

تقييم النظام المحاسبي الجزائري في ضوء المعايير الدولية لمكافحة الفساد

د. مهداوي عبد القادر

جامعة أحمد دراية، أدرار - الجزائر

mahdaouiaek@gmail.com

مقدمة:

يعتبر الفساد من أخطر المشكلات التي يتخبط فيها المجتمع الإنساني، نظرا لتعدد مجالاته (أخلاقي، سياسي، مالي، إداري....)، و تطور أساليبه، و خطورة آثاره على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية للأفراد و المجتمعات.

و في ظل انتشار تكنولوجيا المعلومات، وانفتاح البورصات عالميا، و زيادة التدفقات الدولية للاستثمارات و رؤوس الأموال، أخذت معضلة الفساد بعدا دوليا يقتضي تضافر جهود كافة أعضاء المجموعة الدولية في التصدي لها بمختلف المناهج و الوسائل والآليات، وتعزيز الأطر التشريعية والمؤسسية التي تتلائم مع مقتضيات التعاون الدولي.

لقد كانت المؤسسات المالية العالمية (البنك الدولي و صندوق النقد الدولي) سباقة في دق ناقوس الخطر بشأن خطورة الفساد على اقتصاديات البلدان المتقدمة و النامية على السواء، و على مسار التنمية العالمية المستدامة و جهود مكافحة الفقر، وبحثت في أساليب معيارية لإضفاء الشفافية على التعاملات المالية، و دعم المسائلة في القطاع العام و القطاع الخاص. وكللت جهود المنظمات الدولية الحكومية وغير الحكومية باعتماد الاتفاقية الدولية لمكافحة الفساد عام 2003، التي شكلت إطارا مرجعيا استرشدت به التجمعات الإقليمية في تبني عددا من الاتفاقيات، كان من بينها اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومكافحته المعتمدة عام 2003، والاتفاقية العربية لمكافحة الفساد المعتمدة عام 2010.

لقد عبرت تلك الاتفاقيات عن الحاجة الملحة لتوحيد المعايير المحاسبية تجاوبا مع نمو التجارة العالمية و حركة الاستثمارات الدولية، و دعت الدول إلى أن تسترشد بالمعايير الدولية في استحداث وموائمة تشريعاتها، سعيا نحو تحقيق النزاهة و الشفافية والمسائلة في إدارة الأموال العمومية، والإبلاغ عن الإيرادات و النفقات، و كشف المعاملات التي يمكن أن تنطوي على أحد أنواع الجرائم التي تندرج ضمن أعمال الفساد.

وباعتبار الجزائر عضوا في صندوق النقد الدولي و في البنك الدولي منذ عام 1963، وطرفا في كل من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، واتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد ومكافحته، والاتفاقية العربية لمكافحة الفساد، كان من واجبها أن تسعى لتكييف نظامها المحاسبي وفق مبادئ وأهداف الاتفاقية الدولية والاتفاقيات الاقليمية المصادقة عليها. انطلاقا من التزام الدولة الجزائرية بمقتضيات التصديق على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد¹، أولى المشرع الجزائري أهمية خاصة لمكافحة الفساد من خلال إصدار القانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته عام 2006، الذي تضمن أهم التدابير و الإجراءات للوقاية من الفساد ومكافحته، و كان من بنوده ما تضمنته المادتين 9 و 10 من تدابير بخصوص واجب اعتماد الشفافية والمسؤولية و العقلانية في تسيير الأموال العمومية، وما حددته المادة 14 من تدابير الوقاية من الفساد في القطاع الخاص.

و لضمان تحقيق الأهداف المتوخاة من القانون 06-01 تم تبني عملية إصلاح النظام المحاسبي باعتماد النظام المحاسبي المالي (SCF) عام 2007 بموجب القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 الذي دخل حيز النفاذ عام 2010، و الذي كيف قواعد محاسبة الشركات وفق المعايير الدولية، بينما بقي القصور التشريعي يمس نظام المحاسبة العمومية و قواعد الموازنة العامة التي لم تعرف أي تحديث يذكر منذ عام 1990، ما جعل الجزائر في ذيل ترتيب الدول بخصوص مؤشر الميزانية المفتحة، وقلص من حظوظ مشاركة المواطنين والمجتمع المدني في تبني الموازنة العامة ومتابعة تنفيذها.

أهمية الدراسة: لا أحد ينكر أن الفساد المالي هو من أخطر أنواع الفساد، إذ أنه ينطوي على أساليب غاية في التعقيد، يصعب تتبعها و الكشف عنها ما لم يتم اعتماد أنظمة فعالة للمحاسبة و التدقيق ومراجعة الحسابات، الأمر الذي يلقي على كافة الدول الأطراف في الاتفاقية الدولية لمكافحة الفساد التزاما بتكييف تشريعاتها وفق المعايير الدولية، من أجل دعم الشفافية و الإفصاح و المسائلة وتيسير التعاون الدولي في مجال التحقيقات القضائية وتبادل المعلومات المحاسبية.

أهداف الدراسة: ترمي الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- بيان أهمية المعايير المحاسبية الدولية في إضفاء الشفافية على إدارة الأموال العمومية، والوقاية من الفساد في القطاعين العام و الخاص؛

- تقييم التجربة الجزائرية في إصلاح نظامها المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية.

إشكالية الدراسة: انطلاقا مما سبق تحاول الدراسة مناقشة إشكالية البحث ضمن التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى نجاح المشرع الجزائري في مواءمة النظام المحاسبي الجزائري وفق المعايير الدولية لمكافحة الفساد؟

منهج الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي للتعريف بالمعايير المحاسبية الدولية، و استخدمت منهجية تحليل المحتوى فيما يتعلق بمضمون القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، والقانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية والميزانية العامة للدولة، و القانون 21/90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، كما تم استخدام المنهج المقارن للوقوف على أهم الثغرات التي تعترى التشريع الجزائري مقارنة بما تتطلبه المعايير المحاسبية الدولية، و ما تضمنته بعض التشريعات المقارنة.

خطة الدراسة: قسمت الدراسة إلى المحورين التاليين:

المحور الأول: التعريف بمعايير المحاسبة الدولية و دورها في كشف أعمال الفساد

المحور الثاني: تقييم النظام المحاسبي الجزائري من منظور المعايير الدولية.

المحور الأول: التعريف بمعايير المحاسبة الدولية و دورها في كشف أعمال الفساد

كان من نتائج العولمة نمو الأسواق المالية، و تدفق الاستثمارات الرأسمالية عبر مختلف القارات واندماجها مع الشركات الوطنية، ما خلق صعوبات أمام الشركات والمستثمرين في كثير من بلدان العالم في تفسير البيانات المحاسبية والمالية واستخدامها في عملية المقارنة، فكانت مبادرات المؤسسات المالية الدولية لمواءمة الأنظمة المحاسبية للدول وفق معايير عالمية غير ملزمة تمتاز بالشفافية و الإفصاح العام، الأمر الذي يمكن من كشف عمليات الفساد و التلاعب بالمعلومات المحاسبية للتهرب من الضرائب وتبييض الأموال. فما المقصود بالمعايير المحاسبية الدولية؟ وما دورها في كشف عمليات الفساد المالي؟

أولا: التعريف بمعايير المحاسبة الدولية

1-المطالبة الدولية بتحسين أنظمة المحاسبة:

عملت المؤسسات المالية الدولية و المنظمات غير الحكومية على تحسين أنظمة المحاسبة في مختلف الدول في سياق الوقاية من الفساد الذي أصبح يهدد الاقتصاد العالمي،

و من ضمن الجهود المبذولة في هذا الإطار نذكر مساهمات البنك الدولي و صندوق النقد الدولي و منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي.

أ- **البنك الدولي**: منذ عام 2007 تبنت مجموعة البنك الدولي نهج مساندة الدول في إطار استراتيجية تحسين نظام الإدارة العامة و مكافحة الفساد، و ذلك بتركيز الانتباه على دور المجتمع المدني و مؤسسات الرقابة الرسمية كالبرلمانات و القضاء و أجهزة المراجعة المحاسبية، فضلا عن الاجراءات التنظيمية فيما يتعلق بشفافية الميزانية العامة و وصول الجمهور إلى المعلومات العامة.²

ب- **صندوق النقد الدولي**: قدم صندوق النقد الدولي عدة مبادرات لتحسين شفافية المالية العامة، من بينها إعداد "مدونة الممارسات الجيدة" و "دليل حول الشفافية في المالية العامة" كان من أهم ما نصت عليه ضرورة اعتماد الشفافية في أنظمة المحاسبة واستيفاء المعلومات في مجال الميزانية لمعايير الجودة و خضوعها لتدقيق محاسبي مستقل.³

ج- **منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي**: تسعى منظمة التعاون و التنمية في الميدان الاقتصادي إلى مكافحة الفساد المالي بواسطة مساعدة البلدان الأعضاء و غير الأعضاء على تحسين الإطار التشريعي و المؤسسي لإدارة الشركات وفق قواعد ترمي إلى منع حالات الغش و الفساد.⁴

2- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

يعرف المعيار المحاسبي بوجه عام بأنه " بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، يتعلق بعناصر القوائم المالية، أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي و نتائج الأعمال، و يحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب.⁵

و قد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير المحاسبة الدولية بأنها: " بيانات رسمية تبين كيف يجب أن تنعكس أنواع معينة من المعاملات و الأحداث الأخرى في القوائم المالية الحكومية، وفقا لذلك فالالتزام بمعايير محاسبية موثوق ومعترف بها يعتبر ضروريا للحصول على عرض عادل للقوائم المالية". بينما عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية بانها: " بيانات توضح متطلبات الاعتراف و القياس و العرض و الإفصاح التي تتناول العمليات والأحداث في البيانات المالية ذات الغرض العام"⁶.

3- اعتماد المعايير المحاسبية الدولية:

رغم توافق الرأي حول سيادة كل دولة في اعتماد نظامها المحاسبي، إلا أن التباين الكبير في الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول⁷ و ضرورات التعاون الدولي شجعت بعض الهيئات و المنظمات على تبني معايير محاسبية دولية كأسلوب معياري تسترشد به الدول في إعداد أنظمتها المحاسبية. و كان من أهم المحاولات ما قامت به لجنة المعايير المحاسبية الدولية⁸ التي تولت إصدار مجموعة من المعايير ذات البعد الدولي، عرفت بالمعايير المحاسبية الدولية و المعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS.

لقد ساهم الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) منذ عام 1977 إلى تحفيز الدول على الالتزام بالمعايير المحاسبية عالية الجودة، و قرر عام 1996 تأسيس مشروع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) International Public Sector Accounting Standards الذي حدد القواعد و الأسس التي تحكم العمليات المالية والمحاسبية التي تنشأ في القطاع العام غير الهادف للربح، وتعنى بالأساس بإصدار التقارير المالية وفقا لأساس الاستحقاق عوض الأساس النقدي⁹.

و قد تبني مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) أكثر من 41 معيارا تهدف إلى بسط الشفافية و المصادقية على البيانات المالية العمومية التي تقدم لهيئات مختلفة كهيئات الرقابة و السلطة التشريعية و منظمات المجتمع المدني.

وحظيت بيانات الموازنة العامة بأهمية خاصة ضمن البيانات المالية الواجب الإفصاح عنها، باعتبارها تمثل حوصلة عامة لنشاط الحكومة خلال السنة المالية، فيكون الإفصاح عن البيانات المالية لنتائج تنفيذ الميزانية العامة مؤشرا أساسيا للشفافية في تسيير الأموال العمومية و أداة فعالة للرقابة والمسائلة من خلال إظهار مدى الامتثال للميزانية المصادق عليها و مدى تحقيق النتائج المقدرة.

4- الإفصاح المحاسبي أهم خاصية للمعايير المحاسبية:

يعتبر الإفصاح المحاسبي من أهم المتطلبات التي أفرزتها عولمة الأنظمة المحاسبية والتوحيد المحاسبي وهو يعني بالأساس: "إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش و الملاحظات و الجداول المكملة في الوقت المناسب". و يعني أيضا: "إشهار المعلومات المالية المتعلقة بالسياسات و الإجراءات و الطرق وكافة المعلومات التي تبعد التقارير المالية عن تضليل المستخدم و توفر له بيانات مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية."¹⁰

و لا يقتصر الإفصاح على البيانات الإلزامية التي تنص القوانين و اللوائح على إلزامية الإفصاح عنها بل يمتد إلى بيانات اختيارية يكون من المفيد للكيانات الإفصاح عنها لزيادة المصداقية و الوضوح و تعزيز مركز الكيان الاقتصادي و زيادة فرصه الاستثمارية. كما أن الإفصاح عن البيانات المالية في الوقت المناسب يعتبر مؤشرا هاما على المصداقية والشفافية. حيث أن توفير المعلومة المالية في الوقت المناسب يمكن من المقارنة و التحقق و يمكن المسيرين من اتخاذ قراراتهم قبل أن تفقد المعلومة الاقتصادية قيمتها. لأهمية الإفصاح في عرض البيانات المالية أدرج الاتحاد الدولي للمحاسبين المعيار 15 (الأدوات المالية: الإفصاح و العرض) ضمن معايير المحاسبة الدولية الذي يحدد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول الأدوات المالية الموجودة ضمن الميزانية المعترف بها وخارجها، كما يشجع المعيار الإفصاح عن المعلومات حول طبيعة ونطاق استخدام المنشأة للأدوات المالية، و الأغراض المالية المرتبطة بها، والمخاطر التي تواجهها، والسياسات الإدارية التي تستخدمها. كما يتضمن المعيار 20 (الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة) بيان المعلومات الواجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بعلاقة المنشأة بالأطراف المؤثرة أو المسيطرة بشكل كبير على المنشأة، و من شأن ذلك أن يؤدي إلى ترشيد تسيير المال العام من خلال ضمان الإفصاح عن كل الأطراف التي لها علاقة بالمنشأة¹¹.

ثانيا: أهمية المعايير المحاسبية الدولية في كشف عمليات الفساد

يعتبر نظام المحاسبة السليم من المقومات الأساسية لعملية الرقابة، فوجود مجموعة متكاملة من الدفاتر و السجلات المحاسبية المعدة وفق المعايير الدولية و دليل للحسابات يراعى في تصميمه تسيير إعداد القوائم المالية يمكن من القيام بمهمة الرقابة على العمليات المحاسبية.¹²

1-دعوة الاتفاقيات الدولية لتبني معايير المحاسبة الدولية

من أهم ما نصت عليه اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد ما جاء في مضمون المادة 9 من إجراءات لمنع الفساد في نظام المشتريات العمومية، حيث ذكرت الفقرة الثانية من المادة بواجب الدول الأطراف وفقا للمبادئ الأساسية لنظامها القانوني اتخاذ تدابير مناسبة لتعزيز الشفافية والمساءلة في تسيير الأموال العمومية، و ذكرت من جملتها:

-إجراءات اعتماد الميزانية الوطنية؛

-الإبلاغ عن الإيرادات والنفقات في حينها؛

- نظام يتضمن معايير للمحاسبة و مراجعة الحسابات و ما يتصل بذلك من رقابة؛
- نظما فعالة لتدبير المخاطر و المراقبة الداخلية؛
- اتخاذ إجراءات تصحيحية عند الاقتضاء.

كما نصت الفقرة الأخيرة من نفس المادة على واجب اتخاذ الدول لتدابير مدنية وإدارية للمحافظة على سلامة دفاتر المحاسبة والسجلات و البيانات المالية و المستندات الأخرى ذات الصلة بالإيرادات و النفقات العمومية و لمنع تزوير تلك المستندات.

أما بخصوص منع القطاع الخاص من الضلوع في عمليات الفساد فقد نصت المادة 1/12 من الاتفاقية على واجب الدول الأطراف اعتماد عدد من التدابير والإجراءات لتعزيز معايير المحاسبة و مراجعة الحسابات في القطاع الخاص، وفرض جزاءات مدنية أو إدارية أو جنائية فعالة ومناسبة في حالة عدم الامتثال لتلك المعايير.

و أضافت الفقرة الثالثة من نفس المادة أنه ينبغي للدول اتخاذ اجراءات للحيلولة دون وقوع بعض العمليات بغرض ارتكاب أي من الأفعال المجرمة في الاتفاقية، و ذلك طبقا لقانونها الداخلي و قواعد مسك الدفاتر و السجلات المحاسبية، و تشمل هذه العمليات ما يلي:

- إنشاء حسابات خارج الدفاتر؛
- إجراء معاملات دون تدوينها في الدفاتر أو دون تبينها بصورة وافية؛
- تسجيل نفقات وهمية؛
- قيد التزامات مالية دون تبين غرضها على الوجه الصحيح؛
- استخدام مستندات زائفة؛
- الاتلاف المتعمد لمستندات المحاسبة قبل الموعد الذي يفرضه القانون.

و على نفس المنهاج سارت أغلب الاتفاقيات الاقليمية حيث دعت المادة 4/5 من اتفاقية الاتحاد الافريقي لمنع الفساد ومكافحته الدول الأطراف إلى اتخاذ إجراءات تشريعية و غيرها من أجل إنشاء و حفظ و تعزيز أنظمة للمحاسبة و المراجعة و المتابعة الداخلية، و خاصة للإيرادات العامة و إيصالات الضرائب و الرسوم الجمركية والمصرفيات والاجراءات المتعلقة باستخدام و شراء و إدارة السلع والخدمات العامة¹³ ، كما نصت الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد على نفس التدابير و الإجراءات ضمن تدابير الوقاية والمكافحة المنصوص عليها في المادة 10.14¹⁴

2-معايير المحاسبة الدولية و الحرب على الفساد

نظرا للأهمية البالغة التي تمثلها المراجعة و التدقيق المحاسبي في كشف أعمال الفساد أطلق الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) عدة دعوات للمحاسبين و المراجعين من أنحاء العالم للمساهمة في المعركة ضد الفساد، سواء بصفتهم كمهنيين أو من خلال وظائفهم في المنظمات كمراجعين وموظفين في الإدارات المالية و المحاسبية¹⁵.

و تهدف معايير محاسبة القطاع العام إلى إنتاج تقارير مالية ذات جودة عالية، وتوفير الشفافية المطلوبة على المستوى الوطني و الدولي لتحقيق المسائلة و الرقابة على المال العام، ومنع وقوع الاختلاس أو سوء الاستخدام، و توفير المعلومات عن تنفيذ البرامج و الخدمات التي تؤديها الأجهزة الحكومية¹⁶

و من أهم المتطلبات التي أُلح عليها الاتحاد الدولي للمحاسبين العموميين لتعزيز الوقاية من الفساد شفافية الموازنة العامة للدولة أو ما يعرف بالميزانية المفتوحة.

أ- ماهي الميزانية العامة للدولة:

تمثل الميزانية العامة للدولة أهم وثيقة قانونية مالية في علاقة المواطنين بالسلطة التنفيذية، وهي من أهم أدوات السياسة المالية للدولة، التي بموجبها تتحدد موارد الدولة واستخداماتها. و تعرف الميزانية العامة بأنها: "خطة مالية سنوية للسلطة المركزية تصدرها السلطة التشريعية بقانون يفوض السلطة التنفيذية مسبقا بالإتفاق وفق أحكامه، ويلزمها بتحصيل الإيرادات ضمن الأحكام و الأساليب الواردة فيه، وذلك سعيا لتحقيق أهداف الدولة"¹⁷

تعرف أيضا بأنها: "الخطة أو البرنامج الذي يقوم على تنبؤ مدروس لنفقات الدولة و إيراداتها، و التي تعكس سياسات الدولة المختلفة من حيث تحديد أولوياتها للإتفاق و اختيار البرامج و المشاريع التي تحقق الأهداف العامة"¹⁸

و عرفها آخرون بأنها: "برنامج عمل مالي يتبلور في شكل وثيقة معتمدة من السلطة التشريعية و ينطوي على تقديرات مفصلة لكل من النفقات العامة و الإيرادات العامة لسنة قادمة، وهي الأداة الرئيسية التي تستخدمها السياسة المالية لتحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية و الاجتماعية و المالية"¹⁹

ب- ماهي الميزانية المفتوحة:

تعرف الميزانية المفتوحة بأنها: "الميزانية التي تتوفر على أعلى درجات الشفافية وإشراك المواطنين في كافة درجات إعدادها"²⁰.

ومن ذلك جاءت الدعوات لإشراك كافة قطاعات المجتمع في إعدادها و إتاحة أكبر قدر من المعلومات عن السياسة المالية للدولة.

ج- شفافية الميزانية العامة للدولة:

أدى انتشار مبادئ الديمقراطية و زيادة الوعي الجماهيري في جميع أنحاء العالم إلى المطالبة بإتاحة مختلف أنواع المعلومات التي بحوزة السلطات العمومية لصالح الجمهور، وأصبحت بذلك شفافية الموازنة العامة مطلباً دولياً نادى به مختلف الهيئات و المنظمات الدولية، لكونها تمثل إحدى الدعائم الأساسية للحكم الرشيد، فما المقصود بشفافية الموازنة العامة للدولة، و ما أهميتها في مكافحة الفساد.

و قد اعتبر البنك الدولي أن شفافية الموازنة العامة للدولة هي التزام الصراحة مع الجمهور بشأن أنشطة المالية العامة التي تقوم بها الحكومة، سواء كانت أنشطة سابقة أو راهنة أو مستقبلية، وكذلك بشأن هيكل الحكومة ووظائفها اللذين يحددان سياسات المالية العامة و النتائج المترتبة عليها، وتشجع هذه الشفافية إجراء نقاش عام يقوم على معلومات أفضل، و زيادة مسائلة الحكومة و تعزيز مصداقيتها²¹

وتعرف أيضا بأنها: " توفير المعلومات المالية الدقيقة و الموثوقة و الآنية المتعلقة بالنشاطات و الإجراءات والقرارات و السياسات المالية التي تتخذها الدولة في الوقت المناسب، و ضمان الوصول إليها بشكل يسمح بسهولة الرقابة.²²

يتضح مما سبق أن هناك عدة محاور لتقدير شفافية الميزانية العامة للدولة هي:

- تفاصيل البيانات والمعلومات المقدمة في الموازنة، سواء تلك التي تتعلق بالإيرادات أو المصروفات أو أعباء الدين العام وغيرها من الأمور المالية الهامة؛
- مقدار المعلومات المتوفرة، التي يستطيع الجمهور الحصول عليها سواء عن طريق الطلب، أو تلك التي تنشأ الهيئات العامة.²³

المبحث الثاني: تقييم النظام المحاسبي الجزائري من منظور المعايير الدولية

تميز النظام المحاسبي الجزائري بعدة إصلاحات مست كافة قطاعات المحاسبة، وحققت تقدماً مطرداً في تطوير نظام محاسبة القطاع الخاص بإصدار النظام المحاسبي المالي سنة 2007، بينما بقي نظام المحاسبة العمومية و إصلاح الموازنة العامة يحتاج إلى بذل جهودات أكبر لموائمة النظام المحاسبي الجزائري مع المعايير الدولية.

أولاً: محاسبة القطاع الخاص

تبنّت الجزائر النظام المحاسبي الفرنسي منذ استقلالها عام 1962 الى غاية أبريل 1975 حين تم صدور أول مخطط محاسبي وطني (PCN) بموجب الأمر رقم 35/75 الذي أصبح إجباري التطبيق بداية من الفاتح جانفي 1976²⁴، و خضع لأربع تعديلات خلال فترة تطبيقه التي دامت لأكثر من ثلاثة عقود (إلى غاية 2010).

من أهم المثالب التي تميز بها المخطط المحاسبي الوطني ما يلي:

- افتقاره للإطار المفاهيمي التصوري الذي يعتبر ضروريا بالنسبة للجهة المصدرة للمعايير المحاسبية و لمستعملي المعلومات المحاسبية.
- ضعف الإفصاح المالي والمحاسبي حيث أنه لا يوفر للمستثمرين و المساهمين والمقرضين المعلومات الكافية حول الوضعية المالية و الاقتصادية للمؤسسة، خاصة في ظل اقتصاد السوق الذي يعتبر الإفصاح عن المعلومات الجوهرية أهم مرتكزاته.
- اعتماده لمعيار التكلفة التاريخية الذي لا يتيح تقييما حقيقيا للموجودات و يجعل المقارنة الزمنية بين القوائم المالية عديمة الجدوى في ظل التضخم الذي ميز الاقتصاد الجزائري في تلك الفترة.²⁵

1-تبني النظام المحاسبي المالي:

انطلقت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني بداية من أبريل عام 2001 بإشراف خبراء فرنسيون و بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، و ذلك من أجل تكييف النظام المحاسبي الجزائري وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، ف جاء صدور القانون 11/07 المتضمن اعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد بعد فترة من التحضير استمرت لغاية 01 يناير 2010.

أ- مفهوم النظام المحاسبي المالي:

يعرف النظام المحاسبي المالي بأنه النظام الذي من شأنه تنظيم المعلومة المالية، بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، و تصنيفها و تقييمها وتسجيلها، و عرض كشوف تعكس صور صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان، و نجاحته، و وضعية خزينته في نهاية السنة²⁶.

ب-أهداف النظام المحاسبي المالي:

جاء تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني (PCN) من أجل إصلاح النقص التي ميزت هذا الأخير والاستجابة لمتطلبات عولمة النظم المحاسبية، فكان من أهم أهداف الإصلاح المحاسبي في الجزائر ما يلي:

- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات؛
- السماح بإجراء المقارنة للقوائم المالية سواء بالنسبة لنفس المؤسسة أو لعدة مؤسسات؛
- نشر معلومات وافية وصحيحة وموثوقة تمكن مستعملي المعلومات من فهم الواقع الاقتصادي للمؤسسة واتخاذ القرارات التسييرية و الاستثمارية على أسس صحيحة؛
- تعزيز الشفافية في التسيير و خلق قاعدة بيانات إحصائية على المستوى الوطني مبنية على معلومات موثوقة؛
- تشجيع الاستثمار الأجنبي من خلال موائمة النظام المحاسبي الوطني مع المعايير الدولية.²⁷

ج- ظروف تطبيق النظام المحاسبي المالي:

قبل البدء في تطبيق النظام المحاسبي المالي سخرت وزارة المالية كافة إمكانياتها للتحضير لبدء تطبيق هذا النظام و شاركت عدة قطاعات وزارية في عملية التكوين التحضيري التي دامت قرابة ثلاث سنوات.

-المرحلة التحضيرية:

كان من الضروري انطلاق عملية تكوينية واسعة لتأهيل محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين و مسيري الشركات، و كذا طلبة الفروع المحاسبية بالثانويات و الجامعات على مبادئ و أهداف النظام المحاسبي المالي:

و من أهم ما قامت به وزارة التربية الوطنية و وزارة التعليم العالي و البحث العلمي هو إجراء دورات تكوينية للأساتذة بإشراف مفتشين و خبراء و إعادة النظر في مناهج التعليم المحاسبي.

فبعد أن كانت المحاسبة تدرس في المدارس الثانوية كفرع مستقل عن العلوم المالية و علوم التسيير أدمج المنهاجين في برنامج واحد تحت مسمى التسيير المحاسبي والمالي، وأعيد النظر في برامج الماستر والدكتوراه بالجامعات، فأدمجت علوم التسيير مع العلوم المالية، كما تم إدراج مقررات مكافحة الفساد و التشريع المحاسبي ضمن

مناهج التعليم المحاسبي في كل تخصصات العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم
التسيير.²⁸

- تطبيق النظام المحاسبي المالي:

✓ القانون 11/07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي

تبنى المشرع الجزائري النظام المحاسبي المالي SCF بموجب القانون 11/07 الصادر في نوفمبر 2007²⁹ الذي حدد الإطار التصوري و المبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية التي يقوم عليها النظام المحاسبي الجديد، كما نصت المادة الرابعة منه على أن الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية هي:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون و المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

✓ المراسيم التنفيذية:

جاءت النصوص التنظيمية للقانون 11/07 من خلال المرسوم التنفيذي رقم 156/08³⁰ المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07، الذي كان من أهم بنوده توضيح الإطار التصوري للمحاسبة المالية و تحديد أهدافه المتمثلة في تطوير المعايير و تحضير الكشوف المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية.

و نظرا لأهمية إدخال تقنيات الإعلام الآلي في العمل المحاسبي جاء المرسوم التنفيذي رقم 110/09³¹ ليكمل الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي، و يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي تنفيذا لأحكام المادة 24 من القانون 11/07 سالف الذكر.

✓ القرارات الوزارية:

حددت القرارات الصادرة من طرف وزير المالية أهم قواعد التقييم و الإدراج المحاسبي و محتوى الكشوف المالية و مدونة الحسابات وقواعد سيرها، حيث جاء القرار الوزاري رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 ليحدد قواعد التقييم والمحاسبة و محتوى الكشوف المالية

و عرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، أما القرار رقم 72 الصادر في نفس التاريخ فقد حدد أسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

ثم صدر قرار وزاري ثالث في 25 مارس 2009 معدل للمرسومين 71 و 72 المحدد لقواعد التقييم و المحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها بالإضافة إلى مدونة الحسابات و قواعد سيرها، كما تضمن ثلاث ملاحق حدد في الملحق الأول قواعد تقييم الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتجات ومحتوى الكشوف المالية و وطريقة عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها، بينما حدد الملحق الثاني نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة، أما الملحق الثالث فخصص لبيان المصطلحات المحاسبية الواردة في مدونة الحسابات و المبادئ المحاسبية.

2- تقييم النظام المحاسبي المالي:

بصدور النص القانوني والنصوص التنظيمية اكتملت الأرضية اللازمة للشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي بالجزائر بداية من 1 يناير 2010، و بذلك يكون المشرع الجزائري قد استجاب لكافة الالتزامات التي تفرضها الاتفاقيات الدولية بشأن تكييف النظام المحاسبي للقطاع الخاص مع المعايير الدولية لمكافحة الفساد، رغم بعض النقائص التي ما زالت تعتري هذا التحديث و التي تعمل وزارة المالية على تصحيحها من سنة لأخرى.

ثانيا: نظام المحاسبة العمومية

1-تعريف المحاسبة العمومية:

تعرف المحاسبة العمومية بوجه عام بأنها: "مجموعة القواعد التي تنظم و تقن مدخلات ومخرجات الأموال العمومية". و يمكن أن ينظر إلى المحاسبة العمومية حسب ثلاث مفاهيم أساسية هي:

✓ **المفهوم التقني:** هي مجموعة المبادئ التقنية التي تستعمل من أجل القيد المحاسبي للعمليات المالية للدولة في السجلات المحاسبية للمحاسبة العمومية وطرق تنفيذها و مراقبتها.

✓ **المفهوم الإداري:** هي مجموعة القواعد التي تنظم تسيير و تقسيم الإدارة المالية للدولة وتوزيع المهام على مستوى شبكة المحاسب العمومي.

✓ **المفهوم القانوني:** هي مجموعة القيود القانونية التي تعين مهام و التزامات و مسؤولية كل من المحاسب العمومي و الأمر بالصرف و تنفيذ العمليات المالية للدولة.³²

2- خصائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر:

تميز نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بفرغ تشريعي دام حوالي 28 سنة بعد الاستقلال، إلى حين صدور القانون 21/90 المؤرخ في 15 غشت 1990 الذي يمثل أول قانون يحكم المحاسبة العمومية و يحدد مجال ونطاق تطبيقها. و أتبع القانون 21/90 بأربعة مراسيم تنفيذية عام 1991 حددت مهام ومسؤوليات كل من المحاسبين العموميين و الأمرين بالصرف³³، كما جاءت التعليمات 078 في 17 غشت 1991 المتعلقة بتطبيق القيد المزدوج على العمليات المحاسبية للدولة.

3- محاولات إصلاح نظام المحاسبة العمومية:

تميزت بداية التسعينيات من القرن الماضي بتحول الجزائر من النهج الاشتراكي إلى الانفتاح على اقتصاد السوق، الأمر الذي تطلب تكيف مجمل القوانين والأنظمة وفق التوجه الاقتصادي الجديد.

وكان من أهم الإصلاحات التي شرع فيها في المجال المحاسبي محاولة إصلاح نظام المحاسبة العمومية بشروع وزارة المالية في برنامج تكويني واسع بداية من سنة 1995 شمل قطاعات الضرائب و الجمارك و الخزينة العمومية و الأملاك الوطنية والمحاسبين العموميين المعتمدين، ثم وضع مشروع مخطط محاسبي للدولة تم تجريبه عام 2000 في ست ولايات موزعة على جهات الوطن ليعمم سنة 2003 على كامل الولايات، إلا أنه جمد سنة 2007، ومن حينها لم يصدر أي نص تشريعي أو تنظيمي لتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر و بقي النص الأساسي الوحيد هو القانون 21/90 الصادر عام 1990.

ثالثا: إعتناء الموازنة العامة في الجزائر و الرقابة عليها

يتم إعداد الميزانية العامة للدولة من طرف الحكومة، و يصادق عليها البرلمان المكون من غرفتين. و قد أولى الدستور الجزائري أهمية خاصة لإقرار الميزانية العامة وقانون المالية، فنصت المادة 138 من التعديل الدستوري سنة 2016 على أن البرلمان يصادق على قانون المالية في مدة أقصاها 75 يوما من تاريخ إيداعه بمكتب المجلس الشعبي

الوطني، و في حالة عدم المصادقة عليه في الأجل المحدد يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر.

في مجال الرقابة على الميزانية و تسيير المال العام أوجبت المادة 179 من الدستور على الحكومة أن تقدم لكل غرفة من غرف البرلمان عرضا عن استعمال الاعتمادات المالية التي أقرتها لكل سنة مالية، كما مكنت المادة 180 لكل غرفة من غرف البرلمان أن تنشئ في أي وقت لجان تحقيق في قضايا ذات مصلحة عامة ومنها القضايا المالية، و اعتبرت المادة 181 أن المؤسسات الدستورية و أجهزة الرقابة مكلفة بالتحقيق في ظروف استخدام الوسائل المادية و الأموال العمومية و تسييرها.

و من أهم النصوص المستحدثة في مجال الرقابة على المال العام ما نصت عليه المادة 192 من تمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية و الرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، و كذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة.

و كلفت الفقرة الثالثة من نفس المادة مجلس المحاسبة أن يقدم تقريرا سنويا يرفعه إلى رئيس الجمهورية و إلى رئيس مجلس الأمة و رئيس المجلس الشعبي الوطني و الوزير الأول.

1- اعتماد و تنفيذ الميزانية العامة للدولة:

صدر أول نص تشريعي يتعلق بالموازنة العامة و قوانين المالية بالجزائر عام 1984، فبموجب القانون 17/84 المؤرخ في 27 جويلية 1984 تم تنظيم الأحكام العامة لقوانين المالية والميزانية العامة للدولة.

و يمنح المرسوم التشريعي لسنة 1998 سلطات واسعة لوزارة المالية بشأن إعداد قانون المالية و الميزانية، كما أن للحكومة دور أساسي في مرحلة دراسة قانون المالية من طرف اللجان المختصة و التصديق عليه من طرف النواب بغرفتي البرلمان.

2- الرقابة على الميزانية

لضمان سلامة تنفيذ الميزانية العامة للدولة وفقا للإجراءات التشريعية و التنظيمية هناك نوعين من الرقابة:

أ- الرقابة الإدارية: هي الرقابة الذاتية التي تمارسها الحكومة على موظفيها، من خلال نشاط المفتشة العامة بوزارة المالية و هيئات الرقابة المالية على مستوى الولايات، و تكون الرقابة الإدارية سابقة و لاحقة.

- الرقابة السابقة: هدفها التأكد من عدم وقوع أخطاء خلال صرف النفقات العامة للدولة
- الرقابة اللاحقة: تهدف إلى كشف الأخطاء التي تكون قد ارتكبت سهواً أو عمداً خلال صرف النفقات العامة، وتمارسها

ب- الرقابة البرلمانية: هي رقابة السلطة التشريعية على تنفيذ برنامج الحكومة، و تتمثل أساساً في المصادقة على قانون المالية و قانون المالية التكميلي، بالإضافة إلى قانون ضبط الميزانية الذي يقدم في 1 جوان من السنة المالية المعنية، و يخضع لنفس إجراءات المناقشة و التصديق بغرفتي البرلمان، و تتطلب عملية المصادقة عليه أن كون مرفقا بعدد من الوثائق الإلزامية تقمها الحكومة لتمكين نواب البرلمان من الاطلاع على مضمون النفقات العمومية و هي:

- ملاحق تفسيرية تتعلق بنتائج عمليات الميزانية و الحسابات الخاصة للخزينة وعمليات الخزينة؛

- الميزان العام للحسابات وحصيلة عمليات الدولة؛

- تقرير تقييمي للأداء يوضح الظروف التي نفذت فيها البرامج المسجلة في الميزانية و مدى بلوغ الأهداف و النتائج المحققة و التغيرات المتعلقة بالتجاوزات المسجلة.³⁴
بالإضافة لتقرير الحكومة نصت المادة 76 من القانون 17/84 ووجوب إرفاق مشروع قانون ضبط الميزانية بتقرير تقييمي يعده مجلس المحاسبة على الاستمارة المقدمة من الحكومة.

أما عن الرقابة اللاحقة فيمارسها البرلمان على الحكومة بواسطة الآليات التي حددتها المادة 113 من التعديل الدستوري عام 2016 التي نصت على أن البرلمان يراقب عمل الحكومة وفقاً للشروط المحددة في المواد 94 و 98 و 151 و 152 من الدستور، و التي تشمل آليات السؤال البرلماني و الاستجواب البرلماني و لجان التحقيق البرلماني ومناقشة برنامج الحكومة و مناقشة بيان السياسة العامة وملتزم الرقابة ضد الحكومة.

3-تقييم نظام الميزانية العامة في الجزائر:

رغم الجهود التي بذلتها الدولة من أجل تحسين نظام الميزانية العامة و جعله يستجيب للمعايير الدولية، فإن الجزائر ما زالت في ذيل الترتيب العالمي لمؤشرات التسيير الميزاني التي وضعها البنك الدولي و صندوق النقد الدولي (لا تطبق الجزائر سوى 5 مؤشرات من

مجموع 16 مؤشرا)، ما يتطلب عملية تطوير شامل على مجمل مسار التقويم الذي يشمل صياغة الميزانية و تنفيذها و إعداد التقارير المالية و نشرها وتنظيم الصفقات العمومية. و قد أكدت شراكة الموازنة الدولية (IBP) على هذه الوضعية من خلال تقارير سنني 2016 و 2017 التي عرفت فيها الجزائر تراجعا كبيرا في الترتيب العالمي بعد فترة انتعاش ميزت سنة 2015. و يُعزى هذا الوضع في اعتقادنا بالأساس إلى تدهور أسعار النفط على المستوى العالمي و الانخفاض الكبير في احتياطي الصرف، الأمر الذي أربك الحكومة، و أثر على استقرار الميزانية العامة بشكل كبير.

باستقراء الترتيب العالمي لمؤشر الميزانية المفتوحة لعام 2017 يتبين أن الجزائر تأتي في مراتب متدنية جدا في المسح الخاص حيث حصلت الجزائر على 3 درجة من أصل 100 بعدما وصلت 13 درجة سنة 2012 و 19 درجة سنة 2015. و حصلت الجزائر سنة 2017 على 0 درجة بخصوص مشاركة الجمهور و 31 درجة بخصوص الرقابة على الميزانية.

بالفعل فإن الحكومة الجزائرية رقم اشتراك الجزائر في النظام العام لنشر البيانات التابع لصندوق النقد الدولي منذ 2009، لا تقوم بنشر أي وثائق للميزانية و التقارير المالية غير قانون المالية الذي يتم نشره على الموقع الإلكتروني لوزارة المالية، كما أن قانون ضبط الميزانية لم يتم نشره منذ عام 1982، كما أن النفقات الضريبية والموجودات والمطلوبات المالية والموجودات ومخصصات المتقاعدين و مخصصات الطوارئ لا يتم الإفصاح عنها، كما أن تقارير كل من مجلس المحاسبة و المفتشية العامة للمالية ليس لها أي قوة تنفيذية.³⁵ بالمقارنة مع دول أخرى يتبين أن على الحكومة الجزائرية بذل جهود كبيرة لتعزيز شفافية الميزانية العامة، حيث أن المتوسط العالمي يقدر ب 42 درجة، كما أن بعض الدول العربية حققت نسبا معتبرة كالأردن 63 درجة، المغرب 45 درجة، مصر 41 درجة و تونس 39 درجة.

و حسب نفس التقرير يكون على الحكومة الجزائرية أن تقوم بالإجراءات التصحيحية التالية:

- تحسين مشاركة الجمهور في إعداد وتنفيذ الميزانية العامة بواسطة آليات تتيح للأفراد و لموظفي السلطة التنفيذية تبادل الآراء حول أمور الميزانية العامة؛

- عقد جلسات استماع خاصة بالسلطة التشريعية يتاح خلالها للأفراد و منظمات المجتمع المدني الإدلاء بآرائهم؛
- قيام السلطة التشريعية بفحص ونشر التقارير الدورية عن تنفيذ الميزانية عبر الانترنت؛
- وضع آليات لمشاركة الجمهور في جهاز الرقابة الأعلى؛
- التفكير في إعداد جهاز مالي مستقل من أجل رقابة أكثر صرامة على الموازنة.³⁶

خاتمة:

من استقرار مجمل النصوص القانونية والتنظيمية التي ميزت النظام المحاسبي الجزائري منذ الاستقلال يتبين أن هناك مجهودا تشريعيًا معتبرا لموائمة المنظومة القانونية المحاسبية وفق المعايير المحاسبية الدولية التي من أهم أهدافها الوقاية من الفساد ومكافحته في القطاعين العام و الخاص على السواء.

لقد تجسد المجهود التشريعي في الجزائر من خلال تحديث نظام المحاسبة في القطاع الخاص بتطبيق النظام المحاسبي المالي بداية من 2010.

أما بخصوص المحاسبة العمومية و قواعد إعداد و تنفيذ الموازنة العامة للدولة فمازال يحتاج إلى مجهودات كبيرة، فقد تأثر في اعتقادنا بظروف الاقتصاد الجزائري، بداية من التحول من الاقتصاد الاشتراكي إلى الانفتاح على اقتصاد السوق، ومرورا بالعيشية السوداء التي مرت بالجزائر سنوات التسعينيات من القرن الماضي، وصولا إلى تدهور أسعار النفط في الأسواق العالمية، وكلها عوامل أثرت على الاستقرار الاقتصادي وساهمت إلى حد كبير في ضبابية التخطيط الميزاني الاستراتيجي طويل المدى، ما جعل المشرع الجزائري يعطي الضوء الأخضر للحكومة في تبنيها لسياسة المعالجة الظرفية للمسائل المالية.

بناء على ما تقتضيه المصادقة على الاتفاقيات الدولية لمكافحة الفساد، و تجسيد المبادئ العامة التي حددها القانون 01/06 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، ينبغي على السلطات العمومية في الجزائر دعم الإطار المؤسسي لمكافحة الفساد بجملة من الإجراءات التي من شأنها تعزيز مشاركة منظمات المجتمع المدني و وسائل الاعلام في إعداد و تنفيذ الميزانية العامة للدولة، خصوصا وأن المشرع الدستوري قد أقر في المادة 51 من تعديل الدستور سنة 2016 بحق المواطن في الحصول على المعلومات والوثائق و الاحصائيات، كما ينبغي من جهة أخرى تقوية دور مجلس المحاسبة في الرقابة على الأموال العمومية و

ذلك بمنح قضاة مجلس المحاسبة ضمانات قانونية قوية تمكنهم من أداء مهامهم بصفة فعالة و الوقوف ضد عمليات الفساد المالي التي استشرت في عدة قطاعات من الاقتصاد الوطني.

¹ - صدقت الجزائر على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد بموجب المرسوم الرئاسي رقم 128/04 المؤرخ في 29 صفر عام 1425 الموافق 19 أبريل سنة 2004.

² - مفتاح فاطمة، تحديث النظام الميزاني في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، 2010-2011، ص.82.

³ - نفس المرجع، ص. 83.

⁴ - نادية شاكر حسين، المخالفات المحاسبية و أثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي و الإداري (دراسة محاسبية تحليلية)، مجلة النزاهة و الشفافية للبحوث و الدراسات، هيئة النزاهة بجمهورية العراق، العدد السادس، ص. 94.

⁵ - حسين هادي عنيزة، أحمد ماهر محمد علي، دور المعايير المحاسبية الحكومية الدولية في الحد من الفساد المالي و الإداري، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 32، 2014، ص.142.

⁶ - شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2013-2014، ص.51.

⁷ - يظهر التباين بين الممارسات المحاسبية على عدة مستويات هي: -تباين في تحقق الإيرادات وتحمل المصروفات- تباين في المصطلحات المحاسبية -تباين في أسس التقويم و القياس المحاسبي-تباين في أسس إعداد القوائم المالية وتوحيدها. أنظر: الدكتور آلاء مصطفى الأسعد، المعايير المحاسبية و التغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية عام 2013، ص.264.

⁸ - أنشئت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) من طرف مجموعة من المهنيين خلال مؤتمر دولي عقد بمدينة سيدني بتاريخ 29 جوان 1973 بعد عدة محاولات وتعتبر هيئة مستقلة لا تتبع لأي كيان مهني و لا تتلقى أي تعليمات من أية جهة حكومية أو مهنية، و في عام 2001 تم استبدال مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي كان من أهم أهدافه تحقيق التوافق المحاسبي الدولي. لمزيد من التفاصيل أنظر كلا من:

بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية (دراسة حالة مؤسسة ELEMO الخروب قسنطينة)، مذكرة ماجستير في الإدارة المالية، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014، ص.26. بدر بن تومي، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض و الإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية(دراسة تطبيقية) مذكرة ماجستير في الدراسات المالية والمحاسبية المعمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف1، 2013، ص.20.

⁹ - يقصد بأساس الاستحقاق تقييد المعاملات وغيرها من الوقائع عند وقوعها وليس فقط عند استلام أو دفع النقد أو ما يعادله، ونتيجة لذلك فإن المعاملات و الوقائع تقيد في سجلات المحاسبة و في البيانات المالية للفتترات ذات الصلة بها، أنظر: مذكرة الأمين العام للأمم المتحدة المقدمة للدورة السادسة و الستين للجمعية العامة حول جاهزية مؤسسات منظومة الأمم المتحدة للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، 17 غشت 2011، (A/66/308/add1)

¹⁰ - بدر بن تومي، آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على العرض و الإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية، مذكرة ماجستير في الدراسات المالية و المحاسبية المعمقة، جامعة فرحات عباس- سطيف1-، 2013، ص.45.

¹¹ - براضية حكيم ، مرجع سابق، ص. 140.

- 12- كريفار مراد، بربري محمد أمين، دور و أهمية نظام الرقابة الداخلية في الحد من ظاهرة الفساد المالي بالإشارة لحالة الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 17، السادس الثاني 2017، ص.56.
- 13- اتفاقية الاتحاد الإفريقي لمنع الفساد و مكافحته المعتمدة في مابوتو(موزمبيق) بتاريخ 11 يوليو 2003، و دخلت حيز النفاذ في 5 أغسطس 2006. صدقت الجزائر على الاتفاقية بموجب المرسوم الرئاسي رقم 137/06 المؤرخ في 11 ربيع الأول عام 1427 الموافق 10 أبريل سنة 2006.
- 14- تم التوقيع على الاتفاقية العربية لمكافحة الفساد بالقاهرة في 21 ديسمبر سنة 2010 ودخلت حيز النفاذ بتاريخ 29 يونيو 2013. و قد صدقت الجزائر على الاتفاقية بموجب المرسوم الرئاسي رقم 249/14 المؤرخ في 13 ذي القعدة عام 1435 الموافق 8 سبتمبر سنة 2014.
- 15- نجيب طاهر عبده الحاج محمد المخلافي، دور الجهاز المركزي اليمني للرقابة و المحاسبة في كشف الفساد المالي و الإداري(دراسة تطبيقية)، رسالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2013، ص.22.
- 16- براضية حكيم، اعتماد المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام لدعم الشفافية المسائلة و الرقابة على المال العام، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 2016/10، ص.134.
- 17- نور الهدى بوليفة، واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري لمواجهة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مذكرة ماستر أكاديمي في التدقيق المحاسبي، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2014-2015، ص.16.
- 18- نفس المرجع، ص.16.
- 19- نزيه عبد المقصود محمد مبروك، شفافية الموازنة العامة للدولة - أهميتها و آليات تعزيزها-، العدد الثلاثون، الجزء الثالث، 2015، ص.744.
- 20- رضوى الخولي، الميزانيات المفتوحة، سلسلة أوراق الحق في المعرفة، مركز دعم لتقنية المعلومات القاهرة.
- 21- نزيه عبد المقصود محمد مبروك، مرجع سابق، ص.755.
- 22- نفس المرجع السابق، ص. 757.
- 23- لجنة الشفافية و النزاهة، وزارة الدولة للتنمية الإدارية بجمهورية مصر العربية، التقرير الثاني، أغسطس 2008، ص.35.
- 24- برزوق أمينة، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير في المالية الدولية، جامعة أبي بكر بلقايد، جامعة تلمسان، 2011-2012، ص.25.
- 25- نفس المرجع، ص.35 و ما بعدها.
- 26- مرحوم محمد الحبيب، استراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة و أثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة و صغيرة الحجم (دراسة حالة شركة قريف الجزائر)، مذكرة ماجستير في المحاسبة و المالية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2011-2012، ص.20.
- 27- مليكة زغيب، سوسن زيرق، دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012.
- 28- في جامعة أحمد دراية أدرار تم برمجة مقرر التشريع الجبائي و المحاسبي لمستوى السنة الأولى ماستر علوم مالية الذي أشرف شخصيا على تدريسه منذ عدة سنوات، كما يحتوي منهاج كل تخصصات الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بنفس الجامعة على مقرر مكافحة الفساد.
- 29- قانون 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 (ج ر العدد 74 الصادر في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007).

³⁰ - المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 (ج ر العدد 27 الصادر في الموافق 26 ماي 2008).

³¹ - المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق 7 أبريل سنة 2009 المتضمن شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي (ج ر، العدد 21 المؤرخ في 12 ربيع الثاني عام 1430 الموافق 08 أبريل 2009).

³² - نور الهدى بوليفة، مرجع سابق، ص. 4.

³³ - المراسيم التنفيذية رقم 91/311-312-313-314 الصادرة في 07 سبتمبر سنة 1991 المتضمنة على التوالي تعيين و اعتماد المحاسبي العموميين، تحديد مسؤولية المحاسبين العموميين، إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف و المحاسبين العموميين و كفيتهما ومحتواها، إجراءات تسخير الآمرين بالصرف للمحاسبين العموميين.
³⁴ - خزاري عفاف، الرقابة البرلمانية على المالية العمومية في الجزائر، مذكرة ماستر في الحقوق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2015-2016، ص.34.

³⁵ - ساجي فاطمة، الشفافية كأداة لتسيير المالية العامة، رسالة ماجستير في تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2010-2011، ص.145.

³⁶ - تقرير شراكة الموازنة الدولية بشأن مسح الموازنة المفتوحة 2017.

Algeria-open-budget-survey-2017-summary