو رفع مستويات المعيشة في بلدانها الأعضاء. وتتبع المؤسسات مناهجين متكاملين لتحقيق هذا الهدف، حيث يركز الصندوق على قضايا الاقتصاد الكلي بينما يركز البنك على التنمية الاقتصادية طويلة الأجل والحد من الفقر. ولقد تبلورت فكرة إنشاء صندوق النقد الدولي والبنك الدولي في مؤتمر دولي عقد في بريتون وودز بولاية نيوهامبشير الأمريكية في يوليو 1944. وكان هدف المشاركين في المؤتمر هو وضع إطار للتعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي من شأنه أن يرسي اقتصادا عالميا أكثر استقرارا وازدهارا. ولا يزال هذا الهدف محوريا بالنسبة للمؤسستين، لكن العمل الذي يقومون به يشهد تطورا مستمرا لمواكبة المستجدات والتحديات الاقتصادية، ويقوم كل من الصندوق والبنك الدولي بمهام أهمها الإعانات الدولية والتي تساعد على أهداف أهمها¹:

- الحد من الفقر: في عام 1999، استهل الصندوق والبنك الدولي مهمة إعداد تقارير إستراتيجية الحد من الفقر كعنصر رئيسي في العملية المؤدية إلى تخفيف مديونية البلدان المؤهلة للاستفادة من مبادرة "هيبيك" وركيزة للإقراض الميسر الذي يقدمه الصندوق والبنك الدولي. وبينما تظل تقارير إستراتيجية الحد من الفقر ركيزة لمبادرة "هيبيك"، فقد اعتمد البنك الدولي والصندوق في يوليو 2014 و يوليو 2015، على التوالي، مناهجين جديدين للمشاركة القطرية تنتفي مع الحاجة لإعداد هذه التقارير. وقام الصندوق بتبسيط متطلبات توثيق إستراتيجية الحد من الفقر بالنسبة للبرامج التي يدعمها "التسهيل الائتماني الممدد" أو "أداة دعم السياسات".
- تخفيف أعباء الديون: يتعاون الصندوق والبنك الدولي معا أيضا في تخفيف أعباء الديون الخارجية التي تتحملها معظم البلدان الفقيرة المثقلة بالديون، وذلك من خلال المبادرة المعنية بالبلدان الفقيرة المثقلة بالديون والمبادرة متعددة الأطراف لتخفيف أعباء الديون. وتواصل المؤسسات مساعدة البلدان منخفضة الدخل على تحقيق أهدافها الإنمائية دون أن يؤدي ذلك إلى مشكلات مديونية في المستقبل. ويشترك خبراء الصندوق والبنك في إعداد التحليلات المعنية بمدى استمرارية تحمل الديون ضمن إطار استمرارية القدرة على تحمل الديون الذي اشتركت المؤسسات في تصميمي.

2.2.1 الآثار الإيجابية للإعانات الدولية: وتتمثل في²:

- تلعب المؤسسات المالية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير دور هام في تجنب اختيار اقتصاد الدول التي تعرف عجز مالي وبالتبعية الحفاظ على الاستقرار الداخلي وقد مرت معظم الدول المصنعة حاليا كالولايات المتحدة الأمريكية وكندا وأستراليا بمرحلة استعانت فيها برؤوس الأموال الأجنبية في القرن 19 من أجل الإسراع بتنميتها. إذ قام نيكولاي تشاوسيسكو في رومانيا بإلغاء كل استنادة خارجية بلا قيد أو شرط وبعد أن كان الدين الخارجي يمثل 11 مليار دولار سنة 1980 تم تسديده كليا في أبريل 1989 فحرم بذلك الشعب الروماني بشكل فضيع إذ لجأ لتخفيض الواردات بنسبة 40% ما بين سنة 1980 و1984.

¹ صندوق النقد الدولي، صندوق النقد الدولي صحيفة وقائع - صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، مارس 2016، متاح على: www.imf.org، تاريخ الاطلاع: 2017/04/23.

² بن اعراب نجد، ملخصات في المالية العامة، نشر بتاريخ: 2010/01/11، بمنتدى الأوراس القانوني، متاح على الموقع الإلكتروني: <http://sciencesjuridiques.ahlamontada.net>، تاريخ الاطلاع: 2018/01/27.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

- صندوق النقد الدولي يساعد ويساهم في تعزيز حقوق الإنسان إذ بادرت الجماعة الدولية بتخفيض ديون الدول النامية بما يقدر بحوالي 76 مليار دولار سنة 1995 سعياً للحد من الفقر مثلما حدث مع بوركينا فاسو، رواندا الكاميرون وكمبوديا وأوغندا والفيتنام واشترطت الدول الكبيرة لمنح هذه المساعدات بضرورة احترام حقوق الإنسان.
- 2.2.2. الآثار السلبية للإعانات (انتقادات موجهة للإعانات الدولية) : بلغت بعض الآراء التي انتقدت المعونات الأجنبية مطالبة الدول النامية بمقاطعتها، استناداً للأسباب التالية¹:
 - تعتبر المعونات الأجنبية للدول النامية حديثة العهد بالاستقلال السياسي، كوسيلة للإبقاء على تبعيتها للدول التي مارست فيها قبل الاستقلال كل صنوف السيطرة والإخضاع السياسي والاقتصادي والاجتماعي، بحيث يفوق كثيراً المكاسب التي حققتها الدول المانحة للمعونات، تلك المكاسب التي تعود على الدول النامية من جراء حصولها على هذه المعونات، وواقع العلاقات الدولية يعطي العديد من الأمثلة على صعوبة تحلص حكومات الدول النامية المستفيدة من هذه المعونات من الالتزامات الاقتصادية والسياسية التي تفرضها عليها الدول المانحة لهذه المعونات إلى حد التدخل في شؤونها الداخلية.
 - عدم اتفاق الإعانات الأجنبية مع مطالب التنمية الوطنية في الدول النامية، بقدر ما تخدم المصالح السياسية والاقتصادية للدول التي تقدم هذه الإعانات، ولذلك فإنها تنخفض أو تنقطع بمجرد حدوث أية خلافات بين الدول المانحة والمستفيدة أو انقضاء الظروف السياسية التي أوجدتها، وهذا ما يفسر أن 20% فقط من الإعانات الثنائية يتجه إلى الدول الأكثر فقراً وأكثرها احتياجاً لهذه الإعانات.
 - كما أن ظهور المعونات الأجنبية في الميدان الدولي بالصورة التي عرفت بها كأحد مظاهر الحرب الباردة بين القطبين الدوليين، وبانتهاء الصراع بينهما الولايات المتحدة الأمريكية إلى توجيه معوناتها إلى المشاريع الخاصة بهدف تشجيع اقتصاديات الدول المستفيدة للتحويل إلى نظام السوق.
 - المحافظة على أنماط الحياة المترفة لخبراء ومحترفي التنمية في المؤسسات الدولية وخاصة في مؤسسات الأمم المتحدة ومنظمات وصناديق التنمية الدولية؛
 - ارتباط أغلب الإعانات بقيود تفرضها الدول المانحة لها على نحو يلزم الدول المستفيدة منها استخدام اعتماداتها لشراء كافة احتياجاتها من الدول المانحة دون مراعاة لنوعيتها التي قد تقل في الجودة عن إنتاج دول أخرى، أو تكلفتها التي قد تزيد عن تكاليف الاستيراد من غيرها، مما يزيد من تكاليف خدمة ديون التنمية من ناحية، ويقلل من كفاءة وإنتاجية الإعانة بذلك كونها أداة لتنمية صادرات الدول المانحة وترويج منتجاتها وإحكام سيطرتها الاقتصادية لفترة طويلة.
 - يؤدي التنافس بين الدول النامية للحصول على المزيد من الإعانات الأجنبية من الدول المتقدمة المانحة لها - والتي تتصارع فيما بينها لتوسيع دائرة الدول المستفيدة لمعونتها - إلى زيادة حدة الصراع وإزكاء روح العزلة فيما بين الدول النامية والقضاء على جميع محاولات التعاون الاقتصادي بينها، والذي يعد من أهم عوامل دعم استقلالها السياسي ونموها الاقتصادي.
 - مبالغة الدول المقدمة في تقدير أرقام المعونات التي تقدمها للدول النامية من ذلك المعاشات والمكافآت التي قدمها فرنسا مثلاً للمحاربين القدامى الإفريقيين من مواطني المستعمرات الفرنسية الذين شاركوا في الحربين الأولى والثانية ضمن القوات

¹ يونس أحمد البطريق، السياسات الدولية في المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الثانية، 2004/2003، ص ص (36-39).

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

الفرنسية، والتي تحسب ضمن المعونات الفرنسية التي تقدم للدول الإفريقية بعد استقلالها وتخلصها من الاستعمار الفرنسي.

- اتجاه الدول المتقدمة في الآونة الأخيرة إلى خفض إعتمادات الإعانات التي قدمها للدول النامية، نتيجة المشكلات الداخلية التي تواجهها كالتضخم والبطالة وازدياد العجز في ميزان المدفوعات بحيث سبقت هذه المشكلات الداخلية أهمية المشكلات والقضايا الدولية التي تعتمد عليها برامج الإعانات الدولية مما يؤدي إلى الحد من أهمية هذه المعونات في مجال التنمية الاقتصادية للدول النامية.

كما يمكن إضافة آثار سلبية للإعانات الدولية، وتتمثل هذه الآثار في¹ :

- **السداد بالعملة الصعبة** : إذ أن الديون الممنوحة من الهيئات الرسمية يجب تسديدها بعملة البلدان المقرضة والدولارات بالنسبة لأغلبية الهيئات الدولية، لذا تضطر الدول عادة إلى اللجوء لقروض جديدة أو بتشجيع المنتجات الوطنية ويستدعي تشجيع الاستثمارات الدولية بمنحها امتيازات معتبرة (وصلت في الجزائر لحد التكفل بمصاريف المنشآت الضرورية للاستثمار والإعفاء لمدة 10 سنوات من الضريبة على أرباح الشركات بموجب الأمر 03/01 م 20 أوت 2001 المتعلق بتطوير الاستثمار (ج ر 47) والذي تمت الموافقة عليه بالقانون رقم 16/01 المؤرخ في 21 أكتوبر 2001 (ج ر 62) ، كما شجع صندوق النقد الدولي إجراء تعديل في القطاع العام لحساب القطاع الخاص وهو ما انتهجته الجزائر بموجب الأمر 04/01 م 20 أوت 2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصصتها (ج ر 47)؛
- **التدخل في الشؤون الداخلية للدول المستفيدة من القرض**: سبقت الإشارة إلى أن الدول المقرضة عادة ما تربط عملية القرض بالظروف السياسية والاقتصادية للدول المقرضة وقد يصل ذلك إلى حد اشتراطها قيام هذه الدولة بإجراء تعديلات في النصوص القانونية والتخلي عن النهج الاقتصادي السابق وهذا يعد مساس بسيادة الدول الداخلية وهذه التبعية المالية والسياسية وسيلة للإدماج الحتمي للعالم الثالث في الاقتصاد العالمي لذا غالبا ما تلجأ الدول إلى الاقتراض من المنظمات والمؤسسات المالية الدولية.
- **التأثير السلبي على الميل للاستثمار** : حيث أن الدولة عادة ما ترفع سعر الفائدة كوسيلة لجذب الأفراد للاكتتاب في سندات القروض العامة مما يجعلهم يسحبون أموالهم من الاستثمارات الخاصة.
- **زيادة الأعباء على الخزينة العمومية** : نتيجة الامتيازات التي تقدمها الدولة للمكاتب في القرض العام، وعادة ما تربط الدول الغنية منح القروض بضرورة تصريف منتجاتها نحو الدول النامية وتراعي في ذلك نوعية نظام الحكم والظروف السياسية لذا تفضل الدول النامية للمنظمات الدولية دفعا للإحراج السياسي. وعادة ما تلجأ إليها الدولة عند عدم كفاية الادخار الوطني.

¹ بن اعراب مجّد، ملخصات في المالية العامة ، نشر بتاريخ : 2010/01/11، بمنتدى الأوراس القانوني، متاح على الموقع الإلكتروني : <http://sciencesjuridiques.ahlamontada.net>، تاريخ الاطلاع : 2018/01/27.

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

الفرع الثاني : الجهود العربية لمكافحة الفساد

وتتمثل في المنظمات العربية الموالية وما تقدمه لمواجهة الظاهرة خاصة وأن الدول العربية هي التربة الخصبة لاستفحالها¹:

أولاً : جامعة الدول العربية والبرلمان العربي لمكافحة الفساد : يعتبر دليل البرلمان العربي مواصلة وامتداد لاتفاقية الأمم المتحدة حيث شارك فيه مجموعة من البرلمانيين وقد أوكلت منظمة الأمم المتحدة مهمة التكفل بتطبيق اتفاقية الأمم المتحدة في البلدان العربية لأفراد البرلمان العربي ليكون كأداة رئيسية بيد البرلمانيين من خلال تضمينه لجميع الوسائل البرلمانية التي تمكن أن يستخدمها البرلمانيين العرب سواء كانت دولته عضواً في المنظمة أم لا، وتعتبر هذه المنظمة أي "منظمة برلمانيون عرب ضد الفساد الفرع العربي للمنظمة العالمية للبرلمانيين ضد الفساد باعتبارها منظمة غير حكومية"، بالإضافة إلى منظمة البرلمان العربي لمكافحة الفساد نجد جامعة الدول العربية من المنظمات التي تسعى حسب هدفها الظاهر إلى مكافحة الفساد بأنواعه الإداري والمالي، ويعتبر ميثاق جامعة الدول العربية امتداد لميثاق الأمم المتحدة حيث يشير هذا الميثاق إلى ضرورة مكافحة الفساد واحترام حقوق الإنسان وحرياته الأساسية وقد أدرج ضمن هذه الحقوق حق الإنسان في الرأي والذي يتفرع عنه احترام خياراته الثقافية هذا وشجع الميثاق على مبدأ التعاون الدولي يف حل المسائل ذات الصبغة الدولية والاقتصادية والاجتماعية الثقافية الإنسانية غير أن ما يجب الإشارة إليه إذا تم التوفيق بين معادلة مكافحة الفساد والتعاون الدولي كيف يتم مكافحة الفساد في الدول النامية والتعاون الدولي وكيف يتم تحقيق التعاون الدولي، وما هو المقابل الذي تدفعه الدول التي مت التعاون معها والمقصود أن الدول النامية بشكل عام هي الدول الأضعف من حيث امتلاك النفوذ على المستوى العالمي ومن حيث الثروات هذا الشكل الذي فرضته البلدان التي تقوم بالتعاون أي البلدان المتقدمة لأن الواقع من حيث المساحة ومن حيث الثروات الطبيعية فإن البلدان النامية هي المالكة بدرجات أكبر من البلدان المتقدمة، ويعود ذلك إلى الاستعمار الذي تمارسه البلدان المتقدمة على البلدان النامية الاستعمار بشكله الحديث أي الغزو الثقافي والفكري والرامي إلى طمس هوية الدول النامية، ذلك أن المبادئ العالمية تؤثر وتلزم مبادئها فيما يتعلق بالبلدان النامية، خاصة وأن الفساد الذي فرضته تلك البلدان المتقدمة كسياسة للسيطرة وإخضاع البلدان النامية للتبعية المطلقة وهذا لا يتم إلا بوسائل كما سبق الإشارة هذه الوسائل التي تستعملها البلدان المتقدمة باسم حقوق الإنسان وتحسين المستوى المعيشي للأفراد والنهوض بعوامل التطور والتقدم الاقتصادي والاجتماعي، وبهذا تعتبر جامعة الدول العربية ومنظمة البرلمان العربي لمكافحة الفساد بمثابة الوسيلة التي ينفذ بها الفساد الذي تفرضه البلدان المتقدمة خاصة فيما يتعلق بمجلس الاقتصادي والاجتماعي على توفري وتيسري الحلول للمشاكل الدولية، الاقتصادية، الاجتماعية، والصحية وما يتصل بها من وتعزيز التعاون الدولي في أمور الثقافة والتعليم وهذا حسب المادة 55 من الميثاق وإن الإشارة إلى الثقافة والتعليم إنما يؤكد الفكرة الرامية إلى إلغاء الثقافة المحلي للبلدان النامية خاصة البلدان ذات الديانة الإسلامية وإحلال الثقافة الغربية التي تسعى إلى التقسيم الطبقي لدول العامل حيث تظهر دول مسيطرة، ودول مسيطرة عليها وهذا ما حدث فعال في مجتمعات ودول البلدان النامية عن طريق التداخل في المناهج والبرامج التعليمية وكذا باستعمال التكنولوجيا الحديثة بنواحيها والتي يتم استخدامها دون الوعي بهدف تسهيل الحصول عليها. غير أن التناقض أو الخلل الذي يظهر بتطبيق الاتفاقيات ومحاوله تحقيق التكيف بينها يخلق خلال وظيفيا حيث يف حالة بروز انحراف تنظيمي أو جريمة منظمة في دولة ما ولتكن عربية ووجد أن نصاً أو أكثر من معاهدة دولية هو الواجب التطبيق على الخلل البارز فإن العلاج يقتضي البحث فيما إذا قد عاصر صدور المعاهدة إصدار ملحق لتفسري كل أو بعض نصوصها أو

¹ فواجلية آمال، واقع الفساد التنظيمي بين التجديد الاجتماعي والصراع الاقتصادي في المؤسسة العمومية الصناعية الجزائرية في عصر العولمة والمعلوماتية ومرحلة اقتصاد السوق - دراسة ميدانية لمؤسسة إسمنت العاصمة - ريس حميدو - SCAL، أطروحة دكتوراه، فرع علم الاجتماع، تخصص تنظيم وعمل، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة أبو القاسم سعد الله - الجزائر 2، 2016/2015، ص ص (108-110).

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

صدور ملحق تفسري الحق لهذا الغرض، فإذا وجد مثل هذا الملحق وتوافرت فيه الشروط السابق بيّناها بخصوص اعتبار المعاهدة الدولية هلا قوة القانون الداخلي فإن القاضي يلتزم بتطبيق هذا التفسير، بل إن الملحق التفسيري يبدأ تاريخ سريانه من تاريخ دخول المعاهدة حمل التفسير حيز النفاذ الداخلي إلا إذا جاء التفسير بأحكام جديدة والتناقض الذي يبرز يتمحور حول المبادئ القانونية التي يجب أن يلتزم بها القاضي عند القيام بالتفسير والتطبيق هل هي قواعد القانون الدولي أو قواعد القانون الداخلي الذي تبنته المنظمات الإقليمية أو العربية كجامعة الدول العربية أو البرلمان العربي التي وافقت على ما أصدرته منظمة الأمم المتحدة يف جمال مكافحة الفساد .

ثانيا : الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد : تمثل الشبكة العربية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد ACINET منبرا إقليميا رائدا للتشبيك المعرفي وتنمية القدرات وحوار السياسات في مجالات اختصاصها، وهي تضم مؤسسات رسمية معنية بمكافحة الفساد من مختلف أرجاء المنظمة العربية بالإضافة إلى جهات غري حكومية بارزة تحث اصطلاح مجموعة غر حكومية تعتبر عنصر مشترك من عناصر الشبكة العربية وقد تأسست الشبكة العربية في عمان الأردن بتاريخ 30 يوليو 2008 بحضور مسؤولين يمثلون جهات معنية بمكافحة الفساد من 16 بلد عربي وهي نتيجة تحققت في إطار مبادرة الإدارة الرشيدة لخدمة التنمية في البلدان العربية المشتركة في برنامج الأمم المتحدة الإنمائي ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي وقد نتجت نتيجة سلسلة من المشاورات الإقليمية والوطنية المكثفة التي جرى إطلاقها تحت عنوان "إعلان البحر الميت الثاني" وبدعم من برنامج الأمم المتحدة الإنمائي وشركائه ومن بينهم مكتب الأمم المتحدة المعني بالمخدرات والجريمة ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي وجامعة الدول العربية وفي نهاية الأعمال تمت صياغة واعتماد الوثائق التأسيسية للشبكة التي تنظم أعمالها وتشمل الميثاق ونظام العمل والإعلان التأسيسي وبعد ثمانية شهور من التحضيرات الداخلية، اعتمدت الشبكة العربية أول برنامج عمل بها في أبريل 2009 وأطلقت أول دوراتها السنوية في (2009-2010) برئاسة دولة الأردن وتتولى الشبكة تنظيم نشاطات مختلفة لدعم أعضائها كما تعمل على تقديم المساعدة التقنية اللازمة لهم أو تقوم بتسيير ذلك عند الإمكان وتصدر الشبكة أيضا موجزا إخباريا شهريا ومنتجات علمية وتشجع تبادل المعلومات عن بعد بين المعنيين من خلال أدوات متنوعة، وتنسيق بني مختلف هذه النشاطات "وحدة الدعم الإقليمية" الخاصة بالشبكة والتي يستضيفها برنامج إدارة الحكم في الدول العربية التابع لبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي في مكاتبه ببيروت.

ثالثا : المنظمة العربية لمكافحة الفساد : المنظمة العربية لمكافحة الفساد هي مؤسسة خيرية مستقلة لا تهدف إلى الربح، تأسست سنة 2005 إثر مؤتمر عقده مركز دراسات الوحدة العربية في بيروت في الفترة 20-23 سبتمبر 2004 حضره نخبة متقدمة من المفكرين والمنتقدين والاقتصاديين وأصحاب المشورة والإعلاميين العرب، جمعهم اهتمامهم بأمر الشفافية ومناهضة الفساد والحكم الصالح في الأقطار العربية وذلك تعزيزا للقدرات من أجل تأسيس شبكة عربية متكاملة من مؤسسات متخصصة تعمل على دعم المجتمع الأهلي العربي ومؤسساته المدنية . وقد تم تسجيل المنظمة العربية لمكافحة الفساد Anticonuption arab the organization في المملكة المتحدة، واتخذت بيروت- لبنان- مقرا عاما لها، وهي تسعى لمكافحة الفساد وتعزيز الحكم الصالح ومفاهيم الديمقراطية في المجتمع العربي من خلال ¹:

¹ كريمة بقدي، الفساد السياسي وأثره على الاستقرار في شمال أفريقيا- دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص دراسات أورومتوسطية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد- تلمسان، 2011-2012، ص ص (196-197).

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

- تهيئة وخلق الوعي والإدراك بأهمية مكافحة الفساد ومحاسبة الفاسدين وحماية المصالح العامة والمال العام وتعزيز الحكم الصالح؛
 - كشف التأثير السيئ للفساد على جميع المجالات؛
 - توجيه اهتمام الموظفين ومؤسسات المجتمع المدني نحو أهمية تطبيق الشفافية، وأهمية كشف مواقع الفساد ومعالجتها بروح المسؤولية الجماعية؛
 - تمكين الرقابة والمتابعة وحق الوصول إلى المعلومات؛
 - تعزيز بناء الحكم الصالح عبر تعزيز الديمقراطية والرقابة والمحاسبة والمشاركة الشعبية والتداول الحر للرأي والمعلومات التي تشكل ضماناً الأداء الجيد للإدارة والتصرف بالمال العام وحمايته والقضاء على الفساد والمفسدين.
- ولتحقيق هذه الأهداف تتبع المنظمة مجموعة من الطرق والوسائل :
- جمع ودراسة ومراقبة المعلومات المتعلقة بالفساد في الحياة العامة ومن مختلف المصادر المتوفرة وإصدار بالفساد، تقارير دورية حولها، ويشمل ذلك القوانين والإجراءات المتبعة في الدول العربية والتي لها علاقة واقتراح أية تعديلات إيجابية على ذلك؛
 - تنظيم المؤتمرات والأيام الدراسية والمحاضرات وأية مقالات ودراسات أخرى ونشر نتائج ذلك مما يؤدي إلى تنمية الوعي والإدراك للمواضيع المتعلقة بالفساد؛
 - زيادة الدول العربية والتداول مع مسؤولي الأجهزة والمؤسسات الرسمية ومنظمات المجتمع المدني فيها بما يؤدي إلى التعريف بأهداف المنظمة؛
 - التواصل مع المؤسسات الدولية التي تعنى بمناهضة الفساد والتنسيق معها بما يؤدي إلى مساهمة في النشاط الدولي المعني بمكافحة الفساد .

كما قامت المنظمة العربية لمكافحة الفساد بإصدار مجموعة من الكتب التي هي حصيلة الجهود التي بذلها عدد كبير من الخبراء والأكاديميين العرب لوضع مرجع أساسي بالعربية تسترشد به كافة الحكومات ومنظمات المجتمع المدني العربية الداعمة لتحقيق "الحاكمية الصالحة" ونشر الوعي الداعي لمكافحة الفساد في أقطار الوطن العربي من أهمها كتاب "نظام النزاهة العربي في مواجهة الفساد : كتاب المرجعية" والذي يستعرض في جزئه الأخير العناصر والمكونات الرئيسية لتفعيل أي إستراتيجية شاملة وفاعلة لمكافحة الفساد (المحاسبة المساءلة، النزاهة، الإفصاح، الشفافية، اعتماد مدونات السلوك ومواثيق تعزيز النزاهة) التي تساهم جميعها في دعم نمو الوعي الشعبي. فزيادة الإدراك والوعي لمخاطر تنامي الفساد في المجتمعات العربية يمكن اعتباره بحد ذاته غاية رئيسية يجب العمل لتحقيقها، وهو ما أبرزته المنظمة العربية لمكافحة الفساد " كعنصر أساسي ضمن برنامج عملها الهادف إلى ربط الجماعات العربية بشبكة أكاديمية هدفها إدخال عناصر في مناهجها التعليمية تعني بشؤون تحقيق "الحاكمية الصالحة" ومحكمة ظاهرة الفساد في المجتمعات العربية .

وعليه فإن المنظمة العربية لمكافحة الفساد تؤكد باستمرار على ملاحظة أهمية الترابط العضوي بين كافة عناصر أية إستراتيجية لمكافحة الفساد يتم تبنيتها كشرط أساسي لتحقيق فعاليتها، فالمقارنة المطلوبة للتحليل الصحيح لآفة الفساد في مجتمعاتنا العربية، تتطلب الوعي بأن هذه الظاهرة لا يمكن معالجتها من أية زاوية ضيقة محدودة (كالإصلاح القضائي، التغيير المؤسساتي، تحديث نظام التمثيل البرلماني، إصدار التشريعات المتعلقة بمكافحة الفساد)، إذ أنها تخترق كافة مجالات الحياة السياسية والاقتصادية

الفصل الأول : مستويات الفساد في المال العام

والاجتماعية والمؤسسية بالتزامن، وذلك لكون الفساد ظاهرة مجتمعية ذات أبعاد خطيرة مترابطة (سياسية، اقتصادية، أخلاقية)، وأخيرا تؤكد المنظمة العربية لمكافحة الفساد أنه لا يمكن التصدي للفساد منهجيا، إلا من خلال تفعيل الوعي الشعبي الداعم لإستراتيجية واضحة مبنية على تضافر جهود الحكومات ومنظمات المجتمع المدني، والتي تشمل كافة العناصر الأساسية الضامنة للنجاح (الإرادة السياسية المدعومة شعبيا، بلورة برامج عملية واضحة المعالم، تفعيل الحكم الصالح، تنمية الوعي والتحفيز الشعبي وتحقيق التغيير المؤسسي المطلوب).

خلاصة الفصل الأول

ظاهرة الفساد لا تقتصر في تداعياتها علي ما تفرزه من سلبيات علي قطاع معين من المجتمع، وإنما تمتد آثارها لتتطال كافة أفراد المجتمع وقطاعاته، ذلك أن لها تأثير مباشر علي اقتصاد الدولة باعتبارها تعرقل عجلة التنمية الاقتصادية، إضافة إلي أنها تؤدي إلي اختلال التركيبة الاجتماعية للمجتمع، كما أنها تعمل علي اعتياد الأفراد لسلوكيات يلفظها كل مجتمع ينشد المحافظة علي ما بني عليه من قيم ومبادئ، ناهيك عن تأثيرها علي الحياة السياسية حيث تختل قواعد اللعبة السياسية وتبرز أنظمة وهيئات معتمدة علي سيطرة رأس المال والرشوة.

هذا وعلى إثر الانفتاح العالمي وإذابة الحدود بين الدول في مختلف المجالات ظهر ما يعرف بظاهرة "عولمة الفساد" لينطلق بذلك الفساد عابراً حدود الدول من خلال جرائم منظمة ترتكب ليستحيل بواسطة فرد واحد، بل من خلال مجموعة منظمة من الأفراد تدعمهم عدة مؤسسات تتعد جنسياتها يستحيل بذلك تحديد هوية أو جنسية محددة لهذه الظاهرة.

ويعد من أبرز سبل المقاومة في هذا الصدد، اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، تلك الاتفاقية التي تم وضعها بغية التعريف بهذه الظاهرة وبيان سبل الوقاية منها وإجراءات مكافحتها، وقد وقعت العديد من الدول علي هذه الاتفاقية وصدقت عليها لتلتزم بذلك بإتباع كافة ما قرره الاتفاقية من إجراءات لمكافحة الفساد وصدقت الجزائر في إطار ما تتخذه من إجراءات للحد من هذه الظاهرة على هذه الاتفاقية.

مقدمة الفصل الثاني

حظي مفهوم الحوكمة باهتمام بالغ خلال السنوات الأخيرة، إن كان على المستوى الوطني أو الإقليمي أو المحلي، فظهرت بذلك عدة آليات وتدابير لدعم نظام الحوكمة في الإدارة العمومية، كما اقترحت عدة مؤشرات ومعايير لقياس الحوكمة الرشيدة والجيدة، فمع تنامي مقتضيات اللامركزية واتساع مبادئ استقلالية وصلاحيات الأقاليم والجماعات المحلية في أغلب الدول أضحت الحوكمة أكثر اقترانا بتكريس ترشيد النفقات العمومية، وأضحى الحكم الراشد ترجمة لمدى رشادة وفعالية النفقات العمومية، وتتضح أهميتها في خدمة وتحقيق الصالح العام، وأعتبر أن الفساد يتفشى حيث لا تمارس السلطة دون مراعاة المبادئ التالية¹ :

1. سيادة القانون؛
2. دولة المؤسسات؛
3. الحكم الراشد (الحوكمة - الحكامة)

القانون : مجموعة القواعد التي تحكم العلاقات بين الأشخاص على وجه ملزم ويمثل القانون إحدى أهم الأدوات التي تعتمد عليها الحكومة لتنفيذ سياستها

سيادة القانون : إذ أن الحكم يتم وفق قواعد القانون وليس وفق مزاج الحاكم وصانع القرار وطبقا لمعايير قائمة على العقلانية والخبرة والكفاءة والنزاهة؛

4. المساءلة : يرر صانع القرار قراراته علانية وتخضع تلك القرارات للمراجعة من قبل سلطة أعلى أو من قبل الناخب؛
5. الشفافية إدارة الشؤون العامة في إطار الشفافية بحيث يتسنى للجمهور متابعتها ومناقشتها ومراقبتها؛
6. المشاركة حق المنتفعين في إبداء آرائهم والمشاركة في صنع القرارات.

دولة المؤسسات : المؤسسة في مفهوم علم الاجتماع السياسي هي مجموعة أو عدة مجموعات متعلقة ببعضها البعض من الأنماط المتكررة للسلوك الاجتماعي وهذه المؤسسات هي التي تكون النظام السياسي والاجتماعي الاقتصادي لأي بلد، وتؤدي هذه المؤسسات وظائفها وفق إستراتيجية وسياسات مرسومة لا تتأثر ولا تزول بتغيير أو زوال الأشخاص .

أما فيما يخص مصطلح الحوكمة في المالية العامة سيتم التطرق إليه في هذا الفصل من خلال المباحث الموالية :

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول حوكمة المال العام والجهود الدولية لوضع إطار فكري والعلمي لها؛

المبحث الثاني : البعد المحاسبي والمالي لحوكمة المال العام وآليات لمحاربة الفساد فيه؛

المبحث الثالث : الحوكمة والفساد المالي والإداري.

¹ أحمد غاي، تجريم الفساد ، محاضرة ضمن البرنامج الوطني لتحسيس الموظفين العموميين حول ظاهرة الفساد، إعداد وإشراف الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، تنفيذ المعهد العالي للتخطيط والتسيير، نوفمبر 2016.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول حوكمة المال العام و الجهود الدولية لوضع إطار فكري والعلمي لها

الحكم الراشد (الحوكمة - الحكامة) : يتمثل في الطريقة الناجعة التي تتركز على سيادة القانون والديمقراطية واعتماد المعارف العلمية وتقديم الكفاءات في تسيير وإدارة موارد البلد الاقتصادية والاجتماعية من أجل ضمان التنمية المستدامة و ضمان العيش الكريم للمواطنين، التحلي عن هذه المبادئ يؤدي إلى تفشي الفساد الذي يشكل مؤشرا نموذجيا على الحكم السيئ.

المطلب الأول : ماهية حوكمة المال العام

الفرع الأول : مفهوم حوكمة المال العام

أولا : لمحة عن جذور ونشأة الحوكمة

مصطلح الحكم ذو أصل يوناني (kubemân)، وعرف باللاتينية بـ (gubernare) وكان يستخدم في الفرنسية القديمة في القرن الثالث عشر كمرادف لمصطلح الحكومة "gouvernement" (طريقة وفن الإدارة) وانتقل للغة الإنجليزية في القرن الرابع عشر (governance)، ثم استخدم كمصطلح قانوني في الفرنسية سنة 1478 ، ليستعمل في نطاق واسع ومعبر عن عبء الحكومة سنة 1679 ، ومع تنامي ظاهرة العولمة كان الهدف منه ضمان نمط جيد في تسيير النظام الاجتماعي من اجل تحقيق المطالب الديمقراطية، ثم برز هذا المفهوم في أدبيات التحليل المقارن للنظم السياسية واستخدم في الوثائق الدولية للأمم المتحدة ومؤسسات التمويل الدولية حيث تم إضافة له صفة " الجيد " ليصبح « Bonne gouvernance » وترجم إلى اللغة العربية من خلال عدة مصطلحات أهمها : الحكم الراشد أو الرشيد، أو الصالح، أو الحكمانية أو الحوكمة، إلا أن أكثر التعبيرات شيوعا هي الحكم الراشد أو الحكم الجيد الذي تبنته المبادرة العربية سنة 2005 وعلى الرغم من الانتشار الواسع لهذا المفهوم فليس هناك اختلاف أو تباين كبير في إيجاد تعريف للحكم الراشد، بل ربما يكون بعض التباين في تاريخ ومكان ظهور المصطلح¹ . كما تعود جذور فكرة الحوكمة إلى المفكرين القدامى وعلى رأسهم دافيد هيوم وجون جاك روسو حيث طرحوا أفكارا توحي بأن الاستقرار والحرية والديمقراطية لا تتحقق إلا بوجود رضا الفرد عن الحاكم واحترام الإدارة العامة والاحتكام إلى العقل الرشيد² .

ثانيا : تعريف مصطلح الحوكمة ومعانيه

يعرّف القرآن الكريم الحوكمة بأنها تحقيق العدالة، وسيادة الأخلاق، واحترام الحقوق والواجبات في المجتمع، لقوله تعالى في سورة المائدة، آية 27 :

﴿ يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا كُونُوا قَوَّامِينَ لِلَّهِ شُهَدَاءَ بِالْقِسْطِ، وَلَا يَجْرِمَنَّكُمْ شَنَاَنُ قَوْمٍ عَلَىٰ أَلَّا تَعْدِلُوا، اعْدِلُوا هُوَ أَقْرَبُ لِلتَّقْوَىٰ، وَاتَّقُوا اللَّهَ إِنَّ اللَّهَ خَبِيرٌ بِمَا تَعْمَلُونَ ﴾

طرح البنك الدولي مصطلح (أسلوب الحكم) للمرة الأولى عام 1989 في دراسة له عن الأزمة الاقتصادية في إفريقيا جنوب الصحراء وعرف المصطلح تعريفا عاما على أنه ممارسة السلطة السياسية في إدارة شؤون الدولة، وقد حدد البنك ثلاثة أبعاد لهذا المفهوم وهي³ :

¹ شعبان فرح، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر دراسة حالة الجزائر (2000-2010)، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 - دالي إبراهيم، الجزائر، 2012/2011، ص 3.

² عبد القادر سليمان، الأسس العقلية للسياسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007 ، ص 26.

³ بقدي كريمة، الفساد السياسي وأثره على الاستقرار السياسي في شمال إفريقيا، مذكرة ماجستير في العلوم السياسية والعلاقات الدولية (غير منشورة)، تخصص دراسات أورو متوسطية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان، 2012/2011، ص 227.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

- شكل النظام السياسي؛

- أسلوب إدارة الموارد الاقتصادية والاجتماعية للدول لتحقيق التنمية؛

- مدى قدرة الحكومات على صوغ وبلورة وتنفيذ السياسات والقيام بالوظائف المكلفة بها؛

قد أوضح البنك الدولي أن رشاده الحكم هي التقاليد والمؤسسات التي تديرها السلطة دولة ما من أجل الخير العام. أما بالنسبة للجنة الاقتصادية لأفريقيا: "إن أخطر التهديدات للحكم الصالح اليوم هي الفساد والعنف والفقير ، التي تضر بالشفافية والأمن والمشاركة والحريات الأساسية"، واعتبر إن الحاجة إلى تعزيز الحوكمة في معظم البلدان الأفريقية هي بالإجماع. وقال عبدلي جانه، السكرتير التنفيذي للجنة الاقتصادية لأفريقيا، في أيار / مايو الماضي في المؤتمر الدولي في ياوندي بمناسبة الذكرى الخمسين لتأسيس الحكومة، "إن الحكم الرشيد أمر ضروري لتحسين الأداء الاقتصادي وتسريع التقدم الاقتصادي". استقلال بعض الدول الأفريقية، وفي دول الجنوب المعنية بتطبيق الحكم الرشيد فقد استخدمت مفاهيم متعددة للتعبير عن محتوى هذا المفهوم منها¹:

- إصلاح الدولة؛

- التحول الديمقراطي؛

- إصلاح الأنظمة الانتخابية؛

- التسيير السيسيو اقتصادي؛

- احترام حقوق الإنسان وإقامة دولة الحق والقانون.

في برامج مؤسسات شهد عقد التسعينيات من القرن العشرين ظهور ورواج مفهوم الحوكمة وزاد اهتمام الباحثين الاقتصاديين به، نظرا للدور الذي تلعبه الحوكمة في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح ومحاربة الفساد، وعلى الرغم من تعدد التعاريف التي قدمت لهذا المفهوم بشكل عام، إلا أنه يكاد يكون هناك اتفاق على أن الحوكمة في المال العام " تعني مشاركة مختلف الأطراف في المجتمع للحكومة في صنع وتنفيذ السياسات العامة بما يتجاوز واحتياجات المجتمع"، ويقوم هذا المفهوم على ثلاثة دعائم أساسية تتمثل²:

- **الدعامة الاقتصادية** : وتتضمن عمليات صنع القرارات التي تؤثر على أنشطة الدولة الاقتصادية وعلاقتها

بالاقتصاديات الأخرى؛

- **الدعامة السياسية** : وتتضمن عمليات صنع القرارات المتعلقة بصياغة وتكوين السياسات العامة؛

- **الدعامة الإدارية** : وتتضمن النظام الخاص بتنفيذ السياسات.

¹ André-Michel Essoungou, la **Bonne Gouvernance : Clé du progrès**, August 2010, disponible sur le site Web : <https://www.un.org/africarenewal/fr/magazine>, consulté le 24/04/2017.

² منصور ناصر الرجى وفكير سامية، مرجع سبق ذكره (بتصرف).

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

الفرع الثاني : أسباب الاهتمام بالحوكمة في القطاع الحكومي والمصطلحات المقاربة

أولاً : أسباب الاهتمام بالحوكمة في القطاع الحكومي : إن الاهتمام بمفهوم الحوكمة وتطبيقاتها في القطاع الحكومي قد تزايد في السنوات الأخيرة في ضوء سعي الدول للحد من الفساد المتفشي في القطاع العام وكنتييجة لضعف أداء القطاع الحكومي وتدني مستويات الإفصاح والشفافية وضعف أنظمة وآليات الرقابة والإشراف. فتطبيق مفهوم الحوكمة في القطاع العام (المؤسسات المملوكة من الدولة) المرتكز على فصل الملكية العامة عن الجهاز الإداري الحكومي بما يضمن استقلالية الشركات العامة أو القطاع العام وإخضاعه إلى مجموعة من القوانين والنظم والقرارات وذلك بهدف تطوير الأداء من خلال اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتنفيذ الخطط والأهداف وتحديد المسؤوليات وتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية وضبط العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، بما ينعكس في تعزيز الأداء المؤسسي ورفع مستوى الكفاءة والإنتاجية في هذا القطاع، وجودة الخدمات العامة المتماشية مع توقعات المواطنين¹.

ثانياً : حوكمة المال العام وحوكمة الميزانية العامة للدولة : كون أن الميزانية العامة للدولة هي نظام لتسيير المال العام فوجب إخضاعها لما يسمى بالحوكمة.

1. مفهوم حوكمة الميزانية العامة : يمكن تعريف حوكمة الميزانية العامة على أنه : "إخضاع إدارة الموازنة العامة للدولة إلى مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء، وتلبية احتياجات المجتمع وفق الموارد والإمكانات المتاحة عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق أهداف السياسات العامة للحكومة وضبط العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء".

وعليه فحوكمة الميزانية العامة تشير إلى مجموعة الأنظمة والممارسات التي تجسد منهج الحكومة في إدارة عمليات ومراحل وإجراءات إعداد وتحضير وتنفيذ الميزانية العامة للدولة².

2. أدوات تحقيق حوكمة الموازنة العامة للدولة : من أهم أدوات تحقيق الموازنة العامة للدولة ما يلي³:

- ترقية السياسة الاقتصادية التنموية حتى تكون سليمة : فبناءً على تشخيص الوضعية الجارية من خلال المؤشرات الاقتصادية الكلية الأساسية (معدل نمو الناتج الداخلي الخام، معدل البطالة، معدل التضخم) تعمل السلطات العمومية على تحديد الأولويات الاقتصادية للحكومة، وبناء على هذه الأولويات يتم إعداد السياسة الاقتصادية الكلية التي ترمي إلى تحقيق أحد الأهداف تحقيق تنمية اقتصادية ومكافحة الآفات الاجتماعية .

¹ بقّة شريف ومرغيت عبد الحميد، استقلالية البنوك المركزية ودورها في تعزيز حوكمة السياسة النقدية ، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، المنعقد يومي 20/19 نوفمبر 2013.

² منصور ناصر الرجي وفكي سامية، مرجع سبق ذكره

³ حوشين كمال وبوسبعين تسعديت، تحليل العلاقة الترابطية بين مفهوم الحوكمة والموازنة العامة للدولة مع الإشارة إلى حالة الجزائر ، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، المنعقد يومي 20/19 نوفمبر 2013.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

- التسيير الأمثل للأموال العمومية من طرف الدولة : ويكون من خلال التسيير العقلاني للبرامج الحكومية؛ وترشيد صرف الأموال العمومية، وذلك بالاعتماد على دراسات جادة وتفاذي تقييم المشاريع التي عادة ما تكلف الحكومة أغلفة مالية إضافية .
- مكافحة الفساد : يحدث الفساد عادة عندما يقوم موظف بقبول أو طلب ابتزاز رشوة لتسهيل عقد أو إجراء طرح مناقصة عامة، كما يتم عندما يقوم وكلاء أو وسطاء لشركات أو أعمال خاصة بتقديم رشاوى للاستفادة من سياسات أو إجراءات عامة للتغلب على منافسين، وتحقيق أرباح خارج إطار القوانين، كما يمكن للفساد أن يحدث عن طريق استعمال الوظيفة العامة دون اللجوء إلى الرشوة وذلك بتعيين الأقارب أو سرقة أموال الدولة مباشرة.

المطلب الثاني : أركان وأهداف حوكمة المال العام

الفرع الأول : مبادئ حوكمة المال العام

إن الحوكمة السليمة والإدارة الرشيدة لمؤسسات الدولة تؤدي إل تحقيق أهدافها والخطوة الأولى في عملية إنشاء نظام الحوكمة تتمثل في النظر إلى المبادئ التي اعتمدها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، والتي وافقت عليها حكومات الدول أعضاء المنظمة وتكييفها بما يخدم تحقق أهداف مؤسسات الدولة المختلفة وكما يأتي¹ :

الشكل رقم(1.2.1) : مبادئ حوكمة المال العام



المصدر : علياء حسين خلف الزركوش وسناء حسين خلف الزركوش، دور الحوكمة الرشيدة في تحقيق التنمية ، بحث منشور بمجلة الفتح، العدد 69، سنة 2017.

¹ علياء حسين خلف الزركوش وسناء حسين خلف الزركوش، دور الحوكمة الرشيدة في تحقيق التنمية، بحث منشور بمجلة الفتح، العدد 69، سنة 2017.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

أولاً : المحافظة على أموال الدولة (حق الشعب) : تعد المحافظة على المال العام الهدف الأول لجميع الأطراف ومن أهم السبل الكفيلة بتحقيق ذلك إكمال المظلة القانونية والتشريعية بما يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية.

ثانياً : ضمان حقوق المتعاملين مع مؤسسات الدولة : تمثل البيئة المحيطة بالمنظمة من مستثمرين أو مجهزين أو موردين... الخ ، فئة أصحاب المصالح بالنسبة لكل منظمة، وتعد حوكمة مؤسسات الدولة من أهم الأساليب التي تحفز هؤلاء لغرض الدخول في مختلف المعاملات مع تلك المؤسسات، وحسب المقولة الشهيرة رأس المال يبحث عن دائما عن الاستقرار مما يؤدي إلى جذب رؤوس الأموال إلى المنظمات التي تقف على أرض صلبة وتعمل ضمن معايير وقوانين ثابتة مما يشيع روح الاطمئنان للمتعاملين معها .

ثالثاً : الإفصاح والشفافية : يعد الإفصاح والشفافية من أهم المبادئ اللازمة لتحقيق أو تطبيق نظام حوكمة مؤسسات الدولة ، من خلال توفير جميع المعلومات بدقة ووضوح وعدم إخفاء أي معلومة وإظهارها للجماهير في الوقت المناسب والإفصاح عن كافة البيانات المالية والمعلومات الأخرى وتقارير الأداء والملكية أسلوب استخدام الصلاحيات.

رابعاً : مهام وصلاحيات الإدارة : يحدد نظام الحوكمة مسؤوليات الإدارة وسبل متابعة الفعالة للإدارات التنفيذية من خلال توافر المعلومات لكافة المستويات الإدارية وبذل العناية المهنية اللازمة بما يتناسب مع المسؤوليات الملقاة على عاتقها وبالشكل الذي يضمن الأداء الأمثل وكذلك ضمان سلامة تقرير النشاط والتقارير المالية والمحاسبية.

الفرع الثاني : أركان الحوكمة في القطاع الحكومي وأهدافها

أولاً : أركان الحوكمة في القطاع الحكومي: تقوم الحوكمة الصالحة في القطاع الحكومي على تشجيع الأركان التالية¹:

1. المساءلة : ويقصد بها حق محاسبة المسؤولين في المؤسسات المملوكة من الدولة أمام السلطة التشريعية عن مدى بلوغ أهدافهم أو عن القرارات المتخذة أو في حالة ارتكاب أخطاء، بالإضافة إلى وضع آليات ذات مغزى لتأمين الالتزام بكافة القوانين والأنظمة والمعايير.
2. الشفافية : وتعني إيضاح الأدوار والمسؤوليات وطرق العمل في الشركات العامة أو القطاع العام أمام الحكومة والسلطة التشريعية والجمهور بما يساعد في اتخاذ القرارات وممارسة السلطات والعمل بنزاهة وكذا شفافية التقارير المالية وغير المالية الصادرة من المؤسسات المملوكة من الدولة والقيام بالمراجعة المالية والتدقيق المالي على وفق المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية.
3. تعزيز وتقييم الأصول العامة المؤتمنة : وتتجلى هذه الحالة مثلاً حين تعد المؤسسات العامة للخصخصة إذ لا بد أن تحرص إجراءات حوكمة الشركات السليمة على أن يحظى الجمهور بعائدات عادلة مقابل أصوله الوطنية.
4. الفاعلية : بمعنى تطبيق أفضل الممارسات للموارد للمضي قدماً بأهداف المنظمة، وفي هذا السياق فإن العمل على رفع كفاءة وفاعلية استخدام المال العام ورقابة الأداء المالي من الأركان الأساسية التي تشجعها الحوكمة الصالحة.
5. القيادة: ويقصد بها تشجيع الالتزام بالحوكمة الصالحة على المستوى المؤسسي بدءاً من رأس الهرم .

¹ بقعة شريف ومرغيت عبد الحميد، مرجع سبق ذكره.

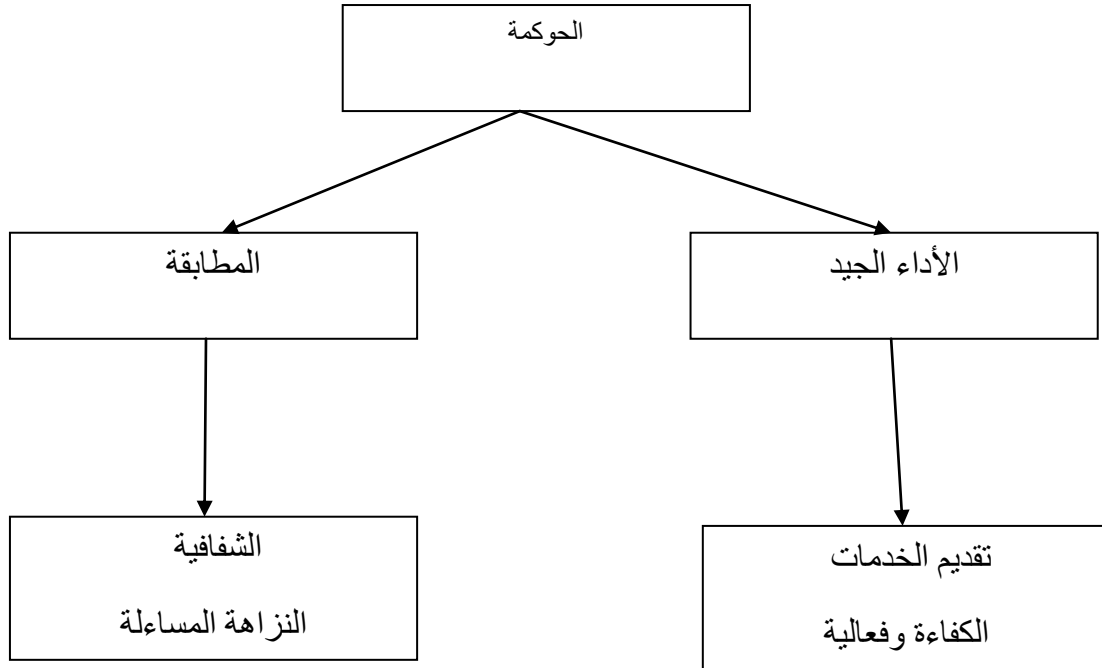
الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

وعلى العموم ونظرا لكون المؤسسات المملوكة من الدولة لها إسهام معتبر في النشاط الاقتصادي في الكثير من البلدان، كما أن أعمالها تؤثر على كافة المواطنين، فإنه أصبح من الأولويات للمصلحة العامة تشجيع الالتزام بأركان الحوكمة الصالحة التي تهدف في مجملها إلى الحد من الفساد، وجعل المؤسسات العامة أكثر فاعلية بما ينعكس في نهاية المطاف على تشجيع النمو.

ثانيا : أهداف حوكمة المال العام : تعتبر الدائرة الحكومية ذات الحوكمة الجيدة إذا امتلكت الأطر التشريعية والتنظيمية والإجرائية (التشريعات، الهياكل التنظيمية، العمليات، الأنظمة، ... الخ)، التي تمكنها من:

- الأداء الجيد : إدارة البرامج وتقديم الخدمات بكفاءة وفعالية؛
- المطابقة : اتخاذ القرارات والإجراءات الإدارية وفقاً للتشريعات النافذة بحيث تلبى توقعات الأطراف ذات العلاقة من الشفافية والنزاهة والمساءلة.

الشكل رقم (2.2.1) : أهداف الحوكمة في القطاع العام



المصدر : وزارة تطوير القطاع العام، دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام، المملكة الأردنية الهاشمية، تموز 2014، ص2.

وغاية الحوكمة في القطاع العام هي تعزيز ثقة المواطنين بالدولة ومؤسساتها من خلال تحقيق الأهداف التالية¹:

- زيادة نسبة رضا المواطن عن الخدمات التي يقدمها القطاع العام؛
- تحقيق مبدأ المحاسبة والمساءلة للدوائر الحكومية وموظفيها والالتزام بالقوانين والأنظمة؛
- تحقيق مبدأ النزاهة والعدل والشفافية في استخدام السلطة وإدارة المال العام وموارد الدولة، والحد من استغلال السلطة العامة لأغراض خاصة؛
- تحقيق تكافؤ الفرص بين المواطنين؛

¹ وزارة تطوير القطاع العام، دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام، المملكة الأردنية الهاشمية، تموز 2014، ص ص (3-4).

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

- تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح الأطراف ذات العلاقة؛
- العمل على تحقيق الأهداف الوطنية الإستراتيجية وتحقيق الاستقرار المالي للدوائر الحكومية؛
- رفع مستوى قدرات الدوائر الحكومية من خلال تعزيز وتطوير الأداء المؤسسي عن طريق المتابعة والتقييم بشكل مستمر؛
- إنشاء أنظمة فعالة لإدارة مخاطر العمل المؤسسي وتخفيف آثار المخاطر والأزمات المالية.

تتمثل باختصار أهم أهداف الحوكمة فيما يلي¹ :

- التعريف بدور الدولة في إدارة المصالح العامة؛
- تشجيع سياسات وبرامج للشراكة داخل الدول تحظى بتأييد ورعاية المنظمات الدولية، هذه الشراكة لا يمكن أن تنتج آثارها إلا في سياق مجتمع قائم على الديمقراطية؛
- تعزيز قدرات المواطنين على المشاركة والمبادرة؛
- تمكين منظمات المجتمع المختلفة من مشاركة الحكومة في نشاطات التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛
- كفاءة استخدام الموارد الطبيعية والبشرية والمالية وكفاءة تقديم الخدمات.

المطلب الثالث : دور الحوكمة في ترشيد الإنفاق العام : قبل التطرق إلى مساهمة الحوكمة في ترشيد الإنفاق العام وجب أولاً وقبل كل شيء التعريف بمصطلح ترشيد الإنفاق العام.

الفرع الأول : مفهوم ترشيد الإنفاق العام

أولاً : المعنى اللغوي للترشيد : لفظ الترشيح في المعنى اللغوي مشتق من الفعل رشد- رشد - رشداً، ويفيد في معناه اللغوي اهتدى واستقام إما إذا قيل فلان رشيد أي أنه صائب وحكيم وقراره رشيد . كما إن الرشد هو أهادي إلى طريق القويم الذي حسين تقديره في ما قدر والذي ينساق إلى غاياته على سبيل السداد، أي مطابق للعقل والحق والصواب "سياسة رشيدة"²

ثانياً : المعنى الاصطلاحي : لقد ربط مصطلح الترشيح بعدة مصطلحات ومنها : ترشيد الاستهلاك، ترشيد الاستثمار، ترشيد استخدام الطاقة، ترشيد الإنفاق العام أو الإنفاق الحكومي، ويقصد بهذا الأخير العمل على زيادة فاعلية الأنفاق بالقدر الذي يمكن معه زيادة قدرة الاقتصاد الوطني على تمويل ومواجهة التزاماته الداخلية والخارجية مع القضاء على مصدر التبديد والإسراف إلى أدنى حد ممكن³.

يأتي تعريف ترشيد الإنفاق العام على أنه التزام "الفعالية" في تخصيص الموارد و"الكفاءة" في استخدامها بما يعظم رفاهية المجتمع. كما نعني به كذلك حسن التصرف في الأموال وإنفاقها بعقلانية وحكمة وعلى أساس رشيد، دون إسراف ولا تقتير، (زيادة الإنفاق العام عن موضع الاعتدال يعد سفه وكذا إنقاظه يعتبر تقتيراً)، ويتضمن ترشيد الإنفاق ضبط النفقات، وإحكام الرقابة

¹ منصور ناصر الرجي وفكير سامية، مرجع سبق ذكره (بتصرف).

² احمد رضا، معجم من اللغة، منشورات مكتبة الحياة، لبنان، 1987، ص590.

³ فرج شعبان وبلشير قوراية، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

عليها، والوصول بالتبذير والإسراف إلى الحد الأدنى، وتلافي النفقات غير الضرورية، وزيادة الكفاية الإنتاجية ومحاولة الاستفادة القصوى من الموارد الاقتصادية¹.

الفرع الثاني : متطلبات ترشيد الانفاق العام ومركزاته

أولاً : شروط ترشيد الانفاق العام و متطلبات نجاحه

1. شروط ترشيد الانفاق العام : ليكون ترشيد النفقة العامة رشيداً يجب أن يتوفر على ستة شروط هي² :

- ضرورة توفر بيئة سليمة للحكم؛
- ارادة سياسية قوية؛
- كفاءة اجهزة الدولة؛
- التطبيق الجاد للمعرفة العلمية المكتسبة؛
- توفر نظام محاسبة و رقابة فعال؛
- الابتعاد عن مزاحمة القطاع الخاص.

2. متطلبات نجاح عملية ترشيد الإنفاق العام : لضمان نجاح عملية ترشيد الإنفاق العام لابد من توفر جملة من المتطلبات، نذكر منها³ :

- إن تخصيص الموارد المالية لأوجه معينة للإنفاق، يثير العديد من الحساسيات بين الفئات ذات المصالح المتعارضة خاصة إذا كان المجال مفتوح أمام إمكانية المناقشة أو إعادة النظر في قرارات التخصيص، وعليه فإن وجود حكومة قوية تواجه مثل هذه التحديات يعد أمراً ضرورياً لاستكمال عملية الترشيد، مما يعني أنه بالإضافة إلى القدرة على اتخاذ القرار، يجب توفر الإمكانيات اللازمة لتنفيذه؛
- كفاءة أجهزة الدولة وحسن إدارتها لأن توفر الإرادة السياسية والمشاركة الفعالة في غياب جهاز إداري كفء يتولى الإشراف على مختلف المرافق والهيئات العامة والقيام بمختلف المهام المحددة لها لا يحقق عملية ترشيد الإنفاق العام؛
- توفر نظام محاسبة ورقابة فعال، بحيث تستطيع مختلف الجهات المعنية التعرف على كل عمليات الإنفاق العام ومجالاته؛
- ضرورة إرساء مبادئ الحوكمة الرشيدة في إعداد وتنفيذ الميزانية العامة للدولة نظراً لما تضمنه هذه الأخيرة من حسن توجيه وترشيد للمال العام.

¹ محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2008، ص 399.

² حداد محي الدين، ترشيد الانفاق العام كدعامة للتنوع الاقتصادي في الجزائر في ظل الأزمة النفطية الراهنة، مقال منشور بمجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد السادس، ص 179.

³ منصور ناصر الرجي وفكير سامية، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

- وهناك من يرى أنه لضمان نجاح عملية ترشيد الإنفاق العام لابد من توافر جملة من المتطلبات نذكر منها¹ :
- إن تخصيص الموارد المالية لأوجه معينة للإنفاق يثير العديد من الحساسيات بين الفئات ذات المصالح المتعارضة، خاصة إذا كان المجال مفتوح أمام إمكانية المناقشة، أو إعادة النظر في قرارات التخصيص، وعليه فإن وجود حكومة قوية تواجه مثل هذه التحديات يعد أمراً ضرورياً لاستكمال عملية الترشيد، مما يعني أنه بالإضافة إلى القدرة على إتخاذ القرار، يجب توفر الإمكانيات اللازمة لتنفيذه؛
 - كفاءة أجهزة الدولة وحسن إدارتها لأن توفر الإرادة السياسية والمشاركة الفعالة في غياب جهاز إداري كفاء يتولى الإشراف على مختلف المرافق والهيئات العامة، والقيام بمختلف المهام المحددة لها لا يحقق عملية ترشيد الإنفاق العام، حيث نجد خاصة في الدول النامية ضعف كبير في تحصيل الإيرادات العامة؛
 - التطبيق الجاد للمعرفة العلمية المكتسبة، ولما يتوصل إليه عن طريق الخبرة على ترشيد الإنفاق العام، وكذلك إقامة سياسة اقتصادية حكيمه والتي تكون رهينة بوجود حكومة قوية لديها قدرة على التوصل والإقناع وتقدير الخبرات ومناقشتها بكل موضوعية، وكذلك رهينة شعب يعمل بالنصائح والإرشادات قصد المحافظة على الممتلكات العامة؛
 - توفر نظم محاسبة ورقابة فعال، بحيث تستطيع مختلف الجهات المعنية التعرف على كل عمليات الإنفاق العام ومجالاته، ويمكنها من تقييم كل عملية، وأكبر دليل على قوة الدولة التزامها بنشر نتائج نشاطها وإطلاع الرأي العام على مخططاتها، إذ أن قيام الدولة بذلك يعزز ثقة أفرادها وهيئاتها، وهذا ما يؤدي بهم إلى المساهمة في إنجاح عملية الترشيد وتضمن للسياسة المنتهجة فعالية حقيقية.

ثانياً : مرتكزات ترشيد الإنفاق العام : تعد الشفافية والمساءلة من المبادئ الهامة للحكم الرشيد، وهما أداتان مترابطتان ومهمتان أيضاً لأجل ترشيد الإنفاق الحكومي والحفاظ على المال العام، فالأولى تتيح تدفق المعلومات حول كل ما يتعلق بإدارة المال العام وإنفاقه، أما الثانية فتعطي الفرصة لمساءلة من يقفون على إدارة هذا المال ومحاسبتهم في حالة حيادهم عن المسار الصحيح أو هدرهم للمال العام بأي شكل من الأشكال، أما المشاركة فلها دور لا يقل أهمية عن الشفافية والمساءلة في ترشيد الإنفاق العام، لما توفره هي الأخرى من كفاءة للإنفاق الحكومي وحسن إدارته عن طريق إشراك مختلف الفاعلين في الدولة، وعليه تتمثل مرتكزات ترشيد الانفاق العام في² :

1. **الشفافية المالية وترشيد الإنفاق :** هناك توافق في الآراء حول الحكم الرشيد وما له من دور بالغ الأهمية في تحقيق الاستقرار الاقتصادي الكلي والنمو عالي الجودة والحفاظ عليهما، وتعد سلامة إدارة المالية العامة بما في ذلك شفافية جانبها أساسياً من جوانب الحكم الرشيد، فمن شأنها أن تتيح لكل من صناعات السياسات والجمهور إجراء المالية العامة نقاش يقوم على معلومات أفضل حول تصميم سياسات المالية العامة وما تحققة من نتائج، وإرساء قواعد للمساءلة بشأن تنفيذها، لهذا حظيت الشفافية المالية باهتمام واسع من قبل الدول، وتبنتها المؤسسات المالية الدولية لتصبح بعد ذلك الشفافية المالية شرطاً أساسياً لسلامة أي سياسة مالية، ونظراً لأن الموازنة السنوية تكاد تكون الأداة الرئيسية لسياسة المالية العامة، فإن عملية إعداد الموازنة والمعلومات المتاحة في وثائقها تشكل عاملاً أساسياً لتحقيق تلك الشفافية، فالموازنة السنوية هي المناسبة التي

¹ فرج شعبان وبلشير قوراية، **الحوكمة ودورها في ترشيد الإنفاق**، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التنسيير، جامعة الشلف، المنعقد يومي 20/19 نوفمبر 2013.

² فرج شعبان وبلشير قوراية، **الحوكمة ودورها في ترشيد الإنفاق**، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التنسيير، جامعة الشلف، المنعقد يومي 20/19 نوفمبر 2013.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

تقدم فيها الحكومة مقترحات الإنفاق، والأداة التي تحصل عن طريقها على تمويل تلك المقترحات، في سياق البيانات الواضحة عن نوايا سياستها، ما يجعل من شفافية الموازنة بإمكانها المساهمة فعلا في عملية ترشيد الإنفاق العام عن طريق الآليات والمبادئ التي تتبناها.

2. **تفعيل آليات المساءلة لضمان كفاءة استخدام المال العام :** تعني المساءلة مجموع آليات الإبلاغ عن استخدام الموارد العامة وعواقب الفشل في تحقيق الأهداف المحددة للأداء، كما عرفها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي على أنها الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتعريف واجباتهم والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وقبول بعض المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة أو عن الخداع والغش، وتمثل المساءلة مفهوماً برز بوصفه جزءاً من الاهتمام المتجدد بالإدارة بشكل عام وتحقيق مطلب الأمانة في الإدارة بشكل خاص، وهذا المفهوم يعني في الواقع المحاسبة عن المخرجات أو النتائج المتوقعة من الأشخاص والأجهزة بل والحكومة ككل، ما جعل المساءلة تعد إحدى القيم المسيطرة في الإدارة العامة، ونالت اهتماماً متجدداً خلال موجات الإصلاح الإداري، والمساءلة في الواقع تطبق في جميع قطاعات المجتمع الحكومية والخاصة الربحية وغير الربحية، وخاصة فيما يتصل بمحاسبة الموظفين، والمسؤولين والقائمين على إدارة الأموال العامة.

ويستدعي توفر جملة من الشروط لقيام نظام حقيقي للمساءلة المتمثلة في ما يلي :

- إسناد مهام واضحة المعالم لتحديد نطاق المسؤولية؛

- التلاؤم بين المهام والوسائل المرصودة لإنجازها؛

- تقدير النتائج؛

- المتابعة.

وفي الأخير يمكن القول أنه في ظل التحديات الكبيرة التي تواجه الدول والتي على رأسها ندرة الموارد وتزايد احتياجات المواطنين، أصبحت المساءلة ضرورية نظراً لصلتها الوثيقة بتحسين المردودية وبالاستعمال الأفضل للموارد، وضمانها للأداء الجيد للحكومة ومؤسساتها في الإدارة العامة وتجنب عدم انحرافها في استخدام السلطة أو النفوذ، ما يمكن في النهاية من حسن استغلال المال العام بما يحقق ترشيد الإنفاق الحكومي.

3. **تعزيز المشاركة في عملية الموازنة :** يتوقف نجاح السياسة الاقتصادية عموماً والمالية منها على وجه الخصوص، في تحقيق

أهدافها التنموية على عاملين أساسيين هما الموارد المتاحة للمجتمع والكيفية التي يتم بها استخدام هذه الموارد، وتضمن المشاركة الفعالة من جانب كافة فئات المجتمع تحقيق المساءلة في مؤسسات الموازنة، ما يجعلها تعمل على تحقيق أفضل استخدام للموارد المتاحة، وهناك عدة أشكال للمشاركة تساهم في الحفاظ على موارد الدولة وحسن استغلالها كمشاركة البرلمان، اللامركزية والحكم المحلي والدور الفاعل للمجتمع المدني.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

المبحث الثاني : البعد المحاسبي والمالي لحوكمة المال العام وآليات لمحاربة الفساد فيه

تعتبر حوكمة المال العام ليست غاية في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لتحقيق الشفافية والمساءلة، بحيث تعتبر كل من الشفافية والمساءلة مفهومان مترابطان كل منهما يعزز من وجود الآخر، لذا فإن غياب عامل الشفافية لا يمكن وجود المساءلة، وما لم يكن هناك مساءلة فلن يكون بالتأكيد للشفافية أية قيمة في ظل غياب المساءلة، وتعتبر الشفافية والمساءلة ركناً أساسياً ومهماً في حياة الشعوب المتحضرة والراقية، التي تؤمن بالنهج الديمقراطي البناء من خلال الحوار الهادف في عملية المكاشفة والمحاسبة والمصارحة.

المطلب الأول : الشفافية

يعد خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والأعمال الحالية متاحة ومنظورة ومفهومة، وبشكل أكثر تحديد توفير المعلومات وجعل القرارات المتصلة بالسياسة المتعلقة بالمجتمع معلومة من خلال النشر في الوقت المناسب والانفتاح لكل الأطراف ذوي العلاقة، أمر ضروري يشكل إحدى دعائم الحوكمة والمتمثل في الشفافية

الفرع الأول : تعريف الشفافية

يقصد بالشفافية أن تكون الأجهزة الإدارية العامة- تشبيهاً- في صندوق من زجاج، بحيث يرى الجميع بوضوح ما تقوم به من أعمال وما تبشره من مهام وما تديره من برامج وما ترتبط به من علاقات، إضافة إلى الكيفية التي تُمارس فيها كل ذلك. **أولاً : لغة :** تعد الشفافية كلمة غير عربية، وغير أصيلة حيث لم تشر اللغة إلى المعنى الصريح للشفافية ولكنها أشارت إلى شف عليه ثوبه، يشف بالكسر (شفيفاً) أي رق حتى يرى ما تحته وشفوفاً أيضاً "وثوب (شَف) بفتح الشين وكسرهما أي رقيق (والاشتفاف) شرب كل ما في الإناء (وشفه) أهم أي هزله¹. وهو ما أكد عليه الفيروز آبادي في القاموس المحيط من أن المقصود بلفظ الشف هو الثوب الرقيق، وشف الثوب شفوفاً وشفيفاً رق فحكى ما تحته².

وهي ترجمة لمصطلح Transparency كما جاء في قاموس ماكلان تحمل إحدى المعاني التالية³ :

صفحة بلاستيكية ذات كتابات أو صور يسלט عليها الضوء من اجل إظهار تلك الكتابات أو الصور على شاشة العرض؛ الحالة أو الخاصية التي تمكنك وبسهولة من النظر خلالها، أو الطريقة النزيهة في عمل الأشياء التي تمكن الناس من معرفة ما تقوم به بالضبط.

أي ما يمكن الرؤيا من خلاله أو ما لا يمنع الرؤيا، وما لا يجب أو يستر أو يمنع مثل الزجاج وبذلك يشترك المعنى اللفظي العربي مع الأجنبي في كون الشفافية الشيء الذي يمكن النظر من خلاله بسهولة ويضاده لفظ المعتم.

(Opaque) وفي الاستعمال تعني عكس المعنى الاشتقاقي إذ تهدف إلى التعمية والتستر والتغطية والتمويه والتضليل وإبعاد الناس عن الفهم والرؤيا.

¹ الرازي مجد بن أبي بكر بن عبد القادر، مختار الصحاح، دار الرسالة - الكويت 1983 .

² الفيروز آبادي، مجد الدين مجد بن يعقوب، القاموس المحيط، الجزء الثالث، المؤسسة العربية للطباعة والنشر، دار الجليل، بيروت، لبنان، ص 920 .

³ Macmillan-English **Dictionary for Advanced Learners**, First Published, Bloomsbury Publishing PIC 2002, pp(1530: 1531)

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

ثانياً : اصطلاحاً : تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح منها ما يلي :

1. الشفافية هي إحدى المصطلحات الحديثة التي استخدمتها الجهات المعنية بمكافحة الفساد في العالم معبرة عن ضرورة اطلاع الجمهور على منهج السياسات العامة وكيفية إدارة الدولة من قبل القائمين عليها من رؤساء دول وحكومات ووزراء وآفة المعنيين في مؤسسات الدولة بغية الحد من السياسات الغير معلنة (سياسات ما خلف الكواليس) التي تتسم بالغموض وعدم مشاركة الجمهور فيها بشكل واضح. لذلك تعرف الشفافية على إنها آلية الكشف والإعلان من جانب الدولة عن أنشطتها كافة في التخطيط والتنفيذ¹.
2. تعرف الشفافية بأنها وضوح التشريعات وسهولة فهمها واستقرارها وانسجامها مع بعضها وموضوعيتها ووضوح لغتها ومرونتها وتطورها، وفقاً للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية وبما يتناسب مع روح العصر إضافة إلى تبسيط الإجراءات ونشر المعلومات والإفصاح عنها وسهولة الوصول إليها بحيث تكون متاحة للجميع².
3. في حين عرفت منظمة الشفافية العالمية، على أنها : العلانية والتصريح الواضح للبيانات والآليات والواردات والصادرات والصفريات الحكومية والإدارية، من خلال وسائل الإعلام والوسائل الرقابية الأخرى؛ مما يتيح للمجتمع المدني والإعلام والقضاء والمواطنين كافة، معرفة مجريات الأعمال الإدارية والحكومية³.

كما تعددت تعريفات الشفافية تبعاً لوجهات النظر المستخدمة من أجله.

1. فمن الناحية السياسية عرفت الشفافية بأنها الدقة التي يمكن للناس أن يلاحظوا من خلالها تصرفات السياسيين، إذ غالباً ما يستخدم السياسيون مصطلحات وقواعد أكثر جاذبية من أجل أن يضمنوا توجه الناس إليهم خاصة في المواسم الانتخابية⁴.
2. الشفافية مبدأ تنموي استثماري واقتصادي مهم يعني ضرورة الإعلان والإعلام عن الأنشطة والبرامج التي تنفذها المنظمة، وكذلك الأمر بالنسبة للدول فكثيراً ما نسمع عن ألسنة المسؤولين أن تصرفات الحكومة تتصف بالشفافية، ومعنى ذلك أن مصادر الدخل واضحة وأوجه الإنفاق واضحة. فميزانية الدولة متاح معرفتها للجميع ومشاريع الدولة وقيمتها الحقيقية متاحة أيضاً حتى يمكن محاسبة المسؤولين بعد ذلك عن أي خسائر أو تغيير يحدث فيما هو مخطط له وما تم فعلاً من منطلق هذه الشفافية، فالشفافية تعد أحد أهم مبادئ الحوكمة وتعود هذه الأهمية إلى أنها السلاح الأول لمحاربة الفساد والاختلاسات، فغياب الشفافية هو الذي يفتح الباب على مصراعيه لعقد صفقات الفساد في الخفاء، أما مع وجود الشفافية فإنه يصعب حينها إساءة استخدام السلطة لصالح فئة تعمل في الخفاء⁵.
3. الشفافية هي عكس السرية في مجالات السياسة وعلم الأخلاق والأعمال والإدارة والقانون والاقتصاد وعلم الاجتماع... الخ. يكون الفعل أو النشاط شفافاً إذا كان المعلومات حوله متوفراً وواضحاً. فعندما تسمح المحاكم للمواطنين بالحضور في جلساتهم، وعندما تعلن عن ارتفاع وهبوط أسعار البورصة في الصحف وتسمى هذه العملية بالشفافية. حينما تصف السلطة العسكرية

¹ هيئة النزاهة العراقية، منشور الشفافية، متاح على : <http://www.nazaha.iq>، تاريخ الاطلاع : 2017/12/26.

² عبد الله الفيتوري المرابط ، الشفافية الإدارية وتأثيرها على سلوك وكفاءة العاملين ، رسالة ماجستير غير منشورة ، أكاديمية الدراسات العليا ، طرابلس ، 2005، ص 6 .

³ منظمة الشفافية الدولية. [www. Transparency.org](http://www.Transparency.org).

⁴ العاني معاوية كريم شاكركر، الدباس وفاء عبد الأمير، تفسير مفهوم الشفافية في محيط بيئة دولية ، بحوث وأوراق عمل ، مؤتمر إدارة الأعمال الأول ، مستجدات الألفية الثالثة، الفرص والتحديات لمنظمات الأعمال العربية ، الأردنية ، مطبعة الجامعة - عمان - الأردن، من 3-5 أيار 2005، ص 594.

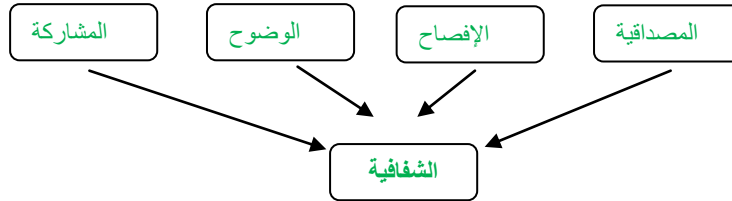
⁵ محمد عفيفي السيد، ديوان المحاسبة - يوليو 2007، نقلاً عن أحمد السيد كردي، مفهوم الشفافية والمقصود بها (طبيعتها وأهدافها)، متاح على :

<https://kenanaonline.com>، تاريخ الاطلاع : 2017/04/25.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

- خططها بالسرية لن يبقى حينها للشفافية معنى، وهناك جانبان لهذا العمل أحدهما إيجابي والآخر سلبي. الإيجابي يعتبر تعزيزاً للأمن القومي، والسلبي أنه لا يتسبب ب السرية فحسب بل إلى ظهور نظام عسكري وديكتاتوري أيضاً¹.
4. وفقاً لتعريف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، برنامج إدارة الحكم في الدول فإن الشفافية هي ظاهرة تشير إلى تقاسم المعلومات والتصرف (POGAR) العربية بطريقة مكشوفة. فهي تتيح لمن لهم مصلحة في شأن ما أن يجمعوا معلومات حول هذا الشأن قد يكون لها دور حاسم في الكشف عن المساوئ وفي حماية مصالحهم، وتمتلك الأنظمة ذات الشفافية إجراءات واضحة لكيفية صنع القرار على الصعيد العام، كما تمتلك قنوات اتصال مفتوحة بين أصحاب المصلحة والمسؤولين، وتضع سلسلة واسعة من المعلومات في متناول الجمهور.
5. عرف مفهوم الشفافية لدى الشبكة الالكترونية على أنها: مصادر توفير المعلومات الموثوقة والآنية المتعلقة بالأنشطة والإجراءات والقرارات والسياسات. وضمان وصول المستفيدين والجمهور والجهات الرسمية ذات العلاقة والمناخين للمعلومات².
6. أما محاسبياً فقد عرفت بأنها تلك الكشوف التي نستعمل ونستخرج المعلومات المطلوبة منها بسهولة³.
7. وعرفها صندوق النقد الدولي الشفافية في النسخة المعدلة للدليل الشفافية المالية العامة بأنها اطلاع الجمهور على هيكل القطاع ووظائفه والنيات التي تستند إليها السياسات المالية العامة، حسابات القطاع العام والتوقعات الخاصة بالمالية العامة⁴.
- وفي الأخير يمكن القول أن جميع التعاريف تسلك مسلكاً واحداً وتتعلق بـ جوهر واحد يرتبط بأربع كلمات وهي، المصادقية، الإفصاح، الوضوح والمشاركة.

الشكل رقم (3.2.1) : العناصر الممثلة لجوهر الشفافية.



المصدر: أحمد فتحي أبو كريم، مفهوم الشفافية لدى الإدارة الأكاديمية في الجامعات الأردنية الرسمية وعلاقته بفاعلية الإتصال الإداري، رسالة دكتوراه غير منشورة، اليرموك، الأردن، 2005، ص 32.

وبشكل عام يمكن القول أن الشفافية هي: وضوح المعلومات المتعلقة بالقرارات والأعمال على اختلاف أنواعها بحيث تكون متاحة ومنظورة ومفهومة للجميع.

¹ ويكيبيديا، الموسوعة الحرة، شفافية سلوك، متاح على الموقع الالكتروني : <https://ar.wikipedia.org> تاريخ النشر : 2016/10/06، تاريخ الاطلاع : 2016/10/12.

² www.masader.ps

³ Hunton, James and Libby, Robert and Mazza Cheri **Financial Reporting Transparency and Earning Management**, Bentley College, Cornell University Fordham University, 2004, p 5.

⁴ صندوق النقد الدولي، دليل شفافية المالية العامة (2007)، متاح على الموقع الالكتروني : <https://www.imf.org> ، تاريخ الاطلاع : 2016/09/15.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

ثالثا : الشفافية وبعض المصطلحات المصاحبة أو المعاكسة لها : يمكن توضيح الفرق بين الشفافية وبعض المصطلحات المرافقة والمعاكسة أو المضادة لها في¹ :

1. الشفافية وحقوق الإنسان : الشفافية حق من حقوق المواطنة إن الشفافية مفهوم مرتبط بـ اشده الارتباط بحقوق الإنسان الأساسية، فمن حق المواطن أن يحصل على معلومات كافية وافية حول المعاملات والإجراءات المرتبطة بمصالحه، حيث أكدت المادة 19 من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان على إن : "لكل شخص الحق في حرية الرأي والتعبير ويشمل هذا الحق حرية تبني واعتناق الآراء دون أي تدخل واستيفاء الأشياء والأفكار وتلقيها وإذاعتها بأية وسيلة دون التقييد بالحدود الجغرافية"، وجاء في المقرر الخاص بلجنة حقوق الإنسان: " إن حق طلب المعلومات والحصول عليها وبثها يفرض على الدول موجب تأمين الوصول إلى المعلومات "
2. الشفافية والديمقراطية : الشفافية هي إحدى أهم الركائز التي تقوم عليها الديمقراطية وتعزز وتطور مفاهيمها وتقوي قواعدها ولبناتها وبغياها تذهب الديمقراطية أدرج الرياح وتضيق معها حقوق الإنسان وتكرس مفاهيم الديكتاتورية والعنف بحق المواطن.
3. الشفافية والعدالة : وتعتبر كعامل أساسي لترسيخ العدالة ولتكافؤ الفرص ، إن الشفافية في حد ذاتها أداة من أدوات العدالة ، حيث انه في ظل توفر المعلومات للجميع وبدون استثناء هو في حد ذاته عدالة ، ولاسيما إذا تعلق الأمر في الحصول على الحقوق الأساسية للمواطن، على سبيل المثال الحصول على فرصة للتعيين أو الدراسة أو المناقصات العامة و عقود الإنشاء والتعمير.. الخ . وبالتالي فإن توفر المعلومة للجميع يؤدي إلى عملية تكافؤ الفرص، والمنافسة الشريفة، والعدالة في منح الفرص لمستحقيها².
4. الشفافية والفساد: وتظهر العلاقة بين الشفافية والفساد من خلال³ :

- إن غياب الشفافية وتكريس الضبابية في العمل الإداري هي إحدى أهم الأسباب التي تؤدي لظهور الفساد واستشرائه؛

- إن العلاقة ما بين الفساد والشفافية هي علاقة عكسية فكلما زاد الفساد قلت الشفافية وآلما زادت معايير الشفافية في العمل الإداري قلت نسبة الفساد.

كما تعتبر الشفافية أداة من أدوات قياس معدلات الفساد في بلدا ما أو نظام ما (فكلما زادت الشفافية قل الفساد وكلما قلت الشفافية زاد الفساد) ، حيث انه كلما كانت الأمور واضحة وهناك شفافية قلت فرص حدوث الفساد ، ولكن كلما كان هناك غموض وتكتم وانعدم في الرؤية زادت فرص حدوث الفساد ، وعلي سبيل المثال موضوع المناقصات العامة كلما كانت علانية

¹ هيئة النزاهة العراقية، منشور الشفافية (مرجع سبق ذكره).

² عبد الناصر سويس، الشفافية، هيئة الرقابة الإدارية - دولة ليبيا، دون تاريخ للنشر، متاح على : <http://www.aca.gov.ly>، تاريخ الاطلاع : 2017/05/23.

³ هيئة النزاهة العراقية، منشور الشفافية (مرجع سبق ذكره).

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

ونتائجها منشورة بكل وضوح وبحضور كل المتنافسين قلت نسبة حدوث فساد فيها ومحاباة ، أما إذا كانت ضمن غرف مغلقة وأظرف مغلقة والنتائج سرية ، زادت فرصة حدوث تلاعب بالنتائج ، وبالتالي حدوث الفساد¹.

والشفافية دور في محاربة الفساد من خلال كسر احتكار المعلومات حيث عند توفر المعلومات للجميع وبدون استثناء، فليس هناك مجال لاحتكارها والمساومة عليها من قبل الموظفين العموميين، وبالتالي عندما يعرف المواطن ما له وما عليه، والتشريعات المنظمة لعمل الجهة والشروط المطلوبة لتقديم الخدمة والوقت الذي تستغرقه الجهة لتقديم الخدمة للمواطن وبكل وضوح وشفافية ، فليس هناك مجال للموظف العمومي بأن يساوم على تعجيل الخدمة أو تعطيلها، ولن يكون لديه مجال لابتزاز المواطن بطلب رشوة أو خدمة.

الفرع الثاني : مبادئ وقياس الشفافية

أولاً : مبادئ الشفافية : هناك اختلاف كبير بين المنظرين والكتاب في تحديد مبادئ الشفافية :

1. فهناك من يرى أنها تتكون من ثلاثة مبادئ هي² :

- الإفصاح : أي كمية المعلومات المقدمة والمتاحة للأطراف ذات العلاقة؛

- الوضوح : أي درجة اختيار وسائل الإعلام، وحساسية السياقات، والتماسك اللغوي والعرض وإدارة المشكلات بحيث يمكن فهمها بسهولة؛

- الدقة : أي درجة دقة المعلومات من وجهة نظر المرسل.

2. كما أن هناك من يرى أن للشفافية أربعة أبعاد الصاعد والنازل والداخل والخارج، حيث :

- الشفافية الصاعدة : هي وصف الهرمية الرئيسة برؤية المدير لأعمال الممثلين ويفهم ما يعملون، ويتخذ القرارات ويدمج وينسق العمل بين العديد من الممثلين. وهذه الشفافية تسهل عملية الإشراف المباشر؛

- الشفافية النازلة : فهي عكس الصاعدة، فهنا المدير يلاحظ من لدن الممثلين. وهذه الشفافية تسهل عملية التنسيق من خلال توحيد مقاييس المخرجات، وزيادة القدرة على التواصل مع الجهات ذات العلاقة (الممثلين) بقصد تحديث أهداف المنظمة، والأداء الكلي، وعواقب التوقفات في النتائج الأولية، ويمكن تعديل جهود الممثلين وفقاً لذلك.

- الشفافية الداخلة : تصف قدرة الغراء على ملاحظة ما يجري داخل الحدود المنظمة.

- الشفافية الخارجية : تصف قدرة المراقبون داخل الحدود المنظمة لما يجري في المحيط ورصد نظرائه والمنافسين.

¹ عبد الناصر سويسبي، مرجع سبق ذكره.

² خالد محمد جميل عبد القادر، تحديد واقع الشفافية المنظمة ومتطلبات تعزيزها : دراسة ميدانية في المديرية العامة للتربية في محافظة نينوي ، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، المنعقد يومي 20/19 نوفمبر 2013.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

3. وهناك من يقسم الشفافية إلى تسعة أبعاد مقسمة إلى ثلاث تصنيفات مميزة تتمثل بالمجموعات: الاعتراف والتسهيل والتمكين، والأبعاد التسعة هي:

- الاعتراف بالمكانة (الحالة)؛
- الاعتراف بالمشكلات؛
- الاعتراف بالمسؤوليات؛
- الاعتراف بتبادل المعلومات؛
- تسهيل فهم نظام الأداء؛
- وتسهيل ردود الأفعال (الاعتراض والنقاش-التغذية العكسية) على الأنشطة القائمة؛
- وتسهيل الاتصال؛
- وتسهيل التحسينات؛
- والتمكين من صنع القرار.

أما فيما يخص مبادئ الشفافية المالية : يرتكز ميثاق الممارسات السليمة في مجال الشفافية المالية العامة على أربعة مبادئ عامة يقوم عليها الهيكل التنظيمي للميثاق وهي¹:

1. **المبدأ العام الأول :** وضوح الأدوات والمسؤوليات يعني بتحديد هيكل القطاع الحكومي ووظائفه والمسؤوليات داخل الحكومة، والعلاقة بين القطاع الحكومي وباقي قطاعات الاقتصاد، حيث يتعين على المؤسسات والقطاعات المالية ومؤسسات الأعمال العامة الأخرى مراعاة متطلبات الإفصاح والشفافية، ومراعاة أخلاقيات الإدارة في القطاع العام
2. **المبدأ العام الثاني :** إتاحة المعلومات للجمهور : ويؤكد هذا المبدأ على أهمية نشر المعلومات المالية الشاملة عن المالية العامة في أوقات يتم تحديدها بوضوح ، حيث ينبغي أن تتضمن وثائق الميزانية عرضاً للتوقعات المالية العامة في الفترة المستقبلية، وكذلك ينبغي الإفصاح عن الخصوم الاحتمالية في الميزانية السنوية، ويعين عرض التكلفة التقديرية لجميع بنود النفقات، وكذلك استيفاء متطلبات المعيار الخاص لنشر البيانات فيما يتعلق بتقديم المعلومات عن الدين العام والالتزامات السابقة.
3. **المبدأ العام الثالث :** علانية إعداد الميزانية وتنفيذها والإبلاغ بنتائجها ويشمل نوعية المعلومات التي تتاح للجمهور فيما يخص عملية الميزانية وذلك من خلال :

- عرض تقرير سابق عن الميزانية قبل تاريخ مناقشة واعتماد الميزانية السنوية وبوقت كافي، مع بيان نوايا الحكومة الاقتصادية والمالية العامة في المدى المتوسط، وإبراز مجموع الإيرادات ومجموع المصروفات والفائض أو العجز أو الدين العام، وعرض مشروع الميزانية على السلطة التشريعية قبل بداية السنة المالية بثلاثة أشهر على الأقل واعتماد الميزانية قبل بداية السنة المالية؛
- ينبغي أن يتاح للجمهور الإطلاع على الآثار المالية العامة التقديرية لجميع التشريعات المقترحة من الحكومة؛
- ينبغي تصنيف المعاملات حسب الأنشطة أو المخرجات وحسب البرامج أو النتائج، وينبغي أن تشمل وثائق الميزانية معلومات أداء تفصيلية مالية وغير مالية عن جميع المخرجات والأنشطة والبرامج على بيانات مقارنة عن

¹ زاوي من أجل دعم قيم الشفافية ، مفهوم الشفافية والمساءلة ودور الأجهزة العليا للرقابة ، متاح على : <http://zaiou.weebly.com> ، تاريخ الاطلاع :

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

سنوات سابقة؛

- ينبغي عرض تقارير المصروفات والإيرادات الشهرية والربع والنصف سنوية في مواعيد محدد قانوناً على السلطة التشريعية؛

- ينبغي إجراء مراجعة مستقلة للنتائج المتحققة بالقياس إلى جميع أهداف الأداء وعرضها على الجهات ذات الاختصاص في مواعيد محدد قانوناً.

4. المبدأ العام الرابع : - ضمانات صحة المعلومات - يعني بجودة البيانات المالية العامة والحاجة إلى التدقيق المستقل لمعلومات المالية العامة، وذلك من خلال :

- ينبغي وضع آليات تكفل علانية إرساء المعايير الخاصة بالمحاسبة الحكومية وإبلاغ المعلومات المالية، كما تكفل استقلالها عن الحكومة؛

- ينبغي أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بمطابقة توقعات ونتائج المالية العامة وتحليل جميع الفروق الملحوظة وعرض تقريرها على السلطة التشريعية والجمهور بشأن جميع الأمور المتعلقة بسلامة سياسات المالية العامة وشفافيتها.

ثانياً : أهداف الشفافية : تهدف الشفافية إلى¹ :

- تحسين صورة الوطن محلياً ودولياً في مجال الإصلاح ومناهضة الفساد؛

- نشر القيم الفاضلة في المجتمع والتي تدعو إلى الإصلاح ومحاربة الفساد؛

- تنمية ثقافة المجتمع في مجال الإصلاح ونشر المبادئ والقيم الداعية إلى إيجاد مجتمع خال من جميع أشكال الفساد ومناهضة سوء استعمال السلطة؛

- السعي إلى تفعيل كافة القوانين والقرارات الداعمة للشفافية؛

- تحديد مواطن القصور التشريعي واللائحي في مجال الإصلاح ومحاربة الفساد؛

- الكشف عن مواطن الفساد في المجتمع وتشخيصها ودراستها والبحث عن أسبابها واقتراح وسائل علاجها وتلافيها؛

- نشر الوعي بماهية الفساد.

¹ مُجَّد عفيفي السيد، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

ثالثا : قياس الشفافية : يمكن قياس الشفافية من خلال ثلاثة أبعاد¹ :

1. انفتاح الحكومة : ويعبر عنه بالمعلومات التي تنشرها الحكومة والمتاحة، فضلا عن مقدار المعلومات التي يطلبها ويتلقاها المواطنين والتي لم تنشر على نحو استباقي.
2. حماية المبلغين عن الفساد: وما يسمى بنفخ الصافرة، والتي تتمثل بكشف أعضاء المنظمة السابقين أو الحاليين عن الممارسات غير القانونية وغير الأخلاقية والشرعية تحت سيطرة أرباب العمل، وتوفير الحماية يسمح للأفراد بالكشف عن المزيد من الحالات غير الشرعية مع ضمان حمايتهم من تهديد وانتقام أصحاب العمل منهم وهنا لا يقصد بحماية الأفراد المبلغين الذين يتجسسون لصالح الحكومة، بل الذين يظهرون الحقائق ومفاسد الحكومة.
3. الشهرة/النشر (الدعاية): وتشير إلى مدى كشف المخالفات الواقعة وإيصالها إلى الجمهور وأصحاب ذات العلاقة بقصد لفت الانتباه ومعالجتها عبر وسائل الإعلام ونشر التقارير، وفي ذلك إشارة لدور الإعلام الصادق المهني، وحرية الصحافة والصحفيين الذين يكشفون فساد الحكومة على عكس الصحفيين غير المهنيين الفاسدين الذين يميلون أو ينتمون للأحزاب الحاكمة والذين يظهرون محاسنها ويخفون فسادها ومفسديها، وبهذا هناك العديد من الدراسات التي أثبتت وجود علاقة ارتباط إيجابية بين حرية الصحافة ومستوى الفساد في مختلف البلدان.

إن للإعلام دور فاعل في نشر الوعي بل وأيضا بالمطالبة بالمعلومات التي تمكنهما من لعب دورهما كشركاء في المساءلة ومكافحة الفساد. فالإعلام وعلى الرغم من نموه من حيث عدد القنوات والصحف والإعلام الاجتماعي أيضا، إلا أنه لا يزال لم يأخذ الحيز المطلوب للقيام بدوره. وهناك عدة تحديات تعيق من عمل المجتمع المدني في العالم العربي مثل تحديد الأنشطة، والتمويل، وكيفية الإشهار. ففي العديد من الدول العربية يحظر على منظمات المجتمع المدني الانخراط في الأنشطة ذات الطابع السياسي. بالإضافة إلى ذلك الإشهار غالبا ما يكون شريط الموافقة والتسجيل من خلال الحكومة في دول مثل لبنان التي تشترط التسجيل من خلال وزارة الداخلية. وغالبا ما تحصل المنظمات المشهورة على تمويل حكومي مما يضيفي بعض التأثير على عمله. كما أن هناك أمثلة لدول يتنامى عدد منظمات المجتمع المدني لديها، ولكنه يعتمد على الانتماءات القبلية مثل حالة اليمن وليبيا. وقد أسفرت الدراسات أن حق الحصول على المعلومات هو المطلب الأساسي لدى منظمات المجتمع المدني بالعام العربي كركيزة أساسية للمساءلة².

الفرع الثالث : متطلبات تطبيق الشفافية وسلبات غيابها

أولا : آليات الشفافية : إن الشفافية تتحقق من خلال³ :

- مبدأ الفصل بين السلطات الثلاثة التشريعية والتنفيذية والقضائية؛

- قيام شراكة حقيقية بين الحكومة والمواطن ممثلة بمؤسسات المجتمع المدني؛

¹ خالد مجّد جميل عبد القادر، مرجع سبق ذكره.

² دينا وفاء، الأدوار المنقوصة : الحق في الحصول على المعلومات لمكافحة الفساد في العالم العربي ، المركز العربي للبحوث والدراسات، تاريخ النشر 2015/10/24، على الموقع :

<http://www.acrseg.org> ، تاريخ الاطلاع : 2017/07/17.

³ هيئة النزاهة العراقية، منشور الشفافية (مرجع سبق ذكره).

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

- مبدأ سيادة القانون إضافة إلى تشريع قوانين تساعد المواطنين وهيئات المجتمع المدني على كشف الفساد وتطبيقها على جميع المواطنين وأصحاب النفوذ على حد سواء؛
- الديمقراطية التي توفر الفرص الملائمة لممارسة الشفافية وتفتح الأبواب أمام المساءلة والمحاسبة؛
- اطلاع المواطنين باستمرار على سير إدارة وتدبير شؤون المجتمع في المجالات كافة؛
- وجود أنظمة رقابية تحتم بتعزيز مفاهيم الشفافية ومكافحة الفساد وتقوم بإصدار تقارير دورية حول عمل الحكومة وإن تكون هذه التقارير سهلة التداول.

ثانيا : متطلبات تطبيق الشفافية : لكي تسود الشفافية في المالية العامة للدول فإنها تحتاج إلى جملة من المتطلبات أهمها¹:

- توفر الديمقراطية في المجتمع؛
- الوضوح وعدم الغموض في الأنظمة والقوانين والإجراءات، وإعلانها للمواطنين والموظفين؛
- نشر الوعي بين المواطنين والموظفين وتعريفهم بحقوقهم وواجباتهم؛
- التنسيق المستمر بين الأجهزة المعنية بالقوى البشرية، والتطوير الإداري؛
- التعيين في الوظائف على أساس الكفاءة المطلقة؛
- تطوير شبكة المعلوماتية بين الدوائر والمؤسسات كافة وتسهيل تدفق المعلومات؛
- تعزيز دور أجهزة الرقابة المالية والإدارية؛
- تطبيق الحوكمة الإلكترونية؛
- مشاركة المجتمع المدني في مكافحة الفساد والقيام بالإصلاح؛
- تبسيط إجراءات العمل وتطوير قدرات موظفي الجهاز الحكومي؛
- حرية وسائل الإعلام ومنظمات المجتمع المدني.

¹ كاوة مجد فرادي، أثر الشفافية والمساءلة على الإصلاح الإداري، منظمة كيدو، أبريل، 2011، ص 04.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

جدول رقم (1.2.1) : يوضح توزيع الدول حسب كمية المعلومات المنشورة حول النزاهة العامة للدولة

الدول	المؤشر	عدد الدول	الأداء
فرنسا، نيوزيلندا، جنوب إفريقيا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة	86	5	معلومات شاملة (81-100)
بوتسوانا، البرازيل، التشيك، ألمانيا، النرويج، بيرو، بولندا، رومانيا، سلوفينيا، كوريا الجنوبية، سيريلانك، السويد.	68	12	معلومات وافرة (61-80)
الأرجنتين، بنجلاديش، البوسنة والهرسك، بلغاريا، كولومبيا، كوستاريكا، كرواتيا، مصر، جورجيا، غانا، جواتيمالا، الهند، اندونيسيا، الأردن، كينيا، مقدونيا، المكسيك، ناميبيا، نيبال، غينيا الجديدة، الفلبين، روسيا، الصرب، تركيا، أوغندا، أوكرانيا زامبيا	51	27	بعض المعلومات (41-60)
ألبانيا، أذربيجان، أكوادور، السلفادور، كازاخستان، لبنان، مالاي، ماليزيا، منغوليا، المغرب، النيجر، باكستان، تنزانيا، تايلاند، ترينيداد وتوباغو، فنزويلا.	34	16	الحد الأدنى من المعلومات (21-40)
أفغانستان، الجزائر، اونغولا، بوليفيا، بوركينا فاسو، كمبوديا، الكاميرون، تشاد، الصين، الكونغو، الدومينيكان، غينيا الاستوائية، فيجي، لهندوراس، قرغيزيا، ساوتومي برنسيب، السعودية، السودان، فيتنام، اليمن.	7	25	شحيحة أو لا تقدم معلومات

المصدر : عبد الفتاح الجبالي و محمد فايز فرحات، موازنة المواطن وتدعيم المشاركة المجتمعية في صنع الموازنة العامة للدولة، مركز الدراسات السياسية والإستراتيجية، متاح على : <http://mpmar.gov.eg>، تاريخ الاطلاع : 2017/12/16.

من الجدول أعلاه يتضح أن الشفافية في الموازنة العامة للدولة تكاد تكون شبه معدومة فيما يخص نشر المعلومات بصفة شاملة ووافرة، أما فيما يخص نشر بعض المعلومات فتوجد دولة عربية واحد فقط (الأردن)، بينما المغرب ولبنان فقد كانتا تنشرا الحد الأدنى من المعلومات المتعلقة بالموازنة العامة للدولة، وفيما يخص الجزائر والسعودية والسودان واليمن فتعد شحيحة أو تكاد لا تقدم معلومات عن الموازنة العامة للدولة.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

ثالثاً : النتائج السلبية لغياب الشفافية : لغياب الشفافية نتائج وخيمة على كل النواحي، لكن ما يهمنا في دراستنا غياب الشفافية في السياسات المالية العامة ونتائجها، كون الشفافية تكسب الأهمية القصوى في السياسات المالية وحسابات القطاع العام إذ إن الخرق الذي يصيب ميزانية الدولة ما هو إلا نتيجة مباشرة للفساد وغياب الشفافية¹ :

- النظام الضريبي الذي يتم عن طريق العلاقات المشبوهة والضبائية بين جابي الضرائب ودافعها؛
 - النظام المصرفي حيث نجد ضعف الرقابة المالية وعدم إتباع آليات صحيحة في الإقراض وعدم مراقبة ظاهرة غسل الأموال؛
 - عدم الدقة في خصخصة القطاع العام حيث تباع الكثير من المشاريع بأثمان بخسة؛
 - عدم وجود نظام رقابي نزيه على الكمارك التي تعد احد مصادر الدخل القومي؛
 - الاستثمارات المارقة إذ إن البعض من الشركات تقوم بدفع رشاوى للفوز بالمعطاءات لتنفيذ أعمالها
- ولا يمكن إهمال النتائج السلبية لغياب الشفافية على السياسات الاقتصادية، وتتمثل في :
- هدر المال العام والثروات الوطنية؛
 - تراجع الاقتصاد وانعدام التنمية؛
 - هروب رؤوس الأموال والاستثمارات؛
 - زيادة حجم المديونية الخارجية وعدم إمكانية سداد الديون؛
 - تردي نظم التعليم والقضاء والصحة التي تعد الركائز الأساسية لبناء المجتمع؛
 - الخلل في توزيع النفقات العامة على القطاعات الدولية المختلفة؛
 - انعدام المساواة في توزيع الموارد الاقتصادية بين المواطنين.

¹ هيئة النزاهة العراقية، منشور الشفافية (مرجع سبق ذكره).

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

المطلب الثاني : المساءلة

تمثل المساءلة تعبير عن التزام منظمات الإدارة العامة بتقديم حساب عن طبيعة ممارستها للواجبات المنوطة بها بهدف رفع الكفاءة والفعالية لهذه المنظمات، وهي منظومة تضم آليات وعناصر لضمان النزاهة والشفافية والقضاء على الفساد الإداري والمالي وتحقيق الصالح العام.

الفرع الأول : ماهية المساءلة

أولاً : لغة : يرجع مصطلح المساءلة إلى لفظ الحساب، ويعني مضمون هذا اللفظ أن الشخص لا يعمل لنفسه فقط بل أنه مسؤول أمام الآخرين.

ثانياً : إصطلاحاً : من خلال البحث لوحظ وجود العديد من التعاريف للمساءلة نذكر منها ما يلي :

- يقصد بالمساءلة حسب هيئة الأمم المتحدة: الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتعريف واجباتهم والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وقبول (بعض) المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة أو الخداع أو الغش¹.
- تعرف المساءلة على أنها : مساءلة طرف من أطراف العقد أو الاتفاق للطرف الآخر ، وذلك بشأن نتائج أو مخرجات ذلك العقد، والتي تم الاتفاق على شروطها من حيث النوع والتوقيت ومعايير الجودة
- يقصد بالمساءلة تمكين المواطنين وذوي العلاقة من الأفراد والمنظمات غير الحكومية من مراقبة ومحاسبة الموظفين العموميين والمسؤولين عموماً من خلال القنوات والأدوات الملائمة، دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل العمل أو الإساءة إليه بغير سند².

بشكل عام أن مفهوم المساءلة يدور حول حق ذوي العلاقة في الحصول على المعلومات اللازمة عن أعمال المسؤولين فيما يتعلق بإدارة مصالحها، ومطالبتهم بتقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وواجباتهم في إدارة مواردهم، وكيفية تعامل المسؤولين مع الانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وقبول المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة أو الخداع أو الغش، وذلك من أجل التأكد من مطابقة أعمال هؤلاء المسؤولين مع أسس الديمقراطية القائمة على الوضوح وحق ذوي العلاقة في المعرفة بأعمال المسؤولين والعدل والمساواة ومدى اتفاق أعمالهم مع قوانين ووظائفهم ومهامهم حتى تصل لتطبيق مضمون النزاهة ليكتسب هؤلاء المسؤولين الشرعية والدعم المقدم من ذوي العلاقة التي تضمن استمرارهم في أعمالهم وتمتعهم بحقوقهم .

ثالثاً : تعريف المساءلة في الميزانية العامة للدولة : تعني المساءلة مجموع آليات الإبلاغ عن استخدام الموارد العامة وعواقب الفشل في تحقيق الأهداف المحددة للأداء، كما عرفها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي على أنها الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتعريف واجباتهم والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات

¹ عمر شعبان إسماعيل، الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام، تاريخ النشر : 2017/08/21، متاح على : <http://palthink.org>، تاريخ الاطلاع : 2018/02/08.

² زايزو من أجل دعم قيم الشفافية، مرجع سبق ذكره

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

المطلوبة منهم وقبول بعض المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة. وتمثل المساءلة مفهوماً برز بوصفه جزءاً من الاهتمام المتجدد بالإدارة بشكل عام وتحقيق مطلب الأمانة في الإدارة بشكل خاص وهذا المفهوم يعني في الواقع المحاسبة عن المخرجات أو النتائج المتوقعة من الأشخاص والأجهزة بل والحكومة ككل، ما جعل المساءلة تعد إحدى القيم المسيطرة في الإدارة العامة، نالت اهتماماً متجدداً خلال موجات الإصلاح الإداري، والمساءلة في الواقع تطبق في جميع قطاعات المجتمع الحكومية والخاص الربحية وغير الربحية، وخاصة فيما يتصل بمحاسبة الموظفين، المسؤولين والقائمين على إدارة الأموال العامة¹.

رابعاً : أهداف المساءلة : تعد المساءلة من أهم الوسائل الداعمة لتنظيم العمل وتفعيل الجانب الرقابي للتأكد من مستوى تحقيق الأهداف وتقييم مستوى الانحرافات وتحذير مفاهيم الشفافية وتقييم الأداء والمحاسبة واتخاذ القرارات اللازمة لتصويب العمل وقد أخذ مفهوم المساءلة بعداً رئيسياً في العمليات الإدارية في مختلف منظمات الأعمال إذ ذهب بعض علماء الإدارة إلى اعتبار الرقابة الإدارية من العمليات الإدارية المتعاقبة علماً بأن نجاح العمل الإداري يتطلب التدخل الرقابي في مختلف مراحل العمل وفي جميع الأوقات مستهدفاً أداء الأفراد والجماعات وتقييم الأداء المؤسسي بشكل عام. تهدف عملية المساءلة إلى تحسين الأداء والرقابة والتحكم والتحقق من الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات وتصحيح الأخطاء والتركيز على أهمية المدخلات ومن ثم الممارسات للوصول إلى المخرجات المستهدفة بأعلى درجات الدقة والتميز، والتعرف على كيفية استخدام الصلاحيات وتصريف الواجبات وتقييم الأداء وتحديد أسباب الانحرافات وتحديد المسؤوليات واتخاذ القرارات اللازمة بذلك، ولذلك ليس هناك تعريف محدد وشامل لمفهوم المساءلة إلا أن الرابط الأساسي بينها وبين مفهوم الرقابة يدل على ضرورة تحديد مواضع الخلل في الأداء الفردي والمؤسسي وتحديد مستوى الكفاءة في تحقيق الأهداف وإقرار الأفراد والمسؤولين لتحمل مسؤولياتهم وفق القوانين والأنظمة والتعليمات الناظمة لأعمالهم. إن المساءلة الحقيقية والهادفة لا تهدف بأي شكل من الأشكال إلى تصيد الأخطاء أو قصد إلحاق الضرر بالأفراد والمؤسسات بل تهدف إلى تطوير الأداء ودراسة أسباب القصور والانحرافات وتحقيق الثواب والعقاب ودفع منظومة العمل إلى الأفضل من خلال الحاكمية الرشيدة والسعي المتواصل للتميز والجودة في الأداء.

وتتصف عملية المساءلة بالشمول والتكامل بحيث تطل كافة إجراءات العمل قياساً بالتشريعات الناظمة لعمل المؤسسة بشكل عام والتكامل المتعلق بمختلف وحدات التنظيم وجميع الأفراد في مواجهة واجبات أعمالهم ومسؤولياتهم وسلطاتهم، فلو تتبعنا هذه العملية في القطاع التربوي بصفته القطاع الأكبر في مختلف المجتمعات فعملية المساءلة لم تعد متعلقة فقط باختبارات ونتائج الطلبة بل تتعدى ذلك إلى المنظومة التربوية بشكل عام حيث تشمل أساليب التدريس والمناهج الدراسية والأهداف التربوية ومؤهلات العاملين وأساليب التقييم والتقويم، بحيث يتم تضمين المساءلة ضمن مقومات العملية التربوية ومكوناً رئيسياً من مكونات النظم التربوية.

وتنصوي عملية المساءلة على قياس مستوى الانجاز مقارنة بالأهداف الموضوعية والتحقق من أسباب الانحرافات وإجراء التقويم بناءً على المعايير الموضوعية إذ تشمل عملية المساءلة محاسبة المقصرين والوقوف على أسباب التقصير ومعالجة الثغرات وتحسين الأداء بما يحقق أهداف المنظمة.

¹ حوشين كمال وبوسبعين تسعديت، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

ثمّة اختلافات إجرائية بين المسائلة والرقابة إذ أن الرقابة بمراحلها الثلاثة الوقائية والجارية والعلاجية تهدف إلى المقارنة بين الواقع الحالي والأهداف الموضوعية في حين أن المسائلة تتدخل للتحقق من واقع الانحرافات في إجراءات العمل والأداء وتصويب العمل بشكل فوري والمحاسبة بشأن التقصير سواء فردي أو جماعي أو مؤسسي.

وتتعدد الجهات العاملة على عملية المسائلة فمنها جهات رسمية داخلية من داخل المؤسسة كالجانب التحقّق والتحقيق والاستيضاحات والاستجوابات من أصحاب القرار في المؤسسة ذاتها ، ومنها جهات رسمية خارجية مثل الجهات القضائية والتنفيذية والبرلمانية، ومنها جهات غير رسمية داخل المؤسسة مثل الثقافة التنظيمية والعلاقة بين العاملين بالإضافة إلى مستوى الأداء وقواعد السلوك ، وهناك الجهات الخارجية غير الرسمية مثل متلقي الخدمة ومنظمات المجتمع المدني.

وحتى تحقّق عملية المسائلة النتائج الايجابية لا بد من تحديد معايير الأداء الموصوفة بالشفافية والمشاركة والوضوح والموضوعية والشمولية، وتطوير عمل اللجان ، ومقارنة النتائج الفردية والمؤسسية بمؤشرات الأداء، ومشاركة العاملين في تحديد أساليب التقويم ، وتعزيز مواطن القوة من خلال الحوافز ، ومعالجة جوانب القصور وفق التشريعات والأنظمة والقوانين النافذة¹.

ويمكن اختصار أهداف المسائلة في الشكل الموالي :

الشكل رقم (4.2.1) : أهداف المسائلة



المصدر : رائدة أحمد الهللات، المسائلة.... تهدف إلى تطوير الأداء ، متاح على :

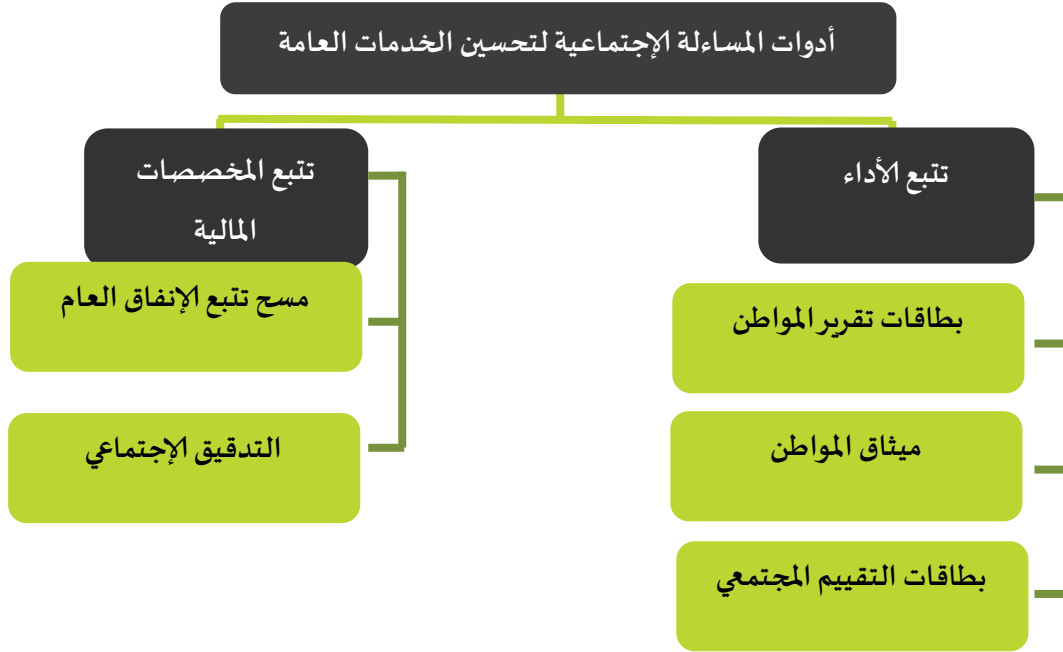
<http://www.shaheennews.com> ، تاريخ النشر 02 مارس 2016، تاريخ الاطلاع : 2017/05/17.

الفرع الثاني : أدوات المسائلة الاجتماعية لتحسين الخدمات العامة : تستهدف أدوات المسائلة الاجتماعية القيام بممارسات لتتبع إما الأداء أو المخصصات المالية وأدناه بعض الأدوات التي تستخدم في كل توجه وشرح مختصر لكل أداة².

¹ رائدة أحمد الهللات، المسائلة.... تهدف إلى تطوير الأداء، متاح على : <http://www.shaheennews.com> ، تاريخ النشر 02 مارس 2016، تاريخ الاطلاع : 2017/05/17.

² هيئة كبر الدولية - مصر، برنامج الحوكمة والمشاركة المدنية، شبكة المسائلة الاجتماعية بالعالم العربي، بشراكة إستراتيجية مع الشراكة الدولية للموازنات (IBP)، استبيان حول أهم أدوات المسائلة الاجتماعية لتحديد أكثر الأدوات احتياجا لتدريب منظمات المجتمع المدني على تطبيقها بهدف التقدم للحصول علي منح صغيرة من شبكة المسائلة الاجتماعية بالعالم العربي للعام 2014 - 2015، متاح على الموقع الالكتروني : www.aman-palestine.org ، تاريخ الاطلاع : 2016/10/08.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية
الشكل رقم(5.2.1) : أدوات المساءلة الاجتماعية لتحسين الخدمات العامة



المصدر : هيئة كير الدولية - مصر، برنامج الحوكمة والمشاركة المدنية، شبكة المساءلة الاجتماعية بالعالم العربي، بشراكة إستراتيجية مع الشراكة الدولية للموازنات (IBP)، استبيان حول أهم أدوات المساءلة الاجتماعية لتحديد أكثر الأدوات إحتياجاً لتدريب منظمات المجتمع المدني علي تطبيقها بهدف التقدم للحصول علي منح صغيرة من شبكة المساءلة الاجتماعية بالعالم العربي لعام 2014 - 2015، متاح على الموقع الإلكتروني : www.aman-palestine.org، تاريخ الاطلاع : 2016/10/08.

أولاً: الأدوات الخاصة بتتبع وتحسين الأداء

1. بطاقات تقرير المواطن: هي أداة يتم خلالها عمل استبيانات استطلاع رأي تُمكن المواطنين من إبداء رأيهم في مستوى جودة الخدمات المقدمة لهم؛ وتتضمن هذه الأداة مشاركة الإعلام في تغطية نشر نتائج هذه الاستبيانات من أجل تعزيز مبادئ المساءلة. وتستخدم بطاقات تقرير المواطن في الحالات التي تكون فيها البيانات المطلوبة من جانب الطلب (مستخدمي الخدمات) وتصوراتهم ورضاهم عن جودة الخدمات العامة غير موجودة؛ وذلك من خلال جمع منهجي ونشر ردود فعل الجمهور . وتعتبر بطاقات تقرير المواطن بمثابة بديل للمنافسة للاحتكاكات المملوكة للدولة التي تفتقر إلى الحافز لتكون متجاوبة -مثل مؤسسات القطاع الخاص- لاحتياجات عملائها. لذا تُعد بطاقات تقرير المواطن وسيلة مفيدة تُمكن المواطنين أن يقيموا أداء مقدمي الخدمات العامة ويقوموا بحملات دعوة للتغيير للأفضل بمصداقية وبشكل جماعي
2. ميثاق المواطن: هو مستند يعبر عن التفاهم بين المواطنين ومقدمي الخدمات فيما يتعلق بالخدمات التي يحصل عليها المواطنين وجودتها نظير سداد الضرائب أو مقابل محدد. ويقدم ميثاق المواطن المعلومات الضرورية التي يحتاج المواطن أن يعرفها عن الخدمة المقدمة من إحدى الوكالات الحكومية/ العامة بشكل مختصر ومحدد. ويتم النظر إليه بأنه تعاقد بين مستخدمي الخدمة ومقدميها، بشكل يوضح مستوى الخدمة الذي يحق للمواطنين الحصول عليه، ومستوى الخدمات الذي يتعين على مقدمي الخدمة الالتزام به. مع القيام في الوقت نفسه بتوفير نظام مُقنن للبت في الشكاوي.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

3. بطاقات التقييم المجتمعي: هي عملية تشاركية بين مقدمي ومتلقي الخدمات تمكن المجتمعات أو المستفيدين من الخدمات من التأثير في فاعلية إحدى الخدمات أو البرامج العامة بهدف تحديد ومناقشة القضايا والصعوبات المتعلقة بأداء الخدمة إلى جانب ترجمة التوقعات من أداء الخدمة إلى مؤشرات قابلة للقياس وتقييم أداء الخدمة العامة وفقاً لتلك المؤشرات ووضع خطط عمل أو إستراتيجيات لتطوير أداء الخدمة.

ثانياً الأدوات الخاصة بتتبع الموارد المالية والموازنات المخصصة:

1. مسح تتبع الإنفاق العام: هي آلية تعتمد على إشراك المجتمع المدني في عملية رصد وتقييم تنفيذ الميزانية على أرض الواقع وذلك من خلال تتبع الموارد العامة والخدمات ومدى جودتها . وتهدف تلك العملية إلى رصد وكشف حالات الفساد، ورصد المشكلات التي تعوق وصول الخدمات إلى المواطنين إلى جانب تحسين كفاءة تنفيذ الميزانية
2. التدقيق الاجتماعي: (يُعبر عنه أحياناً بالحاسبة الاجتماعية) ، وهي العملية التي يتم من خلالها تجميع المعلومات الخاصة بموارد مؤسسة ما؛ بحيث تُحلل هذه البيانات ويتم مشاركتها بطريقة علنية ، وعلى الرغم من استخدام لفظة (المراجعة / الحاسبة) إلا أن (التدقيق الاجتماعي) لا يركز فقط على جانب التكاليف والماليات – بل إن محور تركيز واهتمام التدقيق الاجتماعي هو الكيفية التي يتم بها استخدام الموارد لتحقيق الأهداف الاجتماعية

الفرع الثالث : المساءلة وبعض المصطلحات المقاربة ومعوقات تطبيقها

أولاً : الرقابة والمساءلة والعلاقة بينهما : لا يوجد تعريف موحد للرقابة ، فقد عرفها البعض بأنها (عملية تمارسها هيئة الرقابة على تصرفات أجهزة السلطة التنفيذية بالأموال العامة من خلال التدقيق والفحص والمراجعة والمتابعة والبحوث التقييمية لضمان صحة هذه التصرفات وتحسين كفاءتها سواء في مجال استخدام القوى البشرية أو الموارد المادية ومطابقة الانجازات المتحققة مع الأهداف المجتمعة المرسومة أو المرغوبة وبما يؤدي إلى صيانة هذه الأموال) ، بينما عرفها آخرون بأنها (المنهج العلمي الشامل الذي يجمع بشكل متكامل بين المفاهيم المحاسبية والإدارية والقانونية والاقتصادية بهدف التأكد من سلامة الأموال العامة والمحافظة عليها ، ورفع كفاءة استخدامها وتحقيق الفاعلية من النتائج المحققة ، أي فحص الأداء وتحليل أي انحرافات تظهر ، وإعلام الإدارة المسؤولة بوجود هذه الانحرافات حتى تتخذ الإجراءات المناسبة لمعالجتها وتصحيحها في الوقت المناسب).

ومهما تعددت التعريفات واختلفت فإنها لا تخرج بالرقابة عن كونها نشاط تقييمي يهدف إلى التأكيد من مشروعية وسلامة التصرفات المالية بالدولة، واستخدام الأموال بطريق تحقق الغايات المحددة سلفاً ، وعدم إساءة استعمال هذه الأموال والتقييد بالقوانين والنظم النافذة ، شريطة أن تكون هيئة الرقابة مستقلة لتتمكن من تكوين رأي محايد ونزيه ، وعلى ذلك يعتبر مفهوم الرقابة ذات عمومية وشمول بحيث أن التدقيق بأنواعه المختلفة جزء من هذه العملية ورقابة الأداء كذلك ، وتساهم جميعها لتعطي وحدة كلية وهي الرقابة الشاملة لتهدف في النهاية إلى تحسين وإصلاح الاقتصاد القومي من خلال خط الأموال العامة.

لقد تطورت الرقابة كنتيجة حتمية لاتساع دور الدولة، ودر القطاع العام، وندرة الموارد الاقتصادية، واعتماد منهج التخطيط لتحقيق أهداف المجتمع وغاياته بشكل مرضي، ويمكن الدولة من اللحاق بغيرها من الدول، عن طريق رفع مستويات المعيشة، وتحقيق الرفاهية الاقتصادي والاجتماعي.

وهذا يعني أن تطورات الرقابة من حيث الأصل لاحقة على الدور الذي قامت به الدولة إذ أنها ضمان صحة المسار المالي

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

والاقتصادي ، والأصل كذلك أن الدولة تدير مواردها وأموالها وأعمالها وبرامجها بغض النظر عن وجود رقابة أو مساءلة لأنها وجدت لتقديم خدمة ستظهر محسوسة على أرض الواقع من خلال مشاريعها وتصرفاتها ، وسيحكم الجمهور ما إذا أدت الدولة دورها أم لا ، وهو المعنى الأول بمساءلة الدولة عن ذلك ، مع ملاحظة وجود فوارق نتيجة ظروف متعددة في مدى فعالية أو عدم فاعلية هذه المساءلة.

ومعنى ذلك أن المساءلة موجودة سواء وجدت الرقابة أم لا توجد ، إلا أن الربط بين المساءلة والرقابة جاء لإضفاء الفاعلية على مضمون المساءلة من خلال الرقابة وحتى يصبح المسؤولين عرضة للاستجواب بشأن قيامهم بالمسؤوليات المخولة لهم.

ثانياً : رقابة الأداء كوسيلة من وسائل دعم المساءلة : ويكون هذا من خلال الآتي¹ :

1. يبين الإعلان أن الهدف الأول لرقابة الأداء هو دعم المساءلة وذلك من خلال تقديم المعلومات إلى صانعي القرار في الإدارة الحكومية وإلى السلطة التشريعية وإلى الجمهور ، رقابة الأداء تعتبر جزءاً مكماً لرقابة المشروعية وليست بديلاً عنها، ويقصد بها تعريف السلطة التشريعية والجمهور بمدى نجاح الإدارة أو عدم نجاحها في الحصول على قيمة النقود التي صرفت للنفقات العامة والانتفاع بالموارد ، وكذلك التثبت من تحصيل جميع إيرادات الدولة ، وحتى يتم تحقيق هذا الهدف فإن جهاز الرقابة المالية يجب أن يتحقق من مستوى كفاءة تقارير رقابة الأداء وكيفية بحث تكون آنية وحقيقية، ومتوازنة، ومعززة بالحجج والأدلة المقنعة ومتضمنة للنتائج التي حققها المشروع على ضوء الأهداف والغايات وأن تكون الرقابة قد شملت التكلفة وكفاءة وفاعلية الانتفاع بالموارد
2. ضرورة أن يكون في الدولة قواعد ومعايير محاسبية مقبولة بصفة عامة ومعتمدة داخل الدولة من أجل كشف المخالفات وإعداد التقارير المالية عنها.
3. إخضاع جميع نشاطات الدولة لرقابة ديوان المحاسبة وخاصة كفاءة وفاعلية برامجها بما فيها مراقبة جميع المشروعات العامة وأن يتم توفير الاختصاص القانوني الذي يساعد هذا الجهاز على أداء المهام المطلوبة.
4. ضرورة وجود نظم وضمانات تكفل اتخاذ تدابير تصحيحية فورية وعدم التراخي في فرض الجزاء المناسب والإجراءات التأديبية عند التقصير والإهمال وإساءة استعمال الأموال وسوء التصرفات المالية والإدارية
5. الاهتمام بالتقارير الرقابية وموضوعاتها وعلانياتها لأكثر ففة ممكنة واتصالها بالموضوع الذي تعالجه مباشرة ودقتها وتبليتها للحاجات المطلوبة ومناقشتها في أعلى مستويات السلطة التشريعية في حينها.

ثالثاً : معوقات المساءلة : تنعكس ضعف المساءلة سلباً على كافة مناحي الحياة التي محورها العمليات الإدارية وفيما يلي تلك المعوقات² :

1. الفئة الأولى : معوقات إدارية تتعلق بالجهاز الإداري وتشمل :

- صعوبة تفعيل الرقابة والإشراف الإداري بسبب تضخم حجم الجهاز الإداري وتعدد نشاطاته.

¹ زايو من أجل دعم قيم الشفافية ، مرجع سبق ذكره.

² دويري أحمد عودة، المساءلة في الإدارة العامة في الأردن دراسة ميدانية تحليلية من وجهة نظر المدراء في وزارة التنمية الإدارية و أجهزة الرقابة المركزية ، رسالة ماجستير (غير منشورة) ، اربد، جامعة اليرموك ، الأردن. 2002، ص 101.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

- تعقد اللوائح والإجراءات وليس أدل على ذلك من كثرة التجارب القائمة لتبسيط الإجراءات.
 - ضعف الحماية الممنوحة للأشخاص والوحدات الإدارية التي تمارس أعمال المساءلة.
 - كثرة التغيرات في القوانين والنظم والتعليمات و أحياناً كثرة إعادة الهيكلة يجعل من الصعب ممارسة المساءلة بصورة منتظمة وكعملية متصلة.
2. الفئة الثانية : معوقات اجتماعية ثقافية ومنها:
- هيمنة الولاءات الاجتماعية التقليدية التي تؤدي إلى شيوع المحاباة والمحسوبية.
 - انخفاض مستوى رواتب العاملين في الجهاز الإداري مقارنة بارتفاع تكاليف المعيشة، مما يساعد على إيجاد بيئة ملائمة للفساد.
 - ضعف النشاطات التدريبية الهادفة إلى تعميم ثقافة المساءلة، وبيان متطلباتها ومنافعها.
 - ضعف التنشئة الاجتماعية الأساسية للعاملين وعدم مراعاة ذلك في برامج التكيف التنظيمي كتأهيل الموظفين الجدد، و خاصة في مجال المساءلة وعلاقتها ومقتضياتها.
 - انتشار الفساد يعتبر من المعوقات التي تحول دون تفعيل المساءلة.

المطلب الثالث : علاقة الشفافية بالمساءلة ومستويات الفساد

الفرع الأول : الشفافية والمساءلة خيار استراتيجي : الشفافية والمساءلة هما وسيلة وغاية التنمية، ولا شك في أن تكونا أحد أهم أسباب تقدم الأمم ونهضتها، فكلما زاد مستوى الشفافية والمساءلة كان ذلك أدعى لارتقاء المجتمع وتطوره والعكس صحيحاً وقد يكون غيابهما المعضلة الرئيسة التي تعانيتها الدول النامية في محاولة التقدم واللاحق بركب المجتمعات المتقدمة. فإذا كانت التنمية تعني استكشاف الإمكانيات والقدرات وتوظيفها على نحو يضمن تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية أو يرتقي بالمجتمع السلم الحضاري ويعتلي قائمة التنافس الاقتصادي، فإن الشفافية والمساءلة آلية التعلم والمعرفة التراكمية وضبط التنمية وتوجيهها. التنمية ليست مجموعة من المشاريع والخدمات العامة وحسباً فهذه وسائل وليست غايات بحد ذاتها، الهدف الحقيقي للتنمية هو تطوير الفكر والثقافة نحو الابتكار والإبداع والإنتاج واحترام القانون والوقت، وهذا لا يتأتى إلا من خلال التطبيق

فالشفافية يقصد بها التعرف على ما حدث وما يحدث وما ينوي عمله بكل وضوح بتوفير المعلومات بجدية ونزاهة وجعل الجميع على بينة من الأمر، فالمعلومات جزء من عملية التعلم، والتي هي في جوهرها إحداث التغيير في إعادة تثقيف المجتمع وتطويره الفكر والميول والسلوك للأفضل. المعلومات تستحث الأفراد والجماعات والمؤسسات على صناعة القرارات بكفاءة وفاعلية وتحفزهم في البحث عن الأفضل وتحقيق الإنجاز، المعلومات ليست على الدوام إيجابية ومشجعة ومميزة ويجب ألا تكون كذلك ويجب ألا نتخرج منها ونواربها ونخفيها أو نهدبها ونحسنها طالما أنه ليست هناك مخالفات نظامية. إن التعرف على حجم المشكلة التنموية وتقليص الثغرة بين الوضع الراهن والوضع المرغوب يتطلب معلومات دقيقة وكاملة. نحن لسنا مجتمعاً ملائكياً خال من العيوب والأخطاء، لكن ذلك لا يعني عدم التفريق بين الأخطاء التي ترتكب عن قصد واريحة للأنظمة، وتلك التي تقع إصراراً ومخالفة ص بعد الاجتهاد وخارج عن الإرادة. وقد يلتبس على كثيرين الفرق بين الأخطاء المرتكبة عن قصد أو لعدم توافر المعلومة فتتداخل الأمور عليهم ليلقوا بالأحكام جزافاً وتلقى الشائعات والتفسيرات الوهمية. من هنا كانت المساءلة أمراً مكملًا للشفافية للوصول إلى حقيقة الأمر. فإذا كانت الشفافية معنية بسؤال ماذا يحدث فإن المساءلة تعني بتحليل الحدث ولماذا الأمور تسير على ذلك النحو. إن تفسير القرارات والنتائج للعموم عبر المناقشات العامة يتمم دائرة التعلم بين جميع الأطراف بدلا من الاتصال باتجاه واحد. هذا

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

يؤدي إلى اقتناع الجميع واتضاح التوقعات ومن ثم إنجاز العمل المشترك . الشفافية والمساءلة ليستا قيمة أخلاقية تحافظ على قوة وتماسك وبقاء واستمرارية الحفاظ على المجتمع وحسب ولكنهما آلية للتطوير والتقدم إلى آفاق أرحب في الاقتصاد والسياسة. هناك حذر كبير وغير مبرر من تطبيق ثقافة الشفافية والمساءلة لكن على العكس تماماً فإن إتاحة الفرصة للنقاش وطرح الأسئلة يزيد من توثيق العلاقة بين جعل الأمور واضحة بين المواطنين والأجهزة الرسمية¹.

الفرع الثاني : دور الأجهزة العليا للرقابة في دعم الشفافية وتفعيل المساءلة : بالنظر إلى ما للرقابة من دور هام في التنظيم الإداري خصوصاً بعد أن اتسع نشاط الدولة ، فقد اتجهت الدول إلى إيجاد أجهزة مستقلة للرقابة على نشاط الإدارة ووفرت لها من الضمانات والصلاحيات ما يكفل لها أداء مهمتها في الرقابة في جو من الحيطة للكاملة وبعيداً عن المؤثرات السلبية من أي نوع لضمان أعلى قدر ممكن من النزاهة والشفافية وحتى لا تتأثر توجيهاتها أو قراراتها بأي اعتبارات وبذلك يتسنى لها أن تقدم لدوي العلاقة صورة واضحة وصادقة عن التصرفات الإدارية والمالية بالدولة وأن تزودها بالمقترحات والتوصيات التي تمكنها من النهوض بالأجهزة الإنتاجية والخدمية المختلفة بالدولة.

فأجهزة الرقابة بحكم إنها أجهزة متخصصة مهمتها المحافظة على المال العام وضمان حسن استخدامه والارتقاء بالأداء في المؤسسة الحكومية بما يخدم عملية التنمية الشاملة لتحقيق المصلحة العامة، ولاشك أن نجاح خطط وبرامج التنمية يرتبط بالقضاء على الفساد وغرس قيم النزاهة ودعم الشفافية والمساءلة وهي أهداف أساسية تسعى الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة إلى تحقيقها، وبذلك فهي تلعب دوراً هاماً في مكافحة الفساد، وتولي الشفافية والمساءلة أهمية كبيرة وتعمل على دعمها من خلال تطوير الوسائل والأدوات والأساليب المستخدمة في بيئة العمل الرقابي، ويتلخص دور الأجهزة العليا للرقابة في دعم الشفافية وتفعيل المساءلة بشكل عام من خلال الاهتمام بالنقاط الآتية² :

1. زيادة الدور الرقابي للأجهزة الرقابية قبل الصرف بالإضافة إلى دورها الرقابي أثناء وبعد الصرف، ويتحقق ذلك من خلال قيام الأجهزة الرقابية بإلزام المؤسسات الحكومية بموافاتها بالوثائق الخاصة بعقود التوريد والتعهدات والأعمال والخدمات، خاصة تلك الوثائق المتعلقة بالمنافسة المحدودة والعامة والتأمين المباشر، ومشروع العقد قبل توقيعها من قبل الأطراف، وذلك لتبدي الأجهزة الرقابية رأيها في هذه العقود والتعهدات، على أن تنتهي الأجهزة الرقابية من أداء تلك المهمة خلال مدة محددة .
2. التحديد الواضح لمهام الأجهزة الرقابية المختلفة، بما في ذلك أجهزة الرقابة التابعة لبعض الوزارات وهيئات الرقابة والتحقيق ، وذلك لمنع حدوث تداخل في اختصاصات تلك الأجهزة والقضاء على محاولة بعض الأجهزة القيام ببعض الاختصاصات التي تتجاوز المنصوص عليها في نظام عمل تلك الأجهزة، ويتحقق ذلك من خلال لجنة على مستوى عالٍ من ممثلي هذه الجهات الرقابية يتم فيها التحديد الدقيق واختصاصات كل جهة من تلك الجهات الرقابية
3. دعم استقلالية أجهزة الرقابة، وذلك فيما يتعلق بإعداد مشروعات الميزانية الخاصة بتلك الأجهزة، وكذلك إجراءات التعيين والترقية، لحماية تلك الأجهزة من التبعية لأية جهة أخرى مما يؤثر على فاعلية دورها الرقابي المحايد

¹ عبد الناصر سويسبي، مرجع سبق ذكره.

² زاو من أجل دعم قيم الشفافية، مرجع سبق ذكره

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

4. زيادة مقدار الحوافز التي تمنح لموظفي تلك الأجهزة بشكل يتفق مع الطبيعة الخاصة لعملهم وضرورة العمل على الارتقاء بمؤهلاتهم بصفة مستمرة من خلال الدورات التدريبية والمحاضرات والندوات والمؤتمرات المتعلقة بالعمل الرقابي
 5. ضرورة تبني الأجهزة الرقابية للاتجاهات الحديثة في مجالات الرقابة ومثال ذلك الرقابة في ظل استخدام الحاسب الآلي والتطور التقني وأسلوب المراقبة الشاملة التي تتم بمقتضاها مراقبة جميع نظم الأداء، مع مراعاة العلاقات المتشابكة بين تلك النظم ، والتي تزيد من قدرة تلك الأجهزة على تزويد متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات سليمة وفعالة.
 6. العمل على تغيير صورة الأجهزة الرقابية لدى المسؤولين بالمؤسسات العامة واستبدال الأفكار السلبية بشأن دور تلك الأجهزة في تصيد الأخطاء وتضخيمها لتصبح صورة أكثر إيجابية تعكس استعداد تلك الأجهزة لتقديم المشورة والإرشاد للإدارات المختلفة في تلك المؤسسات ، ومما لا شك فيه أن هذه النظرة إلى دور تلك الأجهزة بصورة إيجابية سوف تجعل من السهل على تلك الأجهزة أن تحصل على المعلومات المطلوبة بسهولة ويسر.
 7. مساهمة الأجهزة الرقابية بصورة فعالة في تصميم وإعداد نظم الرقابة الداخلية والضبط الداخلي، مما يساعد على تقليل فرص حدوث الأخطاء والانحرافات ويصبح من السهل اكتشافها فور حدوثها.
 8. الحرص على التطبيق السليم للقوانين والأنظمة التي تنظم العمل بشفافية ونزاهة، وإبراز الثغرات القانونية في قانون النظام الإداري والمالي للدولة والعمل على سدها من خلال تطوير واقتراح التشريعات والقوانين والأنظمة التي تكفل تحقيق الشافية والنزاهة والمساءلة.
 9. التأكد من فاعلية لتطبيق السياسات والإجراءات على أرض الواقع بهدف تقليص الفجوة بين السياسات والممارسات الميدانية.
 10. الإعلان والإفصاح من قبل الهيئات والأجهزة الرقابية من حالات الفساد بشفافية ووضوح وعن طرق وسائل الإعلام المختلفة وتكثيف برامج مصممة ومدروسة بهدف التوعية والإرشاد والتقييم والردع
 11. التزام موظفي ومراجعي الحسابات بالأجهزة الرقابية بالعمل وفقاً لمعيار المراجعة الإقليمية ، ومعايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات (إنتوساي) وهي أربعة
- الافتراضات الأساسية : تصبح عملية المساءلة أكثر سهولة حين يتم وضع نظم ملائمة للإعلام والرقابة والتقييم والإبلاغ داخل الحكومة ، وعلى السلطات المعنية أن تتأكد من إصدار معايير محاسبية مقبول لإبلاغ البيانات المالية باحتياجات الحكومة والإفصاح عنها، كما يجب أن يقوم كل مكتب لمراجعة الحسابات بوضع سياسة عامة تحدد ما يعتزم التقيد به من معايير المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبات أو غيرها من المعايير، حتى يضمن ارتفاع مستوى الجودة فيما يقوم به من أعمال.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

- **المعايير العامة :** ينبغي أن يكون المراجعون المنفردون ومكتب المراجعة مستقلين عن السلطة التنفيذية وعن الهيئة التي يجري مراجعة حساباتها وأن يكونوا، بمنأى عن أية تأثيرات سياسية، ويجب أن يتمتع المراجع ومكتب المراجعة بالكفاءة المطلوبة، وتوجيه العناية والاهتمام اللازمين للتقيد بمعايير مراجعة الحسابات التي حددها منظمة إنتوساي
- **المعايير الميدانية :** يقوم مراجع الحسابات بتصميم الإجراءات القانونية على نحو يضمن بدرجة معقولة رصد الأخطاء والتجاوزات والأعمال غير المشروعة التي قد تؤثر بشكل مباشر وفعلي على المبالغ التي تتضمنها البيانات المالية ، ويتولى المراجع تحديد درجة الوثوقية التي تتمتع بها الرقابة الداخلية ، وينبغي أن تتضمن أهداف المراجعة القانونية تقديم ما يؤكد اكتمال وصحة ميزانية الدولة وحساباتها.
- **الإبلاغ :** يقوم رئيس المراجعين ، بعد كل عمله مراجعة ، بإعداد تقييم أو تقرير خطي يستعرض فيه نتائج للمراجعة بأسلوب سهل الفهم مع الاكتفاء بالمعلومات المؤيدة بأدلة مسندة تستند إلى عملية المراجعة المتخصصة والوثيقة الصلة ، ويجب أن يتضح في تقارير المراجعة استقلال الرأي والموضوعية والإنصاف والإيجابية (أي أن تتناول الإجراءات العلاجية الواجب اتخاذها في المستقبل).

12. نظراً لحجم الدور المناط بالأجهزة العليا للرقابة والمراجعة في برامج الإصلاح والتطوير والتنمية الإدارية باعتبارها أجهزة متخصصة في متابعة وتقييم كفاءة الأداء بمؤسسات الدولة ، يتعين عليها التركيز والعمل على نشر وغرس ثقافة ومفاهيم ومعايير إتباع الشفافية والمساءلة والنزاهة بين موظفيها والعاملين فيها وذلك من خلال توعيتهم بأهميتها وتوفيرها ليمكنوا من الإطلاع عليها، وإقامة الندوات واللقاءات التدريبية والعلمية والمؤتمرات وتشجيعهم على إعداد البحوث والدراسات والأوراق البحثية في مجال الشفافية والمساءلة والنزاهة، على مستوى القطر وعلى المستويات الإقليمية والدولية من خلال المنظمات والأجهزة والهيئات ذات العلاقة بالعمل الرقابي¹.

المطلب الرابع : الحوكمة والفساد المالي والإداري : يساهم تطبيق الحوكمة في محاربة الفساد المالي والإداري وذلك من خلال² :

الفرع الأول : دور الرقابة في مكافحة الفساد : يؤدي المجتمع المدني المحلي دوراً محورياً في مكافحة الفساد نظراً لكونه دعامة أساسية لنظام الحوكمة، كما أنه يتمتع نظرياً بالاستقلالية التي تخول له ممارسة دوره الرقابي على الحكومة والقطاع الخاص. فثقافة المواطنة قائمة بالأساس على العلاقة الضرائبية التي تنقل الفرد من حالة الرعاية فتجعله معنياً ومشاركاً ومساهماً وتبرر الحق في المراقبة والمساءلة، كما أنه ومن خلال تكويناته المختلفة له القدرة على ملاحظة مدى قيام المرافق العمومية بدورها على أكمل وجه وهو المعيار الذي يحدد وجود الفساد من عدمه، لأن وجوده يؤدي إلى تراجع كفاءة وفعالية المنظومة الإدارية والعكس، أي أن قيام هذه الأخيرة بدورها يدل على عدم وجود إختلالات وظيفية قد تحدثها بعض مظاهر الفساد، من جهة أخرى فإن المجتمع المدني ينشر على المستوى الأفقي أكثر من انتشار الوحدات أو الهيئات القانونية المنوطة بمحاربة الفساد، بمعنى أن عدد جمعيات المجتمع المدني على المستوى المحلي اللامركزي يسمح لها بالتغلغل أكثر على مستوى الوحدات المحلية على عكس هيئات مكافحة الفساد التي

¹ زاوي من أجل دعم قيم الشفافية، مرجع سبق ذكره

² بوهنة علي وقنادزة جميلة، **الحوكمة كأداة للقضاء على الفساد المالي والإداري** ، ورقة بحث مقدمة إلى المؤتمر الدولي الثامن حول : دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة حسينية بن بوعلي الشلف، المنعقد يومي 20/19 نوفمبر 2013.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

غالبا ما تكون ذات طابع مركزي، إذ من غير المعقول وجود هيئات لمكافحة الفساد على مستوى كل وحدة محلية، كما يمكن لجمعيات المجتمع المدني المحلي أن تقوم بتوعية الأفراد حول مخاطر ظاهرة الفساد وجعلهم يعتبرون مكافحة الفساد من أولوياتهم، وترسيخ قيم اجتماعية مثبطة للفساد ومظاهرة، من جانب آخر فإن جهود المجتمع المدني الرامية إلى غرس قيم المواطنة لدى الأفراد من شأنها رفع درجة روح المسؤولية لدى المواطن حول المال العام، كما أن درجة استقطاب فعاليات المجتمع المدني للكفاءات العلمية والعملية - نظرا لكونها ذات طابع تطوعي - تسمح بتسخير تلك الكفاءات لمحاربة الفساد .

الفرع الثاني : آليات الحوكمة والفساد المالي والإداري : تؤدي الحوكمة دورا مهما في معالجة الفساد المالي والإداري والحد منه من خلال مجموعة من الآليات (داخلية وخارجية) تتناولها فيما يلي¹:

أولا : الآليات الداخلية للحوكمة : تنصب آليات الحوكمة الداخلية على أنشطة وفعاليات المنشأة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها، ويمكن تصنيف آليات الحوكمة إلى ما يلي:

1. مجلس الإدارة : يعتبر مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في المنشأة من سوء الاستعمال، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة قد يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية المنشأة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أداؤها، وبالتالي تعظيم قيمة المنشأة.
2. لجنة المراجعة : تساهم في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي يتم الإعلان عنها، وذلك من خلال دور اللجنة في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في المنشآت، ودورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ الحوكمة .
3. التدقيق الداخلي : يقوم المدقق الداخلي من خلال الأنشطة التي ينفذها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي . وعليه فالتدقيق يعد آلية مهمة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتعلق بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية واكتشاف حالات الغش والتزوير .

ثانيا : الآليات الخارجية للحوكمة : تتمثل آليات الحوكمة الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين عن المنشأة، وضغوط المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، ومن أمثلة هذه الآليات ما يلي :

1. الاندماجات والاكتمابات : لا شك من أن الاندماجات والاكتمابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة، وهي تعتبر آلية مهمة من آليات الحوكمة، فبدونها لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتماب أو الاندماج.
2. التدقيق الخارجي : يؤدي المدقق الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، ويمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة، إذ يساعد على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويعزز الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين، ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على أن التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف، التبصر، والحكمة، فالإشراف يتم من خلال التحقق من عمل المنشأة واكتشاف الفساد، والتبصر يساعد متخذي القرارات بتزويدهم بتقييم مستقل للبرامج

¹ بوهنة علي وقنادزة جميلة، مرجع سبق ذكره.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

والسياسات، العمليات والنتائج، أما الحوكمة تحدد الاتجاهات والتحديات التي تواجهها المنشأة، ولانجاز هذه الأدوار يستخدم التدقيق المالي، تدقيق الأداء والتحقق والخدمات الاستشارية .

3. **التشريع والقوانين** : تؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة. لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.

4. **آليات حوكمة خارجية أخرى** : هناك آليات حوكمة خارجية أخرى، تؤثر في فاعلية الحوكمة بطرق هامة ومكملة للآليات الأخرى، وتتمثل هذه الآليات في دور المنظمات الدولية مثل منظمة الشفافية العالمية التي تمارس ضغوط هائلة على الحكومات والدول، من أجل محاربة الفساد المالي والإداري، ومنظمة التجارة العالمية لها دور تحسين النظم المالية المحاسبية، وعليه يتضح الدور الذي تلعبه آليات الحوكمة المختلفة في الحد من الفساد المالي والإداري.

الفصل الثاني : الحوكمة كأداة لحماية المال العام وترشيد النفقات العمومية

خلاصة الفصل الثاني

أثبتت التجارب العالمية التنموية أن حوكمة المال العام هي لترشيد النفقات العمومية، وعليه استوجب على كل الجهات الرسمية والمسؤولة عن تسيير القطاعات الحيوية في الدولة أن تضمن أطروحات الحوكمة، باعتبارها نسقا متكاملًا من الآليات و المكنيزمات المؤسساتية التي تدفع باستدامة الدولة وترقية الوحدات المحلية بالإضافة إلى تحسين الخدمات العمومية المنشودة.

كما أن أهمية حوكمة المال العام أضحيت من المقاربات المهمة لدراسة توجه الدولة التنموي، ومدى سعيها للتطوير والتحديث المستمر لأجهزتها الإدارية وتنظيمها البيروقراطي، في إطار إضفاء صبغة الحوكمة المؤسساتية المحلية ومحاوله تفادي إشكالات التنمية الجهوية بحلول براغماتية للدولة والوحدات المحلية وللمجتمع بصفة عامة.

تعتبر الشفافية والمساءلة مفهومان مترابطان كل منهما يعزز من وجود الآخر، لذا فإن غياب عامل الشفافية لا يمكن وجود المساءلة، وما لم يكن هناك مساءلة فلن يكون بالتأكيد للشفافية أية قيمة في ظل غياب المساءلة، وتعتبر الشفافية والمساءلة ركنًا أساسيًا ومهماً في العمليات الإدارية الحديث، التي تؤمن بالنهج الديمقراطي البناء من خلال الحوار الهادف في عملية المكاشفة والمحاسبة والمصارحة.

كما أن الشفافية تعتبر عنصراً رئيساً من عناصر المساءلة والتي تعتمد في عملها على توفير المعلومات وصحتها والتدقيق فيها، ولكي تكون المنظمات المستجيبة لحاجات الناس ولمشاغلمهم منصفة، عليها أن تكون شفافة وتوفر معلومات كافية تساعدهم على فهمها ومراقبتها، والشفافية هي الخطوة الأولى في محاربة الفساد، لكنها تتطلب وسائل اتصال ومجتمع قادر على الحصول على المعلومات من مصادرها واستخدامها الاستخدام الأمثل في مساءلة الأجهزة الحكومية والمنظمات العامة، حيث أن نشر هذه المعلومات يوسع دائرة المشاركة والرقابة والمحاسبة ويحاصر الفساد.

وفي الأخير إن مصطلحا الشفافية والمساءلة لهما علاقة قوية بمستوى الفساد بشتى صوره وأشكاله، وعند غياب مفهوما الشفافية والمساءلة ينتشر الفساد، وهو شيء طبيعي وذلك لغيابهما، حيث إن مصدر الفساد وقوته يكمن في الغموض وعدم الوضوح.

الفصل الثالث : معايير ال IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

مقدمة الفصل الثالث

أصبحت المعايير المحاسبية الدولية مبادئ محاسبية مقبولة على الصعيد العالمي، وهي تحسن وتنسق النظم والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بالطرق التي تعرض فيها منظمة ما كشوفها المالية.

كما أنها توفر معيارا متماسكا بشأن إدراج المعلومات المالية في التقارير المالية القانونية ، وإن مصداقية المعايير المحاسبية الدولية مضمونة نظرا لمستواها الرفيع والاعتراف الدولي بها والإجراءات الصارمة التي تتبع في إعدادها وشرحها، ولذا فإن إمكانية مقارنة إعداد التقارير المالية وتوافقها وتحسينها باستمرار تعتبر من ضمن الدعامات الأساسية لهذه المعايير .

وفي السنوات الأخيرة، أحرز تقدم ملحوظ في تطوير المعايير المحاسبية الدولية ليلبغ ذروته بظهور معيارين اثنين معترف بهما دوليا هما:

- المعيار المحاسبي الدولي (IAS) International accounting standards

- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS) International financial reporting standards

والذي أعلن عنه ما المجلس الدولي لمعايير المحاسبة، وانطلاقا من هذين الأخيرين ظهرت معايير أخرى نذكر منها على وجه خاص المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام IPSAS والتي سيتم التطرق إليها في هذا المطلب من خلال المباحث الموالية:

- المبحث الأول : الاتجاه الدولي نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية؛

- المبحث الثاني: الإفصاح والقياس باستخدام معايير ال IPSAS؛

- المبحث الثالث : الجهود الدولية لتطوير المحاسبة العمومية وإسهامات معايير IPSAS في تحسين وتفعيل متطلبات حوكمة المال العام.

الفصل الثالث : معايير ال IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

المبحث الأول : الاتجاه الدولي نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية

أبرزت العولمة عدة نتائج من بينها ما يسمى بالمعايير الدولية حيث أنها مست غلب العلوم حتى أنها وصلت للمحاسبة ومعظم فروعها، وما يهمننا في الدراسة هي المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وحاجة المحاسبة العمومية لها ، وفي هذا المبحث سنحاول التطرق إلى عوامل ظهورها وأهم ما يميزها عن سابقتها والمتعلقة بالمحاسبة المالية، والاتجاه الدولي لتبنيها والاعتماد عليها.

المطلب الأول : نشأة وتعريف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

الفرع الأول : نشأة المعايير : نشأت المعايير المحاسبية الدولية من نشأت مجلس معايير المحاسبة العمومية governmental Accounting Standards Board(GASB) إذ أنشأ هذا المجلس تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية FAF لتناول قضايا التقرير المالي في الحكومات المركزية والمحلية ولقد كان الدافع لإنشاء هذا المجلس التقصي في قابلية القوائم المالية التي تعدها الحكومات للمقارنة مع التقارير المالية التي تعدها منشآت الأعمال وذلك عندما واجهت بعض المدن الأمريكية احتمال الإفلاس. ويتشابه الهيكل التشغيلي في مجلس معايير المحاسبة العمومية GASB مع نظيره في مجلس معايير المحاسبة المالية¹ FASB.

أن الإتحاد الدولي للمحاسبين ومن خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام قد باشر في إصدار معايير محاسبية دولية للحكومات تستند إلى تطبيق أساس الاستحقاق الكامل وهي مستقاة من معايير المحاسبة الدولية ويقوم بإجراء التوافق معها لكي تكون قابلة للتطبيق على المحاسبة العمومية وقد بلغ عدد هذه المعايير إلى غاية 2015، 37 معيار يستند إلى أساس الاستحقاق ومعيار وحيد يطبق الأساس النقدي، وقد أصبح لهذه المعايير قبول دولي واسع وهناك اتجاهات متنامية لتبنيها أو الاستناد إليها في وضع معايير وطنية مشابهة لها وبشكل عام فإن التوجه الجاد والحقيقي لدى كثير من دول العالم خصوصاً المتقدمة منها هو تبني أساس الاستحقاق.

وقد صدرت المعايير الجديدة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) وهو لجنة دائمة تابعة للاتحاد الدولي لمراجعي الحسابات ويمثل أكثر من 160 هيئة عضواً في 120 بلداً، ويتسم نظام المعايير الجديدة بمصداقيته وجودته الرفيعة وبمعايير محاسبية معدة بطريقة مستقلة تقوم على عملية محكمة ومدعومة من الحكومات والهيئات المحاسبية المحترفة ومنظمات التنمية الدولية مثل البنك الدولي والبنك الآسيوي للتنمية ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي وصندوق النقد الدولي والمجلس الدولي لمعايير المحاسبة والمنظمة الدولية للمؤسسات العليا للرقابة والمحاسبة، وهي تجمع أفضل الممارسات للحكومات والمنظمات التي لا تنبغي الربح. وقد اعتمدت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي والمفوضية الأوروبية والحلف الأطلسي مؤخراً المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تقاريرها المالية.

ويقوم مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام بتطوير IPSAS من خلال إعطاء الفرصة للتعليق على الأطراف المعنية، أي أن مراجعي الحسابات الخارجيين، معدي الحسابات (بما في ذلك وزارات المالية)، ومنظمات خلق الكثير من المعايير المحاسبية الوطنية والدولية، والمواطنين، اجتماعات IPSASB حيث ناقش التنمية والتي تمت الموافقة على نشر هذه المعايير وغيرها من

¹ المحاسبة المتوسطة، على الخط، متاح على : <http://www.slideshare.net/wafaahamad/1-6494005/download> ، تاريخ الاطلاع :

الفصل الثالث : معايير ال IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

الوثائق هي مفتوحة للجمهور. ويتم نشر جدول الأعمال، بما في ذلك محاضر اجتماعات IPSASB، على الموقع الإلكتروني للـ www.ipsasb.org مراقب في اجتماعات IPSASB وبما في ذلك بنك التنمية الآسيوي، والاتحاد الأوروبي، ومجلس معايير المحاسبة الدولية وصندوق النقد الدولي، منظمة الإنتوساي، منظمة التعاون والتنمية، والبنك الدولي والأمم المتحدة وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي.

يتم نشر النص الرسمي لهذه المعايير من قبل IPSASB باللغة الإنجليزية، وقد ترجم دليل الـ IPSASB من الإنجليزية إلى الفرنسية، الإسبانية، الألمانية، الروسية الصينية، والمجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA) في الأردن قد نشر النسخة العربية.

وتمول IPSASB مصارف التنمية المتعددة الأطراف (البنك الدولي، والبنك الأفريقي للتنمية ...) توفير نسبة كبيرة من التمويل لأعمال IPSASB، ومصادر أخرى للدخل تأتي من المؤسسات الدولية والوطنية والإقليمية، وبالإضافة إلى ذلك، الاتحاد الدولي للمحاسبين والسيكا (المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين) دعم أعمال IPSASB.

الفرع الثاني : تعريف المعايير المحاسبية الدولية : المعيار المحاسبي هو 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 المناسب¹.

كما يمكن تعريف المعيار على أنه نموذج معترف به من السلطة للقياس، وبالتالي فإن المحاولات في المحاسبة للمعايرة هي محاولات لوضع توحيد في الطرق المحاسبية، والنموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج أو النسخة المصرح بها من قبل السلطة².

وهي إطار منظم للسياسات المحاسبية والإفصاح عنها تصدرها لجنة كالجنة معايير المحاسبة الدولية أو جمعية مهنية كجمعية المحاسبين والمراجعين أو جهة حكومية كوزارة الاقتصاد لتلتزم بها المؤسسات والشركات والهيئات على اختلاف أنواعها عند إعدادها وعرضها للقوائم المالية المعروضة على الغير بهدف تمكين الأطراف الخارجية من اتخاذ قرارات مالية واقتصادية رشيدة³.

هي عبارة عن مجموعة من المقاييس والإشارات الوصفية المحددة، يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس واثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع .

المطلب الثاني : أهداف وأثار اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

الفرع الأول : أهداف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام : تسعى معايير IPSAS إلى تحقيق هدفين رئيسيين لتحسين جودة ونوعية المعلومات وتقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة الخاصة وإضافة إلى هذين الهدفين توجد أهداف ثانوية تتمثل في الموالي¹:

¹ طلال الججاوي، عبد الناصر نور ، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق ، جامعة الإسراء ، الأردن، بدون سنة نشر، متاح على :

http://www.jps-dir.com/forum/uploads/1317/InternationalStandards_Jordan.pdf، تاريخ الاطلاع : 2011/05/13.

² محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، 2005، ص 268.

³ مجمع الإدارة ، معايير المحاسبة الدولية ، [على الخط]، في 2010/12/29 ، دليل المحاسبين ، متاح على : <http://www.jps->

[dir.com/Forum/forum_posts.asp?TID=3563](http://www.jps-dir.com/Forum/forum_posts.asp?TID=3563) ، تاريخ الاطلاع : 2011/02/09.

الفصل الثالث : معايير ال IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

- تطوير معايير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛
- مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة الخاصة؛
- الاعتماد على الأداء؛
- تطبيق مبدأ محاسبة الالتزام؛
- الاعتماد على القيد المزدوج؛
- تحقيق نوعية وكيفية عرض التقارير المالية للقطاع العام؛
- تدعيم المصادقة على الحسابات من طرف المدققين؛
- تحقيق الشفافية والمصادقية والموثوقية على المعلومة المالية في القطاع العام.

الفرع الثاني : آثار اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSAS) على الممارسات المتبعة في إعداد الميزانية

العامة للدولة : إن اعتماد أو تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يستوجب ممارسات تتبع في إعداد الميزانية العامة للدولة مبنية على الآتي²:

- إجراء المحاسبة على أساس تجميع القيود؛
- أن تتم مقارنة هذه الميزانيات مع المبالغ الفعلية التي يتم احتسابها وتقديمها على أساس تجميع القيود؛
- أن يتم إعداد هذه الميزانيات أيضا على أساس محاسبي فعلي بمعنى أن تكون قائمة على أساس الخدمات المقدمة والسلع التي يتم تلقيها خلال السنة المالية؛
- أن تتضمن على نحو مستقل عند الاقتضاء ميزانية رأسمالية تغطي الأصول المادية وغير المادية، أي حيازة المعدات، والآليات والبرمجيات وغيرها والبنود الإفرادية كما هو متوقع في الفترة المعنية تفاصيل الميزانية الرأسمالية بالنسبة للفترة المعنية ؛
- أن تتضمن على نحو مستقل، المصروفات غير النقدية مثل الاهتلاك واندثار الممتلكات والمنشآت والمعدات، واعتمادات الإيجار المالي والأصول غير المادية وأي أصول أخرى والتي سيتم إضعافها وخفض أسعارها، والبضائع التي سيتم استلامها دون تكلفة، والربح والخسارة عند التصرف بالممتلكات والمنشآت والمعدات، والأصول غير المادية (عندما تكون كبيرة)، والتزايد المتوقع في النفقات والمطلوبات من الإجازات السنوية، وإعانات العودة إلى الوطن، والتأمين الصحي بعد الخدمة.

¹ Jean- François des Robert, Jaqucolibert, **les normes IPSAS et le secteur public**, Dunod, Paris, 2008, p10.

² منظمة الطيران المدني الدولي (الايكاو)، مشروع ميزانية المنظمة للسنوات 2017-2018-2019، ورقة عمل الجمعية العمومية - الدورة التاسعة والثلاثون للجنة الإدارية،

A39-WP/46 AD/1 28/7/16، متاح على : www.icao.int، ص 20.

الفصل الثالث : معايير ال IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

المبحث الثاني : الإفصاح والقياس باستخدام معايير ال IPSAS

أثبت السعي المتنامي لتطوير المحاسبة العمومية والمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، أن هدفه الأساسي هو توصيل المعلومات المالية والمحاسبة لمختلف مستخدمي المعلومة المالية، والتوصيل الناجح لا يكون إلا من خلال الإفصاح المحاسبي المناسب والهادف إلى تقديم المعلومات المفيدة لمستخدمي المعلومات المالية وهذه الأخيرة من وجهة نظر مستخدميها ينتج عن عمليات القياس المحاسبي للنفقات العامة والإيرادات العامة، والقياس السليم والمنطقي هو الذي يعطي نتائج مفيدة في مجالات اتخاذ القرارات وترشيدها، فالمحاسبة العمومية تؤدي وظيفتها بشكل فعال من خلال القياس والإفصاح المحاسبي ، فما هي معايير ال IPSAS المتعلقة بهما؟

المطلب الأول : عوامل النجاح الحاسمة من اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

الإرادة السياسية وملكية التقنية أي القدرة على القدرة (التدريب وإعادة التدريب وتنمية قدرات الموظفين)، التوجه العام والتنوير، مؤتمتة القدرة المالية نظام المعلومات وحدات التنفيذ. أيضا، فإن اعتماد ال IPSASs توليد الكثير من الفوائد مثل الفوائد السياسية والاقتصادية. وتشمل¹ :

الفرع الأول : الفوائد السياسية من اعتماد ال IPSASs ، وتمثل فيما يلي:

1. المساءلة: متطلبات المعايير المحاسبية لزيادة الإفصاح في التقارير المحاسبية يزيد من مستوى المساءلة في الحكومة
2. الشفافية: حيث اعتمدت هذه المعايير المحاسبية والإفصاح الكامل أصبح ضرورة محاسبة القطاع العام حكومة
3. تحسين مصداقية / النزاهة: حكومة المحاسبة / التقارير لا يمكن أن يكون ذات مصداقية إذا كانت الحكومة نفسه يقرر القواعد وبالتالي، فإن الحاجة إلى هيئة مثل هذه المعايير التي من شأنها وضع القواعد
4. النفوذ السياسي: قد تكون هناك حاجة الحكومة لتوفير المعلومات المحاسبية من قبل أعلى أو قانونية سلطة مثل الأمم المتحدة
5. أفضل الممارسات الدولية والمقارنة: المعايير يسعى إلى ضمان أن البيانات المالية المعدة أساس أنها قابلة للمقارنة دوليا
6. تساعد معلومات مقارنة أصحاب المصلحة في تقييم مدى استخدمت مواردها
7. افصاحات الكبرى: المعايير تشجع الكشف الكامل، الذي يعتمد على الشفافية والنزاهة والمساءلة
8. زيادة السيطرة على الهيئات العامة: لزيادة الإفصاح والشفافية والقابلية للمقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية سوف تعتنق تتخلل القطاع العام بدوره العائد قدر أكبر من المساءلة

الفرع الثاني : الفوائد الاقتصادية للاعتماد ال IPSASs ، وتمثل فيما يلي:

2. بناء الثقة في الوكالات المانحة والمقرضين: اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يزيد الأهلية في البلاد الفوائد الاقتصادية الوصول من الوكالات المانحة، والمؤسسات المالية للقطاع الخاص(السندات والصكوك وكالات التصنيف)، والمؤسسات الرسمية (صندوق النقد الدولي والبنك الدولي)
3. تحسين تقديم الخدمات: ونتيجة لأكبر المساءلة والشفافية واعتماد المعايير المحاسبية الدولية وتحسين القيمة للإنفاق المال
4. تجميع التقارير: اعتماد المعايير المحاسبية الدولية ستضمن التقرير الشامل المعاملات المالية الحكومية وظائف

¹ Ijeama.N.B, Oghohomeh.T , **Adoption of international public sector accounting standards in Nigeria : Expectations, benefits and challenges**, journal of investment and management, Vol 3,N°1,2014, p 27.

الفصل الثالث : معايير الـ IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

5. تعزيز ترتيبات الشراكة بين القطاعين العام والخاص: الجهود التعاونية بين القطاعين العام والخاص ومما يعزز القطاعات

مع كل من يعمل على مجموعة مماثلة من المعايير المحاسبية (المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية)

6. النفوذ الاقتصادي: وبفعل الدول السيادية مع إمكانية الحصول على فوائد تتناسب مع حجمها الحكومة عرضة للنفوذ

الاقتصادي أكثر من المرجح أن اعتماد المعايير

الفرع الثالث : فوائد أخرى : حدد الأمين العام في تقريره المتعلق بالاستثمار في الأمم المتحدة لتصبح منظمة أقوى على الصعيد

العالمي ((بشأن الإدارة المالية)) خمس فوائد رئيسية ترتبط باعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهي¹:

– مواكبة أفضل الممارسات؛

– تحسين إدارة الأصول والخصوم؛

– توافر معلومات أشمل عن التكاليف؛

– تحسين الاتساق والقابلية للمقارنة؛

– زيادة الشفافية والمساءلة.

المطلب الثاني: عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام الانتشار العالمي لها

الفرع الأول : عرض وتصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

أولاً : عرض المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام : تتكون المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام من 26 معيار محاسبي

الصادرة إلى غاية 2007²، وقد تم تطويرها بصفة مستمرة حتى تتمكن من تمثلي العناصر الأساسية لإستراتيجية في وضع معايير

عالية الجودة في الحفاظ على المعايير الحالية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وتسهل المعايير IPSAS إلى معايير التقارير

المالية IFRS، كما سبق الإشارة لهذا، وقد طورت معايير IPSAS من 34 معيار إلى 38 معيار إلى غاية 2015 حتى يتم

الحفاظ على التقارب الموجود بينها وبين معايير الإبلاغ المالي IFRS ذات الصلة بالقدر اللازم ، وتتضمن معايير IPSAS هذه

أيضاً توصيات مهمة لجعل تطبيقها مناسباً للقطاع العام، وتتمثل في³:

¹ الأمم المتحدة، التقرير المرحلي الخامس عن اعتماد الأمم المتحدة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام - تقرير الأمين العام، الجمعية العامة، الدورة السابعة والستون، 2012/08/30، متاح على : <https://digitallibrary.un.org> ، ص ص (8-9).

² جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، المعايير الدولية لحاسبة القطاع العام، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية USAID، الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، الطبعة الأولى، 2002، على الخط، متاح على : www.paaa.net ، تاريخ الاطلاع : 2012/04/20.

• لأكثر معلومات عن المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام يمكن الرجوع إلى جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، المعايير الدولية لحاسبة القطاع العام، فقد تم الاعتماد عليه بدرجة كبيرة في البحث عن معايير IPSAS.

³ **LES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC** , Publié le 31 Juillet

2015, disponible en line sur : <http://lacomptaenlive.over-blog.com/2015/07/les-normes-comptables-internationales-du-secteur-public.html>,

consulte le 30/05/2017.

الفصل الثالث : معايير الـ IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

- **المعيار رقم 01** : عرض البيانات المالية يهدف إلى وضع طرق موحدة لعرض البيانات المالية المتعلقة بالقطاع العام ويساعد هذا المعيار على إعطاء تمثيل منظم يوضح الحالة المالية والعمليات التي تقوم بها الهيئات العمومية؛ كما يهدف هذا المعيار إلى :

✓ بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من

البيانات المالية للمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية الخاصة بمنشآت أخرى؛

✓ يبرز هذا المعيار الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد

الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.

وتتكون البيانات المالية حسب هذا المعيار من الأجزاء المكونة التالية:

(أ) بيان المركز المالي؛

(ب) بيان الأداء المالي؛

(ج) بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛

(د) بيان التدفق النقدي؛

(هـ) عندما توفر المنشأة موازنتها المصادق عليها للجمهور، مقارنة بين المبالغ المقدّرة والفعلية إما كبيان مالي إضافي

منفصل أو كعمود موازنة في البيانات المالية؛

- **المعيار رقم 02** : جدول تدفقات الخزينة يهدف هذا المعيار إلى توضيح مصادر تمويل الهيئات العمومية واستخداماتها وبيان

الأرصدة النقدية وتدفقات الخزينة، كما يحدد تقديم بيان التدفقات النقدية مصادر التدفقات النقدية الواردة والبنود التي أنفق

عليها النقد خلال فترة التقارير ورصيد النقد في تاريخ تقديم التقارير.

وتعتبر المعلومات حول التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة إذ أنها تقدم لمستخدمي البيانات المالية المعلومات لكل من الأغراض

المحاسبية وأغراض صنع القرار، كما تتيح معلومات التدفق النقدي للمستخدمين تحديد الطريقة التي تحصل فيها منشأة في

القطاع العام على النقد الذي تتطلبه لتمويل أنشطتها والأسلوب الذي تم فيه استخدام هذا النقد.

- **المعيار رقم 03** : الرصيد الصافي للسنة والأخطاء الأساسية والتغيرات في المحاسبة يوضح تأثير العمليات الاستثنائية على

حركة أموال الخزينة كدفع مصاريف لمواجهة الظروف الطارئة ويوضح كذلك المعالجة المحاسبية للتغيرات والتقديرات المحاسبية

ومعالجة الأخطاء المرتكبة خلال الفترة، ويهدف هذا المعيار إلى فرض معايير لعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية،

بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصويب

الأخطاء .

كما يهدف أيضا المعيار إلى تعزيز مدى ملائمة ومصداقية البيانات المالية الخاصة بالمنشأة، وقابلية مقارنة تلك البيانات المالية

عبر الوقت مع البيانات المالية للمنشآت الأخرى.

الفصل الثالث : معايير الـ IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

- **المعيار رقم 04** : آثار التغيرات في صرف العملات الأجنبية يعرض هذا المعيار البيانات المالية للعمليات الخارجية وتحويلها إلى بيانات بالعملة المحلية ويوضح كيفية معالجة فروقات أسعار الصرف الناتجة عن انخفاض قيمة العملة، يمكن أن تقوم المنشأة بالأنشطة الأجنبية بطريقتين، فقد يكون لها معاملات بالعملات الأجنبية أو قد يكون لها عمليات أجنبية، ومن أجل إدخال المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية للمنشأة، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة تقرير المنشأة، ويجب ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة تقرير المنشأة، وتعتبر المواضيع الرئيسية في محاسبة المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية هي تقرير أي سعر صرف سيتم استخدامه وكيفية الاعتراف في البيانات المالية بالآثار المالي للتغيرات في أسعار الصرف.

- **المعيار رقم 05** : تكاليف الاقتراض يوضح طرق المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض والتي تمثل فوارق السحب على المكشوف والقروض القصيرة الأجل والطويلة وأقساط القروض وفروق أسعار الصرف الناتجة عن الاقتراض بالعملات الأجنبية، ويبين هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، وهو يتطلب بشكل عام التسجيل الفوري لتكاليف الاقتراض على أنها مصروفات، على أن هذا المعيار يتيح، كمعالجة بديلة مسموح بها، رسملة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل.

- **المعيار رقم 9** : الإيراد من المعاملات التبادلية ، يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التبادلية، بحيث يعتبر الموضوع الرئيسي في محاسبة الإيراد هو تحديد وقت الاعتراف بالإيراد. يتم الاعتراف بالإيراد عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة للمنشأة، ويمكن قياسها بشكل موثوق به، كما يحدد هذا المعيار الحالات التي يتم بها تلبية هذه المقاييس، وبذلك يتم الاعتراف بالإيراد، ويوفر هذا المعيار كذلك الإرشاد العملي لتطبيق هذه المقاييس.

- **المعيار رقم 10** : التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، يجب على المنشأة التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق أن تطبق هذا المعيار على البيانات المالية الرئيسية بما في ذلك البيانات المالية الموحدة للمنشأة التي تقدم تقاريرها بالعملة الوظيفية التي هي عملة الاقتصاد المفرط التضخم.

- **المعيار رقم 11** : عقود الإنشاء، ويهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للتكاليف والإيرادات لعقود الإنشاء، وهذا المعيار:

- يحدد الترتيبات التي ستصنّف على أنها عقود إنشاء؛
- يوفّر الإرشادات بشأن أنواع عقود الإنشاء التي تنشأ في القطاع العام؛
- يحدد أساس الاعتراف والإفصاح عن مصروفات العقد، وإذا كان ذلك مناسباً، إيرادات العقد.

الفصل الثالث : معايير ال IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

- **المعيار رقم 12 : المخزون**، يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية، كما إن المسألة الرئيسية في محاسبة المخزون هي مبلغ التكلفة الذي يجب أن يعترف به كأصل ويُدْرَج في الميزانية العمومية ويرحل حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به، ويوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق به كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق. كما يوفر أيضًا إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل التكاليف للمخزون.
- **المعيار رقم 13 : عقود الإيجار** ، يوضح ترتيب عقود الإيجار ومعالجتها من قبل المؤجر والمستأجر ، ويهدف هذا المعيار إلى تحديد السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة للمستأجرين والمؤجرين لتطبيقها على عقود الإيجار التمويلية والتشغيلية.
- **المعيار رقم 14 : الأحداث اللاحقة** بعد تاريخ الإغلاق يوضح الأحداث المناسبة وغير المناسبة التي تقع بين تاريخ الإغلاق وبين تاريخ نشر القوائم المالية، يهدف هذا المعيار إلى وصف:-
 - ✓ متى يتوجب على المنشأة أن تعدّل بياناتها المالية لتعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد التقرير؛
 - ✓ الإفصاحات التي على كل منشأة تقديمها حول التاريخ الذي تم فيه اعتماد إصدار البيانات المالية، وحول وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير.
- كما يستلزم القرار أن لا تقوم المنشأة بإعداد بياناتها المالية على أساس المنشأة المستمرة، إذا كانت وقائع ما بعد تاريخ إعداد التقرير تشير إلى أن افتراض المنشأة المستمرة ليس أمرًا مناسبًا.
- **المعيار رقم 15: الأدوات المالية الإفصاح** وعرض المعلومات يوضح المعلومات الواجب الإفصاح عنها، ويهدف هذا المعيار إلى تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام.
- **المعيار رقم 16 : العقارات الاستثمارية** يحتوي على الإجراءات الانتقالية عندما تعتمد مؤسسة طريقة محاسبة النشاط للمرة الأولى والتسجيل المحاسبي لمباني التوظيف التي لم تسجل محاسبيا من قبل ، ويهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.
- **المعيار رقم 17 : الاستثمارات المادية(الممتلكات والمصانع والمعدات) :** يحتوي على إجراءات انتقالية تسمح للكيانات أن لا تجعل محاسبيا الاستثمارات المادية خلال النشاط ويتم التسجيل على أساس القيمة العادلة لهذه الاستثمارات، ويهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق باستثمار المنشأة في الممتلكات والمصانع والمعدات الخاصة بها والتغيرات في هذا الاستثمار، وتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات في الاعتراف بالأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الاستهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها فيما يتعلق بها.
- **المعيار رقم 18 : الإقرار بأعمال القطاعات(تقديم التقارير حول القطاعات)** ، إن الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ الإقرار بالمعلومات المالية الخاصة بأعمال القطاعات ، ويعمل الإفصاح عن هذه المعلومات على :

الفصل الثالث : معايير الـ IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

✓ مساعدة مستخدمي القوائم المالية على الحصول على فهم أفضل لأداء الإدارات والتعرف على الموارد المخصصة لدعم النشاطات الرئيسيّة؛

✓ دعم شفافية الإقرار المالي والاستجابة إلى مسؤولياتها والتزاماتها.

- **المعيار رقم 19 : المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة :** يهدف هذا المعيار إلى تعريف المخصصات المؤنات والأصول، الالتزامات والخصوم المحتملة يهدف هذا المعيار إلى تحديد قيمة المؤنات وتحديد الخصوم والأصول المحتملة والظروف التي تكون مناسبة لعمليات التسجيل المحاسبي وإجراءات تقييمها والمعلومات الواجب تقديمها، كما يحدد المعيار الظروف التي يجب فيها الاعتراف بالمخصصات، وكيفية قياسها وما هي الإفصاحات التي يجب إجرائها عن هذه المخصصات كما يتطلب المعيار أيضاً الإفصاح عن معلومات معينة عن الالتزامات والأصول المحتملة في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها ووقتها ومقدارها.

- **المعيار رقم 20 :** الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأطراف المترابطة يشتمل على إجراءات توضيح المعلومات التكميلية المتعلقة بمكافأة أهم المسيرين وبعض الآليات الأخرى، إن الهدف من هذا المعيار هو ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حيثما تكون هناك سيطرة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة.

وتطلب مثل هذه المعلومات لأغراض المسائلة لتسهيل فهم المركز المالي والأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل. إن القضايا الأساسية في الإفصاح عن المعلومات حول الأطراف ذات العلاقة هي تحديد الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المنشأة مقدمة التقارير، وتحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول العمليات مع هؤلاء الأطراف.

- **المعيار رقم 21 انخفاض قيمة الأصول الغير مولدة للنقد :** الهدف من هذا المعيار هو وصف الطرق التي تستخدم لتحديد إذا كان الأصل غير مولد للخرينة إلى فقدان القيمة والتأكد من أن الخسائر في القيمة لا تسجل محاسبياً ، يهدف هذا المعيار إلى وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتحديد ما إذا انخفضت قيمة إحدى الأصول غير المولدة للنقد ولضمان الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، ويحدد المعيار أيضاً متى تقوم المنشأة بعكس خسارة انخفاض القيمة كما توضح الإفصاحات المطلوبة.

- **المعيار رقم 22 : الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام ،**والهدف من هذا المعيار هو وصف متطلبات إفصاح الحكومات لتقديم معلومات عامة عن البيانات المالية والكشف عن المعلومات المناسبة ويمكن أن تعزز الشفافية في التقارير المالية، وتوفير فهم أفضل للعلاقة بين السوق وغير السوق أنشطة الحكومة وبين البيانات المالية والإحصائية قواعد إعداد التقارير المالية، يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة.

ويمكن أن يعزز الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما من شفافية التقارير المالية وأن يساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

الفصل الثالث : معايير ال IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

- **المعيار رقم 23** : الإيراد الناتج عن عمليات غير التبادل، والهدف من هذا المعيار هو وصف الاحتياجات المالية والإبلاغ عن الإيرادات الناشئة عن معاملات الصرف غير التبادل، بخلاف المعاملات التي تؤدي إلى كيان الجمع، الموحدة ويتناول القضايا التي تحتاج إلى النظر في الاعتراف والقياس الإيرادات من غير معاملات الصرف بما في ذلك تحديد مساهمات المالكين¹. يهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية حول الإيراد الناشئ من معاملات غير تبادلية، باستثناء المعاملات غير التبادلية التي تؤدي إلى اندماج المنشأة، ويتعامل هذا المعيار مع القضايا التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار لدى الاعتراف بالإيراد من المعاملات غير التبادلية وقياسه بما في ذلك تحديد مساهمات المالكين.

- **المعيار رقم 24** : عرض معلومات الميزانية في القوائم المالية ، يتطلب هذا المعيار مقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية المبالغ الناشئة عن تنفيذ الميزانية، كما يتطلب الكشف عن تفسير أسباب الانحرافات بين الجرد المادي والفعلي للموازنة ، والامتثال لمتطلبات هذا المعيار يساهم في تعزيز المساءلة والالتزامات الشفافية في بياناتها المالية، والأداء المالي في الميزانية في تحقيق النتائج يقتضي هذا المعيار تضمين مقارنة المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية الخاصة بالمنشآت التي يطلب منها، أو تختار، إتاحة موازنتها المصادق عليها للجمهور والتي تتحمل تبعًا لها المسؤولية عنها علنًا.

ويتطلب المعيار أيضًا الإفصاح عن الأسباب وراء الاختلافات الهامة بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية ، وسيضمن الامتثال لمتطلبات هذا المعيار بأن تؤدي منشآت القطاع العام التزامات المساءلة الخاصة بها وأن تعزز شفافية بياناتها المالية من خلال إظهار الامتثال للموازنة المصادق عليها التي تتحمل المسؤولية عنها علنًا وإظهار أدائها المالي في تحقيق النتائج المقدرة.

- **المعيار رقم 25** : امتيازات المستخدمين، يهدف هذا المعيار إلى المعالجة المحاسبية إلى الامتيازات التي يستفيد منها المستخدمين العاملين في القطاع العام مقارنة بالخدمات المقدمة من طرف العامل ، وتمثل هذه الامتيازات في:

- ✓ الامتيازات طويلة الأجل المتمثلة في الأجر، الاشتراكات الاجتماعية، العطل المدفوعة الأجر، العطل المرضية، العلاوات، الخدمات المجانية... الخ؛
- ✓ الامتيازات المتعلقة بمنصب العمل؛
- ✓ امتيازات أخرى طويلة الأجل كالأوسمة المقدمة للأقدمية ، العطل المتعلقة بالأقدمية... الخ؛
- ✓ التعويضات المقدمة في نهاية الخدمة المهنية.

يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس للمحاسبة والإفصاح لمنافع الموظفين، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشأة بما يلي :-

- ✓ التزامها بدفع المنافع إذا قدم الموظف خدمته مقابل حصوله عليها؛
- ✓ المصروف المترتب على المنشأة حين تستهلك المنافع الاقتصادية أو مقدرات الخدمة الناتجة عن الخدمة التي يقدمها الموظف مقابل هذه المنافع.

¹institute for international public sector accounting standard s, ipsas , on line , disponible sur : <http://www.ipsas.org> , consulter le : 05/01/20 11

الفصل الثالث : معايير الـ IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

وهي عبارة عن البنود غير النقدية المتضمنة في الميزانيات: إن أهم النفقات غير النقدية التي تحتسب من أجل الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام تعود إلى استحقاقات الموظفين¹:

- ✓ استحقاقات التأمين الصحي بعد انتهاء الخدمة التي يتحصل عليها الموظفون العاملون وكذلك المتقاعدين المؤهلين أثناء سنوات الخدمة؛
 - ✓ الإجازة السنوية التي تدفع عادة للموظفين عند نهاية الخدمة؛
 - ✓ استحقاقات الإعادة إلى الوطن، التي تدفع للموظفين الدوليين عند نهاية الخدمة؛
 - ✓ كذلك الاهتلاك/اندثار الأصول المادية وغير المادية يعتبر أيضا مصروفات غير نقدية.
- **المعيار رقم 26** : الأضرار النقدية - انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد ، هدف هذا المعيار هو بيان الإجراءات التي على المنشأة تطبيقها لتحديد ما إذا كان أصل منتج للنقد قد انخفضت قيمته ولضمان أنه تم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، كما يحدد هذا المعيار كذلك متى يجب على المنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة وبين الإفصاحات اللازمة.
- **المعيار 27** : الزراعة
- **المعيار 28** : العرض التقديمي
- **المعيار 29** : الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
- **المعيار 30** : الأدوات المالية الإفصاحات
- **المعيار 31** : الأصول غير المادية
- **المعيار 32** : امتياز الخدمات: المرخص
- **المعيار 33** : اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام لأول مرة
- **المعيار 34** : البيانات المالية الفردية (المنفصلة) يحدد هذا المعيار المتطلبات لإعداد وعرض البيانات المالية المنفصلة والمحاسبة عن المنشآت المسيطر عليها ومنشآت السيطرة المشتركة والمنشآت الزميلة في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة المسيطرة، وللمضارب والمستثمر.
- **المعيار 35** : البيانات المالية الموحدة أو المجموعة بحيث يحدد هذا المعيار المتطلبات لإعداد وعرض البيانات المالية الموحدة للمؤسسات الواردة في المعيار 34، وقد جاءت المعايير 34 و35 لتحل محل المعيار 6 حيث كان في السابق يشمل البيانات المالية المنفصلة والمجموعة مع بعض وبعدها قرر IPSASB فصلها في معيارين.
- **المعيار 36** : الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة ، كما جاء هذا المعيار ليحل محل المعيار 7 و المعيار 8، وتم ضمهما في هذا المعيار بحيث تطبق المنشأة التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي هذا المعيار في محاسبة الاستثمارات من قبل مستثمر في الشركات الزميلة، حيث يؤدي الاستثمار في الشركة الزميلة إلى

¹ منظمة الطيران المدني الدولي (الايكاو)، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الفصل الثالث : معايير الـ IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

الاحتفاظ بحصة ملكية على شكل حصة مساهمة أو هيكل حقوق ملكية رسمي آخر، كما تعني في نفس المعيار المنشأة التي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي هذا المعيار في محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة وإعداد التقارير عن أصول و التزامات وإيرادات ومصاريف المشروع المشترك في البيانات المالية للمشاركين في المشاريع المشتركة والمستثمرين بغض النظر عن الهياكل أو الأشكال التي تتم بموجبها نشاطات المشروع المشترك.

- المعيار 37 : الشراكات

- المعيار 38 : الكشف عن المصالح في الكيانات الأخرى

- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: إعداد التقارير المالية بموجب أساس النقد المحاسبي : ويعتبر الجزء الأول فيه إلزامي، ويوضح المتطلبات التي تنطبق على جميع المنشآت التي تعد البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي، أما الجزء الثاني ليس إلزاميًا، ويحدد السياسات المحاسبية والإفصاحات الإضافية التي يجذب أن تبناها منشأة ما لتعزيز المساءلة المالية وشفافية بياناتها المالية. كما يتضمن هذا الجزء شروطًا لطرق بديلة في عرض معلومات معينة.

إن الغرض من هذا المعيار هو وصف الطريقة التي ينبغي بها عرض البيانات المالية ذات الغرض العام بموجب الأساس النقدي المحاسبي، وتعتبر المعلومات حول المقبوضات والمدفوعات والأرصدة النقدية لمنشأة ما ضرورية لأغراض المساءلة كما أنها توفر معطيات مفيدة لتقييم قدرة المنشأة على توليد نقد كاف في المستقبل، ومصادر النقد وإستخداماته المحتملة

ثانيا : تصنيف معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS : تنقسم المعايير IPSAS في معالجة حسابات الدولة حسب اختصاص كل معيار كالتالي¹:

- معايير متعلقة بالميزانية المالية للدولة؛

- معايير متعلقة بحسابات التسيير؛

- معايير متعلقة بالحسابات المجمعة للدولة؛

- معايير متعلقة بالتطبيقات الميدانية؛

- معايير أخرى.

1. معايير متعلقة بالميزانية العامة : تصنف هذه المعايير في الميزانية حسب ما يلي :

- الأصول : تشمل هذه المعايير المتعلقة بحسابات الأصول التي تكون موازنة الدولة وتشمل ما يلي² :

✓ المعيار رقم 13 : عقود الإيجار؛

✓ المعيار رقم 16 : ملكية الاستثمارية؛

✓ المعيار رقم 17 : الممتلكات، المصانع والمعدات؛

✓ المعيار رقم 12 : المخزون؛

¹<http://www.ifac.org>, consulter le : 09/02/2011.

² حسام أبو علي الحجاوي ، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، الطبعة الثانية، دار الحامد، عمان، 2004، ص ص (147-151).

الفصل الثالث : معايير الـ **IPSAS** كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

✓ المعيار رقم 21 : النقص في الأصول غير الوحدة النقدية.

- الخصوم : تتألف معايير الخصوم من :

✓ المعيار رقم 05 : تكاليف الاقتراض؛

✓ المعيار رقم 19 : المؤونات المتعلقة بالأصول والخصوم؛

✓ معيار 25: امتيازات المستخدمين.

2. معايير متعلقة بحسابات التسيير :

- المعيار رقم 09 : الإيراد الناتج عن عمليات التبادل؛

- لمعيار رقم 23 : الإيراد الناتج عن عمليات غير التبادل؛

- المعيار رقم 03 : صافي فائض أو عجز الفترة ، والأخطاء الجوهرية ، والتغير في السياسات المحاسبية؛

- المعيار رقم 14 : الأحداث اللاحقة لتاريخ الإقرار المالي؛

- المعيار رقم 13 : عقود الإنشاء.

3. معايير متعلقة بالحسابات المجمعة العمومية : تشمل الحسابات المجمعة على معايير فيما يلي :

- المعيار 34 : البيانات المالية الفردية

- المعيار 35 : البيانات المالية الموحدة

- المعيار 36 : الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

- المعيار 37 : الشراكات

4. معايير متعلقة بالتطبيقات الميدانية : تتمثل المعايير المتعلقة بالتطبيقات الميدانية في العناصر الآتية¹ :

- المعيار رقم 24 : عرض معلومات الميزانية في القوائم المالية؛

- المعيار رقم 22 : الإفصاح المالي عن المعلومات.

5. معايير أخرى : وتتمثل في المعايير الموالية :

- المعيار رقم 04 : اثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية؛

- المعيار رقم 10 : الإقرار المالي في الاقتصاديات ذات معدل التضخم المرتفع؛

- المعيار رقم 18 : الإقرار بأعمال القطاعات؛

- المعيار رقم 15 : الأدوات المالية : الإفصاح والعرض؛

- المعيار رقم 20 : المعلومات المتعلقة بالجزء المرتبط؛

- المعيار رقم 26 : الأضرار النقدية.

¹Institute for international public sector accounting standards, **opcit**.

الباب الأول الفساد في المال العام كظاهرة عالمية ومعايير الـ IPSAS كحل لمكافحة الظاهرة

الفصل الثالث : معايير الـ IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

- المعيار 32 : امتياز الخدمات: المرخص

جدول رقم (1.3.1): تصنيف المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

معايير أخرى	معايير متعلقة بالتطبيقات الميدانية	معايير متعلقة بالحسابات الجمعة العمومية	معايير متعلقة بحسابات التسيير	معايير متعلقة بالميزانية العامة		البيان
				الأصول	الخصوم	
04			09		13	رقم المعيار
10					16	
18	24	06	23	05	21	
20	22	07	03	19	12	
15		08	14	25	17	
26			13			

المصدر : آسية قمو، اتجاه نظام المحاسبة العمومية الجزائري في ظل المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS خلال

الفترة (2002-2012)، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم

التسيير، جامعة قاصدي مرباح بورقلة، 2012، ص 156.

الفرع الثاني : المنظمات الدولية المطبقة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام : ان عملية تطبيق معايير IPSAS هي أكثر من كونها مجرد ممارسة محاسبية حيث أن لها تأثير على أداء المنظمات والحكومات وهذا ما أدى إلى انتشارها وتطبيقها في العديد من الدول والمنظمات والجدول الموالي يوضح مدى انتشارها على مستوى المنظمات الدولية مع سنة الاعتماد.

الباب الأول الفساد في المال العام كظاهرة عالمية ومعايير الـ IPSAS كحل لمكافحة الظاهرة

الفصل الثالث : معايير الـ IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

جدول رقم (2.3.1) : المنظمات الدولية المطبقة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

الرقم	المنظمة	تاريخ التنفيذ
1	منظمة الأغذية والزراعة (الفاو)	2012
2	الوكالة الدولية للطاقة الذرية	2011
3	منظمة الطيران المدني الدولي	2010
4	منظمة العمل الدولية	2010
5	المنظمة البحرية الدولية	2010
6	مركز التجارة الدولية	2014
7	الاتحاد الدولي للاتصالات	2010
8	منظمة الصحة للبلدان الأمريكية	2010
9	الأمم المتحدة	2014
10	برنامج الأمم المتحدة الإنمائي	2012
11	منظمة الأمم المتحدة للتربية والعلم والثقافة (اليونسكو)	2010
12	صندوق الأمم المتحدة للسكان	2012
13	مفوضية الأمم المتحدة لشؤون اللاجئين	2011
14	منظمة الأمم المتحدة للطفولة (اليونيسيف)	2012
15	منظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية (اليونيدو)	2010
16	مكتب الأمم المتحدة لخدمات المشاريع	2012
17	وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين في الشرق الأدنى، الأونروا	2012
18	منظمة السياحة العالمية	2012
19	الاتحاد البريدي العالمي	2011
20	برنامج الأغذية العالمي	2008
21	منظمة الصحة العالمية	2010
22	المنظمة العالمية للملكية الفكرية	2010
23	المنظمة العالمية للأرصاد الجوية	2010

المصدر : المحكمة الجنائية الدولية، تقرير المحكمة عن تقييمها لتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام ، الدورة التاسعة، نيويورك، ديسمبر 2010، متاح على : <https://asp.icc-cpi.int> ، ص 9 (بتصرف واستحداث).

الباب الأول الفساد في المال العام كظاهرة عالمية ومعايير ال IPSAS كحل لمكافحة الظاهرة

الفصل الثالث : معايير ال IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

الفرع الثالث : الدول المتبنية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

كما سبق الإشارة إليه في نطاق تطبيق معايير IPSAS فهي تشمل جميع المؤسسات الحكومية والمنظمات غير الهادفة للربح والحكومات وغيرها وهذا ما يؤكد انتشارها العالمي الواسع والسريع، بحيث الجدول الموالي يوضح الدول المعتمدة لمعايير IPSAS وطرق اعتمادها لهذه المعايير .

جدول رقم (3.3.1): يوضح الدول المعتمدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وطرق الاعتماد

الدولة	نوع التوافق/الاعتماد
أمريكا	دول لها سياسات محاسبية متقاربة مع IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق
المملكة المتحدة	
هولندا	دول تبنت IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق
اسبانيا	
الصين	دول على طريق تطبيق IPSAS وفقا لأساس الاستحقاق
الأرجنتين	
ماليزيا	دول تبنت معيار الأساس النقدي
المغرب	
باكستان	دول على طريق تطبيق الأساس النقدي تم الانتقال إلى تطبيق معايير أساس الاستحقاق
نيجيريا	
الجزائر	دول لها مشاريع إصلاحات مالية ومحاسبية تتضمن الأخذ بـ ipsas
جنوب إفريقيا	
لبنان	

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مصادر مختلفة

المطلب الثالث : تجارب دولية في تطبيق معايير ال IPSAS وإصلاح الأنظمة المحاسبية

شهد العالم تطورات كبيرة في ميدان الإصلاح المحاسبي للدولة فقد تركز الاهتمام على تحسين الخدمات وتقييم الأداء وتحقيق الشفافية والعمل على تطوير وتحديث الأجهزة الحكومية ومختلف النصوص والتشريعات القانونية وفق التطورات العالمية التي يفرضها العالم لمواكبته وتقديم المعلومات وإعطاء الصورة الصادقة لأنشطة الدولة من خلال الإطار القانوني والتقني لنظامها المحاسبي.

الفصل الثالث : معايير الـ IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

الفرع الأول : تجربة الحكومة الفيدرالية في الولايات المتحدة الأمريكية : تتكون هذه الجزئية من شقين : الشق الأول يتعلق بتجربة تنظيم الجهاز التنفيذي، والشق الثاني يتعلق بمراجعة أداء الأجهزة التنفيذية في الحكومة الفيدرالية الأمريكية كما سيتم إيضاحه.

أولاً : التجربة الأمريكية في ميدان تنظيم الجهاز التنفيذي : انصب هذا الجهد على تنظيم الجهاز التنفيذي للحكومة الأمريكية الفيدرالية، وتم بمعرفة ما سمي بـ " لجنة هوفر الأولى (1947-1949م) ". وكان هدف التنظيم دراسة طرق وأساليب الأداء في الأجهزة التنفيذية الفيدرالية، بهدف الوصول إلى تحسين أدائها وترشيد أوجه مصروفاتها. وتبنى هذا التوجه التنظيمي مدخل الإصلاح الشامل للأجهزة التنفيذية. كما تم التركيز على الجوانب الخمسة التالية¹:

- التوازن بين الصلاحيات والمسئوليات؛

- أدوات الإدارة مثل: المالية، الوظائف والموظفين، الخدمات العامة، نظام حفظ الوثائق والتقارير الحكومية؛

- التداخل والازدواجية في الأجهزة الحكومية؛

- اللامركزية في التنفيذ تحت مظلة إشراف مركزي؛

- إعادة تنظيم الأجهزة التنفيذية.

واتبع في أسلوب الدراسة الاعتماد على فرق العمل المتخصصة والمتنوعة من جهات متفرقة ذات علاقة ، وقامت الفرق المتخصصة بتقديم تقاريرها للجنة الرئيسية التي تقود هذه الفرق. وتم التوصل إلى التوصية بتبني ميزانية الأداء، وتبسيط إجراءات مناقشة الاعتمادات المالية، ووضع نظام متكامل وفعال لإعداد ميزانيات الأجهزة التنفيذية، بما يسهم في تخفيض تكاليف الرقابة على التنفيذ.

ثانياً : التجربة الأمريكية في ميدان مراجعة أداء الأجهزة التنفيذية : هدفت هذه التجربة إلى بناء جهاز حكومي قادر على تقديم خدمات عامة متميزة بتكلفة أقل. وتبنت الدراسة مدخل الإصلاح الشامل للأجهزة التنفيذية، والتركيز على أساليب الأداء والعمليات الإدارية والمعوقات التي تصاحبها. كما ركزت الدراسة على إعادة تشكيل ثقافة المنظمات التنفيذية بما يخدم المستفيدين في المقام الأول.

بالتركيز على تحسين الأداء. واعتماد إدخال الأساليب الإدارية الحديثة المطبقة في أجهزة القطاع الخاص إلى أجهزة الدولة. وكذلك تيسير الإجراءات، وتقديم خدمات متميزة للمستفيدين. ونتج أيضاً عن المشروع توفير مبالغ تقدر بأكثر من (37) بليون دولار خلال السنوات السبع الماضية منذ عام 1993م، ويعزى السبب في هذا الوفرة إلى تقليص عدد موظفي الحكومة الفيدرالية بما مقداره (377000) موظف في عام 2000م مقارنة بعددهم في عام 1993م².

كما تطلب اعتماد منظومة الأمم المتحدة الأمريكية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام جزءاً لا يتجزأ من عملية إصلاح نظامها الإداري والمالي الرامي إلى الوصول بمعاييرها المحاسبية وإعداد تقاريرها المالية إلى مستوى دولي معترف به يتماشى مع أفضل الممارسات المتبعة في القطاع العام والقطاع الذي لا يهدف إلى تحقيق الربح. وتتطلب هذه المعايير أن تقوم المحاسبة على أساس

¹ عبد الرحمن بن عبد الله الشقاوي، نحو أداء أفضل في القطاع الحكومي في المملكة العربية السعودية، ندوة الرؤية المستقبلية للاقتصاد السعودي، أكتوبر 2002، وزارة التخطيط، [على الخط]، الرياض، 2002، متاح على: mmsec.com/m3-files/performance.doc، تاريخ الاطلاع: 2011/07/13، ص ص (15 - 16).

² عبد الرحمن بن عبد الله الشقاوي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

الفصل الثالث : معايير الـ IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

الاستحقاق لتسجيل المعاملات المالية، التي تعطي صورة أكثر واقعية عن الأداء والوضع المالي للوحدات الحكومية، حيث أوصت اللجنة الإدارية الفرعية التابعة لمجلس الرؤساء التنفيذيين، في اجتماع لها برئاسة الأمين العام للأمم المتحدة، باعتماد هذه المعايير في منظمات الأمم المتحدة في موعد لا يتجاوز 2010.

وفي جويلية 2006، وافقت الجمعية العامة في قرارها 283/60، على اعتماد منظمة الأمم المتحدة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام¹.

الفرع الثاني : تجربة كندا ونيوزيلندا وأستراليا وبريطانيا : في عام 1990م تبنت كل من كندا ونيوزيلندا وأستراليا وبريطانيا إصلاحاً إدارياً ركز على مفهوم الإدارة لتحقيق النتائج، وكان هدف مشروع الإصلاح زيادة الكفاءة والفاعلية في الأداء والإنتاجية في الأجهزة الحكومية، وكذلك تعزيز مبدأ المساءلة أو المحاسبة الإدارية، وكان مدخل المشروع هو الإصلاح الشامل بحيث يتم إعطاء صلاحيات واسعة لرؤساء الأجهزة التنفيذية كتلك التي تعطى لرؤساء الأجهزة في القطاع الخاص، وأن تتم محاسبتهم على النتائج ، لذلك تم مطالبة كل جهاز بثلاثة أمور:

- إعداد خطط إستراتيجية لتوضيح رسالة وأهداف كل جهاز لموظفي الجهاز والمستفيدين منه؛
- وضع خطط تشغيلية لترجمة الخطط الإستراتيجية إلى أهداف تفصيلية مرتبطة برسالة وأهداف الجهاز؛
- استخدام مقاييس الأداء للتحقق من تقدم الجهاز نحو تحقيق الأهداف.

وأظهرت التجربة في هذه الدول أهمية التعامل الجيد مع مقاييس الأداء بغرض التأكد من أنها: تنطلق من أهداف البرنامج، تعكس قدرة المسؤولين في التأثير المباشر على النتائج المستهدفة وأثرها على المستفيد، تعطي دوراً لمديري البرامج والمسؤولين عن تحقيق النتائج في تصميم مقاييس الأداء لبرامجهم، تشمل النوعية والكمية والكفاءة والفاعلية، وتتيح جمع المعلومات حول مدى تحقيق الجهاز للأهداف العامة والتفصيلية على السواء.

كما قامت هذه الدول باستخدام مقاييس الأداء من أجل المساءلة من خلال: نشر نتائج قياس جودة الخدمات للمستفيدين كما فعلت بريطانيا وكندا أن يتم الاتفاق على مستوى الأداء بين الإدارة العليا والإدارات التنفيذية وتؤخذ النتائج أساساً للمساءلة والمحاسبة الإدارية، ثم قيام أجهزة التنفيذ برفع تقارير بنتائج أدائها للأجهزة الرقابية².

الفرع الثالث : تجربة فرنسا في ميدان الإصلاح : في إطار التجربة الفرنسية حول إصلاح نظامها المحاسبي للدولة والانتقال من محاسبة الصندوق إلى محاسبة الذمة المالية للدولة فمنذ صدور التعليمات سنة 1994 وتلتها التعليمات العامة سنة 1997 لتبني عملية الإصلاح حيث نتج عن هذه الفكرة صدور القانون العضوي المتعلق بقانون المالية في 01 أوت 2001 يتوافق مع عصرنة وإصلاح الميزانية العامة للدولة لسنة 1998 ولقد حل هذا القانون ليعوض القانون العضوي لسنة 1959³.

¹ منظمة الأمم المتحدة، تقرير المدير العام عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، الأصل إنجليزي، [على الخط]، في 2008/08/04، متاح على: unesdoc.unesco.org/images/0016/001618/161884a.pdf ، تاريخ الإطلاع ، 2012/02/09 ، ص ص(1-2).

² عبد الرحمن بن عبد الله الشقاوي ، مرجع سبق ذكره، ص 18

³ Agnès brichard , jean Claude scheide , **convergence comptabilité publique / comptabilité privé** : une évolution continu, en line, cahier du club secteur public N° 01 , disponible sur : www.secteurpublic.asso.fr/, consulter le 28/04/2012 .

الفصل الثالث : معايير ال IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

ويشمل الإصلاح على توفير الشفافية لحسابات الدولة خصائص تركز على الاتجاهات الحديثة لنظام المحاسبة العمومية وتشمل هذه الخصائص ما يلي¹:

- يعتمد على مبادئ المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية التي تعتمد على أساس الاستحقاق؛
- يقوم على مبدأ الشفافية والمسائلة من أجل إعطاء الصورة الصادقة لحسابات الذمة المالية للدولة؛
- مبدأ الفصل بين المحاسبة الإدارية التي يمسكها الأمرون بالصرف، والمحاسبة العامة التي يمسكها المحاسبون العموميون؛
- يأخذ نظام المحاسبة العمومية بعين الاعتبار المعايير الدولية للقطاع العام حيث قامت لجنة المحاسبة العمومية الفرنسية الذي يرأسها المدير العام Michel prada بتبني في إطار محاسبتها على 13 معيار يتوافق مع نظامها المالي للدولة ابتداء من سنة 2006 والتي تعتبر كمرجع للمصادقة على حسابات الدولة من طرف مجلس المحاسبة الفرنسي².
- الفرع الرابع : تجربة بلجيكا : في عام 22 ماي 2003 تبنت بلجيكا الإصلاح مختلف القوانين وركز هذا الإصلاح على³:
 - القانون العضوي المتعلق بنظام الميزانية والمحاسبة للدولة الفيدرالية؛
 - إلغاء القانون المتعلق بتنظيم مجلس المحاسبة؛
 - قانون نظام الميزانية المتعلق بالميزانية والمحاسبة المرتبطة بالبلديات والقطاعات الجهوية.ويركز هذا الإصلاح على:
- الاعتماد على نظرية القيد المزدوج في معالجة العمليات المحاسبية للدولة؛
- إصلاح نظام المحاسبة العمومية وذلك بتحضير النصوص التشريعية المتعلقة بالمخطط المحاسبي للدولة؛
- محاسبة الذمة المالية للدولة وأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة.

المبحث الثالث : الجهود الدولية لتطوير المحاسبة العمومية وإسهامات معايير IPSAS في تحسين وتفعيل متطلبات حوكمة المال العام

عند النظر في جهود تطوير المحاسبة العمومية وإصدار المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) وسياسيات الإفصاح والشفافية في اعتمادها ، يظهر أن الهدف الأساسي هو وضع معايير محاسبية أقل تعقيدا وتوفي بالاحتياجات المتجددة لممارسات الأعمال وإدارات الحكومات والمؤسسات العمومية وتمكن من الحصول على المعلومات ذات جودة تغطي احتياجات مستخدميها بما فيها الكشف المبكر عن الأزمات، وكون الشفافية والوضوح أحد المرتكزات الأساسية للحكومة بصفة عامة فإن اعتماد المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSAS) من شأنه أن يحسن ويزيد من فعالية حوكمة المال العام.

¹ Henry Michel crucis ,finance publique , édition Montchrestien , paris , 2003 , p218.

²République français , **nouvel normes comptable pour l'état** , 21janvier 2004. p4.

³Gruson, **la réforme de comptabilité publique**, [en line], Réutilisation des informations du secteur public – 11 décembre 2007, disponible sur : www.simplification.fgov.be/doc/1197899141-8879.pdf - , consulter le : 02/09/2011.

الفصل الثالث : معايير الـ IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

المطلب الأول : الجهود والدراسات الدولية لتطوير المحاسبة العمومية : لقد عملت عدة جمعيات في مجال المحاسبة العمومية لتطويرها و تطوير أساليب الرقابة وتتمثل هذه الجهود في الدراسات الدولية من خلال المنظمات والهيئات المهتمة.

الفرع الأول : تطوير المحاسبة العمومية في الولايات المتحدة الأمريكية

إن الاهتمام بالمحاسبة العمومية لم يبدأ منذ زمن قريب، ومن خلال هذا الفرع سنتعرض إلى المحاولات المتعلقة بنشأة وتطور مبادئ المحاسبة العمومية في الولايات المتحدة الأمريكية والمنظمات التي ساهمت في ذلك¹:

1. اللجنة الوطنية لمحاسبة المحليات : كانت المحاولة الأولى لهذه اللجنة في وضع مبادئ وقواعد المحاسبة الـ عمومية إذ أصدرت في عام 1934م تصورها عن الإطار العام الأولي لمبادئ المحاسبة في الوحدات الإدارية المحلية والولايات، وتضمن هذا التصور بعض المبادئ والقواعد المحاسبية الواجبة التطبيق في وحدات الإدارة المحلية والولايات في أمريكا.
2. اللجنة الوطنية للمحاسبة الـ عمومية : وتم تأسيسها لتحل محل اللجنة الوطنية لمحاسبة المحليات، وفي عام 1986م أصدرت تقريراً هاماً عن المحاسبة والمراجعة والتقارير المالية الحكومية، وأشار إلى ذلك، التقرير بالأحرف الأولى (G.A.A.F.R) وهذا التقرير تضمن مجموعة من المبادئ والقواعد المحاسبية التي استخدمت بشكل واسع، بعد ذلك كمصدر أساسي لمبادئ وقواعد المحاسبة الحكومية كأساس للتطور في المجالات التي نالت ذلك.
3. مجلس معايير محاسبة التكاليف : تأسس هذا المجلس في عام 1970م، كانت مسؤولياته محددة في توظيف وتسجيل المبادئ والقواعد المحاسبية التي يجب على الوحدات استخدامها في حساب التكاليف بهدف تسعير بعض أنواع التعاقدات الحكومية².

وهذا المجلس أصدر العديد من المبادئ والقواعد التي تحكم إبرام العقود الحكومية مع شركات الأعمال الخاصة مثل عقود وزارة الدفاع.

4. مكتب المحاسبة العامة : إن هذا المكتب من أحد أجهزة الكونغرس الأمريكي وهو المسؤول عن صيانة وإصدار المعايير المحاسبية في وحدات الحكومة الفدرالية، وفي عام 1972م أصدر المكتب بعض المبادئ والقواعد المحاسبية والمراجعة في الوحدات والبرامج والأنشطة الحكومية وسنة 1981م أعاد المكتب صياغة هذه المعايير بحيث أكدت على ضرورة التأكيد على أن التقارير المالية الحكومية أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وضرورة الإفصاح عن مدى كفاءة واقتصادية وفعالية إدارة الأنشطة الحكومية من البرامج والأنشطة الحكومية.
5. مجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكيين : لقد تم إصدار هذا المجمع عام 1971م كدليل للمحاسبين والمراجعين يتعلق بمراجعة الوحدات الحكومية المحلية والولايات، وأكد المجمع بوضوح أنه وفي الأمور التي لم يتم تعديلها بموجب هذا الدليل فإن القواعد والمبادئ التي جاءت في (G.A.A.F.R) تمثل مبادئ محاسبة متعارف عليها وواجبة التطبيق في مراجعة وحدات الحكومة³.

6. مجلس معايير المحاسبة المالية : في منتصف السبعينيات تعرضت مهنة المحاسبة إلى ضغوط متزايدة شكلت على إثرها العديد من الجهات على مستوى الكونغرس وعلى مستوى الحكومة الأمريكية لتقضي الحقائق والممارسات في مجال مهنة

¹ إبراهيم قاسم الحسني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، سنة 1999، ص 15.

² قاسم إبراهيم الحسني، مرجع سبق ذكره، ص 15.

³ قاسم إبراهيم الحسني، مرجع سبق ذكره، ص 15.

الفصل الثالث : معايير الـ IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

المحاسبة والمراجعة، ودفعت هذه الضغوط جمعيات والمعاهدات العلمية والمهنية التحرك باتجاه إعادة بناء الثقة في المحاسبة والتقارير المحاسبية.

7. المجلس الوطني للمحاسبة العمومية : هذا المجلس تأسس ليحل محل اللجنة الوطنية للمحاسبة الحكومية وكانت أول إنجازاته إصدار المعيار رقم (1) في عام 1979م، والمتمثل في إعادة ومراجعة صياغة وتنقيح وتحديث (G.A.A.F.R) يتضمنها الجوانب الهامة في مراجعة الوحدات الحكومية، والتقارير المالية وتجدر الإشارة إلى أن هذا المعيار هو من أهم الوثائق المتعلقة بمعايير المحاسبة الحكومية.

8. مجلس معايير المحاسبة العمومية : إن هذا المجلس تأسس عام 1984م ليحل محل المجلس الوطني للمحاسبة العمومية ويختص بوضع وإصدار معايير المحاسبة والتقارير المالية لأنشطة وعمليات الوحدات الحكومية ووحدات الولايات. وفي جويلية 1984م أصدر المجلس المعيار رقم (1) الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة العمومية باعتباره المعيار المحاسبي الملزم والرسمي الواجب على الجميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومية.

الفرع الثاني : جمعيات تطوير أساليب الرقابة العمومية : كما عملت عدة جمعيات أخرى في مجال المحاسبة العمومية لتطويره وتطوير أساليب الرقابة وتمثل هذه الجهود في ما يلي¹:

1. جهود جمعية المحاسبة الأمريكية : خلال الفترة من عام 1976- 1980 قامت الجمعية بمساهمات قيمة في مجال المحاسبة والمراجعة العمومية من خلال المؤتمرات واللقاءات والندوات والفضول الدراسية للمحاسبين والمراجعين العموميين كما قامت الجمعية بإعداد تقرير عن النظرية الأساسية للمحاسبة متضمنة دور المحاسبة وطبيعتها، ودور المعايير المحاسبية في الحكم على المعلومات المحاسبية وبالتالي الإجراءات المحاسبية التي تتفق مع هذه المعايير والتي يجب استخدامها في التطبيق المحاسبي مع التركيز على عملية الإفصاح المحاسبي.

2. جهود مجلس معايير التكاليف : أنشئ مجلس معايير التكاليف عام 1970 لإصدار معايير محاسبة التكاليف والذي أسهم في تطوير المحاسبة العمومية وأوضح أهمية استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية مع وضع المعايير المختلفة لرسملة الأصول وتكلفة المواد والعمالة وكيفية حساب الإهلاك للأصول الثابتة بالوحدات الحكومية.

3. جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين : شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة عمل عام 1974 بغرض دراسة أهداف القوائم والتقارير المالية في المنظمات غير هادفة للربح بهدف توفير معلومات محاسبية تفيد في تقييم كفاءة إدارة الموارد وفعالية تحقيق الأهداف، كما أوضحت الدراسة المعلومات التي يحتاجها مستخدمو التقارير المالية في هيئات الدولة عند تقييم الأهداف السابق تحديدها وهل تم تحقيقها أم لا ؟ وما مدى تحقيقها مستقبلاً ؟ كما صدر عن المعهد خلال الفترة من عام 1975 حتى عام 1989 مجموعة من التوصيات بخصوص استخدام أساس الاستحقاق بالنسبة للإيرادات والنفقات في الوحدات الحكومية مع تزويد المحاسبين القانونيين بدليل عن المحاسبة والمراجعة العمومية الفعالة في الوحدات العمومية وتوفير قاعدة أفضل للمستقبل الاقتصادي والاجتماعي في السياسات والقرارات الحكومية.

¹ ليلى عبد الحميد فهمي، النظام المحاسبي لموازنة البرامج والأداء وتبويب النفقات، [على الخط]، ملتقى موازنة البرامج والأداء، 25 يوليو 2004، دمشق، 2004، متاح على: www.unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/ARADO/UNPAN006122.pdf، تاريخ الإطلاع: 2011/02/05، ص

الفصل الثالث : معايير الـ IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

4. جهود المجلس القومي للمحاسبة العمومية : أنشئ هذا المجلس عام 1974 بهدف تطوير المحاسبة والمراجعة في الوحدات العمومية والمحلية، ولقد تولى المجلس القومي للمحاسبة العمومية مهمة دراسة وتطوير مبادئ محاسبة ومراجعة الوحدات العمومية والمحلية ، وقد قدم المجلس العديد من الإنجازات كان من أهمها توفير المعلومات المفيدة في تحديد التنبؤ بالتدفقات النقدية والأرصدة والتنبؤ بالحالة الاقتصادية للوحدة العمومية مع ضرورة توافر المعلومات المفيدة للتخطيط والميزانية العامة للدولة والتنبؤ بأثر اقتناء وتخصيص الموارد على تحقيق أهداف التشغيل¹.
5. جهود جمعية المحاسبين العموميين : أصدرت الجمعية المجلة العلمية، والتي تتناول معظم مقالاتها المحاسبة والمراجعة العمومية والتقارير المالية الوضع القائم ومجالات التطوير، وأقامت الجمعية برنامجاً مشتركاً مع مكتب بهدف تطوير الإدارة المالية في الوحدات العمومية، كما أثمرت جهود الجمعية بإصدار المجلة الدولية للمراجعة العمومية بالتعاون مع FASB، كما صدر عن الجمعية عام 1984، الجريدة الحكومية للتدقيق، والتي تهتم أساساً بالتأكيد على تطبيق مبادئ المحاسبة العمومية يعرف بالوحدات العمومية، كما ساهمت تلك الجمعية في تنفيذ عدد من البرامج لتدريب المراجعين الحكوميين، وزيادة معارفه بمراجعة الكفاءة والاقتصاد والفعالية بمساعدة من مكتب المحاسبة العام².
6. جهود مجلس معايير المحاسبة المالية : بدأ اهتمام المجلس بالمحاسبة العمومية عام 1978، حيث كلف مجلس معايير المحاسبة المالية أحد الكتاب البارزين في المحاسبة Robert N. Anthony بإعداد دراسة استكشافية عن المحاسبة في المشروعات الغير تجارية، وقد انتهى من إعدادها سنة 1978 عارضاً فيها أهم الآراء والممارسات المتعلقة بالإطار الفكري للمحاسبة في المشروعات الغير التجارية، بالإضافة إلى ذلك تضمن برنامج المجلس لوضع إطار مفاهيمي للمحاسبة إصدار بيان مفاهيم رقم 4 سنة 1980 وقد تضمن هذا البيان أهداف التقارير المالية الخارجية للمشروعات الغير تجارية ومن بينها الوحدات الحكومية، والخصائص التي تميز تلك الوحدات، والظروف التي تحيط بها، وتأثير ذلك على أهداف التقارير المالية بها، بالإضافة إلى ذلك فقد تعرض لمستخدمي التقارير المالية في تلك الوحدات واحتياجاتهم الأساسية من المعلومات ، وخصائص جودة المعلومات في تلك التقارير. المتطورة لنظام المحاسبة العمومية ومن أهم هذه القوائم لنظام المحاسبة العمومية، قائمة بالعمليات التي تقوم بها الوحدة الحكومية وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية³.
7. جهود مجلس معايير المحاسبة العمومية : أنشئ هذا المجلس عام 1984 كي يحل محل المجلس القومي للمحاسبة العمومية الولايات المتحدة الأمريكية بحيث يتولى هذا المجلس إعداد معايير محاسبية قابلة للتطبيق في الوحدات الحكومية المحلية ووحدات الولايات، وقد اتفق على أن يستمر العمل بما سبق صدوره من مبادئ وقواعد بواسطة كل من المجلس القومي للمحاسبة العمومية ومجمع المحاسبين والمراجعين الأمريكي حتى يتم تعديلها بواسطة هذا المجمع الجديد وفي جويلية 1984 أصدر المجلس المعيار رقم 1 و هو المعيار المحاسبي الملزم الرسمي الواجب على جميع المحاسبين ومراقبي الحسابات تطبيقه على الوحدات الحكومي⁴.
8. جهود المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة : تمثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنتوساي) منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة، وتقدم للأجهزة العليا منذ 50 سنة إطاراً وهيكلية مؤسساتية لتبادل المعلومات والخبرات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي، وكذلك تطوير الخبرات الفنية والعلمية

¹ ليلي عبد الحميد فهمي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

² ليلي عبد الحميد فهمي، مرجع سبق ذكره، ص 51.

³ قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سبق ذكره، ص (19-20).

⁴ قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الفصل الثالث : معايير الـ IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

كرد للاعتبار والنفوذ للأجهزة العليا للرقابة في كل دولة من دول المنظمة على أسس تطبيق شعار القائل "أن تبادل الخبرات يستفيد منها الجميع"، حيث أن تبادل التجارب والنتائج والآراء بين أعضاء الإنتوساي في هذه المجالات تمثل ضمانات لمواصلة التطوير المستمر للرقابة المالية العامة. إن منظمة الإنتوساي هي مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية ومنظمة غير حكومية ذات مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة. تم تأسيسها عام 1953 بمبادرة من قبل الرئيس السابق للجهاز الأعلى الكوبي السيد / إيميليو فرناند يثكاموس، ولقد اجتمع آنذاك 34 جهازا رقابيا لعقد المؤتمر الأول للإنتوساي في كوبا، أما حاليا فيبلغ عدد أعضاء الإنتوساي 189 عضوا كاملا وثلاثة أجهزة أعضاء منتسبة.

كما انبثقت عن المنظمة لجنة لمعايير المحاسبة، المنظمة الدولية للأجهزة العليا، 1992 بهدف تحديد وبلورة معايير دولية للمحاسبة العمومية ودراسة لتحديد مستخدمي التقارير المالية والحكومية والخصائص النوعية لتلك التقارير وتحديد أهداف تلك التقارير والمخزون السلعي، ويتم التقييم على أساس التكلفة التاريخية¹.

المطلب الثاني : دور المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في ترشيد الحوكمة وطرق وعقبات تطبيقها

إن اعتماد معايير محاسبية في القطاع العام من شأنه أن يطور الحوكمة من خلال² :

- تقديم تقارير تمكن من المسائلة وتحمل المسؤولية؛
- تقديم أدوات للتصرف في المخاطر وأخذ القرارات لتحسين التصرف؛
- تقديم أداة لقياس أداء المنشأة من خلال مقارنات بمؤسسات ماثلة؛
- إمكانية مراجعة الحسابات لإعطاء مصادقية أكبر لمستعملي القوائم المالية.

الفرع الأول : دور معايير IPSAS في دعم الشفافية، المساءلة والرقابة في القطاع العام : إن المفاهيم الحديثة لنظام المحاسبة العمومية جعلته يعطي صورة واضحة حول كيفية التصرف بالمال العام باستخدام المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي تساهم إلى حد بعيد في إرساء مبدأ شفافية موازنة الدولة ومصادقية البيانات المالية في نهاية السنة ما يساهم في ترشيد تسيير المال العام، ويظهر دور معايير IPSAS في دعم الشفافية، المساءلة والرقابة في القطاع العام من خلال ما يلي³ :

أولا : المحاسبة على أساس الاستحقاق ودورها في دعم شفافية الموازنة العمومية : تعد الشفافية في تسيير ميزانية الجماعات المحلية، والهيئات والمؤسسات العمومية مطلب أساسي لدعم شفافية الموازنة، وأحد الشروط والمقومات الأساسية للتنمية الشاملة والمستدامة في كافة المجالات التنموية، فحين تقوم هذه الأطراف بأداء أعمالها في كنف الشفافية، حيث تعمل على نشر جميع المعلومات المتعلقة بنفقاتها وإيراداتها وتشرك المجتمع المدني في رصد وتنفيذ ورقابة ميزانياتها، وتبتعد عن السرية في إدارة الشؤون العامة، فإن هذا العمل سوف يعزز من أطر الرقابة عليها ويحد من الفساد وهدر المال العام بها من جهة، ومن جهة ثانية سوف يضبط بنوع من الدقة تقديراتها للموارد المالية المطلوبة في الميزانيات القادمة، كما تساهم الشفافية أيضا في إبراز المخاطر المحتملة التي

¹ Internal organization of supreme audit institutions, [en line], disponible on : <http://www.intosai.org> , consulter le 19/05/2012 .

² الإتحاد الدولي للمحاسبين ، تقديم عام لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مع إبراز دورها في تطوير الحوكمة، ورقة بحثية مقدمة في ندوة علمية دولية حول : المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي، تونس 6/5 مارس 2010.

³ بلوضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية، المساءلة والرقابة على المال العام، مقال منشور بمجلة أداء المؤسسات الجزائرية العدد 2016/10،

الفصل الثالث : معايير ال IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

تكتنف آفاق المالية العامة، مما يقود إلى إجراءات مبكرة وسلسلة على مستوى المالية العامة لمواجهة الأوضاع الاقتصادية المتغيرة ومن ثم الحد من تواتر وقوع الأزمات وتخفيف حدتها. وقد تبين أن درجة شفافية المالية العامة يمكن أن تساعد كذلك على إعطاء فكرة عن مدى المصدقية المالية للبلد المعني ولها دور في تكوين تصورات الأسواق لسجل أداء المالية العامة، وهو الأمر الذي يساهم في الاستقرار المالي والاقتصادي للدولة.

وبالنظر للخصائص المميزة للنشاط الحكومي وطبيعته الخاصة ينبغي توافر معلومات مالية كافية ومسجلة وفق سياسات دقيقة وواضحة لضبط تقدير الإيرادات وترشيد النفقات، " وباعتبار المحاسبة على أساس الاستحقاق تسجل كافة الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم وحقوق الملكية (الأصول الصافية) وقت حدوث العملية الاقتصادية ذات الصلة بغض النظر عن وقت تداول المبالغ المالية، كما ويستدعي إعداد الموازنة على هذا الأساس القيام بمراجعة مكثفة وإعادة تصميم للإجراءات المتعلقة بالميزانية وكذا مزيد من التركيز على الإدارة والتخطيط الموازين للسيولة لضمان مراعاة الاحتياجات إلى السيولة عن كتب في مرحلة التخطيط وتوخي الحذر في إدارتها طوال الفترة المالية وسريان الميزانية، فإن التسجيل على أساس الاستحقاق لمن متطلبات تطوير الموازنة العامة للدولة ودعم شفافتها خصوصا وأنه يحقق المزايا التالية :

- يظهر الموقف المالي الحقيقي للحكومة آخذاً بالاعتبار الاستحقاقات والالتزامات المالية وكذلك القيمة الفعلية للأصول؛
- يظهر بشكل واقعي نفقات الحكومة استناداً إلى تكلفة استهلاك الموارد وليس على قيمة اقتنائها؛
- يسمح باحتساب تكلفة الأنشطة وما تنتجه الدوائر من مخرجات وبالتالي قياس فعاليتها؛
- يتيح إمكانية إدارة التوقعات المالية والتدفقات المالية وإعداد الموازنات بفعالية أكبر؛
- يتوافق مع الممارسات المحاسبية الأكثر قبولاً وشيوعاً أي المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام؛
- يستجيب للمعايير المالية والمحاسبية الموضوعية من قبل الهيئات الدولية كصندوق النقد والبنك الدوليين؛
- أكثر منهجية لإدارة الأصول والخصوم؛
- يحسن التخطيط المالي لضمان أن تكون الحكومة قادرة على الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها؛
- زيادة التناسق بين حكومات العالم وقابلية المقارنة فيما بينها، وتعزيز التقارير بشأن الإحصائيات المالية الحكومية وفقاً لمتطلبات صندوق النقد الدولي،
- تقييم المساءلة حول كافة الموارد التي تحت سيطرة الوحدة الحكومية وتوزيع تلك الموارد.

وسعيًا منه لتحقيق هذه المزايا والتأكيد على الالتزام بالمحاسبة على الاستحقاق قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار الذي يبين فيه الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية " عرض البيانات المالية " المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 01 والإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.

ثانياً : متطلبات الإفصاح وفق معايير IPSAS كمدخل لترشيد تسيير المال العام: يعد المال العام الركن الأساسي في بناء أي دولة، فوجوده تستطيع الدول الاحتفاظ بسيادتها وحريتها، وتجعلها غير خاضعة لتأثيرات الدول الأخرى عليها، أو لتدخل تلك الدول في شؤونها الداخلية والخارجية سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة، ولذلك يجب على أي دولة تريد الاستقرار والتمتع بحريتها أن تحافظ على المال العام لديها، وأن تعمل على حمايته من العابثين فيه، وهذا ما دفع غالبية الدول إلى إنشاء أجهزة رقابية وأنظمة محاسبية فعالة لتمكين الدولة من مراقبة أموالها والعمل على حمايتها. وبغية تحقيق التسيير الأمثل للمال العام قام الاتحاد

الفصل الثالث : معايير الـ IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

الدولي للمحاسبين بإصدار ثلاثة معايير في شأن الإفصاح، تتضمن مجموعة من المتطلبات التي تساهم إلى حد بعيد في ترشيد تسيير القطاع العام على النحو التالي :

1. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 15 الأدوات المالية- الإفصاح والعرض : إن الهدف من هذا المعيار هو

تعزيز فهم مستخدمي البيانات المالية لأهمية الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية وخارجها للمركز المالي والأداء والتدفقات النقدية لحكومة أو منشأة أخرى في القطاع العام، كما ويحدد هذا المعيار متطلبات معينة لعرض الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية ويحدد كذلك المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية المعترف بها وخارجها غير المعترف بها، ناهيك على أن المعيار يتناول الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالعوامل التي تؤثر على مقدار وتوقيت ودرجة تأكيد التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة والمتعلقة بالأدوات المالية والسياسات المحاسبية المطبقة على تلك الأدوات، بالإضافة إلى تشجيع المعيار الإفصاح عن المعلومات حول طبيعة ونطاق استخدام المنشأة للأدوات المالية، والأغراض المالية التي تخدمها، والمخاطر المرتبطة بها، والسياسات الإدارية للسيطرة على تلك المخاطر، ما يساهم في الأخير في ترشيد استخدام المال العام.

2. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 20 الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة : يساهم هذا المعيار في

ترشيد تسيير المال العام من خلال ضمانه لوجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة حيثما تكون هناك سيطرة، والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين المنشأة وأطرافها ذات العلاقة في ظروف معينة، أين تطلب مثل هذه المعلومات لأغراض المساءلة لتسهيل فهم الأداء المالي للمنشأة مقدمة التقارير بشكل أفضل، كما وأن القضايا الأساسية في الإفصاح عن المعلومات حول الأطراف ذات العلاقة هي تحديد الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على المنشأة مقدمة التقارير، وتحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول العمليات مع هؤلاء الأطراف.

3. معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم 22 الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام : يهدف

هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح الخاصة بالحكومات التي تختار عرض المعلومات حول القطاع الحكومي العام في بياناتها المالية الموحدة، كما أن الإفصاح عن معلومات مناسبة حول القطاع الحكومي العام في حكومة ما يعزز من شفافية التقارير المالية ويساعد على فهم أفضل للعلاقة بين الأنشطة السوقية وغير المتعلقة بالسوق التي تقوم بها الحكومة وبين البيانات المالية والأسس الإحصائية لإعداد التقارير المالية.

ثالثا : تبني المعايير الدولية للمحاسبة العمومية كمدخل لتنفيذ الرقابة والمساءلة في القطاع العام : حظي موضوع الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية باهتمام الدول فأنشئت لهذه الغاية منظمات إقليمية ودولية صدرت عنها إعلانات تتضمن مبادئ دولية أساسية للرقابة المالية، تتعلق بتنظيم هيئات الرقابة العليا والتأكيد على استقلالها وتطبيق مبدأ المساءلة عن المخالفات المالية كضمان لتحسين الأداء المالي للإدارة وتنمية التعاون بين أجهزة الرقابة المالية العليا في الدول المختلفة ونشر الوعي الرقابي المالي على المستويين الدولي والإقليمي، ولعل أهم الإعلانات الدولية الصادرة في مجال الرقابة المالية والقواعد الرقابية التي تضمنتها، إعلان واشنطن في 1991 وإعلان طوكيو في 1985 ، وإعلان جاكرتا في 1998 ، إلى جانب الإعلان الصادر عن المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية في 1996 .

هذا ومع تطور المجتمعات وظهور القوانين وتعدد السلطات من تشريعية وقضائية وتنفيذية ظهرت الحاجة الماسة للمراجعة والفحص لضمان تطبيق القوانين، وللتأكد من عدم تجاوزها، وما لبثت أن تطورت حتى أصبح لها قواعد وأهداف تتماشى مع المفاهيم المعاصرة، أين تعادف المراجعة والفحص إلى مساعدة السلطات في تدقيق وضبط العمليات المالية للتأكد من تحقيق الأهداف

الفصل الثالث : معايير ال IPSAS كمدعم للحكومة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

المرجوة، ولقد ازدادت أهميتها مع ظهور التخطيط الاقتصادي والاجتماعي وسعي الدولة لتحقيق هذه الخطط، أين عقدت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا مؤتمرها الدولي التاسع لأجهزة الرقابة العليا في مدينة ليما عاصمة البيرو عام 1977 ، وفيه تم إقرار إعلان ليما لمبادئ المراجعة الحكومية التي أوضحت بمثابة إطار فكري يمكن الركون إليه في تفسير قضايا عديدة فيما يتعلق باستقلالية أجهزة الرقابة العليا وسلطتها وأنشطتها وحدود علاقتها مع كل من السلطات التشريعية والسلطات التنفيذية وطبيعة تقارير المراجعة .

وفي عام 1992 قامت لجنة معايير المراجعة التابعة للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا بإصدار معايير المراجعة الحكومية والتي تعد إرشادات يسير على نهجها مراجعو أجهزة الرقابة العليا عند أدائهم لمهام المراجعة الحكومية، وفي عام 1998 تم إصدار ميثاق السلوك المهني لأجهزة الرقابة العليا خلال المؤتمر الدولي السادس عشر الذي عقد بمدينة مونتيفيديو عاصمة أورجواي، وهي تضم مجموعة من القيم والمبادئ الأخلاقية التي يتعين على مراجعي أجهزة الرقابة العليا التحلي بها عند ممارستهم لعملهم اليومي في المراجعة الحكومية، حيث تدعم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام أهداف معايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بالشكل التالي:

- من بين الأجزاء الأربعة المكونة لمعايير مراجعة الحسابات التي وضعتها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "الافتراضات الأساسية" التي تقوم على ضرورة وجود معايير محاسبية مقبولة لإبلاغ البيانات المالية المتصلة باحتياجات الحكومة والإفصاح عنها، وهنا تظهر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تسهل عملية المساءلة وتوفر المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات.
- يقوم مراجع الحسابات بتصميم إجراءات المراجعة القانونية بالشكل الذي يساعده على تحديد درجة الموثوقية التي تتمتع بها ميزانية الدولة ومدى اكتمال وصحة حساباتها، وفي هذا الشأن تظهر أهمية معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام الصادرة في شأن العرض والإفصاح الخاص بالبيانات المالية التي تدعم إرساء مبدأ الشفافية والمصادقية في عرض المعلومات المالية في الموازنة العامة.
- تطبيق معايير محاسبة القطاع العام يضمن مستوى مقبول من الإفصاح عن المخاطر على المالية العامة وتحليلها وإدارتها.

الفرع الثاني : طرق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وعقبات التطبيق

إن الاهتمام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام يعتبر كجزء من أجزاء العمل المحاسبي، كما جاء في قرار تطبيقها فإنه توجد عدة طرق في ذلك مثل التوحيد بالتطبيق المباشر أو بالتوافق من خلال الت تطبيق المتوازي ولكل منها مزايا وصعوبات في التطبيق.

أولاً: طرق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام وعقبات التطبيق : _ توجد عدة طرق لتطبيق المعايير لكن أهمها طريقتين

لتطبيق المعايير، وتمثل في¹ :

¹ بدون مؤلف ، معايير المحاسبة الدولية ، مقرر دراسي للسنة الثانية، قسم الأسواق المالية ، المعهد التقني للمحاسبة والتمويل ، سوريا ، السنة الدراسية ، 2009/2008 ،

(بتصرف)، ص 3.

الفصل الثالث : معايير الـ IPSAS كمدعم للحوكمة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

1. الطريقة المباشرة : وتكون بالتطبيق المباشر للمعايير.
2. الطريقة غير المباشرة : وتكون من خلال التناغم والتناسق مع المعايير الدولية وذلك من خلال وضع معايير محلية تكون أكثر اقتراباً من المعايير الدولية، كما أوصى العديد باعتماد المنظمات إستراتيجية للتنفيذ التدريجي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، حيثما كان ذلك ممكناً، للحد من المخاطر الناشئة عن تعقيد ونطاق التنفيذ النهائي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وفي إطار هذا النهج، يتم الامتثال للمعايير الفردية في دورات مالية متعاقبة قبل التطبيق الكامل للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وكانت الأمم المتحدة قد تبنت هذه الإستراتيجية، مع التركيز في البداية على تنفيذ متطلبات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام التي لا تشترط إدخال تحسينات على نظم المعلومات القائمة¹.

ثانياً : عقبات التطبيق المباشر للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام : هناك مجموعة من العراقيل تواجه الدول عند تطبيقها

المباشر للمعايير الدولية تتمثل في² :

- اختلاف درجات التطور بين الدول : أي أن الحالة الاقتصادية للدول النامية تختلف عن الحالة الاقتصادية للدول المتقدمة ؛
- اختلاف القوانين والتشريعات بين الدول : وتعد من أهم مشاكل التطبيق على الإطلاق؛
- طالما ان المعايير تصدر عن هيئة دولية فإنها تصدر باللغة الانجليزية لذلك يجب أن تكون لدى المسؤولين معرفة كافية باللغة حتى يتمكن من ترجمتها وفهم المعنى الحقيقي لها بسرعة .

¹ الأمم المتحدة، التقرير المحلي الخامس عن اعتماد الأمم المتحدة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام - تقرير الأمين العام ، الجمعية العامة، الدورة السابعة والستون، 2012/08/30، متاح على : <https://digitallibrary.un.org> ، ص 12.

² بدون مؤلف ، معايير المحاسبة الدولية (مرجع سبق ذكره) (بتصرف)، ص 3

الفصل الثالث : معايير الـ **IPSAS** كمدعم للحوكمة المالية وآلية مكافحة الفساد في المال العام

خلاصة الفصل الثالث

تسعى الحوكمة من خلال الأهداف إلى تحقيق رفع الكفاءة أداء المؤسسات ووضع الأنظمة الكفيلة بتخفيف أو تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة ووضع أنظمة للرقابة على أداء تلك المؤسسات ووضع هيكل يحدد توزيع كافة الحقوق والمسؤوليات وتحديد القواعد والإجراءات والمخططات المتعلقة بسير العمل داخل المؤسسة ويمكن أجمال الأهداف التي يمكن تحقيقها نتيجة تطبيق نظم الحوكمة بما يأتي:

- تحقيق الشفافية والعدالة ومنح الحق في مساءلة إدارة المؤسسة للجهات المعنية
- تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح المتعاملين مع مؤسسات الدولة المختلفة والحد من استغلال السلطة في تفضيل المصلحة العامة؛
- تحقيق فرصة مراجعة الأداء من خارج أعضاء الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات لتحقيق رقابة فعالة ومستقلة؛
- زيادة الثقة في إدارة الاقتصاد القومي بما يساهم في رفع معدلات الاستثمار وتحقيق معدلات نمو مرتفعة في الدخل القومي.

ويتأتى تحقيق الشفافية كمدعم أساسي للحوكمة بصفة عامة من خلال اعتماد معايير دولية ومقبولة دولياً وبما أن محل الدراسة يتمثل في المال العام فإن معايير الـ **IPSAS** هي الأنسب، وهي عبارة عن معايير محاسبية دولية مقتبسة من معايير المحاسبة المالية، وقد معايير الـ **IPSAS** تميزت بمستوى على من الإفصاح وذلك من خلال القوائم المالية التي تنجز من خلال اعتمادها كما تتميز بأسس قياس قريبة من الواقع وتعكس الذمة المالية الحقيقية للدولة ومؤسساتها، كل هذا من شأنه أن يساعد على الرقابة على الأداء وبالتالي من شأنه تخفيف ظواهر الفساد في المال العام وتبديده، ومحاولة ترشيده.

خاتمة الباب الأول

تعد ظاهرة الفساد في المال العام ظاهرة عالمية واسعة الانتشار، وذات جذور تأخذ أبعادًا واسعة وتتداخل فيها عوامل مختلفة يصعب التمييز بينها، وتختلف درجة شموليتها من مجتمع إلى آخر، كما يعد الفساد من أخطر المشكلات التي تعاني منها الدولة بصفة عامة، ومختلف مؤسساتها العمومية اللاربحية بصفة خاصة، ويترتب عليه تحمل تكاليف إضافية تنعكس على الخدمات التي تقدمها، مما يضعف قدرتها على البقاء، وفي هذا الباب تم التعرض لمفهوم الفساد بصفة وعامة، وأهم مسبباته، وكذلك مظاهره، وتم التركيز على المال العام ومظاهر الفساد فيه، وأخيرًا آثار الفساد.

تكتسب المؤسسات العمومية اللاربحية أهمية خاصة، إذ أنه على الرغم من موجات الخصخصة التي شهدتها العديد من دول العالم، إلا إن تلك المؤسسات لازالت مساهماتها تمثل جزءًا أساسيًا من إجمالي الناتج المحلي الإجمالي والقيمة المضافة وتوفير فرص العمل لعدد كبير من المواطنين .

أدى ظهور نظرية الوكالة ما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشكلات التي تنشأ نتيجة تضارب المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات وبين المالكين، والتي من أبرزها مشكلة الفساد المالي والإداري إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح والآليات التي تعمل على حماية مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح، وذلك بالحد من التلاعب المالي والإداري الذي يحصل في هذه الشركات من قبل الإدارات التنفيذية، باعتبارها الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركة .

أصبحت الحوكمة تحتل أهمية كبيرة في الاقتصاديات المتقدمة والناشئة وذلك لأهميتها في منع التلاعب والغش والفساد في المؤسسات والمنظمات الدولية، وتعمل على زيادة الاندماج بين أصحاب المصالح من خلال فعالية الإفصاح والمساءلة والرقابة والحوافز، وان الحوكمة لها تأثير على مجالات القانونية والاجتماعية والهدف من ذلك هو لصالح الأفراد والمؤسسات والمجتمع.

يؤدي الالتزام بآليات الحوكمة وقواعدها من قبل الدولة والجماعات المحلية وباقي المؤسسات العمومية اللاربحية إلى شفافية ومساءلة في الأداء ويعتبر الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام أحد الوسائل المساعدة على حوكمة القطاع العام من خلال السمات التي يضيفها على المعلومة المالية والمتمثلة في الإفصاح والقياس والذين يزيدان من شفافية وبالتالي إمكانية المساءلة وهذا ما تم إثباته في هذا الباب من خلال الفصل الأخير .

كما أن اعتماد معايير IPSAS سيساعد في الحد من الفساد المالي والإداري في الدولة والجماعات المحلية وباقي المؤسسات العمومية اللاربحية وزيادة كفاءة أدائها، وبالتالي زيادة ثقة المواطنين وكل الأطراف ذات العلاقة بالميزانية العامة للدولة والمحاسبة العمومية ومن ثم في الدولة كلها، وبالتالي يزيد من قدرة الدولة على التسيير الأمثل لإيراداتها العامة، وترشيد نفقاتها وما ينتج عنه من تنمية لاقتصاد البلد .