



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في  
ظل التوجهات الدولية الحديثة للتدقيق الحكومي  
دراسة استشرافية لحالة الجزائر على ضوء التجارب الدولية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة  
وتدقيق

إعداد الطالبة: ريمة ضافري إشراف الأستاذ: د. محمد الأمين وليد طالب

نوقشت يوم 26 ماي 2022 أمام لجنة المناقشة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د. نور الدين زعيبط	أستاذ التعليم العالي	أم البواقي	رئيسا
د. محمد الأمين وليد طالب	أستاذ محاضر - أ	أم البواقي	مقررا
أ.د. محمد بوشريبة	أستاذ التعليم العالي	قسنطينة 2	مناقشا
د. مالك لعلايبيبة	أستاذ محاضر - أ	سوق أهراس	مناقشا
د. خالد مسيف	أستاذ محاضر - أ	أم البواقي	مناقشا
د. رضوان موجاري	أستاذ محاضر - أ	قسنطينة 2	مناقشا

السنة الجامعية:

2022/2021

إني رأيت أنه لا يكتب إنسان كتابًا في يومه إلا قال في غده: لو غُيِّرَ هذا لكان أحسن، ولو زيد كذا لكان يُستحسن، ولو قُدِّمَ هذا لكان أفضل، ولو ترك هذا لكان أجمل. وهذا من أعظم العبر، وهو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر.

العماد الأصفهاني

## شكر وتقدير

أتوجه بخالص عبارات الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف الدكتور طالب محمد الأمين وليد لقبوله الإشراف على هذه الأطروحة، ولتوجيهاته القيمة وصبوره وكرمه معي ودعمه لي طيلة مشواري البحثي.

أتقدم بشكري الجزيل أيضا إلى الأساتذة الموقرين أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة، وتكبّد عناء قراءتها وتقييمها والإبانة عن مواطن القصور فيها.

أخص بالشكر أيضا إدارة وموظفي المؤسسة الاستشفائية العمومية ذات الطابع الخاص عين أزال سطيف على حسن استقبالهم وكرمهم معي، والخبير المحاسب الأستاذ رواجي العيد ومحافظ الحسابات الأستاذ رجاح توفيق على مساعدتهم ودعمهم.

خالص شكري أيضا لأخي الأستاذ ضافري وليد على التوجيهات والمراجع التي تكرم بها والتي أثرت هذا البحث، والأستاذ محمد الأمين نوي على مساهمته القيمة في مراجعة هذه الأطروحة.

كما لا يفوتني أن أشكر كل المشاركين في الدراسة الميدانية، والذين لم يكن من الممكن الوصول إلى أي نتائج دون مشاركتهم القيمة والمساعدات والتسهيلات التي قدموها لي.

في الأخير، أتوجه بخالص شكري لكل المعلمين والأساتذة الذين درسوني منذ سنتي الأولى في المدرسة، وأخص بالشكر والدي الكريم ومعلمي الأول.

## إهداء

أهدي عملي هذا إلى والدي العزيزين  
إلى أخواتي: منيرة، رقية، ومنى  
إلى إخوتي: عصام، وليد، شعيب، وبلال  
إلى قرّة عيني طه وسيم  
إلى شريك حياتي أحمد  
وإلى كل من رافقني خلال هذه الرحلة.

## قائمة المحتويات

-II-	شكر وتقدير.....	11
-III-	إهداء.....	13
-IV-	قائمة المحتويات.....	14
-VII-	قائمة الاختصارات.....	17
-IX-	قائمة الأشكال.....	19
-X-	قائمة الجداول.....	21
-XI-	قائمة الملاحق.....	23
- 1 -	مقدمة.....	25
- 2 -	1. خلفية الدراسة وبناء الإشكالية.....	27
- 6 -	2. منهجية الدراسة.....	31
- 6 -	3. أهمية البحث ومبررات اختيار الموضوع.....	31
- 8 -	4. تحديد الفجوة في الأدبيات ومساهمة الدراسة.....	33
- 11 -	5. هيكلية فصول الدراسة.....	36
- 14 -	الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر.....	39
- 15 -	تمهيد.....	40
- 16 -	1. الإطار النظري للتدقيق الحكومي.....	41
- 16 -	1.1. طبيعة التدقيق الحكومي.....	41
- 27 -	2.1. أنواع التدقيق الحكومي.....	48
- 33 -	3.1. التطور التاريخي للتدقيق الحكومي.....	54
- 37 -	4.1. تفسيرات الحاجة إلى التدقيق في القطاع العام.....	58
- 44 -	2. الإطار المؤسسي والتنظيمي للتدقيق الحكومي في الممارسات الدولية.....	65
- 44 -	1.2. الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.....	65
- 55 -	2.2. المعايير الدولية للتدقيق في القطاع العام.....	76
- 64 -	3. أدوات التدقيق الحكومي في الجزائر.....	85
- 64 -	1.3. أجهزة التدقيق الحكومي في الجزائر.....	85
- 72 -	2.3. مقاربات ومعايير التدقيق الحكومي الخارجي في الجزائر.....	93
- 80 -	خلاصة.....	101
- 81 -	الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي.....	102
- 82 -	تمهيد.....	103

1. مدخل نظري للمحاسبة والإبلاغ المالي في القطاع العام ..... - 83 -
- 1.1. التفسير النظري للمحاسبة العمومية ..... - 83 -
- 2.1. خصائص الهيئات العمومية المؤثرة على أنظمتها المحاسبية ..... - 85 -
- 3.1. المفاهيم المتعلقة بالإبلاغ المالي الحكومي ..... - 88 -
2. التوجهات الدولية الحديثة للمحاسبة والإبلاغ المالي في القطاع العام ..... - 101 -
- 1.2. التسيير العمومي الجديد وتأثيره على المحاسبة والإبلاغ المالي في القطاع العام ..... - 101 -
- 2.2. أسباب زيادة الاهتمام بإصلاح المحاسبة العمومية ..... - 103 -
- 3.2. التفسير النظري للانتقال إلى محاسبة الاستحقاق في القطاع العام ..... - 104 -
- 4.2. تقديم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) ..... - 108 -
3. نظام الإبلاغ المالي في الجزائر وآفاق تطويره لأغراض التدقيق الحكومي ..... - 113 -
- 1.3. الحاجة إلى إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر ..... - 113 -
- 2.3. مشاريع تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر والتوجه نحو أساس الاستحقاق ..... - 122 -
- 3.3. الوضعية الحالية للإصلاحات ..... - 129 -
- 4.3. آفاق التدقيق الحكومي في الجزائر في ظل الإصلاحات ..... - 141 -
- خلاصة ..... - 146 -
- الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام ..... - 147 -
- تمهيد ..... - 148 -
1. تقديم مهنة التدقيق الخارجي المستقل ..... - 149 -
- 1.1. مفهوم مهنة التدقيق الخارجي المستقل ..... - 149 -
- 2.1. التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي المستقل على المستوى الدولي ..... - 150 -
- 3.1. تقديم المعايير الدولية للتدقيق ISAs ..... - 155 -
2. تقديم مهنة التدقيق الخارجي المستقل في الجزائر ..... - 162 -
- 1.2. مراحل تطور مهنة التدقيق الخارجي المستقل في الجزائر ..... - 162 -
- 2.2. تقديم المعايير الجزائرية للتدقيق ..... - 172 -
3. الإطار النظري لأعمال المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام وقضايا الجودة ..... - 176 -
- 1.3. النظريات التي ناقشت علاقة المدققين الخارجيين المستقلين بالقطاع العام ..... - 178 -
- 2.3. إشكالية جودة أعمال المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام ..... - 187 -
4. تنظيم أعمال المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام - تجارب دولية ..... - 191 -
- 1.4. التجربة الفرنسية ..... - 192 -
- 2.4. تجربة الدنمارك ..... - 198 -

- 201 -	..... 3.4. تجربة انجلترا
- 209 -	..... خلاصة
- 210 -	..... الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
- 211 -	..... تمهيد
- 212 -	..... 1. أدوات الدراسة
- 212 -	..... 1.1. محيط الدراسة
- 216 -	..... 2.1. تصميم الدراسة
- 219 -	..... 3.1. المشاركون في الدراسة
- 223 -	..... 4.1. إجراءات المعاينة وجمع البيانات
- 225 -	..... 5.1. طرق جمع البيانات
- 227 -	..... 6.1. طرق تحليل البيانات
- 230 -	..... 7.1. معايير الجودة
- 231 -	..... 8.1. القضايا الأخلاقية
- 232 -	..... 2. النتائج
- 233 -	..... 1.2. السؤال الأول للدراسة
- 243 -	..... 2.2. السؤال الثاني للدراسة
- 253 -	..... 3.2. السؤال الثالث للدراسة
- 271 -	..... 4.2. السؤال الرابع للدراسة
- 290 -	..... 3. مناقشة النتائج
- 290 -	..... 1.3. ميزة المدققين الخارجيين المستقلين في ظل محدودية نظام التدقيق الحكومي الحالي
- 293 -	..... 2.3. خصوصيات الهيئات العمومية المؤثرة على عمليات التدقيق الحكومي
- 295 -	..... 3.3. القيمة المضافة للمدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام
- 298 -	..... 4.3. إشكالات تنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية
- 303 -	..... خلاصة
- 304 -	..... خاتمة
- 311 -	..... قائمة المراجع
- 333 -	..... الملاحق
- 369 -	..... الملخصات

## قائمة الاختصارات

الاختصار	العبارة باللغة الأجنبية	العبارة باللغة العربية
ADB	Asian Development Bank	بنك التنمية الآسيوي
AFETI	Agence Française d'Expertise Technique Internationale	الوكالة الفرنسية للخبرات التقنية الدولية
ASB	Auditing Standards Board	مجلس معايير التدقيق
CNCC	Compagnie nationale des commissaires aux comptes	الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات
CNOCP	Conseil de Normalisation des Comptes Publics	مجلس ترميط الحسابات العمومية
CPA	Certified Public Accountant	المحاسب القانوني
EUROSAI	European Organisation of Supreme Audit Institutions	المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
GAAS	Generally accepted auditing standards	معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً
GASB	Governmental Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الحكومية
GFS	Government Finance Statistics	الإحصائيات المالية الحكومية
GONGO	Government-Organized Non-Governmental organization	المنظمات غير الحكومية التي تنظمها الحكومة
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولي
IAESB	International Accounting Education Standards Board	مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية
IAPC	International Auditing Practices Committee	اللجنة الدولية لممارسات التدقيق
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IBRD	International Bank for Reconstruction and Development	البنك الدولي للإنشاء والتعمير
IES	International Education Standards	معايير التعليم الدولية
IESPC	Institut d'Enseignement Spécialisé de la Profession Comptable	معهد التعليم المختص بمهنة المحاسب
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين

لجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي	International Financial Reporting Interpretations Committee	IFRIC
المعايير الدولية للإبلاغ المالي	International Financial Reporting Standards	IFRS
المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	International Organization of Supreme Audit Institutions	INTOAI
المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية	International Organization of Securities Commissions	IOSCO
مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام	International Public Sector Accounting Standards Board	IPSASB
المعايير الدولية للتدقيق	International Standards on Auditing	ISA
المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.	International Standard of Supreme Audit Institutions	ISSAI
برنامج تحليل البيانات النوعية	Max Qualitative Data Analysis	MAXQDA
عصرنة أنظمة الميزانية	Modernisation des Systemes Budgetaires	MSB
المجلس الوطني للتدقيق	National Audit Office	NAO
معيار محاسبة الدولة	Norme Comptable de l'Etat	NCE
معيار الممارسة المهنية	Norme d'Exercice Professionnel	NEP
مجلس الرقابة على محاسبة الشركات العامة	Public Company Accounting Oversight Board	PCAOB
مخطط حسابات الدولة	Plan Comptable de l'Etat	PCE
المخطط المحاسبي الوطني	Plan Comptable National	PCN
شركة تعيين المدققين في القطاع العام	Public Sector Audit Appointments Ltd	PSAA
المخطط الاستراتيجي لعصرنة المالية العمومية	Plan Stratégique de Modernisation des Finances Publiques	PSMFP
النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier	SCF
لجنة تفسيرات المعايير	Standard Interpretations Committee	SIC
النظام المدمج للتسيير الموازناتي	Système Intégré De Gestion Budgétaire	SIGBUD
المعهد المعتمد للمالية العامة والمحاسبة	Chartered Institute of Public Finance and Accountancy	SIPFA
الشركة الوطنية للمحاسبة	Société Nationale de Comptabilité	SNC

## قائمة الأشكال

- 
- شكل 1. القطاع العام ومكوناته الأساسية..... - 19 -
- شكل 2. العلاقة بين خدمات التأكيد، المصادقة والتدقيق ..... - 24 -
- شكل 3. العلاقات بين مختلف المفاهيم المتعلقة بالأداء ..... - 31 -
- شكل 4. الإصدارات المهنية لانتوساي ..... - 59 -
- شكل 5. نظام المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAIs ..... - 60 -
- شكل 6. مؤشر الشفافية في الجزائر لسنة 2019 مقارنة بالبلدان العربية الأخرى..... - 116 -
- شكل 7. خطوات تطبيق محاسبة الاستحقاق في القطاع العام في الجزائر ..... - 133 -
- شكل 8. العناصر التي سمحت للمدققين الخارجيين المستقلين باكتساب صفة المهنية ..... - 150 -
- شكل 9. التوزيع الجغرافي للبلدان التي تبنت ISAs ..... - 158 -
- شكل 10. توزيع معايير ISAs حسب الموضوع..... - 160 -
- شكل 11. الجهات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر ..... - 170 -
- شكل 12. العوامل المحيطة بعلاقة المدققين الخارجيين المستقلين بالقطاع العام ..... - 178 -
- شكل 13. نظرية مجتمع التدقيق لـ (Power (1997) ..... - 183 -
- شكل 14. الشكل العام لانخراط المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام حسب EUROSAI ..... - 191 -
- شكل 15. الهيئات العمومية التي يتم المصادقة على حساباتها في فرنسا وتوزيع عمليات التدقيق لسنة 2016 حسب حجم الإنفاق العمومي الخام. .... - 195 -
- شكل 16. السير الزمني لعملية تعيين مدقق خارجي مستقل بدأت في الشهر M ..... - 196 -
- شكل 17. تنظيم أعمال المدققين الخارجيين المستقلين في بيئة التدقيق الحكومي الفرنسية..... - 197 -
- شكل 18. تنظيم أعمال المدققين الخارجيين المستقلين في بيئة التدقيق الحكومي الدنماركية ..... - 201 -
- شكل 19. تنظيم أعمال المدققين الخارجيين المستقلين في بيئة التدقيق الحكومي الانجليزية ..... - 206 -
- شكل 20. توزيع المشاركين في الدراسة على قطاعات النشاط..... - 222 -
-

## قائمة الجداول

- جدول 1. خصائص نماذج للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة..... - 50 -
- جدول 2. أصحاب المصالح في القطاع العام ..... - 94 -
- جدول 3. الأطر المفاهيمية المبنيّة على المساءلة مقابل تلك المبنيّة على اتخاذ القرار ..... - 99 -
- جدول 4. معايير IPSAS الصادرة إلى غاية جوان 2020 وما يوافقها من معايير IFRS ..... - 110 -
- جدول 5. أنواع المحاسبة التي تمسكها الدولة حسب القانون العضوي رقم 15-18 ..... - 131 -
- جدول 6. أهم النصوص التنظيمية الصادرة المتعلقة بالقانون العضوي رقم 15-18 ..... - 132 -
- جدول 7. قائمة المعايير المحاسبية المدرجة في مشروع مخطط المعايير المحاسبية للدولة ..... - 137 -
- جدول 8. قائمة معايير ISAs ..... - 159 -
- جدول 9. أهم النصوص المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر خلال الفترة 1992-2001 ..... - 166 -
- جدول 10. أهم النصوص المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر الصادرة بعد القانون 10-01 ..... - 169 -
- جدول 11. إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق ..... - 173 -
- جدول 12. توزيع موظفي القطاع العام في الجزائر حسب قطاعات النشاط ..... - 213 -
- جدول 13. تشريع المصادقة على حسابات الهيئات العمومية في الجزائر ..... - 214 -
- جدول 14. مقارنة بين البحوث النوعية والكمية ..... - 216 -
- جدول 15. مقاربات البحوث النوعية حسب Cresswell ..... - 217 -
- جدول 16. تفاصيل مقابلات المدققين الخارجيين المستقلين ..... - 220 -
- جدول 17. تفاصيل مقابلات الأطراف الفاعلة في القطاع العام ..... - 221 -
- جدول 18. مراحل التحليل المحوري للبيانات ..... - 229 -
- جدول 19. تقديم هيكل مواضيع التحليل ..... - 232 -
- جدول 20. المواضيع الفرعية لسؤال الدراسة الأول ..... - 233 -
- جدول 21. رموز الموضوع الفرعي محدودية نظام التدقيق الحكومي التقليدي ..... - 234 -
- جدول 22. رموز الموضوع الفرعي قضايا التخصص وأفضلية المدقق الخارجي المستقل ..... - 237 -
- جدول 23. المواضيع الفرعية لسؤال الدراسة الثاني ..... - 243 -
- جدول 24. رموز الموضوع الفرعي الثقافة التنظيمية وتوجهات الأفراد ..... - 244 -
- جدول 25. رموز الموضوع الفرعي خصوصيات متعلقة بأنظمة المحاسبة والموازنة والرقابة ..... - 249 -
- جدول 26. المواضيع الفرعية لسؤال الدراسة الثالث ..... - 253 -
- جدول 27. رموز الموضوع الفرعي القيمة المضافة ضمن عملية المصادقة على الحسابات ..... - 254 -
- جدول 28. رموز الموضوع الفرعي منفعة المدقق في إطار تعزيز الالتزام لدى الهيئات العمومية ..... - 258 -
- جدول 29. رموز الموضوع الفرعي المساهمة الأوسع للمدقق وحدود دوره ..... - 262 -
- جدول 30. المواضيع الفرعية لسؤال الدراسة الرابع ..... - 271 -
- جدول 31. رموز الموضوع الفرعي إشكالات تنظيم عملية التدقيق وتفعيلها ..... - 272 -
- جدول 32. رموز الموضوع الفرعي إشكالات بيئة التدقيق الحكومي ..... - 280 -
- جدول 33. رموز الموضوع الفرعي الترتيبات الملائمة للبيئة الجزائرية ..... - 285 -

## قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الملحق
-334-	دليل مقابلة المدققين الخارجيين المستقلين	ملحق 1
-336-	دليل مقابلة الأمرين بالصرف/ المحاسبون العموميون/ الموظفون في مصالح المحاسبة والمالية في الهيئات العمومية	ملحق 2
-338-	دليل مقابلة إطارات الرقابة المالية	ملحق 3
-340-	تقرير المدقق الخارجي المستقل للمؤسسة الاستشفائية العمومية ذات الطابع الخاص عين أزال سطياف لسنة 2020.	ملحق 4
-359-	التقرير المؤقت للمدقق الخارجي المستقل للمؤسسة الاستشفائية العمومية ذات الطابع الخاص عين أزال لسنة 2020.	ملحق 5

# مقدمة

## 1. خلفية الدراسة وبناء الإشكالية

تتميز الهيئات العمومية بأنها منظمات ذات صبغة إدارية تعمل في بيئة متغيرة باستمرار، ضمن أنظمة سياسية واجتماعية معقدة، وهي ملكية عامة تجسد درجة عالية من انفصال الملكية عن الإدارة، وينتج عن هذا تدني هيبة الأموال العامة وخصوصيات متعلقة بقصور المساءلة أمام الحكومة المركزية، لذلك فإن وضع نظام مساءلة حقيقي في القطاع العام يتطلب إسناد المهام وتحديد نطاق المسؤولية بدقة، والتأكد من تلاؤم الأهداف والوسائل المكرسة لإنجازها وتقدير النتائج ومتابعة البرامج، ويقع على عاتق المحاسبة العمومية إثر ذلك إحكام الرقابة على الموارد الاقتصادية المخصصة لكل نشاط لضمان التزام الإدارة بتحقيق أهداف كل مورد.

من جهة أخرى، فإن الحكومات في العصر الحديث تتميز بتشعب وظائفها وكبر حجم نفقاتها، حيث يعتبر ارتفاع النفقات العامة أحد الظواهر الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة، وقد انعكس ذلك مباشرة على أنظمة المحاسبة العمومية، إذ أن زيادة حجم الأموال العامة يتطلب تطوير أنظمة للمحاسبة المالية تتعامل مع العمليات الناتجة عن استغلالها، كما أن التسيير المالي الفعال والاقتصادي والكفاء يتطلب أنظمة محاسبية مرنة ومحكمة في آن واحد، وكثيرا ما يتم اعتبار المحاسبة العمومية أداة للحفاظ على أنظمة مالية سليمة من خلال توفير أرقام موثوقة تعكس أين ذهبت الأموال العامة وما إذا تم إنفاقها بشكل سليم.

في هذا الإطار، كان لإصلاحات التسيير العمومي الجديد<sup>1</sup> التي تركز في فلسفتها على استيراد أنماط التسيير من القطاع الخاص وإعطاء الأولوية للقياس والنتائج أثر هام على المحاسبة العمومية، إذ يعتبر إصلاح أنظمة المعلومات المالية أحد أهم أدوات هذه التوجهات، كما تطلبت الاستقلالية المتزايدة التي اكتسبتها الهيئات العمومية ضمن نمط التسيير هذا نوعا آخر من المعلومات زيادة على تلك المعدة على الأساس النقدي غير القادر على الاستجابة لاحتياجات الإدارة للمعلومات، بسبب عجزه عن الوصف الدقيق للوضع الاقتصادي والمالي للهيئات العمومية، وقصوره أمام ضرورة توفير معلومات ملائمة ومفيدة لخدمة أغراض الرقابة والتخطيط وقياس الأداء.

<sup>1</sup> ظهر مصطلح التسيير العمومي الجديد (new public management) في الأدبيات في مطلع تسعينات القرن الماضي في بريطانيا للتعبير عن مقارنة لإصلاح القطاع العام تستند على تطبيق آليات الحوكمة والمساءلة المستخدمة في القطاع الخاص على الخدمات العمومية، وقد انتشر منذ بداية الثمانينات في العديد من البلدان الأنجلوساكسونية، إلا أنه لم يبق حكرا على الحكومات التي تبنته بشكل مبكر، بل انتقل بدرجات متفاوتة إلى بقية أنحاء العالم.

ضمن هذه الظروف، عرف القطاع العام في الدول ذات التوجه الأنجلوساكسوني أولاً، ثم -بدرجات متفاوتة- بقية دول العالم، تغيرات في الهيكل المفاهيمي والمنهجي للتسيير المالي، مع إدخال أدوات محاسبية جديدة مبنية على أساس الاستحقاق المحاسبي، وإصدار التقارير المالية الدورية بشكل يكمل نظام الرقابة والمحاسبة العمومية التقليدي، فالمحاسبة على أساس الاستحقاق تعتبر أحد مقاييس الواقع التي تسمح بصياغة التقارير المالية بناء على المعاملات والأحداث التاريخية، بما يتيح المقارنة بين الواقع والتوقعات والخطط الموضوعية في الميزانية، وانتقلت الأنظمة المحاسبية في القطاع العام من منهج يوفر معلومات محدودة إلى منهج يقدم معلومات أكثر ملاءمة وأوسع نطاقاً، ويسمح برقابة اقتصادية ومالية أحسن على أنشطة الحكومة، كما يتلاءم والتطور الذي عرفه الفكر المحاسبي في مطلع القرن العشرين من التركيز على رأس المال والتغيرات في ثروة الملاك، إلى الاهتمام بمنفعة المعلومات.

على الرغم من ذلك، فإن إصدار التقارير المالية في القطاع العام مبني على فلسفة مختلفة جوهرياً عن نظيرتها في القطاع الخاص، حيث تهتم المعايير المحاسبية الموجهة لهذا الأخير بفائدة اتخاذ القرار بنفس الدرجة التي يهتم بها الإبلاغ المالي في القطاع العام بخدمة أغراض الإشراف والمساءلة، ويرجع ذلك إلى طبيعة الملكية العامة للهيئات العمومية من جهة، ودرجة تعقيد علاقات الوكالة في القطاع العام من جهة أخرى، بداية من علاقة المواطنين الناخبين كأصيل بالسياسيين المنتخبين كوكيل، وعلاقة هؤلاء الأخيرين كأصيل بالحكومة كوكيل، وعلاقة الحكومة بدورها كأصيل بالموظفين العموميين كوكيل، حيث يوجد تضارب مصالح في كل واحدة من هذه العلاقات، ما يطرح مشكلة عدم تصرف الوكيل دائماً بما يلائم مصلحة الأصيل. هذه المشاكل يمكن التخفيف منها من خلال ترتيبات خاصة للتقرير حول الامتثال للمتطلبات القانونية والمالية لتسيير الموارد العامة، كما يصبح تدقيق هذه التقارير من قبل أطراف خبيرة مستقلة أمراً لا بد منه لحماية مصالح الأصيلين عن طريق تخفيض تكاليف الوكالة الناتجة عن عدم تناظر المعلومات بينهم وبين الوكلاء.

على ضوء ذلك، اكتسب التدقيق الحكومي في العقود الأخيرة أهمية متزايدة، إذ ساهمت التطورات التي عرفتها المحاسبة العمومية في ظهور ممارسات جديدة في مقاربات تدقيق الهيئات العمومية، فوظيفة التدقيق تعتمد على وجود مخرجات محاسبية قابلة للفحص والمقارنة مع إطار مرجعي محدد، وهو ما وفّرت إصلاحات محاسبة الاستحقاق في القطاع العام وتحديثات النظم الموازناتية. ورغم أن أنظمة التدقيق الحكومي المعروفة حالياً قد تم تطويرها في أوروبا خلال القرن الثامن عشر بشكل يركز أساساً على الامتثال

للقواعد والقوانين، إلا أن التقليد الأنجلوسكسوني نجح في توسيع مفهوم الالتزام بالقوانين ليشمل تدقيق الحسابات المالية وإبداء الرأي حولها، كما تطوّرت خلال العقود الأخيرة من القرن العشرين فكرة تدقيق الأداء، ودفع التوجه الدولي نحو العولمة الاقتصادية إلى عولمة مبادئ وممارسات التدقيق الحكومي بشكل يعكس بالدرجة الأولى التقاليد البريطانية والأمريكية، تحت تأثير الجمعيات المهنية والمنظمات الدولية وعلاقتها الوطيدة مع المكاتب الدولية الكبرى للتدقيق. وإذا كان الاهتمام بالتدقيق الحكومي ضمن هذا السياق ظاهرة دولية، فهو يأخذ في الجزائر والدول النامية المشابهة أهمية أكبر بسبب الحجم الكبير للموارد والثروات الطبيعية والبشرية، وما يقابله على أرض الواقع من اختلالات جوهرية في التسيير والمحاسبة التي من المفروض أن تقدّم إطاراً لتصوير كيفية تخصيص وإنفاق هذه الموارد.

في هذا الإطار، لطالما خدمت مهنة التدقيق الخارجي المستقل<sup>1</sup> المصلحة العامة من خلال ضمان جودة المعلومة المالية، وفي ظل ازدياد أهمية تدقيق حسابات الهيئات العمومية، وتمتع المدققين الخارجيين المستقلين بخبرة واسعة في مجال محاسبة الاستحقاق، زيادة على استقلاليتهم كمهنيين يعملون لحسابهم الخاص دون أي ارتباطات أو مصالح مع القطاع العام، فرضت ظروف عدم كفاية إمكانيات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للاحتياجات الحديثة للتدقيق الحكومي الاستعانة بمهنة التدقيق في القطاع العام. هذه العلاقة بين الهيئات العمومية والمدققين الخارجيين المستقلين نشأت في العديد من البلدان باختلاف توجهاتها نتيجة للعديد من التأثيرات على مستويات مختلفة، أبرزها التوجه نحو التسيير العمومي الجديد الذي يشجع الشراكة بين القطاعين العام والخاص واستمداد أنماط التسيير من القطاع الخاص، وكذا الطبيعة المقاولاتية لمهنة التدقيق التي تدفع بالمهنيين إلى السعي المستمر لتوسيع نطاق نشاطهم وضم مجالات جديدة لتخصصهم من خلال الدخول إلى سوق التدقيق الحكومي.

في الجزائر، كشفت الأزمة الاقتصادية التي عرفت البلاد نهاية الثمانينات قصور القانون 84-17 المتعلق بقوانين المالية عن مواكبة التغيرات في المالية العامة، إلا أن إصلاح هذا القانون لم يكن من الأولويات في ظل الأزمة الأمنية، ومع مطلع القرن الواحد والعشرين وتحسّن الإيرادات النفطية ما انعكس

<sup>1</sup> نستعمل مصطلح "المدقق الخارجي المستقل" ضمن هذه الأطروحة للدلالة على الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يمارس بشكل مستقل ولحسابه الخاص مهنة التدقيق، حيث يتم لهذا الغرض استعمال مصطلحات مختلفة بين الدول مثل محافظ الحسابات (الجزائر وفرنسا)، المدقق القانوني، المدقق الخارجي، مراقب الحسابات، المدقق المعتمد، المدقق العمومي. وقد اخترنا مصطلح المدقق الخارجي المستقل بدل مصطلح محافظ الحسابات الشائع استعماله في الجزائر نظراً لتطرفنا خلال الأطروحة لعدد من المفاهيم والتجارب ذات الطبيعة الدولية والتي تتطلب استخدام مصطلح أكثر شمولاً.

مباشرة على الإنفاق العام من خلال برامج الإنعاش الاقتصادي، برز مشكل غياب الكفاءة المالية وعدم رشادة الإنفاق في أداء الهيئات العمومية، وأصدرت الدولة أخيرا سنة 2018 القانون العضوي الجديد المتعلق بقوانين المالية والذي يكرّس التغيير الجذري في طرق تنفيذ الميزانية، كما يشكل حجر الأساس لإدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق إلى القطاع العام وتحديث أنظمة التدقيق الحكومي، وشرّح ذات النص المصادقة على حسابات الدولة من قبل مجلس المحاسبة، كما قامت الدولة بتشريع تطبيق النظام المحاسبي المالي في قطاع الصحة وتعيين مدققين خارجيين مستقلين لدى مؤسسات الصحة العمومية من خلال قانون الصحة الجديد لسنة 2018، وأصبح تدقيق الهيئات العمومية أمرا يثير اهتمام مهنة التدقيق في الجزائر متأثرا بالتوجهات الدولية<sup>1</sup>.

إن الاستعانة بالمدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام تطرح بدورها العديد من القضايا المتعلقة بملاءمة عمليات التدقيق المالي بشكلها المطبق في القطاع الخاص لاحتياجات الهيئات العمومية التي تعتمد على أنظمة محاسبية مقارنة لكن لأغراض مختلفة، بالإضافة إلى حوافز المدققين في حد ذاتهم وكيفية الحفاظ على استقلاليتهم من خلال التنظيمات الأكثر ملاءمة ضمن بيئة التدقيق الحكومي، وكذا مقاربات التدقيق الأنسب والمعايير التي من شأنها إعطاء أفضل مخرجات لعمليات التدقيق، وجدوى التدقيق المالي في القطاع العام بصفة عامة، والأطراف الأنسب للقيام به.

على ضوء ما سبق، وفي ظل التطورات التي يشهدها القطاع العام في الجزائر مؤخرا من إصلاحات لأنظمة المحاسبة العمومية، وتشريع المصادقة على حسابات الدولة، والتوجه نحو إدماج المدققين الخارجيين المستقلين في عمليات التدقيق المالي للهيئات العمومية، تأتي هذه الدراسة لاستكشاف أبعاد العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في ظل التوجهات الدولية الحديثة التي تحاول الجزائر تبنيها، حيث تهدف هذه الأطروحة إلى معالجة الأسئلة التالية:

<sup>1</sup> كثيرا ما يتأثر التنظيم الجزائري في مجال المحاسبة والتدقيق بالتنظيم الفرنسي الذي بدأ منذ سنة 2001 بالإدراج التدريجي للمدققين الخارجيين المستقلين في الهيئات العمومية ضمن مهام التدقيق المالي. ظهر هذا التوجه في الجزائر منذ سنة 2006 من خلال مجموعة محدودة من المؤسسات الصحية العمومية ضمن إطار تجريبي، ثم بشكل أوسع من خلال قانون الصحة الجديد لسنة 2018 (قانون 18-11، 2018، المادة 304) وكذا تعليمات المجلس الوطني للمحاسبة للمهنيين بخصوص المشاركة في دعم إصلاحات المحاسبة العمومية والمصادقة على الحسابات في القطاع العام (CNC, 2020). كما أبدت مهنة التدقيق من جهتها اهتمامها بالقطاع العام حيث كان موضوع الشراكة بين الهيئات العمومية والمدققين الخارجيين المستقلين محور الجلسات السنوية السابعة لمحافظي الحسابات سنة 2018 (<http://cn-cncc.dz/les-divers-communications-des-7emes->). (assises/

- ما الميزات التي تمكن المدققين الخارجيين المستقلين من الاستجابة للمتطلبات الحديثة لتدقيق الهيئات العمومية في الجزائر؟
- ما الخصوصيات المؤثرة للهيئات العمومية على عمليات التدقيق التي يقودها المدققون الخارجيون المستقلون؟
- ما القيمة المضافة المرتقب تقديمها من مصادقة المدققين الخارجيين المستقلين الجزائريين على حسابات الهيئات العمومية؟
- ما الطرق الأنسب لتنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية وتجاوز مشاكل التطبيق بما يلائم البيئة الجزائرية؟

## 2. منهجية الدراسة

صممت هذه الدراسة في شكل دراسة حالة استكشافية ضمن مقاربة نوعية، وهي الطريقة التي نراها أنسب للبحوث الاستكشافية المماثلة لموضوع دراستنا، بالإضافة لتميزها بالمرونة في جمع البيانات وتحليلها<sup>1</sup>. تضمنت البيانات 30 مقابلة معمقة نصف موجهة تم إجراؤها خلال الفترة من جويلية إلى ديسمبر 2021 بالإضافة إلى تدعيم النتائج بمقابلات وتقرير تدقيق من المؤسسة العمومية الاستشفائية ذات الطابع الخاص عين أزال سطيف، والتي تعتبر هيئة عمومية تجريبية تتعامل مع مدقق خارجي مستقل منذ سنة 2015، وتتبعنا في ترميز البيانات منهجا استنباطيا، أين نعتمد على الإطار النظري للدراسة في استنباط الرموز التي تسمح لنا بتحليل بيانات المقابلات والوصول إلى النتائج، بالإضافة إلى استخدام أسلوب التحليل المحوري (thematic analysis) في تحليل البيانات. ونشير هنا إلى أننا سنفضّل أكثر في الجانب المنهجي للدراسة الميدانية في عنصر أدوات الدراسة في الفصل الأخير من هذه الأطروحة.

## 3. أهمية البحث ومبررات اختيار الموضوع

<sup>1</sup> نتيجة لتصميمنا للدراسة بهذا الشكل، لم نقم بوضع فرضيات تبعا لأسئلة الدراسة، حيث أن أغلب البحوث النوعية لا تهدف إلى إثبات أو دحض فرضيات معينة، بل تحاول استكشاف أو فحص أو تحليل موضوع أو ظاهرة ما. عدم إدراج فرضيات في البحوث النوعية تم تبريره من قبل عدد من رواد البحوث النوعية (أنظر مثلا: Ulichny, 1991 ; Bluhm et al., 2011 ; Maudsley, 2011)، ويرجع ذلك من جهة إلى صعوبة صياغة فرضية نوعية تكون فيها المتغيرات المختلفة (التابعة أو المستقلة) سهلة الفهم والتفسير بشكل يمكن من خلاله جمع البيانات المرتبطة بها بسهولة، ومن جهة أخرى، تجنبنا للتحيز بسبب قرب الباحث في هذا النوع من البحوث من الموضوع، ما قد يؤدي إلى إنتاج فرضيات خاطئة والسعي إلى تأكيدها خلال عرض النتائج (Chigbu, 2019, p. 25).

يعد البحث في المحاسبة والتدقيق في القطاع العام من أهم المجالات التي أخذت تستقطب اهتمام البحوث المحاسبية خلال السنوات الأخيرة، ويرجع ذلك إلى انتشار إصلاحات التسيير العمومي الجديد وما وُلد من تحديات للمحاسبة وأدواتها من جهة، وخلق أدوار مستجدة للمدققين في الهيئات العمومية من جهة أخرى. في ظل هذه الظروف، ازداد اهتمام المكاتب الدولية الكبرى لمهنة المحاسبة والتدقيق بإجراء دراسات حول القطاع العام بالتوازي مع إنشاء فروع خاصة بهذا القطاع ضمن مختلف شبكاتها الدولية، وبدأ الأكاديميون أيضا بلعب دور نشط في مناقشة القضايا المتعلقة بتطبيق محاسبة الاستحقاق في الهيئات العمومية، ومتطلبات تدقيقها والاستجابة لاحتياجاتها المعاصرة.

نتيجة لذلك، فإن الدراسات التي تتناول التدقيق الحكومي تعدّ من أهم المساهمات في النقاش المفتوح في الأدبيات المعاصرة حول التسيير المالي العمومي الحديث، ويزيد من أهمية دراستنا الحالية أنها تتعلق بالبيئة الجزائرية التي تقف على عتبة إصلاحات جذرية لأنظمة المحاسبة والتدقيق في القطاع العام تتطلب بحوث معمقة تعالج إشكالياتها الفريدة من جهة، كما تتناول جانب تفاعل مهنة التدقيق الخارجي المستقل مع الهيئات العمومية من جهة أخرى، وهي الزاوية التي تمثل فجوة بحثية في الدراسات الجزائرية ذات العلاقة. وهنا، نشير إلى الأهمية المزدوجة لكل من الهيئات العمومية ومهنة التدقيق في المجتمع.

بالإضافة إلى ذلك، وقع اختيارنا على هذا الموضوع رغبة منا في تقديم إضافة في مجال دراسات التدقيق الحكومي من وجهة نظر تخصص المحاسبة والتدقيق، حيث كثيرا ما تمت دراسة هذا الموضوع من زاوية العلوم القانونية والإدارية، بسبب الطبيعة القانونية والإدارية للهيئات العمومية من جهة، وخلفية أجهزة التدقيق الحكومي في الجزائر التي كثيرا ما تميل إلى الجوانب القانونية من جهة أخرى، ما يحد من التنوع في نتائج هذه الدراسات وإمكانية طرح إشكاليات جديدة في تخصصات متنوعة، بحكم الطبيعة الخاصة للهيئات العمومية التي تشكل نقطة التقاء مجموعة مختلطة من مجالات العلوم<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> نذكر هنا العلوم السياسية والقانونية والإدارية، العلوم الاجتماعية، المالية العامة والعلوم الاقتصادية بمختلف تشعباتها.

## 4. تحديد الفجوة في الأدبيات ومساهمة الدراسة

إن مشاريع إصلاحات التسيير العمومي التي ظهرت في البيئة الجزائرية استهدفت في شقها المالي بداية جوانب الميزانية والمحاسبة العمومية، وهو أمر طبيعي إذا نظرنا إليه من الناحية التقنية داخل الهيئات العمومية، فالإصلاح ينطلق في قاعدته من وضع النظم المحاسبية الملائمة وتطوير أسس الرقابة اللازمة على المستوى الداخلي، قبل التفكير في عمليات التدقيق الخارجي، وقد انعكس ذلك على البحوث المحاسبية في الجزائر، فعندما أردنا القيام بالمسح المكتبي للأدبيات ذات العلاقة، تبين لنا أن أغلب الدراسات المحلية ركزت على الجانب المحاسبي مع اهتمام قليل بقضايا التدقيق الحكومي واستشراف وضعيته المستقبلية.

تبعاً لذلك، ظهر خلال العشر سنوات الأخيرة توجه في أطروحات الدكتوراه لمعالجة الإشكاليات المتعلقة بتطبيق محاسبة الاستحقاق في القطاع في الجزائر العام اعتماداً على المعايير الدولية، وقد كان للعمل الذي قدمه شلال (2013-2014) حول آفاق نظام المحاسبة العمومية الجزائري بالغ الأثر على الأطروحات المقاربة التي تلتها، وشخصت الدراسة أوجه الضعف في النظام المحاسبي الحالي، ومنافع الانتقال إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام، لا سيما ما يتعلق برفع جودة الإبلاغ المالي. هذه النتائج تم التأكيد عليها في عدد من الأطروحات التي تلت دراسة شلال، نذكر منها دراسة السعيد أحمد (2015-2016)، ودراسة مغني (2016-2017)، ودراسة جابي (2018-2019)، وكذا دراسة بوخالفي (2019-2020).

بالتوازي مع ذلك، ظهرت مجموعة من الأطروحات التي ربطت إصلاح المحاسبة العمومية في ظل المعايير الدولية بمنافع معينة، مثل شتيح (2019-2020) الذي ربطها بالأداء المالي الحكومي، وقمو (2017-2018) التي ربطتها بمحاربة الفساد، ودراسة عبود (2018-2019) الذي ربطها بترشيد النفقات العمومية. توصلت هذه الدراسات في مجملها إلى مساهمة إصلاحات المحاسبة العمومية في تحقيق هذه المنافع ولو بشكل جزئي، ودعت إلى الإسراع في تطبيقها. ونشير هنا إلى أن بعض الأطروحات المذكورة اقترحت في عنصر آفاق الدراسة مواضيع متعلقة بالتدقيق الحكومي (شلال، 2013-2014، ص 250؛ قمو، 2017-2018، ص 288؛ شتيح، 2019-2020، ص 158) نظراً لكون تطوير أنظمة التدقيق نتيجة تلقائية للإصلاحات المحاسبية.

في المقابل، نال التدقيق الحكومي اهتماماً أقل نسبياً في أطروحات الدكتوراه التي ظهرت مع التوجهات الأخيرة للإصلاحات في الجزائر، ونذكر هنا دراسة موفق (2014-2015) التي انصبحت حول تحليل ونقد

الرقابة المالية على البلديات في الجزائر، ودراسة بن العرية (2016-2017) حول دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات، ودراسة بناصر (2016-2017) حول الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصرنة النظام المالي العمومي، ودراسة بلول (2019-2020) الذي حاول تقييم آليات الرقابة المالية في الجزائر في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية. وقد توصلت هذه الدراسات إلى عجز نظام التدقيق الحكومي التقليدي عن تحقيق الأهداف المنوطة به في ظل التركيز على قانونية المعاملات، وإهمال التوجهات الدولية الحديثة، ودعت جميعها إلى ضرورة تدعيم أجهزة التدقيق الحكومي والإسراع في تطبيق إصلاحات المحاسبة العمومية.

من جهة أخرى، لم نجد خلال عملية المسح التي قمنا بها بحثاً قربية لموضوع دراستنا باستثناء مقالين علميين محكمين، الأول للباحث رقيق (2017) تناول خلاله آلية التكامل بين مهنة التدقيق الخارجي المستقل والمدقق العمومي الحكومي عند تدقيق الهيئات العمومية، وتوصل إلى أن العلاقة بينهما يمكن مقارنتها باستفادة المدقق الخارجي من عمل المدقق الداخلي أو من أعمال خبير، وأن آليات التنسيق والعمل الجماعي المقنن بينهما ممكنة، وستسمح بظهور عناصر النقص ما يتيح معالجتها، وكذا دراسة خبيطي وبكاري (2020، ص 818) اللذان ركزا على دور إصلاح نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق الحكومي في الجزائر، وأشارا إلى أن أهم أسباب الإصلاح المحاسبي هو تفعيل التدقيق الحكومي من خلال المصادقة على الحسابات من طرف مهنة التدقيق الخارجي المستقل تحت إشراف مجلس المحاسبة، مطلقين عليه بالتدقيق التشاركي، ومقترحين تطبيقه على مراحل تركز في البداية على القطاعات الحساسة. كلتا الدراستين افتقرتا إلى جانب ميداني يعزز النتائج حيث أخذتا طابعا تحليليا، كما لم يكن لهما العمق الكافي للإحاطة بالظاهرة المدروسة.

من خلال ما سبق، فإن البيئة الجزائرية تكاد تكون خالية من البحوث التي تهتم بنفس موضوع دراستنا، ويرجع ذلك لحداثة الموضوع وعدم دخول أغلب النصوص القانونية المرشحة للعلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية حيّز التطبيق. تبعا لذلك، جاءت دراستنا أولا كامتداد للدراسات التي تناولت إصلاحات المحاسبة العمومية ومشكلات التدقيق الحكومي في الجزائر وتكملة لها، وثانيا كبادرة لفتح باب النقاش حول موضوع إدراج المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام، من خلال دراسة الموضوع بشكل لا يقتصر على قطاع معين، ومحاولة الإحاطة بجوانبه المختلفة واستكشاف الإشكاليات الممكنة التي قد تشكل مواضيع دراسات مستقبلية أكثر تخصصا.

على صعيد الدراسات الأجنبية، فإن بحوث التدقيق الحكومي تعرف ازدهارا كبيرا بالتوازي مع تزايد التقارب في أساليب التسيير المالي والرقابة بين القطاعين العام والخاص في العقود الأخيرة، وبشكل خاص في البلدان الأنجلوساكسونية، ويمكن اعتبار التقرير الذي أصدره المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1987 حول تقييم أعمال المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام أول دراسة أثارت جدلا وفتت الانتباه إلى هذا النوع من العمليات في أدبيات المحاسبة، حيث أشار المعهد إلى أن هؤلاء المدققين لا يولون أهمية كبيرة للتدقيق الحكومي، ويعتبرون الهيئات العمومية زبائن ثانويين مقارنة بمؤسسات القطاع الخاص، وظهرت نتيجة لذلك مشكلات متعلقة بجودة عمليات التدقيق التي يقودونها (AICPA, 1987, p. 45). تبعا لهذا التقرير، انصبت مجموعة من البحوث على تفحص مخرجات عمليات تدقيق الهيئات العمومية التي يقوم بها المدققون الخارجيون المستقلون، حيث وجد (Raghunandan & Brown (1995) أن مهنة التدقيق تقدم في القطاع العام خدمات تحت مستوى الجودة المطلوب عند تدقيق الهيئات العمومية، كما أكد (Jakubowski (2008 أن مدققي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أكثر احتمالا بأن يمتلكوا المعرفة المتخصصة الضرورية للقيام بالتدقيق الحكومي، وهي النتائج التي أكدها كل من (Bo Cagle and Pridgen و Carslaw et al. (2012)، (Branson, et al. (2011)، and (Luu (2011) (2015). إلا أن (López & Peters (2010) حاولا دراسة سوق التدقيق الحكومي الأمريكي بعد قانون Sarbanes-Oxley، ووجدا أن المدققين الخارجيين المستقلين أكثر أرجحية لإصدار تقارير تحدد مشاكل في الرقابة الداخلية مقارنة بنظرائهم من خلفيات أخرى، كما أن نفس نوع الدراسة تم إجراؤه في البيئة الأندونيسية من قبل (Amri and Setyaningrum (2021) ووجدا أن المدققين الخارجيين يقدمون خدمات تدقيق ذات جودة مساوية لتلك التي يقدمها جهاز التدقيق الحكومي المحلي.

بالإضافة إلى ذلك، لم تقتصر الدراسات التي تناولت موضوع علاقة المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام على جانب جودة التدقيق، فعلى سبيل المثال تناولت دراسة (Lowensohn and Frank (2001) دور المدققين الخارجيين المستقلين في سوق التدقيق الحكومي الأمريكي وتصورهم له، وحللت دراسة (Karan (2003) ظاهرة استعمال حجة المصلحة العامة في تفسير تكليف المدققين الخارجيين المستقلين بتدقيق الهيئات العمومية في استراليا، بينما ركزت دراسة (Johsen et al. (2004) على حالة تفويض تدقيق الجماعات المحلية في فنلندا والنرويج إلى المدققين الخارجيين المستقلين وعلاقتها بهياكل الحوكمة. من جهة أخرى، استهدف (Chong et al. (2009) جانب التكاليف في تفويض عمليات التدقيق الحكومي إلى مهنة التدقيق في البيئة الأسترالية، أما (Radcliffe (2012) فقد حلل العوامل السياسية

والمهنية المتعلقة بتعيين المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام في الولايات المتحدة الأمريكية، وتناولت دراسة (Jeppesen 2012) المنافسة بين المدققين الخارجيين المستقلين ومدققين من خلفيات أخرى على تخصص التدقيق الحكومي في الدنمارك، بينما ركزت دراسة Cohen and Leventis (2013) على تسعير عمليات التدقيق التي يقودها المدققون الخارجيون المستقلون في القطاع العام في اليونان، وحلّت أطروحة (Chan 2015) عروض التدقيق التي يقدمها المدققون الخارجيون المستقلون للهيئات العمومية مقابل ما تريده إدارة هذه الهيئات في البيئة الأمريكية.

يتضح مما سبق أن العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية قد نالت نصيباً هاماً من الدراسة والتحليل من زوايا مختلفة في البلدان التي أدخلت هذا النوع من الإصلاحات في وقت مبكر، حيث تتصف الدراسات المذكورة بالتنوع في زوايا الدراسة والأطر النظرية المعتمدة، وكذا توفر الجانب الميداني في أغلبها ما يدعم نتائجها، ويسمح بوضع إطار مفاهيمي وتصوّر مسبق عن الزوايا الممكنة لدراسة العلاقة بين مهنة التدقيق والقطاع العام، لكن في بيئات مختلفة جذرياً عن البيئة الجزائرية.

نتيجة لذلك، نستخدم في دراستنا هذه الدراسات، بالإضافة إلى بحوث أخرى، من أجل بناء إطار نظري في الفصول الموالية بهدف التمهيد للدراسة الميدانية في الفصل الأخير، وتهدف هذه الأطروحة إلى الإلمام بالجوانب المختلفة الممكنة للعلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين الجزائريين والهيئات العمومية قصد المشاركة في تقليص الفجوة البحثية في أدبيات التدقيق الحكومي في الجزائر، وتتمثل مساهمة الدراسة في تسليط الضوء على مساهمة مهنة التدقيق في القطاع العام وتفاعلها مع الهيئات العمومية من جهة، واستشراف المشكلات الممكنة والتنظيمات الملائمة للبيئة الجزائرية من جهة أخرى، وهي المواضيع التي لم تتل نصيبها من الدراسة في البحوث السابقة.

## 5. هيكلية فصول الدراسة

تم تقسيم هذه الأطروحة إلى أربعة فصول، تهدف الثلاثة الأولى منها إلى بناء إطار نظري للدراسة وعرض ما جاء في مختلف الأدبيات ذات العلاقة حول موضوع الأطروحة، زيادة على التطرق إلى بعض التجارب الدولية، بينما يتناول الفصل الرابع الدراسة الميدانية التي تركز على البيئة الجزائرية، بالإضافة إلى خاتمة في نهاية الأطروحة تلخص أهم النتائج والتوصيات، وأفاق البحث المستقبلية، وقد ارتأينا هيكلية كل فصل كما يأتي:

- **الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر** نتناول من خلاله الإطار النظري للتدقيق الحكومي بما يتضمن طبيعته وأنواعه وتطوره التاريخي، وكذا تفسيرات الحاجة إلى التدقيق في القطاع العام، ثم نعرّج على الإطار المؤسسي والتنظيمي للتدقيق الحكومي في الممارسات الدولية، والذي نفضّل فيه ما يتعلق بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمعايير الدولية للتدقيق في القطاع العام، لنختم الفصل بتناول أدوات التدقيق الحكومي في الجزائر متمثلة في أجهزة التدقيق ومقاربات ومعايير التدقيق الحكومي الخارجي؛

- **الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي** نستله بمدخل نظري للمحاسبة والإبلاغ المالي في القطاع العام يتضمن التفسير النظري للمحاسبة العمومية وخصائص الهيئات العمومية المؤثرة على أنظمتها المحاسبية، وكذا المفاهيم المتعلقة بالإبلاغ المالي الحكومي، لنعرض من ثم التوجهات الدولية الحديثة للمحاسبة والإبلاغ المالي في القطاع العام، فيما يتمحور الجزء الأخير من الفصل حول نظام الإبلاغ المالي في الجزائر وآفاق تطويره لأغراض التدقيق الحكومي، وننطلق هنا من الحاجة إلى إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، ومشاريع تطويرها والتوجه نحو أساس الاستحقاق، ومن ثم الوضعية الحالية للإصلاحات وآفاق التدقيق الحكومي في الجزائر في ظلها؛

- **الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام** نستله بتقديم مهنة التدقيق الخارجي المستقل انطلاقاً من مفهومها وتطورها التاريخي على المستوى الدولي، كما نقدم المعايير الدولية للتدقيق ISAs، ومن ثم ننتقل إلى تقديم مهنة التدقيق الخارجي المستقل في الجزائر، قبل عرض جزء الإطار النظري لأعمال المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام وقضايا الجودة، والذي يشمل النظريات التي ناقشت علاقة مهنة التدقيق بالقطاع العام وإشكالية جودة عمليات التدقيق هذه، لنتناول في الأخير تجارب دولية حول تنظيم أعمال المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام؛

- **الفصل الرابع: الدراسة الميدانية** يتضمن ثلاثة أجزاء أولها يهتم بتقديم أدوات الدراسة وتشمل المحيط والتصميم والمشاركين وإجراءات وطرق جمع البيانات وتحليلها، بالإضافة إلى معايير الجودة والقضايا الأخلاقية، فيما نعرض في الجزء الثاني نتائج الدراسة الميدانية مقسمة على أربعة مواضيع رئيسة يعالج كل منها أحد أسئلة الدراسة، وناقش هذه النتائج في الجزء الأخير من الفصل والذي يركز على ميزة المدققين الخارجيين المستقلين في ظل محدودية نظام التدقيق الحكومي الحالي، وخصوصيات

الهيئات العمومية المؤثرة على عمليات التدقيق الحكومي، بالإضافة إلى القيمة المضافة للمدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام وإشكالات تنظيم العلاقة بين مهنة التدقيق والهيئات العمومية. في نهاية الأطروحة، نقدّم خاتمة تتضمن أهم النتائج وتفسيرها ضمن الإطار الأشمل للدراسة، ونقدّم بعض التوصيات بالإضافة إلى محدودية الدراسة وآفاق البحث المستقبلي.

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

### تمهيد

نهدف من خلال هذا الفصل إلى بناء قاعدة نظرية تسمح بتوضيح مجموعة المفاهيم المرتبطة بالتدقيق الحكومي ومختلف أدواته على المستوى الدولي ثم على مستوى الجزائر بغرض إثراء موضوع البحث من جهة، وتوضيح الزاوية التي سنقوم من خلالها بدراسة التدقيق الحكومي في الفصول القادمة من جهة أخرى. نتناول في الجزء الأول من الفصل الإطار النظري للتدقيق الحكومي انطلاقاً من تحديد ما نعنيه بالقطاع العام ثم بالتدقيق من أجل الوصول إلى تحديد ركائز مفهوم التدقيق الحكومي، ثم نركز على أنواعه وتطوره التاريخي، قبل أن نعرض باختصار مختلف النظريات التي اقترحتها المؤلفون في المجال من أجل تفسير قيمة التدقيق في القطاع العام والحاجة إليه.

بالنسبة للجزء الثاني من الفصل فنناقش من خلاله الإطار المؤسساتي والتنظيمي للتدقيق الحكومي في الممارسات الدولية، حيث يتم تأطير التدقيق الحكومي من خلال منظمات وطنية وإقليمية ودولية ومعايير فنية تأخذ خصائص القطاع العام بعين الاعتبار. ونوضح من خلال هذا الجزء النماذج المختلفة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والتحديات التي تواجهها في توريد خدمات التدقيق الحكومي الخارجي كما نشير إلى المعايير الدولية المستخدمة في ترميط التدقيق الحكومي.

الجزء الأخير من هذا الفصل يتناول من زاوية تقنية أدوات التدقيق الحكومي في الجزائر، ونقصد هنا بأدوات التدقيق الأجهزة التي تقدم خدمات التدقيق والمعايير والمقاربات المستخدمة. تبعاً لذلك، يوضح الجزء الثالث من الفصل أجهزة التدقيق الحكومي في الجزائر متمثلة في المراقب المالي والمفتشية العامة للمالية كأجهزة تدقيق داخلي بالنسبة للحكومة، ومجلس المحاسبة كجهاز تدقيق خارجي، فيما نركز من ناحية المعايير والمقاربات على التدقيق الحكومي الخارجي لارتباطه الوطيد بموضوع دراستنا.

## 1. الإطار النظري للتدقيق الحكومي

إن الإحاطة بالإطار النظري للتدقيق الحكومي وقبل الوصول إلى النظريات المختلفة التي تناقش الحاجة إليه وقيمه تتطلب التحديد الدقيق لطبيعته من خلال التفصيل في المفاهيم من جهة، وتحديد التوجهات التي تتبناها هذه الدراسة من جهة أخرى. تبعا لذلك، نوضح من خلال هذا الجزء طبيعة التدقيق الحكومي وأنواعه وتطوره التاريخي، ثم مختلف النظريات التي تفسر الحاجة إلى التدقيق في القطاع العام.

### 1.1. طبيعة التدقيق الحكومي

يقصد بالتدقيق الحكومي عمليات التدقيق التي تهتم بالقطاع العام، وهو مفهوم كثيرا ما يتم التعبير عنه في مراجع اللغة العربية بمصطلح الرقابة المالية (أو الرقابة على المالية العمومية)، حيث يؤيد بن العرية (2016-2017، ص ص 10-11) على سبيل المثال هذا التوجه، ويشير إلى أن خير مثال عليه هو إطلاق تسمية "مجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول العربية" على المجموعة الإقليمية التي تضم الأجهزة المكلفة بالتدقيق الحكومي في إطار جامعة الدول العربية، كما أن عنوان المجلة التي تصدر عنها بشكل نصف سنوي منذ سنة 1982 هو "مجلة الرقابة المالية".

إلا أن كلمة الرقابة في حد ذاتها تعبر عما هو أوسع من التدقيق، فيؤكد أحمد (2011، ص ص 3-4) بأن الرقابة المالية كمفهوم تتسع لتشمل عدة أنشطة منها التدقيق والفحص لغرض خاص والمتابعة وتقييم الأداء، كما يشير (Jensen and Meckling (1976, p. 308) بأن الرقابة كمفهوم اقتصادي تتضمن أكثر من مجرد قياس وملاحظة سلوك منظمة أو شخص معين، بل تشمل مجهودات الأصيل في علاقة وكالة معينة للتحكم في سلوك الوكيل من خلال القيود على الميزانية وسياسات الأجور والتعويضات وقواعد العمل. وضمن هذا التوجه اعتبر بن ناصر (2016-2017، ص 61) التدقيق الحكومي أحد أدوات الرقابة المالية نظرا لشمولية عملية الرقابة على مفهوم التدقيق، وهو التوجه الذي نؤيده في دراستنا.

يدعم هذه الرؤية أيضا التسمية الإنجليزية للأجهزة الوطنية المختصة في التدقيق الحكومي Supreme Audit Institutions والتي تترجم حرفيا إلى المؤسسات العليا للتدقيق، إلا أن تسميتها الأكثر شيوعا في المراجع العربية هي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وسنوضح مع تحديدنا لمفهوم التدقيق فيما سيأتى من هذا الفصل الفرق بين الرقابة المالية والتدقيق الحكومي.

وفي كل الأحوال، فإن مفهوم التدقيق الحكومي في حد ذاته قد يكون واسعا جدا حيث يتضمن جملة من إجراءات المحاسبة والتدقيق التي تشمل مجال الأداء والعلاقات المالية عبر نظام متكامل للمعلومات (العكام، 2018، ص 2)، ويغطي نطاقه مجموعة هامة ومتباينة من المنظمات. وعليه، إذا أردنا تفحص طبيعة التدقيق الحكومي فإنه ينبغي تحديد المقصود بالعناصر التي يتكوّن منها، والإنطلاق أولا من ضبط نطاق القطاع العام (أو الحكومة) ومفهوم التدقيق في حد ذاته، فطبيعة التدقيق كممارسة مهنية قد لا تختلف بين القطاعين العام والخاص، إلا أن نطاق عمليات التدقيق والقواعد التي تنظمها قد تختلف نتيجة لتباين طبيعة وأنشطة المنظمات بين القطاعين.

### 1.1.1. تحديد نطاق القطاع العام

يتميز القطاع العام بشاعته وبالاختلافات الكبيرة بين الهيئات التي يتضمنها من ناحية الأشكال القانونية وطبيعة نشاطاتها، كما أن التطورات التي عرفها في العديد من البلدان جلبت معها تعديلات هيكلية جعلت تعريفه إشكاليا نوعا ما، إلا أن أغلب الأدبيات تشير بأن تحديد القطاع العام يمكن أن يعتمد على معايير مثل الملكية والسيطرة أو الإدارة والتنظيم، زيادة على ذلك، يتوقف تحديد نطاق القطاع العام على التوجهات الفكرية والموضوعية لبلد معين.

تبعاً لذلك، فإن الحدود بين ما يعتبر هيئة عمومية وما لا يعتبر كذلك قد تكون أحيانا غير واضحة، ففي الجزائر مثلا قد تتلقى المؤسسات العمومية الاقتصادية منحا حكومية، لكنها تدار مثل الشركات الخاصة، وتطبق نفس الأنظمة المحاسبية المطبقة في القطاع الخاص. ويعتقد Stiglitz and Rosengard (2015, p. 13) بأن ما يميّز الهيئات العمومية أو ما يسمى بـ"الحكومة"، من منظور سياسي، هو:

- يتم انتخاب الأفراد المسؤولين عن إدارة الهيئات العمومية أو تعيينهم من طرف شخص منتخب (أو شخص معين من طرف شخص منتخب): فشرعية الشخص الذي يشغل المنصب مستمدة بشكل مباشر أو غير مباشر من العملية الانتخابية. على العكس من ذلك، الأشخاص المسؤولون عن إدارة الشركات الخاصة يتم اختيارهم من طرف حملة الأسهم أو مجلس خاص أو بشكل آخر حسب نظامها؛

- لدى الحكومة حقوق معينة في الإلزام ليست لدى منظمات الأعمال: فالحكومة لديها الحق في فرض الضرائب، ويمكنها مصادرة الأملاك الخاصة لمواطن معين من أجل الاستعمال العام مقابل تعويضه، بينما تفتقد المؤسسات الخاصة لهذه الحقوق. وتكون المعاملات في القطاع الخاص طوعية

حيث يمكن أن يحتاج طرف ما ملكية طرف آخر لبناء مبنى إداري، لكنه لا يستطيع إجباره على بيعها، وقد يعتقد بأن صفقة معينة مفيدة لكليهما لكنه لا يستطيع إلزامه بالدخول فيها.

أما من الناحية الاقتصادية، فغالبا ما يتم التركيز في تحديد القطاع العام على معيار الملكية أو السيطرة. وترتبط الملكية بالحيازة، أما السيطرة فحسب مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) فإنها تتعلق بامتلاك السلطة لإدارة السياسات المالية والتشغيلية للمنظمة من أجل الانتفاع بأنشطتها (IFAC, 2020).

حسب هذا المنظور، فإن مفهوم السيطرة لا يحدد بالضرورة من خلال الأسهم التي تمتلكها الحكومة، فتوجد مثلا منظمات مملوكة كليا للقطاع الخاص قد يتم صياغة سياساتها الداخلية من قبل الحكومة، ويتعلق الأمر هنا بالهيئات غير الحكومية التي تنظمها الحكومة (GONGO) وهي منظمات غير حكومية يتم إنشاؤها من قبل الحكومات من أجل تعزيز مصالحها السياسية، ويتم اعتبارها في أغلب الأدبيات جزءا من القطاع العام (Hasmath et al., 2019, p. 269).

القطاع العام حسب الرؤية الاقتصادية إذا هو ذلك الجزء من النشاط الاقتصادي لبلد ما الذي يمتلكه وتسيطر عليه الحكومة، ويتم النظر إليه تقليديا على أنه يشمل منطقتي نشاط، الأولى تغطيها الأموال التي تجمعها الحكومة من دافعي الضرائب، والثانية هي ذلك المجال الذي تحتكر فيه الحكومة تقديم الخدمات أو المرافق التي تمثل جزءا من البنية التحتية للمجتمع، والتي تقوم فيه أيضا بقبض مبالغ نقدية من زبائنها مقابل خدماتها رغم أنها قد تكون مدعومة من التمويل المركزي (Broadbent & Guthrie, 1992, p. 3).

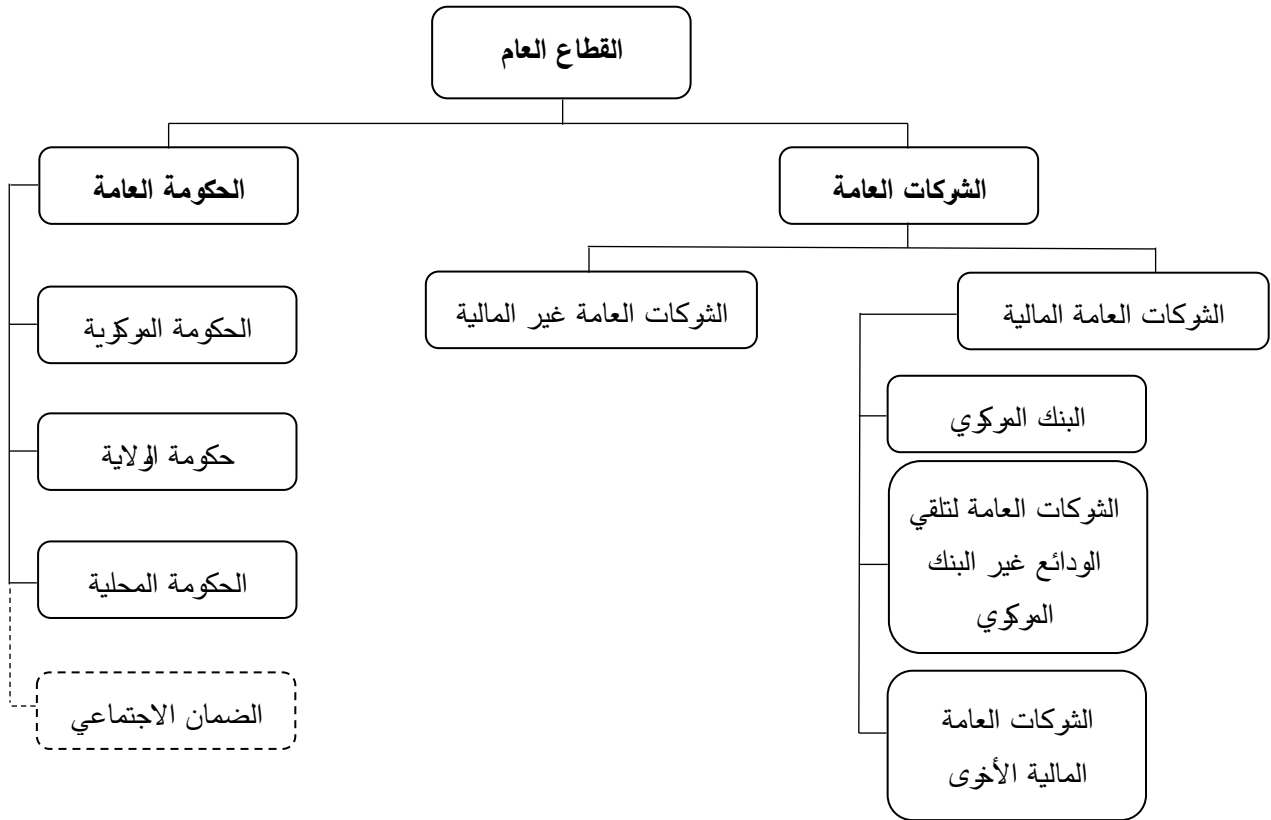
أحد الزوايا التي يمكن أن تساعدنا أيضا في التحديد الدقيق للمقصود بالقطاع العام هي الزاوية الإحصائية، فغالبا ما تصدر الحكومات نوعين من المعلومات المالية البعدية (IPSASB, 2014, p. 7):

(1) إحصائيات مالية الحكومة (GFS) للقطاع العام لأغراض التحليل الاقتصادي الكلي واتخاذ القرارات؛

(2) والقوائم المالية العامة لأغراض المساءلة واتخاذ القرار على مستوى المنشآت.

يتم تحديد إحصائيات مالية الحكومة في نظام الحسابات الوطنية، وتستخدم هذه التقارير من أجل تحليل خيارات السياسة المالية ووضع السياسة وتقييم أثرها وكذا تحديد الأثر على الاقتصاد ومقارنة النتائج المالية وطنيا ودوليا (IPSASB, 2014, p. 7). التقسيم المقترح لمفهوم القطاع العام والحكومة في نظام الحسابات القومية موضح في الشكل 1.

شكل 1. القطاع العام ومكوناته الأساسية



المصدر: متبنى عن: صندوق النقد الدولي (2011، ص 8).

ضمن التحليل المبين في الشكل 1، القطاع العام هو مزيج من قطاع الحكومة العامة وجميع الشركات العامة. وجزير بالذكر هنا أن الشركات العامة يقصد بها كل الشركات التي تسيطر عليها وحدات حكومية أو شركات عامة أخرى. والشركات هي "جميع الكيانات التي:

- (1) تتوفر لها القدرة على تحقيق الربح أو غير ذلك من المكسب المادي لمالكيها؛
- (2) يعترف بها القانون ككيانات قانونية مستقلة عن مالكيها الذين يتمتعون بمسؤولية محدودة؛
- (3) تنشأ لأغراض تتعلق بممارسة الإنتاج السوقي (أي إنتاج السلع والخدمات بأسعار ذات دلالة اقتصادية<sup>1</sup>) (صندوق النقد الدولي، 2011، ص 7).

<sup>1</sup> الأسعار ذات الدلالة الاقتصادية هي الأسعار التي تؤثر بقدر كبير على الكميات التي يرغب المنتجون بعرضها في السوق وعلى الكميات التي يرغب المشترون في شرائها؛ من أجل شرح أوفى أنظر: صندوق النقد الدولي (2011، ص 7).

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

أما الوحدات التي تسيطر عليها الحكومة، والتي أنشئت قانونياً كشرركات، لكنها غير منتجة سويقياً (أي لا تتبع مخرجاتها بأسعار ذات دلالة اقتصادية)، فإنها تصنف كجزء من قطاع الحكومة العامة، وليس قطاع الشركات العامة.

تجدر الإشارة هنا إلى أن الإطار المفاهيمي لنظام الحسابات الوطنية أضاف إلى الحكومة العامة صناديق الضمان الاجتماعي في البلدان التي لا تضم هذه الهيئات إلى مستوى معين من الحكومة يتولى تنظيمها، حيث تعتبر جزءاً من الحكومة العامة. ولا تعترف الإحصاءات الاقتصادية الكلية بصندوق الضمان الاجتماعي إلا إذا كان مستقلاً في تنظيمه وإدارته عن أنشطة الوحدات الحكومية الأخرى، وحائزاً لأصوله وخصومة بصفة مستقلة ويمارس معاملات مالية لحسابه الذاتي (صندوق النقد الدولي، 2011، ص 12).

على هذا الأساس، يتكوّن القطاع العام حسب النظرة الإحصائية من الشركات العامة والحكومة العامة متمثلة في الحكومة المركزية والفرعية والضمان الاجتماعي. يتوافق هذا التحليل مع النظرة الاقتصادية السابقة القائلة بأن الحكومة (أو ما سمي هنا بالحكومة العامة) جزء من القطاع العام.

أما فيما يخص النظرة المحاسبية للقطاع العام فهي في الحقيقة إنعكاس للمقاربات السياسية والاقتصادية والإحصائية، وهذا ما نلمسه عند الإطلاع على الإطار المفاهيمي لـIPSASB الذي أدمج قدرة الحكومة على فرض القوانين في تحديده لمميزات القطاع العام، واعتمد كذلك في بنيته على تحديد مفهوم السيطرة، وعلى الربط بين الإفصاح المالي والإفصاح للأغراض الإحصائية.

بناء على ذلك، قد يكون نطاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أحد المعطيات المفيدة في مثل هذا التحليل، حيث يدلنا على ما نعنيه بالحكومة أو القطاع العام في المعنى المحاسبي، وبالتالي في ميدان التدقيق الحكومي، فحسب الإطار المفاهيمي لـIPSASB، يتم تطبيق هذه المعايير على هيئات القطاع العام التي تتوفر فيها الخصائص التالية (IFAC, 2020, p. 14):

- تكون مسؤولة عن توريد الخدمات لصالح العامة و/أو تقوم بإعادة توزيع الدخل والثروة؛
- تمول أنشطتها بصفة رئيسة مباشرة أو بشكل غير مباشر من خلال الضرائب و/أو التحويلات من مستويات أخرى للحكومة والتوزيعات الاجتماعية والقروض أو الغرامات؛
- لا تهدف إلى تحقيق الربح كغرض رئيس.

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

نلاحظ أن هذا النطاق ذو الغرض المحاسبي ينطبق بشكل تام على مفهوم "الحكومة العامة" في النظرة الإحصائية للقطاع العام، ويستثني بالتالي المؤسسات العمومية الاقتصادية الهادفة للربح والتي تطبق نفس الأنظمة المحاسبية السارية في القطاع الخاص. وإذا أردنا إسقاطه على الجزائر على سبيل المثال، فإنه يشمل الحكومة المركزية والهيئات العمومية (غير الاقتصادية) والجماعات المحلية وصناديق الضمان الاجتماعي. ورغم أن هذه الأخيرة في الجزائر تصنف كمؤسسات عمومية ذات تسيير خاص تطبق محاسبة الاستحقاق من خلال النظام المحاسبي المالي، فهي تطبق بعض قواعد المحاسبة العمومية وتحافظ على خصوصيتها كجزء من الحكومة من خلال عدم السعي إلى الإنتاج السوقي، بل تنشط لأهداف اجتماعية وخدمة للبرامج الحكومية.

بالموازاة مع ذلك، فإن قانون المحاسبة العمومية في الجزائر يحدّد في مادته الأولى نطاق تطبيق المحاسبة العمومية بأنه -حصرا- "الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري" (قانون رقم 90-21، 1990، ص 12). لا يمكن أن نعتبر هذا التحديد تعريفا للقطاع العام، ولكنه تحديد لما نقصده بالهيئات المعنية بتطبيق المحاسبة العمومية، وقد يكون نطاقا ملائما لدراستنا التي تعنى بالتدقيق الحكومي.

يشمل القطاع العام زيادة على هذه الهيئات المؤسسات العمومية الاقتصادية، إلا أن هذه الأخيرة ليست ما نعنيه عندما نتحدث عن القطاع العام في المعنى المحاسبي، حيث لا نهتم بالشكل القانوني للمنشآت بشكل كبير، وهو نفس ما ذهب له الإطار المفاهيمي لـIPSAS الذي يركز على هدف المنشآت في تعريفها. ويدعم هذا المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (انتوساي) التي تشير إلى أن بيئة التدقيق الحكومي هي التي تقوم فيها الحكومات والمؤسسات الحكومية الأخرى بممارسة المسؤولية عن استخدام الموارد المتأتية من الضرائب والمصادر الأخرى لتقديم الخدمات للمواطنين والمستفيدين الآخرين (انتوساي، 2013، ص 7).

وقد ارتأينا في دراستنا استخدام مصطلح الهيئات العمومية للتعبير عن المؤسسات العمومية غير الاقتصادية بعد الإطلاع على مجموعة من الأدبيات في المجال القانوني تشير إلى أن المشرع الجزائري قد ميّز بين المرافق العمومية والقطاع الاقتصادي، من خلال تحديد طبيعة المؤسسة العمومية الاقتصادية التي أصبحت شركة تجارية (Entreprise publique) واتجه نظامها القانوني إلى القانون الخاص، أما بالنسبة

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

للمؤسسات العمومية الإدارية فقد أطلق عليها تسمية الهيئة العمومية (Organisme public) وتم اعتبارها في نص القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الصادر سنة 1988 أشخاص معنوية عامة مكلفة بتسيير الخدمات العمومية (قانون رقم 88-1، 1988، ص 3).

تجدر الإشارة هنا إلى أن تسمية الهيئة العمومية لم تأخذ طريقها للتطبيق، وظلت النصوص الصادرة بعد القانون المذكور أعلاه تستعمل مصطلح المؤسسة العمومية كمقابل، ويرى غلابي (2010-2011) أن استعمال مصطلح واحد لمفهومين قانونيين (شركة تجارية، شخص معنوي مرفقي) يطرح إشكالا بالنسبة للباحث باللغة العربية، ولرفع اللبس، يوضح المؤلف أهم الآثار القانونية لهذا الاختلاف بين المؤسسة العمومية الاقتصادية والهيئات العمومية كما يلي (غلابي، 2010-2011، الملخص):

- من الناحية التنظيمية: تأخذ المؤسسة العمومية الاقتصادية شكل شركات الأموال المنصوص عليها في القانون التجاري، أما بالنسبة للهيئات العمومية فإن تنظيمها يخضع لقواعد القانون العام وتخضع للرقابة الوصائية التي يمارسها الوزير الوصي، ورقابة مالية يمارسها الوزير المكلف بالمالية؛

- من ناحية المستخدمين: يعتبر مستخدمو الهيئات العمومية موظفين عموميين خاضعين لقانون الوظيفة العمومية، أما بالنسبة لمستخدمي المؤسسات العمومية الاقتصادية فيعتبرون عمالا أجراء يخضعون لأحكام قانون العمل؛

- بالنسبة لمجال الأملاك: تعتبر أملاك المؤسسة العمومية الاقتصادية أملاكاً وطنية خاصة، ما يسمح بالتنازل عنها والتصرف فيها والحجز عليها طبقاً لقواعد القانون التجاري. أما بالنسبة للهيئات العمومية فإن أموالها غير قابلة للتقادم ولا للحجز عليها والتصرف فيها، ومرد ذلك أن الهيئات العمومية مرافق عامة ومن شأن الحجز عليها الإخلال بمبدأ استمرارية المرافق العامة بانتظام وإطراد.

وكخلاصة لما سبق، فإن القطاع العام فيما معناه يغطي الشركات العمومية (المؤسسات الاقتصادية العمومية) زيادة على الحكومة (والتي تعني هنا الحكومة المركزية والفرعية والهيئات العمومية التابعة لها)، إلا أن الشائع في المجال المحاسبي هو استخدام مصطلح القطاع العام (public sector) كمرادف للحكومة (government) رغم اختلاف الأطر المحاسبية داخل القطاع في حد ذاته حسب أهداف المنظمات، ونشير هنا إلى أننا نؤيد رأي (Pathirane et al. (1982) الذين يشيرون إلى أن الحكومة والشركات العمومية يجب دراستهما بشكل منفرد لاختلاف أهدافهما.

## 2.1.1. مفهوم التدقيق

إن مفهوم التدقيق، وبالرجوع إلى الأدبيات المهنية والأكاديمية منذ بدايات القرن العشرين إلى يومنا الحالي، قد عرف عدة تغيرات تبعا لتطوره كممارسة وتطور أهدافه ودرجة الوعي بأهميته. ونجد أن فكرة التدقيق تظهر في المراجع المختلفة من زوايا عديدة تعكس خصائص الفترات الزمنية التي طرحت فيها من جهة، والبيئة السائدة عند الطرح من جهة أخرى. وبعض هذه الزوايا قد تشمل خصائص التدقيق المالي التقليدي فقط، في حين تتوافق أخرى ووصف أشكال أكثر تنوعا وحدائثا للتدقيق.

في هذا السياق، عرف ما يُتفق على تسميته بالتدقيق، والذي بدأ في القدم في شكل ممارسة تهدف لتأييد مدفوعات ومقبوضات معينة متعلقة بالأموال العامة (Morosan, 2013, p. 46) ضمن الهدف العام للحفاظ على سلامة الممتلكات، تغيرات جذرية مع تزايد تعقيد المنظمات العمومية والخاصة على حد سواء بنفس الشكل الذي أدى به تغير أغراض المحاسبة إلى تطورها من الناحيتين المعرفية والمهنية، وقد أدت المعايير المهنية والقواعد الدولية والإقليمية والمحلية دورا نشطا في هذا التغيير، وانتقل هدف التدقيق من تلبية الحاجة إلى مراقبة الأشخاص الذين تقع على عاتقهم مسؤولية مالية معينة، إلى تحقيق أغراض متعلقة باحتياجات أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص.

إحدى الزوايا التي يمكن مناقشتها لمفهوم التدقيق تبعا للتحليل السابق هو النظر إليه كخدمة مهنية توفر ضمانات للزبان والأطراف الأخرى المستفيدة منه. وتشير الأدبيات المهنية إلى وجود ثلاثة أنواع من الخدمات التي تقدم الضمان، وهي خدمات التدقيق (audit)، خدمات المصادقة (attest) وخدمات التأكيد (assurance). في العديد من الأحيان يتم استخدام هذه المصطلحات بالتبادل لأنها عموما تتضمن نفس العملية، تقييم الأدلة لتحديد مدى توافق معلومة معينة مع مجموعة من المعايير وإصدار تقرير يوضح درجة التوافق (Messier et al., 2008, p. 11). إلا أنه ومن الناحية التاريخية فإن خدمات التأكيد هي آخر ما ظهر بعد كل من المصادقة والتدقيق، أما من ناحية الشمول فإن المصادقة هي أحد فروع خدمات التأكيد، والتدقيق هو نوع خاص من أنواع المصادقة، وهو ما يوضحه الشكل 2.

شكل 2. العلاقة بين خدمات التأكيد، المصادقة والتدقيق

<b>خدمات التأكيد</b>	
<b>خدمات المصادقة</b>	خدمات الويب (الثقة في الشبكة) خدمات الثقة في النظام خدمات استشارات تقييم المخاطر خدمات تقييم الأداء أخرى
<b>خدمات التدقيق</b>	تقرير حول الرقابة الداخلية بخلاف التدقيق التتواتر المالية أخرى
	تدقيق الرقابة الداخلية على الإبلاغ المالي تدقيق القوائم المالية تدقيق الامتثال التدقيق الجنائي أخرى

المصدر: تم إعداده اعتمادا على: لطفي (2008، ص 31) و Messier et al. (2008, p. 12)

التدقيق إذن خدمة من خدمات التأكيد تتضمن تقييم الأدلة ومقارنتها بمعايير محددة، وهنا يظهر جانبه التقني ما يقودنا إلى تعريفه من منظور الطرق والأدوات، حيث تتفق أغلب الأدبيات العربية والأجنبية في هذا السياق على شمولية تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) بأنه عملية منهجية وموضوعية لجمع وتقييم أدلة الإثبات حول تأكيدات متعلقة بالأحداث والأنشطة الاقتصادية للتأكد من درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير المحددة، وإبلاغ النتائج إلى المستخدمين المهتمين (AAA, 1973). يتكرر هذا التعريف في أغلب بحوث التدقيق المعاصرة وهو التعريف الذي تبناه المعيار الدولي للتدقيق ISA 200، ويتميز بشموليته لمختلف أنواع التدقيق وتركيزه على مكوناته المفاهيمية العامة.

إلا أنه وحسب Power (1997, p. 4) فإن التعاريف الرسمية لممارسات التدقيق في التشريعات أو الوثائق الترويجية هي إسقاط مثالي نمطي للأمال المرجوة من هذه الممارسة، فهي تبين ما يمكن أن يكون عليه بدل وصف قدرته العملية الحالية، وهي محاولة لوضع الممارسة داخل مجموعة معايير أو أفكار معينة. ويرى Power (1997, pp. 4-5) بأن الممارسات الفعلية للتدقيق تتميز بنوع من الغموض والذاتية ومن الصعب في الحقيقة إعطاؤها تعريفا مضبوطا، ولا يعتقد بوجود اتفاق دقيق حول ما يمثله التدقيق مقارنة بالأنواع الأخرى للفحص مثل التحقيق والخبرة.

رغم ذلك يحدّد Power (1997, p.5) من التعاريف الرسمية أربعة عناصر أساسية لعملية التدقيق تشمل الاستقلالية عن المنظمة التي يتم تدقيقها، عمل تقني في شكل جمع للأدلة وفحص للوثائق، التعبير عن رأي مبني على هذه الأدلة، وتحديد موضوع التدقيق بوضوح. وما نلاحظه في هذه العناصر هو أن المؤلف أهمل ضرورة وجود معايير معينة يقارن المدقق الوضعية الفعلية بها من أجل إبداء رأيه.

زيادة على ذلك، توجد بعض التعاريف الذي ذهبت إلى اعتبار التدقيق فرعاً من فروع المحاسبة، على سبيل المثال يشير Montgomery (1912, pp. 1-2) أحد الكتاب الكلاسيكيين في مجال المحاسبة والتدقيق إلى أن التدقيق هو الفرع التحليلي للمحاسبة، بينما اعتبر مسك الحسابات الفرع البنائي لها، ويعتقد المؤلف بأن التدقيق ليس مجرد التحقق من الأرقام الواردة في السجلات، بل يندرج تحته تقدير حيوي لكل تشعبات أعمال المنظمة التي يتم تدقيقها. هذا الاعتبار القديم نوعاً ما لم يتفق معه الكثير من الباحثين الذين فصلوا التدقيق عن المحاسبة، مثل التميمي (2006، ص 12) الذي قال بوجود المحاسبة والتدقيق بشكل متواز، حيث أن المحاسبة تهتم بكيفية قياس النتائج والإبلاغ عنها باستمرار، ويعمل التدقيق بالتوازي على التحقق من هذه النتائج.

من جهة أخرى، عزّف مسعد والخطيب (2009، ص 16) التدقيق بأنه عملية "فحص عمل قام به شخص آخر أو أشخاص آخرون للتأكد من صحة الأداء الذي تم تنفيذه على ضوء أسس وقواعد معينة وبشكل محدد"، وهو تعريف مشابه لما ذهب له Thomas et al. (1991) بأن التدقيق هو عملية التأكد من صحة مزاعم شخص ما اعتماداً على قواعد ومعايير منطقية وثابتة تحدّد المقصود بهذه العملية والظروف التي تمارس فيها. وبما أنه لا يمكن اعتبار كل عملية مراقبة أو فحص واستكشاف عملية تدقيق فعلية، فإنه من المفيد النظر أيضاً إلى الزاوية الاقتصادية والتي ركزت على الشروط التي ينتج عنها الطلب على خدمات التدقيق، حيث يشير Flint (1988, p. 25) على سبيل المثال إلى هذه الشروط بأنها:

- (1) يجب أن تكون هناك علاقة مساءلة كأن يُطالب طرف معين (الوكيل) بأن يكون مسؤولاً عن أنشطته أمام طرف آخر (الأصيل)؛
- (2) علاقة المساءلة يجب أن تكون معقدة، مثل أن يكون الأصيلون بعيدين عن أنشطة الوكلاء وغير قادرين على مراقبتهم بشكل شخصي.

يتم تعريف التدقيق من وجهة النظر هذه كنوع من الفحص المطلوب لتخفيض تكاليف الوكالة الناتجة عن عدم تناظر المعلومات بين الوكلاء والأصيلين، حيث يساهم كمارسة في تخفيف المخاطر التي

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

يتعرض لها الأصليون من خلال الحد من التصرفات المقلّلة للقيمة التي يقوم بها الوكلاء. وحسب هذه النظرة فإنّ الأصليين يطالبون بخدمات التدقيق إلى أن تتساوى منافعها الحدية مع تكاليفها الحدية ( Power, 1997, p. 5)، إلا أنه وحسب (Dees (2012, p. 12 فإنّ تحليلاً أكثر عمقا للتدقيق يكشف أن هذه الوظيفة ليست محدودة بالضرورة على العلاقة بين الأصل والوكيل، ويمكن أن يكون لها عدة تفسيرات أخرى.

بشكل عام، وبناء على الزوايا المذكورة أعلاه، فإنّ التدقيق لا يخرج عن كونه فحص لبرنامج معين أو لنشاط منظمة ما من قبل طرف مهني مستقل، بهدف التأكد من امتثالها لمجموعة معينة من القواعد أو القوانين ذات العلاقة، وما إذا كانت تحافظ على معايير معينة محددة سابقاً. ويمكن التأكيد على الخصائص التالية لعملية التدقيق:

- يتم تصميم التدقيق كفحص مهني، وهو بهذا المعنى لا بد أن يتم بناؤه على أساس قواعد وإجراءات من قبل مدقق مهني (professional) تؤخذ معرفته وخبرته بعين الاعتبار، ويدخل في مفهوم التدقيق المهني وجود هيئات مهمتها تصميم القواعد والإشراف على تطبيقها؛
- يهدف التدقيق إلى تأسيس رأي مسؤول ومستقل، حيث ينبغي من أجل ذلك أن يكون المدقق مستقلاً عن المنظمة التي يتم تدقيقها ليتمكن من إبداء رأي موضوعي تحت مسؤوليته الخاصة أو مسؤولية المنظمة التي يمارس نشاطه من خلالها؛
- ينصب عمل المدقق على نظم المعلومات، فعملية التدقيق تغطي أنواعاً مختلفة من المعلومات التي قد تكون تاريخية أو غير ذلك، كما قد تكون داخلية أو خارجية بالنسبة للمنظمة التي يتم تدقيقها؛
- ترتبط عملية التدقيق بمعايير معينة تحدّد ما يجب أن تكون عليه الأمور، ففي التدقيق المالي مثلاً ترتبط هذه المعايير بالانتظام والصدق والفعالية حسب الإطار المحاسبي المعمول به؛
- يمثل التدقيق للقوانين والأنظمة السارية في البلد الذي تتم فيه عملية التدقيق؛
- المساهمة الأساس لعملية التدقيق هي زيادة منفعة المعلومات من خلال تدعيم الثقة والمصادقية.

بناء على ما سبق، وبالعودة إلى النقطة التي ناقشناها في مدخل هذا الجزء حول اختلاف التدقيق الحكومي عن الرقابة المالية، يتضح لنا أن ليس كل ما يدخل في نطاق الرقابة المالية هو عملية تدقيق. فعلى سبيل المثال يضطلع المحاسب العمومي بدور رقابي ضمن نظام الرقابة المالية في الجزائر، وهو الأمر الذي تؤكد النصوص القانونية ذات العلاقة، إلا أن هذه الوظيفة لا يمكن أن نعتبرها عملية تدقيق

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

لانعدام معيار استقلالية العون التنفيذي عن العون المراقب. وهو الحال كذلك بالنسبة للرقابة التي تنسب للمجالس المنتخبة، والتي يفتقد أعضاؤها إلى صفة المهنية وبالتالي لا يمكن اعتبارهم مدققين حكوميين.

على هذا الأساس، ارتأينا استخدام مصطلح التدقيق الحكومي رغم أن مصطلح الرقابة المالية هو الأكثر تداولاً في المراجع العربية، وبشكل خاص في التخصصات القانونية والإدارية. ونحن لا نريد التوجه نحو وصف العلوم الإدارية في هذه الدراسة بل نريد الاستفادة قدر الإمكان من مقاربات تخصصنا، لذلك لا يجب اعتبار الرقابة المالية ببساطة امتداداً إدارياً وقانونياً للتسيير العمومي، فأحد أهم أدوارها وأدواتها هو التدقيق بكل جوانبه النظرية والمهنية بما في ذلك ممارسة المصادقة على الحسابات بشكل مشابه لما يحدث في منظمات الأعمال.

كخلاصة لما سبق، فإن مفهوم التدقيق الحكومي يعني خدمات التدقيق \_بالمعنى الموضح من قبل\_ التي توردها أطراف داخلية أو خارجية للقطاع العام الذي حددنا نطاقه، ويكون موضوعها أنشطة ومخرجات ومعاملات الحكومة، وقد تأخذ أشكالاً مختلفة تبعاً لهدفها من جهة ولطبيعة الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق من جهة أخرى.

### 2.1. أنواع التدقيق الحكومي

يمكن تحديد أنواع التدقيق الحكومي، كما في القطاع الخاص، بناء على عدة معايير ينظر بعضها إلى علاقة الجهة التي تقدم الخدمات بالهيئة التي يتم تدقيقها، أو من ناحية خلفية وموضوع التدقيق، فيما ينظر البعض الآخر إلى طبيعة مهمة التدقيق وتوقيتها ومدى إلزاميتها. وبالرجوع إلى إعلان ليما للتوجيهات الخاصة بقواعد التدقيق الحكومي فهي تشير إلى أنه يمكن النظر إلى أنواع التدقيق الحكومي من ثلاث زوايا (انتوساي، 2009، ص ص 6-7):

- (1) من زاوية الزمن: ويظهر لنا هنا التدقيق المسبق والتدقيق البعدي؛
- (2) من زاوية الأطراف التي تقوم بالتدقيق: ونجد التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي؛
- (3) حسب الموضوع: ونميز هنا بين التدقيق المالي وتدقيق الالتزام وتدقيق الأداء.

نركز عند عرض أنواع التدقيق الحكومي على معيار الموضوع محل التدقيق على اعتبار أن المعايير الأخرى تختلف بشكل كبير من بلد لآخر، وخاصة فيما يتعلق بالجهة التي تقدم خدمة التدقيق، وهو ما سنتناوله لاحقاً في حالة الجزائر. ورغم أن المواضيع التي يغطيها التدقيق الحكومي أيضاً يتم تحديدها حسب تشريعات كل بلد، إلا أنه يوجد اتفاق نسبي في الأدبيات على تصنيف أنواع الفحوصات التي يجب على

المدققين الحكوميين القيام بها إلى ثلاث مجموعات رئيسية (مجلس المحاسبة، 2019d، ص 4؛ INTOSAI، 2012):

- (1) التدقيق المالي Financial audit؛
- (2) تدقيق الالتزام Complicance audit؛
- (3) تدقيق الأداء Performance audit.

هذا التقسيم أشار إليه أيضا (Streim 1994)، إلا أنه ضمّن كُلا من التدقيق المالي وتدقيق الالتزام ضمن مجموعة واحدة أطلق عليها تدقيق الانتظام (regularity audit)، واعتبرها الأشكال الأكثر بدائية للتدقيق الحكومي، في حين اعتبر تدقيق الأداء الذي يشمل تدقيق كل من الاقتصاد والكفاءة والفعالية أشكاله الأكثر حداثة، حيث تم تطوير أنظمة التدقيق الحكومي في أوروبا خلال القرن الثامن عشر لتركز على الامتثال للقواعد واللوائح التي فرضها مختلف الحكام، أما في التقليد الأنجلوسكسوني فقد تم توسيع مفهوم الالتزام بالقوانين ليشمل تدقيق الحسابات المالية وإبداء الرأي حولها. وفي الجزء الأخير من القرن العشرين ظهرت فكرة تدقيق الأداء، نتيجة لذلك أحرزت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في البلدان الصناعية تقدماً كبيراً في تطوير وتجربة أساليب وتقنيات تدقيق الأداء (Dye & Stapenhurst, 1998, p. 17).

### 1.2.1. التدقيق المالي وتدقيق الإلتزام

حسب المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة رقم 1003 (ISSAI 1003) المتضمن قاموس مصطلحات INTOSAI، فإن التدقيق المالي تقييم مستقل ينتج عنه رأي بضمانات معقولة بشأن ما إذا كان الوضع المالي للجهة المدققة ونتائجها واستخدامها للموارد مقدماً بشكل عادل، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به (INTOSAI, 2010, p. 56). فالغرض من التدقيق المالي حسب هذا التعريف هو تعزيز ثقة المستخدمين في البيانات المالية التي يتم تدقيقها، ويتحقق ذلك من خلال إبداء المدقق لرأي حول ما إذا تم إعداد البيانات المالية من جميع النواحي الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعتمد. تشير اللجنة الفرعية للتدقيق المالي والمحاسبة لانتوساي بأن التدقيق المالي هو مجال التدقيق الذي يهتم بالتقييم الموضوعي والمستقل للتقارير المالية وعملية الإبلاغ المالي لمنظمة معينة (FAAS, 2020). ونلاحظ هنا أن مفهوم التدقيق المالي في القطاع العام لا يختلف عنه في القطاع الخاص، مع الإشارة إلى أن طبيعة الإبلاغ المالي قد تختلف في كل قطاع ما يؤثر على عمليات التدقيق.

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

نفس التوجه في التعريف ذهب له مجلس المحاسبة الجزائري الذي عرّف التدقيق المالي في القطاع العام بأنه "عمليات المصادقة على الحسابات المطبقة في القطاع الخاص من طرف محافظي الحسابات وفي القطاع العام من طرف هيئات التدقيق (البلدان الأنجلوسكسونية) ومن طرف بعض مجالس المحاسبة (فرنسا والبرازيل)، يحدّد ما إذا كانت الكشوف المالية تعطي صورة دقيقة (تعكس الواقع) وصحيحة وسليمة (تطبيق القواعد بحسن نية) للوضع المالية" (مجلس المحاسبة، 2019d، ص 6). نلاحظ هنا أن مجلس المحاسبة لم يشر إلى وجود أي فروق بين ممارسة هذا النوع من التدقيق بين القطاعين العام والخاص.

بالنسبة لتدقيق الالتزام (والذي يسمى في بعض الأدبيات بتدقيق الإمتثال) فهو يتعامل مع درجة امتثال الجهة الخاضعة للتدقيق للقواعد والتشريعات واللوائح والسياسات أو القوانين المعمول بها أو الشروط والأحكام المتفق عليها وما إلى ذلك، وقد يغطي مجموعة واسعة من المواضيع. وبشكل عام، الغرض من تدقيق الالتزام هو توفير ضمان للمستخدمين المستهدفين بشأن نتيجة التقييم أو القياس لموضوع ما يتوافق مع المعايير ذات العلاقة (INTOSAI, 2010, p. 55).

تجدر الإشارة هنا إلى الحاجة إلى التفرقة بين عمليات تدقيق الالتزام وعمليات التدقيق المالي بسبب ارتباط كليهما في كثير من الأحيان بعملية المصادقة، فالتدقيق المالي يتعلق دائما بالمصادقة، حيث يستند إلى المعلومات المالية التي يعرضها الطرف المسؤول، بينما قد تكون مهمات تدقيق الإلتزام عبارة عن مهام مصادقة أو إعداد مباشر للتقارير أو كلاهما في آن واحد. وهنا يجب التفرقة بين موضوع التدقيق المالي وهي القوائم المالية، أما نطاق تدقيق الإلتزام فيتمثل في أنشطة أو معاملات مالية أو معلومات أخرى. وبالنسبة لمهام المصادقة على الإلتزام، يركز المدقق على معلومات متعلقة بالموضوع والتي قد تكون على شكل قائمة التزم تم إعدادها وفق إطار عمل محدد وموحد لإعداد التقارير (انتوساي، 2018، ص 16).

حسب (Streim 1994, p. 185)، فإن تدقيق الإلتزام والتدقيق المالي لا يطرحان أي مشاكل من ناحية تطبيقهما من قبل المدقق، نظرا لوضوح نطاقهما وثبات المعايير الواجب اتباعها، عكس تدقيق الأداء. فوجود إطار محاسبي واضح وقواعد قانونية ثابتة يسمحان للمدقق بتحديد الهدف من مهمة التدقيق بسلاسة وتقرير مدى انتظام الهيئة التي يتم تدقيقها تبعا لذلك.

## 2.2.1. تدقيق الأداء

بالنسبة لتدقيق الأداء والذي يطلق عليه في بعض المراجع تدقيق القيمة مقابل المال المنفق (value for money audit)، فهو يغطي كلا من تدقيق الاقتصاد (economy audit) وتدقيق الكفاءة (efficiency audit) وتدقيق الفعالية (effectiveness audit). وقبل التفصيل في نطاقه يتوجب توضيح اللبس الممكن وقوعه بين كل من مصطلحات الاقتصاد والكفاءة والفعالية، حيث تعرف انتوساي كل مصطلح كما يلي (انتوساي، 2013، ص 7):

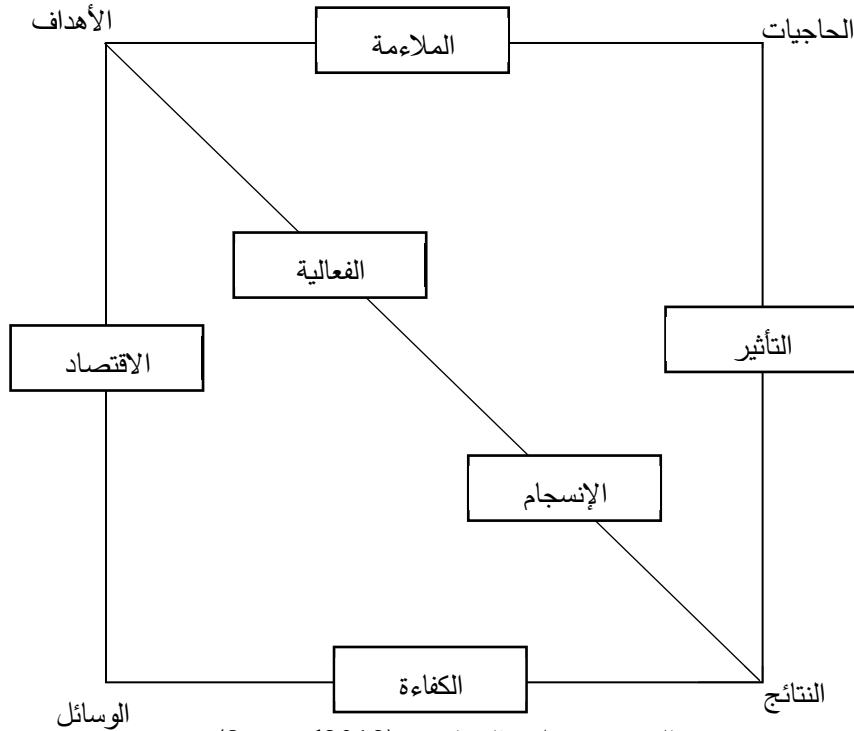
- **الاقتصاد:** يعني تقليل تكلفة الموارد المستخدمة لنشاط ما مع مراعاة الجودة المناسبة؛

- **الكفاءة:** تعني الحصول على أكبر منفعة ممكنة من الموارد المتوفرة، وترتبط الكفاءة بالاقتصاد حيث يركّز كلاهما على الموارد المستخدمة، والسؤال الرئيس للكفاءة هو ما إذا كانت الموارد قد تم استخدامها بالشكل الأمثل أو المرضي، أو ما إذا كان يمكن تحقيق نفس النتائج أو نتائج مماثلة من حيث الجودة والوقت المستغرق بموارد أقل. وتستعمل كلمة نجاعة في بعض المراجع للإشارة إلى نفس المفهوم؛

- **الفعالية:** تتعلق بتحقيق الأهداف المسطرة، وتُعنى بالعلاقة بين الأهداف والمخرجات، والسؤال الذي تطرحه الفعالية هو ما إذا كان يتم تحقيق الأهداف المسطرة بالوسائل المستخدمة والمخرجات المنتجة والآثار الملحوظة، وهل الآثار الملحوظة هي حقا نتيجة السياسة وليس ظروف أخرى.

بناء على هذه التعاريف، قد يميل البعض إلى الاعتقاد بأن الاقتصاد يتعلق فقط بالمدخلات، بينما تتعلق الكفاءة والفعالية بالمدخلات والمخرجات، إلا أنه وحسب (Streim 1994, p. 185) من أجل أن يتمكن المدقق من التأكد من مدى الاقتصاد في النفقات يجب أن تكون لديه فكرة حول مستوى المخرجات، وإلا سيكون من المستحيل معرفة ما إذا كان سيكون هناك إسراف في الموارد أو يد عاملة غير ضرورية أو استخدام وسائل باهظة الثمن، لهذا، فإن مكونات تدقيق الأداء ترتبط بالمدخلات كما بالمخرجات. يوضح الشكل 3 مفهوم الاقتصاد والكفاءة والفعالية بالنسبة للوسائل والأهداف والحاجيات والنتائج.

شكل 3. العلاقات بين مختلف المفاهيم المتعلقة بالأداء



المصدر: مجلس المحاسبة، (2019d، ص 8).

من خلال إسقاط المفاهيم المبينة في الشكل 3 على البرامج الحكومية فإن كلا من الاقتصاد والكفاءة يؤديان دورا محوريا في التسيير المستمر للبرامج، ويسمحان بتحقيق أكبر قيمة ممكنة مقابل المال المنفق، وهما مفهومان مرتبطان ببعضهما البعض إلا أنهما منفصلان إلى حد ما عن الفعالية، فمن الناحية النظرية يمكن أن يكون البرنامج اقتصاديا وكفاء دون أن يكون فعالا.

بناء على ما سبق، فإن مفهوم تدقيق الأداء يمكن تجزئته إلى تدقيق كل من الاقتصاد والكفاءة والفعالية، حيث يهدف تدقيق الاقتصاد إلى فحص ما إذا كان تحقيق نتائج معينة قد تم من خلال إنفاق أقل قدر ممكن من الأموال والموارد الأخرى. أما مصطلح الكفاءة فيعبر عادة عن أفضل معدّل للمخرجات على التكلفة، وهو ما يمكن ترجمته إلى المخرجات القصوى لمستوى معين من المدخلات أو التكلفة الأقل لمستوى معين من المخرجات.

فيما يخص مشكلات تدقيق الأداء، فهي تشمل جوانبه الثلاث المذكورة أعلاه، فمثلا على الرغم من تحديد مفهوم الاقتصاد جيدا إلا أن عمليات تدقيق الاقتصاد ليست بهذه السهولة، فغالبا ما يكون من الصعب على المدقق تقييم ما إذا كانت المدخلات المختارة تمثل الاستخدام الأكثر اقتصادا للأموال العامة، وما إذا كانت الموارد المتاحة قد استخدمت بشكل اقتصادي، وما إذا كانت جودة وكمية المدخلات هي الأكثر

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

ملاءمة، كما قد يجد المدقق صعوبات في تقديم توصيات من شأنها تقليل التكاليف دون التأثير على جودة الخدمات وكميتها.

زيادة على ذلك، يعتقد (Streim (1994, p. 182) بأن تدقيق الاقتصاد وتدقيق الكفاءة يعانيان من نفس المشكلة وهي قياس المخرجات، ففي الكثير من الحالات من غير الممكن قياس مخرجات هيئة معينة، وفي الحالات التي يكون فيها القياس ممكنا مبدئيا فإنه لا يوجد عادة مقياس محدد وصريح ومتفق عليه. يجب إذن على المدقق أن يحدّد مقياسا للمخرجات أخذا بعين الاعتبار الخطر القائم بأن مسيري الهيئة التي يتم تدقيقها قد يختلفون مع هذا المقياس، في مثل هذه الحالات قد يكون من الصعب على المدقق أن يقنع المديرين أو الحكومة ذات الأداء الضعيف برأيه، لذلك يمكن لتدقيق الاقتصاد والكفاءة إعطاء نتائج نسبية فقط مقارنة بالتدقيق المالي وتدقيق الالتزام.

أما بالنسبة لمسألة الفعالية فهي تتكون من جزأين، الأول ما إذا تم تحقيق أهداف البرنامج، والثاني إمكانية أن يعزى هذا التحقق إلى السياسة المتبعة (INTOSAI, 2012, p. 18)، بمعنى تحديد مدى مساهمة الأدوات المستخدمة في الواقع في تحقيق أهداف السياسة. ومن أجل الحكم على مدى تحقق الأهداف المسطرة يجب صياغة الأهداف في حد ذاتها بشكل يجعل تقييمها ممكنا، ومن أجل الحكم على علاقة الأهداف المحققة بالسياسة المتبعة ستكون هناك حاجة للمقارنة، إلا أنه من الناحية العملية عادة ما يكون من الصعب إجراء مثل هذه المقارنات، ويرجع ذلك جزئيا إلى نقص العناصر التي يمكن المقارنة بينها.

يمكن أن نستنتج بناء على ذلك بأن تدقيق الفعالية بدوره يطرح مشاكل تمنع الوصول إلى نتائج كاملة شأنه شأن تدقيق الاقتصاد والكفاءة. وعليه فإن تدقيق الأداء بصفة عامة يختلف عن التدقيق المالي وتدقيق الالتزام من ناحية وضوح المعايير والأهداف وطرق القياس، وقد نتج عن ذلك في الممارسة الفعلية وجود إلزامية للتدقيق المالي وتدقيق الالتزام في أغلب تشريعات التدقيق الحكومي حول العالم، إلا أن تدقيق الأداء ليس دائما إجباريا ويتم فرضه بدرجات متفاوتة، وتكتفي بعض التشريعات بتدقيق الاقتصاد والكفاءة في حين تفرض أخرى تدقيق الفعالية.

### 3.1. التطور التاريخي للتدقيق الحكومي

إن الإطلاع على التطور التاريخي للتدقيق الحكومي منذ بداياته الأولى وفي مناطق مختلفة من العالم يساعد على فهم الممارسات المعاصرة وكيفية تبلورها، فالتدقيق الحكومي هو وظيفة متواجدة منذ القدم ولكن ليس بالشكل المستقل والمهني الذي تأخذه حالياً. فقد ظهر التدقيق في القطاع العام قبل القطاع الخاص وترجع أول أشكاله إلى الحضارات القديمة في كل من مصر واليونان وروما القديمة والصين والهند (رفاعة، 2017، ص 18)، حيث أراد الفراعنة والأباطرة القدماء التأكد من حماية أصولهم، فكانوا يقومون بإرسال المدققين للتأكد بأن المنتوجات الزراعية يتم تخزينها كما يجب، وبأن الضرائب تجمع بشكل صحيح (Dye & Stapenhurst, 1998, p. 19)، وكلمة تدقيق (auditing) في حد ذاتها مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire والتي تعني الاستماع، حيث كانت هذه الوظيفة تأخذ شكل استماع المدقق إلى قراءة التسجيلات المتعلقة بالأنشطة الحكومية.

يعتقد أحمد قايد (2015، ص 7) بأن وظيفة التدقيق تنشأ عن حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، كما تشير (Chumakova 2010, p. 5) بأن التدقيق الحكومي في العصور القديمة نتج عن تحويل عملية الإدارة من طرف معين (الحكومة وملاك العبيد والزعماء الإقطاعيون وغيرهم) إلى أطراف أخرى، ما خلق الحاجة إلى الرقابة والتصحيح.

يمكن كذلك اعتبار تنظيم عرض حسابات الولاية في الخلافة الإسلامية أحد الأشكال البدائية للتدقيق الحكومي، حيث جعل الخليفة عمر بن الخطاب مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها (التميمي، 2006، ص 17). إلا أن تتبع التطور التاريخي لوظيفة التدقيق الحكومي بشكله الحالي يقودنا إلى البحث عن نقطة التحوّل التي اكتسب عندها العامة أو ممثلوهم الحق في محاسبة الحكومات بشكل منظم من خلال الاستعانة بأطراف مستقلة تتميز بالخبرة، والتي تطوّرت لاحقاً لتصبح الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في شكلها المعاصر، وهو ما ظهر بشكل مستقل في مناطق مختلفة من العالم، لذلك ارتأينا تناول أقدم التجارب الدولية في المجال حسب ما جاء في الأدبيات ذات العلاقة.

إذا أخذنا على سبيل المثال التدقيق الحكومي في فرنسا فإن مثل هذا الحق بدأ بالظهور في العصور الوسطى من خلال ما عُرف آنذاك بمحكمة الملك (Curia regis) التي ظهرت بداية من القرن الثالث عشر تلبية لحاجة الملك إلى الرقابة على أولئك الذين يديرون أموال المملكة، كما تم إنشاء غرف حسابات أخرى

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

في المقاطعات، حيث سيطر على العديد من الغرف كبار الزعماء الإقطاعيين وأعلنت نفسها ذات سيادة. إلا أنه ومع بداية الثورة الفرنسية أواخر القرن الثامن عشر وتخوف الثوار من قضاة النظام القديم، تم حل هذه الغرف بحجة إبطائها للإصلاحات، وحل محلها نظام مكتب المحاسبة الملحق بالسلطة التشريعية ثم لجنة الحسابات الحكومية التي تعمل لحساب السلطة التنفيذية، إلا أن هذا النظام فشل في إثبات نفسه (France Archive, 2007).

في سنة 1807، قرّر نابوليون الأول وضع محكمة مالية متخصصة من خلال قانون 16 سبتمبر 1807 والذي أسس محكمة الحسابات (أو مجلس المحاسبة Cour des Comptes) كما نعرفها حالياً، وهي أقدم جهاز في الدولة الفرنسية، وأحد أقدم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في العالم، وتقوم المحكمة بالرقابة القانونية وفق عملية نقض مكتوبة تنتهي بقرارات تتخذ بشكل جماعي تقدم إلى الإمبراطور، وكانت سلطاتها آنذاك محدّدة بشكل ضيق، كما تميّزت بالمركزية حيث لم تظهر الغرف الجهوية إلا بعد 170 سنة من تاريخ تأسيس المحكمة، وبدأت إحالة التقارير السنوية إلى المجالس البرلمانية سنة 1832، وأصبحت تُنشر للعامة ابتداء من 1938 (Cour des Comptes, 2018).

من جهة أخرى، وبالرجوع إلى تاريخ التدقيق الحكومي في بريطانيا ومستعمراتها، تشير الأبحاث إلى أن ما يعرف بالميثاق الأعظم (Magna arta) الصادر سنة 1215 هي أول وثيقة خلقت نوعاً من حق المساءلة البرلمانية من خلال وضع مبدأ عدم فرض الضريبة إلا بعد موافقة البرلمان (Einzig, 1959, p. 35). وقد تم تبعا لذلك وضع لجان مختصة بالتدقيق في العديد من المناسبات إلا أنها لم تكن نشطة وتميزت بالسطحية، حيث يشير (Soll 2014) بأن المداخيل والنفقات الشخصية للملك كان يتم إبقاؤها سرية، وقد صرح الملك إدوارد الثالث (حكم بين 1327-1377) بأن "الملك لا يحاسب إلا أمام الله". لذلك، لم تتطور العلاقة بين العرش والبرلمان آنذاك إلى نوع البنية التي يمكن من خلالها إدراك منفعة خدمات التدقيق.

حسب (Greenwood 2017, p. 162) فإن تدقيق الهيئات المحلية في بريطانيا يعود إلى سنة 1601 من خلال ما عرف بقانون الفقراء (The Poor Law of 1601)، الذي نص على أن تكون عملية توزيع العوائد الضريبية على الرعية الفقراء محل تأكد من قبل الكنيسة من خلال تعيين شخصين يشهدان بأن الحسابات حقيقية وصحيحة. زيادة على ذلك، فإن ما يعرف بالثورة المجيدة (Glorious Revolution) لسنة 1688 تعتبر أحد الأحداث التاريخية الكبرى في بريطانيا التي أعطت دفعة للتدقيق الحكومي من خلال منح البرلمان الحق الحصري لفرض ضرائب جديدة وتدقيق الإنفاق الحكومي، غير أن (Funnell 1994)

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

177 p) يشير إلى أن هذه الوظيفة كانت محدودة وسطحية، فقبل سنة 1785 كان تدقيق الأنشطة الحكومية البريطانية جد عشوائي في النطاق والتوقيت وتقوم به أطراف غير مستقلة، حيث كان يمكن إلغاء قراراتها من قبل الجهات التنفيذية.

خلال سنوات 1780 والعقود التي تلتها، أصبح البرلمان البريطاني واعيا بحقوقه وواجباته في محيط المساءلة، وكان يضغط على الحكومة بشكل ممنهج من أجل المزيد من الحقائق والأرقام فيما يخص ما تم إنفاقه (Einzig, 1959, p. 174). وفي سنة 1866 حوّل قانون The Exchequer and Audit Department Act الرقابة الإسمية للبرلمان إلى رقابة حقيقية، حيث ألزم كل الإدارات بتقديم حسابات مدققة إلى البرلمان تظهر ما إذا كانت الأموال العامة قد صرفت بالتوافق مع اعتمادات البرلمان. نص القانون كذلك على تعيين مراقب حسابات ومدقق عام يكون مستقلا تماما عن الهيئات التنفيذية ويعمل بشكل تام على خدمة البرلمان (Hay & Cordery, 2018, p. 11).

بالتوازي مع ذلك، فرض قانون الفقراء المعدّل (The Poor Law Amendment Act) منذ سنة 1844 على الحكومة المركزية تعيين مدققين لكل مقاطعة، وفي سنة 1879 فرض قانون مدقي المقاطعات أن يتم دفع أتعاب ونفقات التدقيق من قبل البرلمان، ويقوم البرلمان بعدها باستعادة تكاليف التدقيق من خلال فرض طابع خدمة على كل هيئة محلية. بهذه الطريقة تصبح أتعاب المدقق وتعيينه مستقلة عن الهيئة التي يتم تدقيقها. تم تعزيز الاستقلالية أكثر بعدها في سنة 1983 من خلال تأسيس لجنة التدقيق (Greenwood, 2017, p. 162). وقد تطوّر التدقيق الحكومي في بلدان الثروة المشتركة (commonwealth countries) مثل نيوزيلندا وأستراليا بالتوازي مع هذا التطوّر في بريطانيا نظرا للارتباط التاريخي بين هذه البلدان، كما أنها تتبع نفس نموذج الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، وهو ما سنتناوله لاحقا.

أحد أقدم التجارب الدولية التي تطورت بشكل منفرد كذلك هي التجربة الصينية، والتي يعتقد بعض الباحثين أنها عرفت أول أشكال التدقيق الحكومي المستقل منذ 3000 سنة، فحسب Liu (2015, pp. 21-22) فإن السلالات المختلفة التي حكمت الصين منذ سنة 256 قبل الميلاد إلى غاية القرن الثالث عشر استخدمت مصطلحات مثل التحقيق والاستماع والحساب والفحص والمقارنة لوصف أنشطة التدقيق، والتي أدت أدوارا مختلفة خلال التاريخ. وقد استعملت كل سلالة حاكمة التدقيق بما يلائم نمط حكمها، وعرفت الصين إنشاء العديد من أنظمة وأجهزة التدقيق الحكومي خلال هذه الفترات، وصلت إلى ذروتها خلال فترة

(1127-1279) عندما أُطلق على الإدارة المسؤولة عن أنشطة المراقبة بإدارة التدقيق، ثم محكمة المدققين وهو أول جهاز صيني مستقل مختص في التدقيق الحكومي يستعمل كلمة تدقيق في تسميته.

إلا أن السلالات التي حكمت الصين بعد ذلك تميزت بانغلاق المحيط السياسي وتقليص صلاحيات جهاز الرقابة، وانتشر الفساد لفترة طويلة زيادة على عدم الاستقرار السياسي، ويمكن القول بأن نظام التدقيق الحكومي لم يتطور بشكل كبير خلال القرون المولوية. وفي العصر الحديث، عاد نظام التدقيق الحكومي في الصين إلى النمو تدريجيا بناء على النظام الموروث واعتمادا على الممارسات الدولية، ومع تأسيس جمهورية الصين الشعبية سنة 1949 لم يتم إنشاء إدارات للتدقيق المستقل مباشرة، بل كان التدقيق الحكومي يتم من خلال إدارات المالية والجباية وبالتعاون مع الإدارات الصناعية والتجارية (Liu, 2015, p. 23). وفي سنة 1983 تم وضع مكتب التدقيق الوطني الصيني الذي يمثل الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في البلد، والذي تطوّر بالتوازي مع التغييرات الاقتصادية والسياسية المحيطة به منذ ذلك الحين.

ما يمكن استخلاصه من هذه التجارب هو أن الحكومات المختلفة توصلت إلى الحاجة إلى التدقيق الحكومي منذ العصور القديمة، ورغم كونه وظيفة ذات تاريخ طويل إلا أنها تتميز بالحيوية والتغير المستمر، فمع تعزيز الوعي السياسي وانتشار مبادئ الديمقراطية في أنحاء العالم أصبحت هذه الوظيفة أمرا شبه متفق عليه، وبدأت تأخذ طابعا مؤسساتيا مستقلا من خلال تنظيم الهيئات والمعايير الدولية، وأصبحت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تتعاون من أجل تبادل الخبرات وتطوير تقنيات التدقيق، وتوّج ذلك بإنشاء المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (انتوساي) سنة 1953، إضافة إلى منظمات إقليمية عديدة منها مجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول العربية.

توسّع التدقيق الحكومي في عصرنا الحالي في العديد من الدول ليتجاوز الوظيفة التقليدية لتقديم الضمان المالي، ويربط العديد من الباحثين بين هذه التطورات وإصلاحات التسيير العمومي الجديد (NPM) التي ظهرت منذ الثمانينات في أوروبا، وامتدت إلى أستراليا وبريطانيا ونيوزيلندا ومختلف أنحاء العالم لاحقا بدرجات متفاوتة (Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018, p. 6)، حيث أصبح التسيير في القطاع العام يهدف إلى تقليص الفجوة بين أساليب العمل في القطاعين العام والخاص، ويعتبر تطبيق مفاهيم الكفاءة والفعالية المستخدمة في تسيير القطاع الخاص في القطاع العام في قلب هذه الإصلاحات. وكان الإصلاح المحاسبي بطبيعة الحال جزءا أساسيا من هذا التوجه من خلال تطبيق محاسبة الاستحقاق في القطاع العام. ويشير المغربي (2016، ص 9) إلى أن إجراءات وعمليات التدقيق قد تطوّرت من أساليب التدقيق التقليدية

إلى الأساليب الحديثة المنبثقة عن الجمعيات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، وهذا الأمر لا يُستثنى منه التدقيق الحكومي.

### 4.1. تفسيرات الحاجة إلى التدقيق في القطاع العام

إن البحث في موضوع الحاجة إلى التدقيق في القطاع العام يقودنا إلى النظريات والظواهر التي فسّر بها الباحثون الحاجة إلى التدقيق في القطاع الخاص، والتي ينطبق بعض منها بشكل تام على القطاع العام، في حين يحتاج البعض الآخر إلى مزيد من الدراسة والتفسير. وربما يعتبر التفسير الاقتصادي متجسّداً في نظرية الوكالة أشهر هذه التفسيرات وأكثرها تداولاً، إلا أنه وحسب (Dees 2012, p. 12) فإن وظيفة التدقيق ليست محدودة بالضرورة على العلاقة بين الأصيل والوكيل بل يمكنها أن تربط الوكيل بأطراف أخرى، حيث أن مسؤولية التصرف لخدمة المصلحة العامة جزء من مهنة المحاسبة. ومن أهم تفسيرات الحاجة إلى التدقيق في القطاع العام ما يلي:

#### 1.4.1. تفسير الوكالة

يعرّف (Jensen and Meckling 1976, p. 308) علاقة الوكالة بأنها عقد يُلزم من خلاله طرف واحد أو أكثر (الأصيل)، طرفاً آخر (الوكيل)، بأداء بعض الخدمات نيابة عنه، ما يتضمن تفويض جزء من سلطة اتخاذ القرار للوكيل، وينتج عن مفهوم الوكالة انطلاقاً من ذلك سيطرة الوكيل على موارد تعود ملكيتها للأصيل.

تطرح الوكالة إشكالا عند سعي كل من طرفي العلاقة لتحقيق مصالحه الشخصية، حيث أنه لا يوجد ما يضمن بأن الوكيل سيتصرف دائماً بما يخدم مصلحة الأصيل، فقد يهتم الوكلاء بمصالحهم الخاصة ويقومون بصرف الأموال بما يخدم هذه المصالح، أو قد يهملون واجباتهم، كما أنهم معرضون لارتكاب الأخطاء. وعليه، يتكبد الأصيل والوكيل في أغلب علاقات الوكالة مجموعة من التكاليف لخصها Jensen and Meckling (1976, p. 308) في مجموع ما يلي:

- (1) **تكلفة الرقابة التي يمارسها الأصيل:** وتمثل التكاليف الرقابية والتحفيزية التي يتكبدها الأصيل من أجل الحد من الأنشطة التي تؤدي إلى انحرافات عن مصلحته؛
- (2) **تكاليف المنع:** تنتج في الحالات التي يقدم فيها الأصيل للوكيل موارد إضافية لضمان بأنه لن يقوم بتصرفات معينة قد تؤذي الأصيل، أو لضمان بأن الأصيل سيتم تعويضه إذا قام الوكيل بمثل هذه التصرفات؛

(3) التكاليف (أو الخسائر) المتبقية: قد تكون نقدية أو غير نقدية، تنتج عن وجود انحراف لقرارات الوكيل عن تلك القرارات التي كانت ستعظم ثروة الأصيل، فالمقابل النقدي لتخفيض الثروة الذي يتعرض لها الأصيل نتيجة لهذا الانحراف هو أيضا تكلفة لعلاقة الوكالة.

إشكالية تحفيز الوكيل للتصرف بما يلائم مصلحة الأصيل هي إشكالية عامة، ويمكن تطبيقها على السلطات الحكومية والإدارات، إلا أن علاقات الوكالة في القطاع العام تعتبر أكثر تعقيدا نظرا لتعدد الأطراف أصحاب المصالح، وبسبب اختلاف أهداف هذه الأطراف من جهة أخرى، كما أن الاختلافات في أشكال الهيئات العمومية تؤدي إلى أنواع مختلفة من علاقات الوكالة، وهذه الاختلافات يمكن تفسيرها بتباين طبيعة النشاطات التي تقوم بها مختلف الهيئات ودرجات أهميتها المتفاوتة.

في هذا الإطار، يشير (Moe 1984, p. 765) إلى أنه من السهل النظر إلى الممارسات الديمقراطية من خلال شروط الأصيل-الوكيل، فالسياسة تتكون في مجملها من سلسلة من علاقات أصيل-وكيل، من المواطن إلى السياسي إلى الإداري التابع، ويستمر التسلسل الهرمي إلى أدنى مستوى للإداريين الذين يقومون فعليا بتقديم الخدمات للمواطنين، وحسب (Blume and Voigt 2011, p. 217) فإنه توجد على الأقل ثلاث مجموعات رئيسة للعلاقات بين الأصيل والوكيل في القطاع العام:

- (1) بين جمهور الناخبين كأصيل والسياسيين المنتخبين كوكيل؛
- (2) بين السياسيين المنتخبين كأصيل والحكومة كوكيل؛
- (3) بين الحكومة كأصيل وبين الإدارات كوكيل.

بالنسبة لعلاقة الوكالة بين الناخبين كأصيل والسياسيين المنتخبين كوكيل، فينطبق تفسير الوكالة هنا لأن المواطنين في وضعية أصيلين عهدوا بالأصول للسياسيين المنتخبين كوكلاء، هذه العلاقة ينتج عنها مشاكل متعلقة بمخاطر الوكالة المناقشة أعلاه. يقترح (Streim 1994, p. 181) بأنه يمكن التخفيف من هذه المشاكل من خلال أنظمة رقابة ملائمة كقيام هيئة مستقلة بتدقيق التقارير التي يصدرها السياسيون المنتخبون حول مهامهم، ما يحمي الناخبين من الانخداع للتصويت ضد مصالحهم، ويعتقد الباحث بأنه إذا كانت تكلفة الحصول على هذه التقارير وتحليلها منخفضة، فإن عددا هاما من الناخبين قد يستعملها.

علاقة الوكالة الثانية هي بين الحكومة والبرلمان، وهنا يكون السياسيون المنتخبون (البرلمانيون) أصيلا والحكومة وكيلا، فالحكومة تكون عادة مطالبة بالتقرير المفصل للبرلمان حول ميزانيتها ونفقاتها وهنا يتم اعتبار اعتماد الحكومة من الناحية المالية على السياسيين المنتخبين علاقة وكالة (Streim, 1994, p. )

183). كما أن السياسيين المنتخبين لا يمكنهم التأكد بأن الحكومة ستتفق الأموال بما يلائم ومتطلبات الميزانية، وعليه يجب على الحكومة إعداد تقرير مالي وعرضه على البرلمان من أجل إظهار امتثالها للمتطلبات القانونية والمالية، ومن أجل منع الحكومة من الذاتية في التقرير والتحكم في البيانات، يصبح تدقيق هذا التقرير من قبل هيئة مستقلة أمرا لا بد منه، كما أن الحكومة مسؤولة أمام البرلمان حول فعالية أدائها، وهو ما يخلق الحاجة إلى تدقيق الأداء.

توجد علاقة وكالة ثالثة بين الحكومة والموظفين العموميين، أين يوجد تضارب في المصالح بين الإداريين الرئيسيين الذين لديهم حوافز لتوسيع الميزانية، والوزراء الذين يفضلون استبعاد أي ركود في الميزانية حيث يسعى أعضاء الحكومة بصفة عامة إلى البقاء في مناصبهم (Streim, 1994, p. 182)، ويرافق تضارب المصالح هذا عدم تناظر المعلومات الموزعة بين الحكومة والإداريين، ومشكلة عدم قدرة الحكومة على ملاحظة أنشطة الإداريين مباشرة، وقد تسعى الحكومة (الأصيل) إلى تقييد سلوكيات الإداريين من خلال استخدام أنظمة رقابة ملائمة يمثل التدقيق المالي القبلي والبعدي أحد أهمها.

مشاكل الوكالة إذا داخل القطاع العام تعود دائما إلى عدم قدرة الأصيل على ملاحظة أنشطة الوكيل حيث يوجد في الثلاث علاقات المذكورة سابقا ما يعرف بلا تماثل المعلومات بين أطراف العلاقة، والأصيل لا يستطيع مراقبة الوكيل دون تكلفة، وهنا يأتي دور التدقيق لخفض هذه التكاليف.

### 2.4.1. تفسير الديمقراطية وسيادة القانون

حسب هذه الرؤية، فإن التدقيق الحكومي المعاصر هو نتيجة للديمقراطية وسيادة القانون، وهو أيضا وسيلة من وسائل الترويج لهذه المفاهيم، فلا يمكن لنظام تدقيق حكومي مستقل أن يعمل جيدا بدون سيادة قانونية قوية تضمن له الحفاظ على الاستقلالية وتوفير أنظمة ومعايير للتدقيق والحفاظ على كفاءة وشرعية نتائج التدقيق. حسب هذا التفسير، فإن التدقيق في القطاع العام هو أحد أدوات تدعيم الديمقراطية وسيادة القانون بسبب ثلاث جوانب (Liu, 2015, pp. 5-6):

(1) التدقيق الحكومي نابع عن القانون ويتصرف نيابة عنه، حيث يتم فرض التدقيق الحكومي في العديد من البلدان عن طريق الدستور، ويؤدي دورا نشطا في تعزيز سيادة القانون والحفاظ على هيئته من خلال الرقابة على تطبيق القوانين والتنظيمات المالية، والحث على التسيير باستخدام القانون وكذا الاستفادة من نتائج التدقيق من أجل تحسين القوانين والتنظيمات؛

(2) التدقيق الحكومي مستمد من حكم الشعب من خلال تفويض المدققين الحكوميين، حيث تراقب أجهزة التدقيق الحكومي أداء الهيئات العمومية نيابة عن الجمهور ودافعي الضرائب، وتبلغ نتائج التدقيق للعامّة؛

(3) التدقيق الحكومي أداة من أدوات الديمقراطية وسيادة القانون، يساهم في الموازنة بين مصالح الأفراد والجماعات والمجتمع ككل، وبناء مجتمع متناغم وتجنب فرض القوانين المترمّة.

يعمل هذا التفسير إذا على شرح قيمة التدقيق في القطاع العام من منظور سياسي، يساهم في تعزيز مفهوم دولة القانون والترويج له، ويركز على الدور الرقابي للتدقيق دون إهمال وظيفته في وضع قيود على السلطة، وفي نفس الوقت جانبه الداعم والبناء للدولة.

### 3.4.1. تفسير الإشارة

حسب نظرية الإشارة فإن المنظمات ذات الأداء الجيد يمكن أن تميّز نفسها عن المنظمات ذات الأداء الضعيف من خلال إرسال إشارة ذات مصداقية حول جودة أدائها إلى أصحاب المصالح، وهذه الإشارة تكون ذات مصداقية لدى الجمهور إذا كانت المنظمات ذات الأداء الضعيف غير قادرة على تقليد المنظمات ذات الأداء الجيد في إرسال الإشارة نفسها، ويحدث هذا عندما تكون تكلفة الإشارة عالية بالنسبة للمنظمات الضعيفة، فتتجنب محاكاة المنظمات ذات الأداء الجيد، ومن ثم فإن الإشارة تكون ذات مصداقية (برشك وفلاح، 2018، ص 186).

حسب (Hay and Cordery (2018) يمكن استخدام نظرية الإشارة في تفسير الحاجة إلى التدقيق في القطاع الخاص، حيث أنه عند تصريح المسيرين في القطاع الخاص بأن شركتهم تمثل استثمارا ذا جودة أعلى من غيره فإن بإمكانهم إضافة مصداقية لذلك من خلال تعيين مدقق عالي الجودة، فالمسير الذي يمتلك معلومات أفضل حول شركته سوف يختار مدققا ذا جودة عالية، وهنا يمكن للمستثمرين تخمين مدى جودة معلومة المسير من خلال خيار المدقق، في حين أن المسيرين الذين لديهم معلومات أقل جودة لا يمكنهم تقليد هذه الإشارة. بنفس المنطق، يمكن تطبيق تفسير الإشارة على الحكومات، فالحكومة لديها مصلحة في إقناع الجمهور بأنها عندما تقوم بإعداد تقارير حول الإنفاق العام أو الأصول العامة فإن هذه التقارير موثوقة، وبأنها عندما تتخذ قرارات فإنها تستخدم معلومات ذات مصداقية من خلال وجود مدقق مستقل موثوق يساعدها على القيام بذلك.

#### 4.4.1. تفسير الضمان (الجيوب العميقة)

تم استخدام نظرية الجيوب العميقة في الأصل لتفسير العلاقة بين حجم المدقق وسمعته وجودة التدقيق، حيث تشير النظرية إلى أن المدققين ذوي الثروات الأكبر وعند وجود خطر المتابعات القضائية تصبح لديهم حوافز أكبر لإصدار تقارير تدقيق ذات مصداقية، لأن لدى هؤلاء المدققين جيوب عميقة (deep pockets) يحرصون على المحافظة عليها من التعويضات الممكنة في حالة المتابعة القضائية (Lennox, 1999, p. 780).

في هذا الإطار، تم اقتراح أنه في بعض الأحيان قد يطلب أصحاب المصالح التدقيق كأداة لزيادة حظوظ تغطية بعض أنواع الخسائر، حيث يوفر المدقق هدفاً يمكن اتخاذ إجراءات قانونية ضده لاستعادة أي خسائر استثمارية منه (Chow, 1982)، نتيجة لذلك، قد يجد المدققون أنفسهم أمام دعاوى مكلفة حتى في الحالات التي تكون فيها مسؤوليتهم عن الخسائر محدودة. ويؤكد القاضي وآخرون (2014، ص 20) بأن مكاتب التدقيق تصرف الكثير من أتعابها مقابل التعويضات التي يتوجب عليها دفعها نتيجة القضايا المرفوعة ضدها أمام المحاكم، ولا شك أن تحمل مهنة التدقيق لهذا الخطر يعزز الطلب عليها ويفسر الأتعاب التي تتقاضاها.

هذا التفسير قد ينطبق بشكل غير مباشر على القطاع العام عندما تستعمل الحكومة المدققين كأداة لتلميع سمعتها، حيث يتحمل المدققون أحيانا اللوم على الفشل في القطاع العام. حسب Hay and Cordery (2018, p.6) فإن أحد التفسيرات الممكنة لقيمة التدقيق الحكومي هو أن المدقق يوفر كبش فداء مستقل يعزل السياسيين المنتخبين والأجزاء الأخرى للقطاع العام عن نتائج الفشل المالي. يقترح Wallace (1980, p.23) بأن هذه الحجة يمكن أن تنطبق على سبيل المثال عند قبول الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بعض المسؤولية عن الفشل في مراقبة تسيير النفقات. ورغم أن تقديم الضمان للقوائم المالية أو قرارات المسيرين ليس الهدف المنشود من التدقيق الحكومي، إلا أن التدقيق يمكن أن يكتسب قيمة لهذا السبب.

#### 5.4.1. فرضية التوكيد

تم اقتراح هذه الفرضية من طرف Ball and Brown (1968, p. 168) اللذان يشيران إلى أن المعلومات الموجودة في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، مثل الإفصاح عن الربح، تحتوي على معلومات غير جديدة، ولا تؤثر عادة على السوق، لأنها معلومات تاريخية سبق وأن انعكست في أسعار

الأسهم. إلا أنه، وحسب فرضية التوكيد، فإن الإفصاحات حول الأداء المالي الماضي والوضعية المالية لا تزال مهمة، لأنها تؤكد الإفصاحات السابقة غير المدققة.

في نفس السياق، يعتقد (Ball et al. (2012, p. 137 بأن المسيرين يميلون لأن يكونوا أكثر صدقا عند معرفتهم بأن إفصاحاتهم سيتم التأكد منها لاحقا، وهذا ما يسمى بفرضية التوكيد. وعند إسقاطها على القطاع العام، فإن السياسيين المنتخبين أو الحكومة ستميل لأن تقدم إفصاحات أكثر صدقا عند إدراكها أن البيانات التي تقدمها في هذه الإفصاحات ستدقق لاحقا من قبل هيئة مستقلة. هذا الأمر ذهب له أيضا بن ناصر (2016-2017، ص 227) الذي يشير إلى أن مجرد وجود جهاز أعلى للتدقيق الحكومي في البلد يدفع الجهات الخاضعة لرقابته لتحرّي الدقة في عملياتها المالية والمحاسبية، وهو ما يفسر قيمة التدقيق الحكومي من هذه الزاوية.

### 6.4.1. تفسيرات أخرى

يقدم Hay et al. (2014) تفسيراً لقيمة التدقيق على أنه خدمة ذات منفعة عامة، ففي القطاع الخاص يستفيد عدد كبير من أصحاب المصالح من القوائم المالية المدققة، حتى وإن لم يكونوا معنيين بتعيين ودفع أتعاب المدقق، وهناك العديد من الأطراف التي تستفيد منه دون دفع ثمنه. وبنفس الشكل في القطاع العام، توجد العديد من الأطراف التي تستفيد من التدقيق الحكومي ولكنها ليست في موقف يسمح لها بالتفاوض مع مدقق في حد ذاتها، وقد تشمل هذه الأطراف جهات أخرى متأثرة مثل العمال أو الموردين أو جمهور الناخبين والمجموعات المهتمة التي تمثلهم، وتخدم التشريعات التي تتطلب تدقيق القوائم المالية هذه الجهات، كما أن لتدقيق الأداء نفس الفوائد.

تم الربط كذلك بين قيمة التدقيق الحكومي والسياسات الاقتصادية الكلية، حيث حلّل Schelker and Eichenberger (2010) تأثير المدققين على السياسية المالية على المستوى المحلي في سويسرا واقترحا أن المدققين يعززون الشفافية ويوفرون معلومات هامة حول أثر المقترحات السياسية على الموارد العامة ما يقود إلى إهدار أقل للنفقات، فبإمكان المدققين تقييم وانتقاد المقترحات السياسية السابقة للقرارات، ما يخفف العبء الضريبي العام والانفاق العمومي. مثال آخر هو اقتراح (Nagy (2012 بأن تأثير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة قد يؤدي إلى إنفاق حكومي أقل وتسيير مالي عام أكثر فعالية وزيادة الثقة والشفافية والمساءلة. زيادة على ذلك، يقترح البنك الدولي أنه بعد تبني محاسبة الاستحقاق في القطاع العام أصبحت التقارير المالية أكثر أهمية للإدارة، كما زادت أهمية دور المدقق (The World Bank, 2007).

من جهة أخرى، يقترح (Baber 1983, p. 220) بأن المنافسة السياسية تزيد من حوافز الرقابة في القطاع العام، وبشكل خاص التدقيق، حيث يقترح بأن الرقابة تحدث كجزء من عملية التعاقد بين أصحاب المصالح والمرشحين السياسيين، وتتطلب المنافسة ما أسماه الباحث بـ"المقاولين" السياسيين لتوريد الرقابة حتى يتمكنوا من إثبات بأنهم حافظوا على وعودهم الانتخابية لأصحاب المصالح، فعندما تكون هناك منافسة أقل من المرشحين البدلاء تكون هناك حاجة أقل للتدقيق، وقد توصل المؤلف إلى أن المنافسة السياسية تزيد من حوافز تدقيق أوجه استخدام الموارد العامة.

من خلال ما سبق، نخلص إلى أن التدقيق الحكومي كترتيب قانوني تم وضعه وتطويره لتحقيق مجموعة من الأهداف تختلف باختلاف الاحتياجات الظرفية والمكانية للحكومات، وهو ما نلاحظه من خلال الأوجه المختلفة لقيمة التدقيق في القطاع العام. وعموما لا يمكن حصر قيمة التدقيق الحكومي في الرقابة على الأنشطة الاقتصادية دون أخذ بعين الاعتبار دوره في بناء النظام القانوني والسياسي للدولة، إضافة إلى نواحي أخرى تفسر الاهتمام الذي حظي به في العقود الأخيرة على المستويين المهني والأكاديمي.

## 2. الإطار المؤسسي والتنظيمي للتدقيق الحكومي في الممارسات الدولية

يتم تنظيم أنشطة التدقيق الحكومي الخارجي ضمن إطار مؤسسي يتمثل في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وإطار تنظيمي يشمل -إضافة إلى القوانين والتنظيمات- المعايير المهنية التي يتبعها المدققون من أجل توحيد الممارسات من جهة، وتحقيق الجودة والاستفادة من خبرات الجهات التي تصدر هذه المعايير من جهة أخرى. نتناول في هذا الجزء من الدراسة تقديماً للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بمختلف نماذجها، زيادة على المعايير الدولية للتدقيق في القطاع العام.

### 1.2. الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

تمثل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أو الأجهزة العليا للتدقيق (Supreme Audit Institutions) هيئات التدقيق الخارجي التي تنشط في مجال مراقبة حسابات وأنشطة الهيئات العمومية. وبينما توجد في القطاع الخاص عموماً بيئة تنافسية فيما يخص موردي خدمات التدقيق، يتميز التدقيق الخارجي في القطاع العام باحتكار الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لهذه الخدمة في العديد من البلدان<sup>1</sup>. تعتبر هذه الأجهزة أهم هيئات التدقيق الحكومي ضمن نسيج من الأجهزة الأخرى التي تختلف من بلد لآخر بسبب اختلاف الأنظمة الدستورية والقانونية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية.

#### 1.1.2. تعريف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة هو جهاز دستوري في العديد من التشريعات، حيث يتم التأكيد على سلطاته في الدستور، وهي هيئات عمومية وطنية أو فوق وطنية (قد تنتمي لأقاليم أو منظمات معينة)، تمارس بحكم القانون أو أي تنظيم رسمي آخر وظيفة التدقيق الحكومي الخارجي الأعلى للدولة بشكل مستقل، والجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في الجزائر هو مجلس المحاسبة.

تمثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (انتوساي) الهيئة الدولية التي تعمل على تطوير هذه الأجهزة والتنسيق بينها عبر أنحاء العالم، وتعرف هذه المنظمة الجهاز الأعلى للرقابة بأنه "هيئة عامة تابعة لدولة أو لمنظمة تتجاوز نطاق الولاية الوطنية -بغض النظر عن تسميتها أو تركيبها أو تنظيمها- تمارس نشاط الرقابة المالية العليا في الدولة أو المنظمة المعنية تنفيذاً للقوانين أو اللوائح الرسمية

<sup>1</sup> في بعض البلدان، مثل الدنمارك، أدى تمكين الهيئات العمومية من الاختيار بين مدقي الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وبين مكاتب التدقيق الخاصة إلى خلق بيئة تنافسية بين مجموعتي المدققين الحكوميين والمدققين الخارجيين المستقلين. من أجل المزيد حول النظريات التي تقسّم المنافسة في سوق خدمات التدقيق الحكومي أنظر: (Jeppesen) 2012.

السائدة، وتطبق هذا النشاط بصورة مستقلة سواء كان لها سلطة قضائية أو لا" (انتوساي، 2019، ص 2) وتمتلك أغلب بلدان العالم جهازا أعلى للرقابة، حيث تحصي انتوساي 195 بلدا وإقليما ومقاطعة كاملة العضوية (INTOSAI, 2020b).

### 2.1.2. نماذج الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

رغم حقيقة امتلاك أغلب بلدان العالم لجهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة، فإن هذه الأجهزة تختلف من بلد لآخر من حيث تاريخها وكيفية إدراجها في نظام الدولة ودرجة نضجها. فبعض الأجهزة لديها سلطات قضائية، بينما تكتفي أخرى بسلطات إدارية فقط، كما قد تختلف المهام التي تسند لهذه الأجهزة من دولة إلى أخرى. ورغم هذه الاختلافات الهامة، فإن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عبر العالم تنحدر جميعا من ثلاث نماذج رئيسة تحدّد طبيعتها وهيكلها التنظيمي، وترتبط عادة بتاريخ البلد وتوجهاته السياسية والاقتصادية، هذه النماذج هي كالتالي:

- (1) النموذج البرلماني (النموذج الويستمستيري<sup>1</sup> / النموذج الأنجلوسكسوني Westmenster model)؛
- (2) نموذج المحكمة (النموذج القضائي / النموذج النابوليوني Judicial or Napoleonic model)؛
- (3) نموذج المجلس (نموذج الهيئة Board or Collegiate Model).

#### 1.2.1.2. النموذج البرلماني (النموذج الأنجلوسكسوني)

يتم استخدام هذا النموذج في العديد من البلدان الناطقة باللغة الإنجليزية والتي لدى أغلبها روابط تاريخية مع نظام الحكومة البرلمانية البريطانية، مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وهو الشائع في أغلب بلدان رابطة الـ Commonwealth (أستراليا، كندا، الهند، المملكة المتحدة، العديد من بلدان منطقة بحر الكاريبي والمحيط الهادي ودول جنوب الصحراء الكبرى الإفريقية)، بعض الدول الأوروبية مثل إيرلندا والدنمارك وبعض بلدان أمريكا اللاتينية مثل كولومبيا، المكسيك، البيرو والشيلي (The World Bank, 2001, p.

<sup>1</sup> نظام ويستمنستر Westmenster System هو نموذج الحكومة البرلمانية للمملكة المتحدة، يتم استخدامه بشكل واسع في البلدان المتأثرة بالإمبراطورية البريطانية، وترجع هذه التسمية إلى منطقة ويستمنستر العريقة في لندن أين يقع مبنى البرلمان الانجليزي.

1). ويرتبط عمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة ضمن هذا النموذج أساسا بنظام المساءلة البرلمانية وفقا للسياق التالي (DFID, 2004, p. 2):

- يجيز المشرع عملية الإنفاق، وتنفّذها الهيئات العمومية ثم تقدّم حساباتها للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من أجل تدقيقها وإرسال تقاريرها إلى السلطة التشريعية؛
- تنظر لجنة مختصة في البرلمان تسمى عادة "لجنة الحسابات العامة" في هذه التقارير؛
- تصدر هذه اللجنة تقارير وتوصيات؛
- على الحكومة أن تجيب على هذه التقارير وتحدّد الأعمال التي ستقوم بها لتنفيذ التوصيات.

يسمى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة عادة ضمن هذا النموذج بمكتب المدقق العام أو المكتب الوطني للتدقيق، يترأسه مدقق عام يحاط بقدر هام من الاستقلالية ويحظى بسلطات واسعة، حيث يتطلب الأمر في الكثير من الأحيان إصدار قانون من البرلمان من أجل تحيينه، ولديه القدرة على تعيين المستخدمين وتقرير برامج العمل، كما يعمل بالتواصل مع لجنة برلمانية مختصة كما سبق ذكره، ويُصدر المدقق العام تقارير سنوية حول القوائم المالية وعمليات الهيئات العمومية إلى البرلمان، مع وجود بعض الاستثناءات مثل المملكة المتحدة وكندا أين تتعدد التقارير خلال السنة الواحدة (DFID, 2004, p. 4).

زيادة على ذلك، فإن أعضاء الجهاز يكونون غالبا مدققين محترفين وخبراء تقنيين يغلب عليهم ذوي الاختصاص في المالية والمحاسبية، وتتميز عمليات التدقيق التي يقومون بها بتركيز أقل على الامتثال القانوني مقارنة بالنموذج النابوليوني، حيث يتم التركيز على التدقيق المالي وتدقيق الأداء، ثم يأتي بعدهما في الأهمية تدقيق الإلتزام. وليس للجهاز أي سلطة قضائية ولكن يمكن أن تمنح له القدرة على تحويل نتائج التدقيق إلى السلطات القضائية لاتخاذ إجراءات عقابية (Dye & Stapenhurst, 1998, p. 5).

### 2.2.1.2. نموذج المحكمة (النموذج النابوليوني)

هو النموذج المستخدم في الجزائر، أين يأخذ الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة شكل محكمة حسابات (Cour des Comptes) والمعروف بمجلس المحاسبة، وقد قامت فرنسا بتصدير النموذج النابوليوني إلى البلدان الأوروبية اللاتينية (إيطاليا، إسبانيا، البرتغال) وبلدان أخرى مثل رومانيا ومالدوفا وتركيا وبلدان أمريكا اللاتينية مثل البرازيل والسلفادور، والبلدان الإفريقية الفرانكوفونية مثل المغرب وتونس والجزائر. يركز هذا النموذج على تدقيق الإلتزام، حيث يكون لدى الجهاز عدد من القضاة الذين يقومون بإصدار أحكام قانونية بشأن الامتثال للقوانين واللوائح (Dye & Stapenhurst, 1998, p. 5)، وقد توجد

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

محاكم فرعية في مناطق مختلفة من البلاد كجزء من نظام الجهاز الأعلى للرقابة تسمى بغرف الحسابات أو الغرف الجهوية.

يملك الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في هذا النظام سلطة إدارية وسلطة قضائية، ويتمتع القضاة بالاستقلالية عن كل من السلطة التشريعية والتنفيذية، حيث يتم تعيينهم لفترة غير محدّدة إلى غاية بلوغهم سن التقاعد، وهنا يكون الجهاز جزءاً لا يتجزأ من النظام القضائي حيث يتخذ شكل محكمة، ويكون أعضاؤه قضاة يصدرون أحكام قضائية حول امتثال الحكومة للقوانين والتنظيمات، وكذا ضمان حسن إنفاق المال العام، ويفرضون غرامات (The World Bank, 2001, p. 1). على هذا الأساس، نجد لدى القضاة في الجهاز خلفية قانونية غالبية على الخلفية المحاسبية، إذ أن التركيز يكون أكثر على تدقيق الإلتزام.

قد يختار الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة ضمن هذا النموذج عضواً للتصرف كرئيس، ومع ذلك يتمتع جميع الأعضاء بالاستقلالية القضائية وسلطة الفصل في القضايا المعروضة عليهم، ولا يتم تنصيب لجنة برلمانية للتعامل مع الجهاز، حيث يكون له علاقة محدودة مع البرلمان الذي يتابع التقارير بشكل ضيق مقارنة بالنموذج الأنجلوسكسوني. في المقابل، يكون لوزارة المالية ضمن هذا النموذج دور محوري، حيث ينتمي المحاسبون العموميون إلى جهازها الإداري وتؤدي دوراً نشطاً في تنظيمهم، وقد تتولى مهام التدقيق الداخلي، بمعنى أن المدققين من وزارة المالية والذين قد يأخذون أشكالاً مختلفة هم داخلون بالنسبة للحكومة ككل، على الرغم من كونهم خارجيين عن الهيئة التي يتم تدقيقها، كما تنظم وزارة المالية حسابات الدولة، ويتم ذلك كما يلي (DFID, 2004, p. 6):

- على مستوى الدولة، يقوم البرلمان بالمصادقة على النفقات العامة في الميزانية السنوية؛
- يعمل موظفو وزارة المالية المستخدمون في الوزارات والهيئات الأخرى كمحاسبين عموميين، وهم مسؤولون بشكل شخصي أمام الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة؛
- في نهاية فترة الميزانية تضع وزارة المالية حسابات الدولة وتقدّم تقارير عن الإنفاق العام ككل لدى مجلس المحاسبة ليقوم بتدقيقها؛
- يقدّم المحاسب العمومي كذلك حساباته الفردية (المتعلقة بالجهة التي تقوم بالإنفاق) إلى الجهاز الأعلى للرقابة ليتولى تدقيقها؛
- يفصل الجهاز الأعلى للرقابة في صحة الحسابات وقانونية المعاملات، ويبرئ ذمة المحاسب أو يشغلها كما أنه يحكم على المخالفين بغرامات مالية حسب نتيجة تدقيق الحسابات؛

– يقدم الجهاز عادة تقريرًا إلى البرلمان أو إلى رئيس الدولة اعتمادًا على نتائج تدقيق حسابات الدولة وحسابات المحاسبين العموميين الفردية، وكذلك إجراءات التدقيق التحليلية على نطاق أوسع.

من الجدير بالذكر أنه توجد اختلافات من بلد إلى آخر ضمن نموذج المحكمة العام الموصوف أعلاه، فعلى سبيل المثال في بعض البلدان -وخاصة البرتغال وإيطاليا ومستعمراتها السابقة- قد يكون للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وظيفة تدقيق مسبق بالإضافة إلى وظيفة التدقيق اللاحق، وهذا يعني أن الجهاز هو المسؤول عن التحقق والموافقة المسبقة على أنواع معينة من الإنفاق العام، وعادة ما يتم تنفيذ الوظيفة السابقة من قبل محكمة أو قسم منفصل داخل الجهاز، وعلى النقيض من النموذج البرلماني عادة ما تنطوي عملية التدقيق هذه على فحص تفصيلي (DFID, 2004, p. 7).

يقترح الخوري (2017، ص 13) أن نظام المحكمة تطوّر بشكل كبير في اتجاه اعتماد مفاهيم شبيهة بالنظام الأنجلوسكسوني، وهو ما أشرنا له سابقا عند حديثنا عن التطوّر التاريخي للتدقيق الحكومي، فالبلدان التي تستخدم النموذج النابوليوني بدأت بتبني إعداد تقارير حول تدقيق الأداء والتي تشبه تقارير مكتب التدقيق الوطني البريطاني، وكذا المصادقة على الحسابات، وهي الممارسة التي تم تشريعها في فرنسا من خلال القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية (LOLF) الصادر سنة 2001، وفي الجزائر من خلال القانون الحامل لنفس التسمية الصادر في سبتمبر 2018.

### 3.2.1.2 نموذج المجلس (نموذج الهيئة)

يسود هذا النموذج في البلدان الآسيوية مثل أندونيسيا واليابان وجمهورية كوريا، والبلدان الأوروبية الألمانية كألمانيا والسويد وهولندا، ودول أخرى مثل نيكاراغوا والأرجنتين. وهو يشبه النظام البرلماني من ناحية الإستقلالية عن السلطة التنفيذية ومساعدة البرلمان على ممارسة الرقابة، أي من ناحية العلاقة مع السلطة التشريعية وتزويدها بالتقارير حول الإنفاق الحكومي والإيرادات المحصّلة، ولكنه يختلف عنه في تركيبته الداخلية، حيث لا يترأس الجهاز شخص واحد وإنما هيئة مؤلفة من أعضاء يشتركون معا في اتخاذ القرارات، فمثلا تمتلك كل من أندونيسيا واليابان والجمهورية الكورية مجلسا متكونا من لجنة التدقيق (الهيئة المصدرة للقرارات) ومكتب تنفيذي عام (الهيئة التنفيذية)، ولا يكون للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة ضمن هذا النموذج سلطة قضائية (Dye & Stapenhurst, 1998, pp. 5-6). تتمثل أهم خصائص هذا النموذج فيما يلي (DFID, 2004, pp. 9-10):

– يتشكل الجهاز من مجلس إدارة يتكوّن من أعضاء الهيئة وعلى رأسه رئيس؛

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

- اعتمادًا على حجم الجهاز قد تكون هناك سلسلة من المجالس أو اللجان الفرعية التي تتمتع كل منها بسلطة البث في أمور التدقيق في نطاق مسؤوليتها، وعادة ما يكون هناك أيضًا نوع من لجان الاستئناف لمراجعة القرارات المتنازع عليها في المجالس الفردية؛
  - يتمتع الأعضاء عادة بحرية كبيرة في اختيار منهجية عملهم، وقد يكون هناك مجموعة متنوعة من مقاربات التدقيق بين المجالس المختلفة داخل نفس الجهاز؛
  - غالبًا ما يتم تعيين أعضاء المجلس لفترة محددة من خلال تصويت البرلمان، مع تحديد فترة عملهم في الغالب بعهدتين كحد أقصى؛
  - تختلف في هذا النموذج أهمية التركيز على نوع معين من أنواع التدقيق من قبل الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة من دولة لأخرى، اعتمادًا على الخصائص التشريعية والتاريخية للبلد الذي ينشط فيه، وبالتالي فإن الخلفية المهنية لأعضاء المجلس تختلف أيضًا حسب ذلك.
- تتبنى البلدان إذا نموذج الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة الذي يلائم توجهاتها السياسية والاقتصادية، ونلاحظ أن للعامل التاريخي دور هام في هذا الخيار، وتجدر الإشارة إلى أن تاريخ بعض البلدان قد يدفعها إلى استخدام نموذج للجهاز الأعلى للرقابة يشمل خصائص أكثر من نظام واحد من الأنظمة السابقة، فمثلاً ألمانيا تتبع نموذج المجلس إلا أن العضوية فيه تكون غير محدودة.
- نشير كذلك إلى أننا قمنا بذكر الخصائص بشكل عام وموسع، وفي الحقيقة قد توجد اختلافات بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ضمن نفس النموذج حين تنتمي إلى بلدان مختلفة نتيجة لتنظيم كل بلد لجهازه بما يتلاءم وأهدافه. وكخلاصة لما سبق، نقترح الجدول 1 كملخص لخصائص نماذج الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشكل يسمح بتوضيح أهم الاختلافات بينها.

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

جدول 1. خصائص نماذج للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

النموذج	البرلماني	المحكمة	المجلس
التقاليد	الأنجلوسكسونية	الفرنسية/اللاتينية	الدول الجرمانية/الآسيوية
التسمية المعتادة	مكتب التدقيق الوطني	محكمة الحسابات/التدقيق	مجلس التدقيق
السلطة القضائية	غير موجودة	لديه سلطة قضائية	غير موجودة
جهة التقرير	البرلمان	البرلمان و/أو رئيس الدولة	البرلمان
العلاقة مع البرلمان	قوية/ عن طريق لجنة	ضعيفة	قوية/ عن طريق لجنة
تركيز التدقيق	المالي	الإلتزام	مختلف
خلفية المدققين	محاسبية	قانونية	مختلفة
طبيعة التنظيم	أحادي	جماعي	جماعي
مدة تعيين المدققين	محددة، عادة طويلة	غير محددة	محددة، عادة قصيرة

المصدر: من اقتراح الطالبة.

يبين الجدول 1 وجود تشابه بين نموذج المجلس والنموذج الأنجلوسكسوني، فيما ينفرد نموذج المحكمة ببعض الممارسات التي تميز بها منذ تأسيس نابوليون لمحكمة الحسابات الفرنسية. إلا أنه تجدر الإشارة إلى أن النموذج النابوليوني بدأ بتبني بعض الممارسات المستوحاة من التقاليد الأنجلوسكسونية تحت تأثير المعايير والمنظمات الدولية. فكما أن ممارسات المحاسبة والتدقيق في القطاع الخاص أصبحت تعكس التقاليد البريطانية والأمريكية تحت تأثير الجمعيات المهنية والمنظمات الدولية، فإن التدقيق في القطاع العام ليس بمنأى عن هذا التوجه، وهو الأمر الذي يمكن ملاحظته من خلال التوجهات المعاصرة لمجلس المحاسبة الفرنسي الذي يمثل أيقونة النظام النابوليوني، مثل تقديمه لخدمات المصادقة على الحسابات وتدقيق الأداء.

تجدر الإشارة أخيرا إلى عدم وجود نموذج معين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أفضل من غيره بالمعنى البسيط، حيث أن فعالية هذه الأجهزة تعتمد على عدة عوامل معقدة لا يمكن حصرها في هيكلها التنظيمي، وقد حاول (Blume and Voigt (2011) دراسة تأثير الهيكل التنظيمي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على مجموعة من المتغيرات الكلية بالمقارنة بين مجموعة من بلدان شرق أوروبا، ووجد الباحثان أن مستوى الفساد المدرك<sup>1</sup> أعلى بشكل هام في البلدان التي تتبع نموذج المحكمة

<sup>1</sup> تعتمد أغلب مقاييس الفساد على قياس مدركات أو تجارب هذه الظاهرة بسبب صعوبة قياس الفساد في حد ذاته، لهذا يتم استعمال مصطلح الفساد المدرك.

في تنظيم جهاز الرقابة الخاص بها، وقد يكون هذا أحد دوافع توجه البلدان المتطورة التي تتبع نموذج المحكمة إلى تبني الممارسات الأنجلوسكسونية من أجل زيادة فعالية أجهزتها. بخلاف هذه النتيجة، لم يتمكن الباحثان من تفسير الاختلافات في جوانب أخرى مثل فعالية الحكومة والسياسة المالية إنطلاقاً من المتغيرات التي تقيس الجوانب المختلفة للهيكل المؤسسي والتنظيمي للأجهزة.

### 3.1.2. التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة في توريد خدمات التدقيق الخارجي في القطاع العام

إن الحكومات مسؤولة أمام السياسيين المنتخبين وعامة الناس في كل الديمقراطيات، ووظيفة التدقيق الخارجي التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هي أحد أهم أدوات هذه المساءلة، حيث من المفترض أن تساعد هذه الأجهزة في إدارة الإنفاق العام وضمان المساءلة المالية ودعم الهيئات العمومية. وحسب (Blume and Voigt (2011, p. 216 فإنه يمكن بالفعل أن يكون لهذه الأجهزة نتائج بعيدة المدى إذا عملت بفعالية، حيث يمكنها التأثير على:

- (1) السياسة المالية: أين يمكن للإنفاق العمومي أن يكون أقل، والذي يمكن بدوره أن يؤثر على العوائد الحكومية ومستويات العجز؛
- (2) كفاءة الحكومة: فالرقابة على السلوك الإنفاقي للإدارة العمومية يمكنها أن تخفض درجات الفساد وكذا زيادة فعالية الحكومة على مستوى أكثر عمومية؛
- (3) تحسين الإنتاجية العامة للموارد المستعملة في الاقتصاد من خلال تحسين إنتاجية كل من العمالة والوحدة ككل.

في الحقيقة، فإن منافع هذه الأجهزة كثيراً ما يتم اعتبارها بديهية، وقليلاً ما تناقش الأدبيات نقاط ضعفها أو التحديات التي تواجهها، إلا أن الواقع يفرض علينا النظر إليها بشكل نقدي إذا أردنا الوصول إلى أكبر فائدة ممكنة من استخدامها. نقدّم فيما يأتي بعض التحديات التي تواجه حسن عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والتي تمّ توثيقها في الأدبيات ذات العلاقة.

#### 1.3.1.2. مشاكل التحفيز

من أجل بناء تصوّر معقول للنتائج المتوقعة لأنشطة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، من المهم التساؤل حول وجود حوافز كافية ضمن هذه الأنظمة لتقديم خدمات ملائمة. يقترح (Streim (1994

183 p) في هذا الإطار بأنه توجد ثلاث خصائص رئيسة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمحيط الذي تنشط فيه تؤدي إلى نشوء تحديات فيما يخص حوافزها لتوريد خدمات ذات جودة، وذلك كما يلي:

- (1) يتلقى المدققون المستخدمون في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عادة -مثل أي موظف حكومي- أجورا ثابتة، وإذا أخذنا بعين الاعتبار مشاكل الوكالة، فإن الأجرة الثابتة عند اجتماعها مع خيار مجهود غير قابل للملاحظة لا يمكن أن تحفز بذل المجهودات اللازمة؛
- (2) لدى أعضاء الجهاز في العديد من الدول عهدهات عمل غير محدودة مع عدم وجود تهديدات حقيقية لتحتيتهم، وقد لا توفر هذه الترتيبات حوافز ملائمة لبذل جهد أكبر في العمل؛
- (3) في القطاع الخاص، عندما يخسر المدقق سمعته فإنه عادة ما يتبع ذلك انخفاض في الدخل ما يحفزه لتقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية، ولكن المدقق في الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة قد يخسر سمعته دون أن يخسر أمواله.

في نفس السياق، يقترح (Blume and Voigt (2011, p. 218) بأنه عند التعامل مع هذه الأجهزة يجب أن نأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان لدى المدققين التابعين لها منافسون في سوق التدقيق الحكومي، أو وجود أطراف أخرى لديهم مصلحة في الكشف عن نقاط الضعف في الحكومة (قد تكون هيئة ما أو الإعلام أو غير ذلك)، حيث يعتقد الباحثان أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ستكون أكثر نشاطا إذا افترضنا وجود منافسين لها.

من جهة أخرى، غياب الحوافز بالنسبة للمدققين ليس الإشكال الوحيد الذي يمثل تحديا للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، بل يجب أن تمتك الأطراف الأخرى في المجتمع حوافز كافية للسهر على قيام الجهاز بعمله على أحسن وجه. فمن زاوية نظرية الوكالة التي ناقشناها سابقا، من الضروري أن يكون للأصليين أيضا حوافز من وجود نظام تدقيق فعال، وهنا تجدر الإشارة إلى نقطتين رئيسيتين:

- (1) جمهور الناخبين كأصيل معرض لمشكلة تحفيزات تطرحها فرضية "الجهل العقلاني"<sup>1</sup>، فالمواطن العادي كفرد لن يفيد استثمار وقت طويل وموارد هامة في أنشطة متعلقة بالحصول على معلومات

---

<sup>1</sup> تطلق صفة العقلانية على الجهل بقضية ما (rational ignorance) عندما يمكن أن تفوق تكلفة تثقيف الذات حول القضية لاتخاذ قرار رشيد بما يكفي أي فائدة محتملة يمكن للفرد أن يتوقعها بشكل معقول من هذا القرار، وبالتالي سيكون من غير المنطقي إضاعة الوقت في القيام بذلك. ويترتب على ذلك عواقب على جودة القرارات التي تتخذها أعداد كبيرة من الأفراد مثل الانتخابات أين تكون احتمالية تغيير صوت واحد للنتيجة جد ضئيلة. للمزيد أنظر (Martinelli (2007).

حول تدقيق الهيئات العمومية (Streim, 1994, p. 179). لذلك، غالبا ما يهتم جزء صغير فقط من المواطنين بالتدقيق الحكومي، ونجد هنا أن هذه الظاهرة غير موجودة في القطاع الخاص أين يكون الوكيل حريصا على الحصول على أكبر قدر من المعلومات بشكل يقلص من لا تناظرها، وبالتالي يحدّ من مخاطر الوكالة؛

(2) السياسيون المنتخبون بدورهم كأصليين لا يمكن الجزم بأن لديهم دائما الحوافر الكافية لفرض رقابة محكمة على الحكومة، فالعديد من المشاريع التي تخدم مصالحهم والتي لا تتوافق بالضرورة مع المصلحة العامة تتطلب التعاون مع السلطة التنفيذية (Blume & Voigt, 2011, p. 216).

### 2.3.1.2. عدم الاهتمام بنتائج التدقيق

تتلخص هذه المشكلة في أن توصيات تقرير التدقيق ليس لديها التأثير المقصود على الهيئة التي يتم تدقيقها، فعادة يكون هناك نقاش قليل حول نتائج التدقيق ومساءلة محدودة للمسؤولين، وقد تكون جلسات الإفصاح عن نتائج التدقيق مفتوحة أو ملغقة أمام الجمهور والصحافة، ولكن من الناحية العملية لا تحظى هذه الجلسات في كل الأحوال بالاهتمام الواسع (DFID, 2004, p. 8). هذه المشكلة لا نجدها في الانتقادات الموجهة للتدقيق في القطاع الخاص، ويفسر Streim (1994, p. 187) ذلك باستعمال تقارير التدقيق والقوائم المالية المدققة في القطاع الخاص لأغراض التعاقد واتخاذ القرارات من قبل الأصليين والوكلاء، إلا أنه لا يبدو أنه توجد منافع مماثلة لتقارير التدقيق للأطراف المتدخلة في النظام السياسي القانوني في القطاع العام، كما أن تقارير التدقيق بشكلها الحالي قد تأخذ شكلا معقدا ينقص من ملاءمتها للمواطنين العاديين.

من جهة أخرى، يفسر Blankart (2006, as cited in Blume & Voigt, 2011, p. 218) نقص الاهتمام بتقارير التدقيق في القطاع العام إلى عدم امتلاك أعضاء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لسلطة توقيف النفقات أو فرض عقوبات على الهيئات المسرفة في غالب الأحيان، حيث يكتفون بالتعليق على سلوك الهيئات العمومية، ما ينقص من أهمية محتوى التقرير بشكل أو بآخر، ضف إلى ذلك إظهار أغلب تقارير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للسلوكيات المسرفة التي حدثت منذ أشهر أو سنوات مضت، حيث يكون الأفراد عموما غير مهتمين كثيرا بهذا النوع من المعلومات.

في المقابل، يرى Streim (1994, p. 187) بأن السياسيين المنتخبين لا يهتمون بنتائج التدقيق المالي وتدقيق الالتزام بسبب تأثيرهما القليل على عملية إعداد الميزانية، كما أنهم لا يهتمون عادة بالقيام بمناقشات جدية حول النتائج السياسية لعمليات تدقيق الأداء لأنهم لا يريدون إلقاء اللوم على الحكومة، وبالتالي على

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

أعضاء من نفس أحزابهم السياسية، وهنا، يشير نفس المؤلف، عوض أن يكون للأحزاب السياسية المتنافسة مصلحة في فتح نقاش واسع حول نتائج التدقيق السلبية، فإنهم يستعملون في الحقيقة فقط بعض النتائج التي تخدم ترويج صورتهم في السوق السياسية.

### 3.3.1.2. الطبيعة الإدارية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

أعضاء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة هم موظفون عموميون في حد ذاتهم، وتأخذ هذه الأجهزة في الكثير من الأحيان شكل هيئات عمومية ذات طابع إداري، وبالتالي يكون المدققون إداريين في نفس الوقت، وقد يبدو هذا الأمر غير ضار للوهلة الأولى، إلا أن (Frey 1994, p. 170) يقترح بأن الأجهزة العليا للرقابة بسبب طبيعتها هذه تركز بشكل كبير على مراعاة القوانين والتنظيمات، وتقتصر فرض المزيد منها أو تطبيقها بشكل أكثر صرامة كلما لاحظت مشكلات في الهيئات محل التدقيق، وهو ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تقييد كفاءة العاملين وخلق مصادر جديدة للإسراف، حيث أن تركيز الموظفين العموميين على واجباتهم القانونية بشكل صارم قد يؤدي إلى انخفاض أدائهم.

لذلك، فإن موظفي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بصفتهم أعضاء في الجهاز الإداري في حد ذاتهم يميلون للتركيز على مصدر واحد فقط لمحاربة الإسراف وعدم الكفاءة وهو تعزيز وزيادة القواعد التنظيمية، ويمكنهم بسهولة إهمال أنه، في المعنى الواسع، قد تكون العيوب في المقام الأول نتيجة لكثرة التنظيمات، وبأن التصرف المناسب سيكون تخفيف القيود القانونية واستبدالها بإجراءات ذات توجه تحفيزي.

### 4.3.1.2. إشكالية التركيز على الإنحرافات الصغيرة

تتمثل هذه الإشكالية في تقرير أعضاء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بدقة كبيرة عن الانحرافات الصغيرة عن المعايير الإدارية، بينما يهملون في الكثير من الأحيان حالات عدم الكفاءة الهامة وقد يكون ذلك نتيجة تعدد وتنوع مهامهم، حيث يعتقد (Blume and Voigt 2011, p. 217) بأن أي وكالة متعددة المهام سوف تستخدم أغلب جهودها في متابعة المهام الأسهل للتتبع مقارنة بالمهام الأخرى. هذا الأمر ربما ظهر بشكل واضح في تقرير مجلس المحاسبة الجزائري حول تنفيذ ميزانية الدولة لسنة 2016 الصادر سنة 2019، والذي كشف بدقة عن العديد من التجاوزات التي يمكن وصفها بالصغيرة إذا أخذنا بعين الاعتبار حجم الاختلاسات الضخمة التي تم الكشف عنها بعد الأحداث السياسية والمحاکمات التي عرفها البلد سنتي 2019 و2020.

في نفس السياق، يقترح (Frey 1994, p. 173) بأن تقارير الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة التي تتميز بالدقة والعناية في التحضير غالبا ما تفتقد لبُعد النظر، حيث تعطي نفس الحجم من الأهمية لحالات عدم الكفاءة الصغيرة والكبيرة، فيتم إعداد تقارير جد دقيقة حول انحرافات صغيرة، وكثيرا ما تهمل حالات عدم الكفاءة الهامة. ويعتقد ذات المؤلف بأن سبب ذلك هو أن الانحرافات الكبيرة قد تكون لها أبعاد سياسية عميقة وهو ميدان لا يمكن للجهاز التعليق عليه. هذا الإشكال قد يعني أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لا يمكنها مواجهة عدد كبير من المشاكل، بل تتعامل فقط مع القضايا الصغيرة، وهو ما يحدّ من منفعتها في تحسين الفعالية، وقد يؤدي توجيه الاهتمام والعناية بعيدا عن المشاكل الرئيسية إلى الاستمرار في تطبيق سياسة محكوم عليها بالفشل، أو السماح لها بالعمل بسلاسة أكثر.

### 2.2. المعايير الدولية للتدقيق في القطاع العام

الانتميط الدولي في مجال المحاسبة هو توجه يمتد من القطاع الخاص إلى العام، حيث تقوم الدول بشكل متزايد بتبني المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) التي يطورها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) التي يطورها مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB). هذا التوجه إلى التقارب الدولي في مجال المحاسبة يسير بالتوازي مع توجه مماثل في ممارسات التدقيق، فمن أجل ضمان ملاءمة عمليات تدقيق القوائم المالية، تتبنى المزيد من البلدان بشكل مباشر أو غير مباشر المعايير الدولية للتدقيق (ISAs) التي يطورها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) كمعايير محلية، وتصدر انتوساي مجموعة من المعايير الدولية التي تنظم التدقيق في القطاع الحكومي تحت ترميز ISSAIs.

### 1.2.2. مفهوم وأهمية تنميط التدقيق في القطاع العام

يشير مفهوم تنميط التدقيق إلى وضع معايير عمل موحدة يجب أن تلتزم بها أنشطة التدقيق، حيث يسمح بتحديد متطلبات معينة موجهة لخلق الاتساق وقابلية المقارنة والتوحيد من خلال وصف مجموعة معينة من سلوكيات المدقق تلبية أهداف التدقيق، ويتوقع أن تولّد مستوى معيّن من الجودة (Burns & Fogarty, 2010, p. 310). ويمكن النظر إلى عملية تنميط التدقيق بأنها تنقسم إلى قسمين رئيسيين حسب المحتوى (Liu, 2015, p. 215):

(1) قواعد حول العلاقة بين مكاتب التدقيق أو المدققين والعالم الخارجي فيما يخص أنشطة التدقيق، يتم تحديد مثل هذه القواعد أساسا من خلال التشريعات ووسائل التنظيم الخارجية الأخرى؛

(2) قواعد سير العمل داخل مكاتب التدقيق، بما في ذلك مؤهلات المدققين ومتطلبات العمل وقواعد التدقيق وقواعد الرقابة على جودة التدقيق وما إلى ذلك. ويتم وضعها من خلال صياغة اللوائح الداخلية ومعايير التدقيق.

اعتمدت عمليات التدقيق قديماً على معرفة وخبرة المدقق في إصدار الأحكام، إلى أن تم تطوير إرشادات ومعايير تدعم عمله وتزيد من تنسيقه. بناءً على ذلك، يمكن النظر إلى نظام تنميط التدقيق الحكومي بأنه يتكون من النظام القانوني للتدقيق الحكومي الذي يأخذ الطابع الإلزامي، ومعايير التدقيق التي قد يكون تطبيقها اختياريًا، فيكون لدى المدقق قواعد يمكنه استعمالها والاستمرار بتنظيم عمليات التدقيق اعتماداً عليها.

بالإضافة إلى ذلك، عادة ما يتم اعتبار استخدام معايير التدقيق خطوة هامة اتجاه تحسين كفاءة وفعالية التدقيق، حيث يعتقد (Knechel, 2013, p. A1) بأن معايير التدقيق تكون أكثر أهمية عندما يكون للمدقق حوافز لتقديم خدمة تدقيق منخفضة الجودة، ويقترح بأن معايير التدقيق تسمح بتحقيق ما يلي:

- (1) التعويض عن غياب قابلية ملاحظة نتائج التدقيق من خلال التركيز على عملية التدقيق؛
- (2) التخفيف جزئياً من امتياز المعلومات الذي يمتلكه المدقق باعتباره خبيراً محترفاً (لا تناظر المعلومات) والذي قد يحفزه على تقديم خدمة تدقيق دون المستوى؛
- (3) موازنة تنوع طلبات واحتياجات أصحاب المصالح المتعددين، والذي قد يدفع المدقق إلى التركيز على تحقيق القاسم المشترك الأدنى بينهم ويؤثر على الجودة؛
- (4) توفير معيار يسهل قياس المسؤولية القانونية للمدقق في حالة تقديم خدمات دون المستوى.

فمعايير التدقيق تخدم عدة أهداف هامة بما فيها تعريف ما يعنيه التدقيق وتعزيز الاتساق وتسهيل عملية التعليم، وتوفير أدوات للحكم على الأداء والتأثير على سلوك المدقق من خلال عدة عوامل كطرق التنفيذ والفحص ومقاربات التدقيق (Burns & Fogarty, 2010, p. 310). ويهدف التقارب الدولي في مجال تنميط التدقيق إلى توحيد طرق تحقيق هذه الأهداف، والتي قد تختلف باختلاف وجهات نظر واضعي المعايير حول أساليب تطوير المعايير وبعض الأمور التقنية الأخرى.

من انعكاسات ما سبق أن تختلف تشريعات ومعايير التدقيق الحكومي من بلد لآخر، وهذا دون إنكار التقدّم الكبير الذي عرفته مشاريع التقارب الدولي في المجال، وتبرز لنا في هذا السياق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) الصادرة عن انتوساي، وكذا المعايير الدولية للتدقيق

(ISAs) الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB)، والتي يتم استخدامها من قبل المدققين الحكوميين حول العالم بدرجات متفاوتة. ونشير هنا إلى حالة الولايات المتحدة الأمريكية التي يُستخدم فيها معايير محلية خاصة بالتدقيق الحكومي صادرة عن مكتب المساءلة العامة للولايات المتحدة الأمريكية (Government Accountability Office) والتي كثيرا ما تعرف بالكتاب الأصفر (The Yellow Book).

## 2.2.2. المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAIs

منظمة انتوساي هي هيئة دولية مهنية مستقلة وذاتية السيادة، تم إنشاؤها لرعاية تبادل الأفكار والخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حول التدقيق الحكومي سنة 1953، حيث بلغ عدد أعضائها في ذلك الحين 34 عضوا، ولاقت قبولا واسعا على المستوى الدولي يعكسه تطوّر عدد أعضائها الذي بلغ 195 عضوا كامل العضوية و5 أعضاء مشاركين وعضو منتسب واحد (إلى غاية سنة 2020). تكون المشاركة في أنشطتها كعضو كامل مفتوحة لكل الأجهزة العليا للرقابة الخاصة بالدول الأعضاء في منظمة الأمم المتحدة أو إحدى منظماتها المتخصصة، وتلك التابعة لمنظمات فوق وطنية وتخضع للقوانين الدولية ضمن شروط محددة (INTOSAI, 2020b).

يقع المركز الرئيس لانتوساي وأمانتها العامة في العاصمة النمساوية، فيينا وبالتحديد في مقر الجهاز النمساوي الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، وتتمثل أهدافها الرئيسية في (INTOSAI, 2020b):

- (1) تقديم الدعم المشترك للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛
- (2) تعزيز تبادل الأفكار والمعارف والخبرات والعمل في المجتمع الدولي، والعمل بمثابة الصوت العالمي المعترف به للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة؛
- (3) وضع معايير التدقيق الحكومي؛
- (4) تعزيز الحكم الراشد ودعم تنمية قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والتعاون فيما بينها وتحسين أدائها باستمرار.

تبعاً لذلك، فإن وضع معايير التدقيق الحكومي هو أحد أهداف وأدوار انتوساي والذي سعت إليه منذ سنة 1995 في مؤتمر انتوساي الثامن والمؤتمرات التي تلتها، مع إدراك الحاجة إلى المزيد من إرشادات التدقيق المفصلة والمعايير الشاملة، فتم تكليف لجنة معايير التدقيق لانتوساي والمسماة الآن بلجنة المعايير المهنية (Professional Standards Committee) بمهمة إعداد الإرشادات الخاصة بالتدقيق (Akyel &

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

4 (ERKAN, 2012, p. 4)، وتم اقتراح استخدام تسمية المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (International Standards of Supreme Audit Institutions ISSAIs) كإسم الشائع لمجموع المنشورات الصادرة عن انتوساي والمرتبطة بالتدقيق، حيث تأخذ كل وثيقة رقم ISSAI، ويتكون نظام المعايير من مستويات متسلسلة هرميا حيث يدل ترقيم الـ ISSAI على المستوى في الهرم.

قد تم إطلاق أول مجموعة كاملة للـ ISSAIs في المؤتمر العشرين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المنعقد في جوهانسبورغ بجنوب إفريقيا سنة 2010، حيث اعتمدت انتوساي على إطار مفاهيمي هرمي عرف عدة تعديلات مع مرور السنوات. وقد خرج مؤتمر انتوساي في سبتمبر 2019 بإطار مفاهيمي مطور صادر عن المنظمة بعد عمليات إعادة الهيكلة المتعددة، والحقيقة أن هذا التنظيم الجديد لم يغير محتوى المنشورات، بل قام فقط بإعادة تنظيمها في ثلاث مستويات وذلك كما يلي (INTOSAI, 2020a):

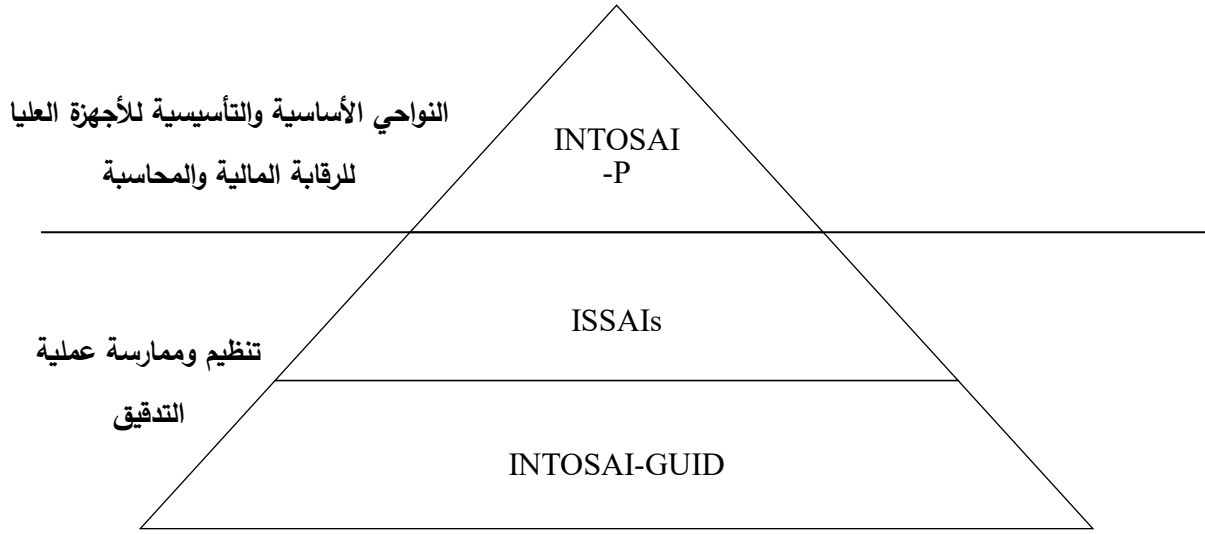
(1) **مبادئ انتوساي**: تأخذ ترميز INTOSAI-P ويكون ترقيمتها من 1-9 ومن 10-99. قسّمتها المنظمة إلى مبادئ تأسيسية تحدد الدور والوظائف التي يجب أن تطمح إليها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وتتضمن معلومات مفيدة للحكومات والأجهزة البرلمانية، وكذا الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والجمهور العام، حيث يمكن استخدامها كمرجعية في إطار تحديد الصلاحيات الوطنية لأجهزة الرقابة، إضافة إلى مبادئ أساسية بالنسبة للأجهزة توضح دورها في المجتمع، وكذلك الشروط المسبقة اللازمة لحسن سير عملها وسلوكها المهني؛

(2) **معايير التدقيق الحكومي**: وتأخذ ترميز ISSAI ويكون ترقيمتها من 200-699 ومن 2000-6499، وهي المعايير الدولية الرسمية للتدقيق الحكومي، وتشمل الجوانب المؤسسية والتنظيمية والرقابية لعمل المدقق حيث تحدّد مسؤوليته بالنسبة إلى الأطراف المعنية الأخرى، وتبيّن مختلف أنواع التدقيق الحكومي ومجموع المفاهيم ذات الصلة التي تقدم لغة موحدة للتدقيق في القطاع العام؛

(3) **إرشادات الـ INTOSAI**: وتأخذ ترميز INTOSAI-GUID بحيث يكون ترقيمتها من 2900-9999، وترتكز على كيفية تطبيق الـ ISSAIs عملياً، وكذا كيفية فهم موضوع محدد وتطبيق المعايير الدولية ذات الصلة.

جاء هذا الإطار المفاهيمي إذا ليعطي لإصدارات انتوساي بنية هرمية تبيّن صنف ودور كل مجموعة من المنشورات، بشكل يسمح للمستخدمين والمهتمين التعامل معها بسهولة، ومن أجل توضيح هذه البنية نقترح الشكل 4.

شكل 4. الإصدارات المهنية لانتوساي

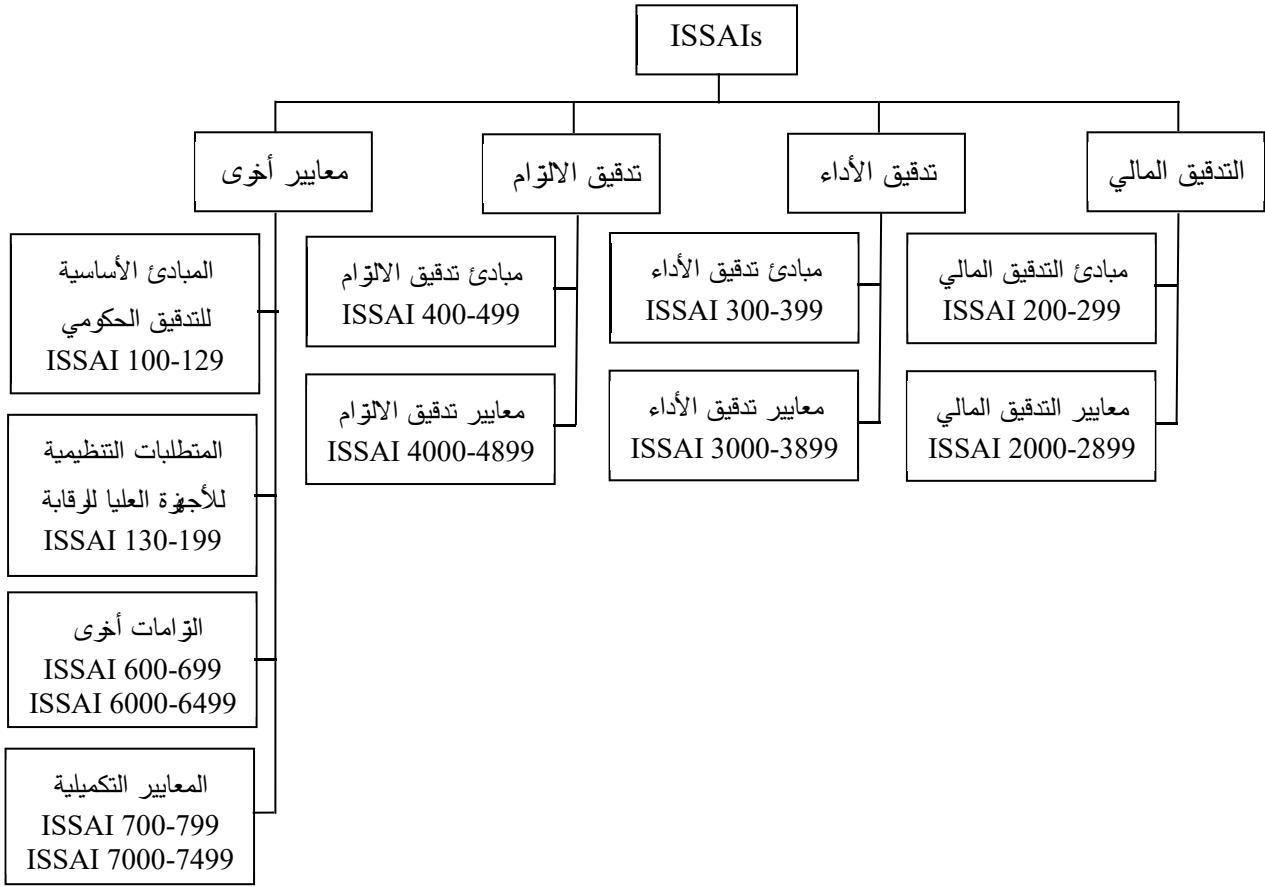


المصدر: من اقتراح الطالبة.

نلاحظ من خلال الشكل 4 بأن المستوى الأول للإصدارات المهنية الذي يتضمن مبادئ انتوساي يتعامل مع نواحي عامة تتعلق بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ومهامها ويكون مبنيا على الإصدارات الأخرى، بينما تتناول المعايير والإرشادات مواضيع متعلقة بتفاصيل عملية التدقيق، وتفصل معايير التدقيق المبادئ الأساسية إلى بنية أكثر خصوصية وتفصيلا وعملية، وترتبط بدورها بإرشادات انتوساي التي تمثل قاعدة الهرم وتحتوي على إرشادات إضافية فيما يتعلق بالتعاريف والأهداف والمتطلبات والمواد التوضيحية والتطبيقية الأخرى الواردة في المعايير. وعموما فإن بنية إصدارات انتوساي بهذا الشكل تبدو لنا عملية وممنهجة، ويمكن للأطراف المهتمة الوصول إلى الإصدارات ذات العلاقة حسب احتياجاتها بكل مرونة.

في الحقيقة فإن ما يهمنا في هذا الإطار المفاهيمي هي معايير ISSAIs التي تعتبر معايير التدقيق الحكومي المتفق عليها للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، هذه المعايير عرفت بدورها عدة تعديلات وعمليات إعادة هيكلة لترقيمها منذ الإصدار الأول، ونوضح من خلال الشكل 5 هذه المعايير وترقيمها وموضوعها حسب ما جاء في الإطار المفاهيمي لإصدارات انتوساي لسنة 2019.

شكل 5. نظام المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAIs



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على الإطار المفاهيمي لمنشورات انتوساي المتوفر على (INTOSAI (2020a).

يتكون نظام ISSAIs إذا من تسلسل رقمي للمعايير حسب مضمونها، فبدأ من فئة المبادئ الأساسية للتدقيق الحكومي والتي تعتبر معايير تعريفية تحدد المفاهيم والمصطلحات، ثم تأتي بعدها المتطلبات التنظيمية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والتي تشمل حالياً معيارين: ISSAI 130 المتعلق بميثاق الأخلاقيات و ISSAI 140 الذي يتناول الرقابة على جودة الأجهزة العليا للرقابة، يتسلسل بعد ذلك ترميز المعايير حسب نوع التدقيق الذي يغطيه كل معيار (تدقيق مالي، تدقيق الأداء وتدقيق الالتزام). ونلاحظ أن كل نوع من هذه الأنواع تُصدر له انتوساي صنفين من ISSAIs، المبادئ والمعايير، وتختتم المنظمة هذا التصنيف بمعايير مخصصة للالتزامات الأخرى ومعايير تكميلية.

هذا الإطار الجديد لـ ISSAIs يعكس توجه انتوساي نحو تنظيم وإعادة هيكلة معاييرها حتى تكون أكثر اتساقاً وقابلية للفهم وبالتالي للاستخدام، حيث أنه في الماضي كانت لجان ومجموعات وفرق عمل انتوساي تقوم بتطوير إصدارات المنظمة بشكل مستقل دون تنسيق فيما بينها، ونتج عن ذلك غموض العلاقة بين العديد من الوثائق (Azuma, 2008, p. 86)، لذلك جاء هذا النظام الجديد الذي يسمح لانتوساي بدمج

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

الوثائق الحالية والمستقبلية المطوّرة من قبل اللجان ومجموعات وفرق العمل في نظام موحد للمعايير، فبعض أقسام المعايير الظاهرة في الشكل 5 لم تُصدّر بعد، ويتعلق الأمر بمعايير الالتزامات الأخرى (ISSAI 600-699 وISSAI 6000-6499) والمعايير التكميلية (ISSAI 700-799 وISSAI 7000-7499)، إلا أن المنظمة حجزت لها مكانا في إطارها المفاهيمي من أجل جعله مرنا أمام التعديلات المستقبلية.

### 3.2.2. تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISAs في القطاع العام

إن أحد أهم التعديلات التي جاء بها الإطار الجديد لـ ISSAIs يتعلق بمعايير التدقيق المالي، والتي كانت سابقا تأخذ ترميز ISSAI 1000-1999، حيث لجأت انتوساي إلى تطبيق معايير صادرة عن هيئة أخرى مباشرة، ويتعلق الأمر بمعايير ISAs الصادرة عن IAASB والتي تحظى بالقبول في القطاع الخاص (نتناولها بالتفصيل في الفصل الثالث من هذه الأطروحة)، فالترقيم الجديد في النطاق ISSAI 2200-2810 يتبع مبدأ تضمين ترقيم معايير ISAs (من 200 إلى 810) في كل معيار ISSAI باستباقه بالرقم 2 (2xxx حيث xxx هو ترقيم ISA)، كما أن الموقع الرسمي للإصدارات المهنية لانتوساي (<https://www.issai.org/>) يقوم بتحويلك إلى موقع IAASB عند البحث عن معايير التدقيق المالي.

بناء على ذلك، فإن انتوساي تعمل على تنظيم إصداراتها ضمن استراتيجية الإستفادة من خبرة وموارد الهيئات الأخرى المصدرة للمعايير، وتتعاون مع IAASB -وهي هيئة تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين- بهدف تطوير معايير للتدقيق المالي يمكن قبولها من طرف أكبر قدر ممكن من الأجهزة الأعضاء، حيث أنه مع تبني عدد متزايد من البلدان للمحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، فإن نفس معايير التدقيق التي تطبق في القطاع الخاص قابلة للتطبيق على التدقيق المالي الحكومي، مع وجود حدود للتقارب بين معايير التدقيق في القطاع العام وISA.

قد يكون من المفيد هنا الإشارة إلى جذور التعاون بين كل من انتوساي وIAASB، والذي يرجع إلى ظهور حاجة انتوساي إلى تطوير معايير التدقيق المالي في القطاع العام، حيث تم كخطوة أولى التركيز على المعايير الموجودة أصلا والتي تحظى بالقبول في القطاع الخاص، ما أدى إلى التعاون مع الاتحاد الدولي للمحاسبين وجهازه المصدر للمعايير IAASB. فبعد مؤتمر انتوساي لسنة 1995 بدأت المفاوضات بين لجنة معايير التدقيق لانتوساي والاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي نتج عنها إمضاء مذكرة تفاهم سنة 2004، تسمح بالتعاون بين انتوساي وIAASB الذي يمتلك خبرة كبيرة ومكانة مرموقة في مجال صياغة المعايير (Akyel & ERKAN, 2012, p. 4).

اتفق الـINTOSAI و الـIAASB ضمن مذكرة التفاهم على التعاون في مجال تطوير ISAs من أجل مشاركة الموارد وتقليل الجهود المكررة ومحاولة الوصول إلى اتفاق في المراحل المبكرة لتطوير المعايير. ويتم إشراك خبراء من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الأعضاء في انتوساي في مراجعة أو تطوير ISAs بشكل منظم منذ تاريخ الاتفاق<sup>1</sup>، وتم إصدار عدد كبير من المعايير والإرشادات من قبل خبراء كل من INTOSAI و IAASB إلى غاية اليوم نتيجة لهذا التعاون.

حاليا يتم الإشارة في عنصر "مجال التطبيق" في دليل المعايير الدولية للتدقيق إلى أن ISAs متلائمة مع التزامات القطاع العام، ويتم تضمين اعتبارات إضافية للهيئات العمومية ضمن نصوص المعايير، كما تقوم اللجنة الفرعية للتدقيق المالي التابعة لانتوساي بتوريد مذكرات الممارسة (Practice Notes) كإرشادات تكميلية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة لاستخدام ISAs في تدقيق القوائم المالية في القطاع العام. رغم أن ISAs تحظى بالقبول في مجال التدقيق الحكومي في العديد من الدول وتستخدم كمعايير رسمية بشكل مباشر أو غير مباشر من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمدققين الخارجيين المستقلين عند قيامهم بتدقيق الهيئات العمومية، إلا أنه قد يواجه المدققين بعض العوائق عند تطبيقها مثل:

(1) الحاجة إلى تفسير أو إسقاط عدة عناصر غير موجودة في القطاع العام وتكرر باستمرار في ISAs، مثل مصطلح "شريك العملية" (Engagement partner) و"المنشأة المدرجة" (INTOSAI, 2019, p. 1)؛

(2) قد توجد في القطاع العام مهام أو متطلبات إضافية ناتجة عن تشريعات معينة غير واردة في ISAs، مثل التزامات الهيئات العمومية الناشئة عن تشريعات أو تعليمات أخرى، أو متطلبات السياسات الحكومية، والتي قد تشمل نطاقا أوسع من نطاق تدقيق القوائم المالية. ويشير الاتحاد الدولي للمحاسبين هنا إلى إمكانية لجوء المدقق فيما يخص المسؤوليات الإضافية إلى إصدارات انتوساي الأخرى (IFAC, 2017, p. 103)؛

(3) وجود متطلبات لتقرير المدقق ناتجة عن قوانين معينة غير واردة في ISAs، أو وجوب إبلاغ نتائج التدقيق إلى أطراف إضافية معينة يحددها القانون.

بناء على ما سبق، فإن ISAs الصادرة عن IAASB ملائمة لالتزامات المدقق في عمليات التدقيق الحكومي لأن متطلبات تدقيق القوائم المالية هي نفسها في القطاعين العام والخاص، وهو ما يمثل خلفية

<sup>1</sup> من أجل تفصيل أكثر في مشروع التعاون بين انتوساي و IAASB أنظر (Azuma (2008).

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

قيام انتوساي بإدراج ISAs كمعايير للتدقيق المالي الحكومي في نظامها لـ ISSAIs كما هي، إلا أن إرشادات INTOSAI توفر توجيهات إضافية لعمليات التدقيق المالي الحكومي، انطلاقاً من مبدأ اختلاف أهداف هذا النوع من التدقيق في القطاع العام عنها في القطاع الخاص، ما قد يفرض مسؤوليات إضافية متعلقة بعملية التدقيق أو التقرير.

نشير في الأخير إلى أن الاتحاد الدولي للمحاسبين أنشأ منذ منتصف الثمانينات لجنة مختصة بالقطاع العام (Public Sector Committee) تركز على معايير المحاسبة والتدقيق القابلة للتطبيق في القطاع العام، عملت قبل استبدالها بمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) سنة 2004 على إصدار العديد من البيانات التي توفر إرشادات للمدققين الحكوميين، كما تقوم الهيئات المهنية للمحاسبة في العديد من البلدان بإنشاء لجنة القطاع العام الخاصة بها والتي توفر إرشادات مفيدة للمدققين الخارجيين المستقلين عند القيام بعمليات تدقيق الهيئات العمومية.

### 3. أدوات التدقيق الحكومي في الجزائر

يعتبر التدقيق الحكومي أحد أهم أدوات الرقابة المالية المستعملة في الجزائر والتي تتخلل مراحل تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات ومختلف أنشطة الهيئات العمومية. ونقصد بأدوات التدقيق الحكومي في هذا السياق الأجهزة التي تمارس نشاط التدقيق الحكومي بصفة منتظمة من جهة، وكذا المعايير والمقاربات التي تستخدمها، ونخص بالتفصيل في هذا الجزء معايير ومقاربات التدقيق الحكومي الخارجي تبعا لما يتوافق وموضوع دراستنا.

#### 1.3. أجهزة التدقيق الحكومي في الجزائر

إن ما نقصده بأجهزة التدقيق الحكومي في الجزائر هو تلك الجهات التي تورّد خدمات التدقيق للهيئات العمومية، سواء كانت داخلية أو خارجية. ومن أجل حصر هذه الأجهزة، لا بد من الانطلاق مما هو أشمل وهو الرقابة المالية، حيث تشرف على نظام الرقابة المالية في الجزائر عدة أطراف وهيئات تسعى إلى تغطية مختلف مراحل تنفيذ الميزانية، وتتقاسم مسؤولية الحفاظ على الأموال العامة. وتشمل منظومة الرقابة المالية في الجزائر أجهزة رقابة داخلية وخارجية تنظمها الدولة بشكل يحدّد مهامها بدقة، وينظم علاقاتها فيما بينها وبالهيئات التي تتم مراقبتها، وذلك كما يلي:

- الأمر بالصرف والمحاسب العمومي: يمثلان أعوان تنفيذ الميزانية، حيث يتم الفصل بين وظيفتهما بغرض تعزيز الرقابة، ويسند لكل منهما مهام مرتبطة بالرقابة المالية. وللمحاسب العمومي دور هام في تحقيق جودة المخرجات المحاسبية المطلوبة قانونا، كما يقوم بإعداد حساب التسيير فيما يعدّ الأمر بالصرف الحساب الإداري، واللذان يمثلان حوصلة عمليات تنفيذ الميزانية من أجل تقديمه إلى مجلس المحاسبة (قانون رقم 90-21، 1990)؛
- المراقب المالي: ترتكز رقابته على جانب النفقات في الميزانية، ويقوم بترخيصها قبل تنفيذها. ورغم كونه خارجيا بالنسبة للهيئات التي تقع تحت رقابته، فهو داخلي بالنسبة للحكومة ككل كونه عونا تابعا لوزارة المالية (مرسوم تنفيذي رقم 92-414، 1992)؛
- لجان الصفقات العمومية: تتضمن لجان فتح الأظرفة وتقييم العروض، وهي لجان دائمة لدى المصالح المتعاقدة، ولجان الرقابة البعدية التي قد تكون مركزية أو جهوية أو مختصة في الصفقات العمومية التابعة لنوع معين من الهيئات العمومية (مرسوم رئاسي رقم 15-247، 2015)؛

- المفتشية العامة للمالية: هي هيئة خاضعة لإشراف وزارة المالية، ما يجعلها جزءا من منظومة الرقابة الداخلية للحكومة، تختص في القضايا المالية والمحاسبية المتعلقة بالمال العام (مرسوم تنفيذي 08-272، 2008)؛

- رقابة البرلمان، من خلال لجنة الشؤون الاقتصادية أو عبر قانون ضبط الموازنة (تنفيذ الميزانية) ورقابة المجالس المحلية (المجلس الشعبي الولائي والمجلس الشعبي البلدي) عبر لجان الرقابة والتصويت والمصادقة على الحساب الإداري (القانون العضوي رقم 99-02، 1999)؛

- مجلس المحاسبة: وهو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في الجزائر.

إلا أنه، ومن منظور التدقيق الحكومي الذي سبق وحددناه وبيننا الاختلاف بينه وبين الرقابة المالية، فإن العديد من هذه الأنشطة لا تستوفي تعريف التدقيق بمعناه المهني والتقني، والذي يعدّ أحد أدوات الرقابة المالية وليس مرادفا لها. يؤكد بن العرية (2016-2017، ص 9) في هذا الشأن على استقلالية وحياد جهاز التدقيق الحكومي وضرورة اقتصار دوره على تقديم الرأي والاقتراحات لهيئات محل التدقيق، زيادة على امتلاكه للقدرات المهنية والمؤسسية والمعارف والكفاءات إلى جانب الطابع العملي. وإذا أخذنا بعين الاعتبار هذه الزاوية التي تركز على مهنية المدقق (professionalism) واستقلالية العون الذي يقوم بالتنفيذ عن العون الذي يقوم بالتدقيق، فإن الأجهزة التي سنتناولها بالتفصيل في هذا الجزء هي المراقب المالي والمفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة.

### 1.1.3. المراقب المالي: الرقابة القبلية على النفقات الملتمزم بها

ينظم نشاط المراقب المالي في الجزائر المرسوم التنفيذي رقم 92-414 (1992) المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 09-374 (2009)، وهو جهاز تدقيق داخلي يتكون من موظفين عموميين تابعين للمديرية العامة للميزانية التابعة بدورها لوزارة المالية. ويكون المراقب المالي وأعدائه مسؤولين أمام مجلس المحاسبة ووزير المالية، كما أن المراقب المالي مسؤول شخصيا عن سير مجموع المصالح الخاضعة لسلطته وعلى التأشير التي يمنحها ومذكرات الرفض التي يبلغها، ويتمثل نطاق عمل المراقب المالي في جانب النفقات لميزانيات كل من المؤسسات والإدارات التابعة للدولة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني والولايات والبلديات والحسابات الخاصة للخزينة (المرسوم التنفيذي رقم 09-374، 2009، ص 3).

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

فيما يخص موضوع التدقيق، فإن المراقب المالي يمارس نشاط تدقيق الإلتزام، حيث ينصب عمله على التأكد من إلتزام الأطراف المنفذة للميزانية بالقوانين والتشريعات والقواعد والعقود الأخرى ذات العلاقة عند تنفيذ مهامهم، فيتحقق من صفة الأمر بالصرف، ومدى مطابقة النفقة بشكل تام للقوانين والتنظيمات المعمول بها وتوفر الاعتمادات أو المناصب المالية، بالإضافة إلى التخصيص القانوني للنفقة ومطابقة مبلغ الإلتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة ووجود التأشيرات أو الآراء المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض عندما تكون مثل هذه التأشيرة مطلوبة قانونا (مرسوم تنفيذي رقم 92-414، 1992، ص 13). وتؤكد المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374 (2009) عدم تغطية وظيفة المراقب المالي لأغراض تدقيق الأداء، حيث تنص على أن "لا يأخذ المراقب المالي بعين الاعتبار في تقييمه خلال ممارسة مهامه ملاءمة الإلتزام بالنفقات التي يعرضها عليه الأمر بالصرف".

تتلخص طريقة عمل هذا النوع من التدقيق في خضوع قرارات الإلتزام بالنفقات التي سبق وتم تحديد نطاقها مسبقا لتأشيرة المراقب المالي، حيث يقوم الأمر بالصرف بإعداد وتقديم استمارة إلتزام تتعلق بالنفقة المعنية مرفقة بجميع الأوراق الثبوتية للنفقات، يفحص المراقب المالي هذه الوثائق في أجل 10 أيام من تاريخ استلام استمارة الإلتزام قابلة للتمديد إلى 20 يوما عندما يتعلق الأمر بملفات تتطلب دراسة معمقة ويضع تأشيرته على استمارة الإلتزام، وعند الاقتضاء على الوثائق الثبوتية في حالة عدم وجود أي إشكال، وقد يجيب بالرفض المؤقت أو النهائي في حالة الإلتزامات غير القانونية أو غير المطابقة للقوانين، مع تحديد أسباب الرفض (مرسوم تنفيذي رقم 92-414، 1992، ص 12).

تقع على عاتق المراقب المالي إلى جانب ذلك بعض المسؤوليات المرتبطة بعلاقته بوزير المالية أو المكملة لنشاطه التدقيقي، فيلزم بمسك سجلات تدوين التأشيرات ومذكرات الرفض ومحاسبة التعدد الميزانياتي ومحاسبة الإلتزام بالنفقات وتقديم نصائح للأمر بالصرف في المجال المالي (مرسوم تنفيذي رقم 09-374، 2009، ص 6). زيادة على ذلك، يرسل المراقب المالي إلى وزير المالية الوضعيات الدورية المتعلقة بتطور الإلتزام بالنفقات وبالتعداد الميزانياتي، وفي نهاية كل سنة تقريرا مفصلا حول ظروف تنفيذ النفقات العمومية والصعوبات المحتملة المتعلقة بها، وكذا النقائص الملاحظة في تسيير الأموال العمومية وأي اقتراحات من شأنها تحسين ظروف تنفيذ النفقات العمومية (مرسوم تنفيذي رقم 92-414، 1992، ص 13).

### 2.1.3. المفتشية العامة للمالية

تم إنشاء المفتشية العامة للمالية في مارس 1980 لتكون جهازا رقابيا يقع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية يختص في الرقابة على التسيير المالي والمحاسبي للأموال العمومية، وقد تطوّر إطارها التشريعي ابتداء من سنة 1992، حيث شهدت إصدار مرسومين تنفيذيين يحدّدان اختصاصاتها ومهام مصالحها الخارجية، إلى غاية سنة 2006 التي عرفت إنشاء لجنة وزارية مشتركة كلفت بتقييم الرقابة على المالية العامة في الجزائر بشكل عام، أصدرت في مارس 2006 تقريرا يتضمن توصيات شملت المفتشية العامة للمالية، نتج عنها مجموعة قرارات أهمها توسيع اختصاص المفتشية العامة ليشمل المؤسسات العمومية الاقتصادية، وتعديل وإعادة صياغة المراسيم التنفيذية التي تحدّد مهامها وتنظيم مصالحها الخارجية والقانون الخاص بموظفيها (Ministère des Finances, 2011).

يشمل نطاق عمليات التدقيق التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية مصالح الدولة والجماعات الإقليمية والهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية، وكذا المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، وهيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والاجباري، وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة أو الهيئات العمومية، وكل مؤسسة عمومية أخرى مهما كان نظامها القانوني (مرسوم تنفيذي رقم 08-272، 2008، ص 9)، أي أن المفتشية العامة للمالية تتدخل في كل مجالات استعمال الأموال العمومية سواء لأغراض اقتصادية أو غير اقتصادية.

تختص المفتشية العامة للمالية بعمليات التدقيق اللاحقة أو أثناء التنفيذ أو في كل وقت إذا تطلب الأمر ذلك، أما من ناحية الموضوع فتقدم خدمات تدقيق التسيير المالي والمحاسبي، من خلال التأكد من شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي (تدقيق الالتزام)، ومن دقة المحاسبة وصدقها وانتظامها (تدقيق مالي)، إلا أنها قد تكلف أيضا ببعض المهام المتعلقة بتدقيق الأداء مثل تقييم أداء أنظمة الميزانية والتقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي، وتقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية وكذا النتائج المتعلقة بها (مرسوم تنفيذي رقم 08-272، 2008، ص 9).

أما فيما يخص طريقة عمل المفتشية، فإن عمليات التدقيق يتم التخطيط لها مسبقا في برنامج سنوي يعد ويعرض على الوزير المكلف بالمالية خلال الشهرين الأولين من كل سنة، ويتم تحديد هذا البرنامج حسب الأهداف المحددة وتبعا لطلبات أعضاء الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المؤهلة (مرسوم تنفيذي رقم 08-272، 2008، ص 11)، غير أنه يمكن للمفتشية القيام بعمليات تدقيق خارج البرنامج بطلب من

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

الجهات المعنية، ومثال على ذلك تكليف الحكومة للمفتشية العامة للمالية سنة 2018 بالتدقيق في حسابات صناديق التقاعد والضمان الاجتماعي ضمن برنامج إصلاح هذه الأخيرة من أجل استعادة توازنها المالية (مرسوم تنفيذي رقم 18-86، 2018، ص 13).

تنتهي مهام التدقيق التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية بإعداد تقرير يبرز المعايير والتقييمات والتدبيرات حول التسيير المالي والمحاسبي وكذا حول فاعلية التسيير بصفة عامة، كما يتضمن اقتراحات التدابير التي من شأنها أن تحسن تنظيم وتسيير ونتائج المؤسسات والهيئات التي تم تدقيقها، إضافة إلى تقرير سنوي يتضمن حصيلة نشاطاتها (مرسوم تنفيذي رقم 08-272، 2008، ص ص 21-22).

غير أن الملاحظ هنا هو أن التقارير تسلّم إلى وزير المالية ويبلغ بها مسير المؤسسة أو الهيئة التي تم تدقيقها والجهة الوصية عليها فقط، فتبقى محاطة بالسرية دون إطلاع البرلمان أو العامة عليها. والمفتشية العامة للمالية لا تمتلك موقعا إلكترونيا يحتوي على برامج نشاطها ونتائج التدقيق مثل ما هو الحال بالنسبة لمجلس المحاسبة، بل مجرد صفحة في موقع وزارة المالية تركز على اختصاصها ومهامها وتطور إطارها التشريعي، ففي فرنسا مثلا تنشر المفتشية العامة للمالية نتائج التدقيق عبر موقع رسمي مجاني، زيادة على ذلك يعتبر بن ناصر (2016-2017، ص 318) المفتشية العامة للمالية جهازا مجردا من وسائل التأثير والضغط، حيث لا يمكنها إحالة الملفات المخالفة إلى العدالة، ولا تتعدى مهمتها إصدار تقارير تتضمن اقتراحات وتوجيهات غير ملزمة.

### 3.1.3. مجلس المحاسبة

مجلس المحاسبة هو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في الجزائر، يحتكر تقريبا جميع عمليات التدقيق الحكومي الخارجي، حيث لا تمتلك الجزائر سوق تنافسي في مجال التدقيق الحكومي، يتبع الجهاز النظام النابوليوني في تنظيمه حيث يأخذ شكل محكمة مستقلة التسيير تخضع لقواعد المحاسبة العمومية، تنظم في غرف ذات اختصاص وطني أو إقليمي يمكن أن تنقسم إلى فروع، ويضم المجلس ضمن هيكله التنظيمي قضاة هم رئيس مجلس المحاسبة ونائب الرئيس ورؤساء الغرف ورؤساء الفروع والمستشارون والمحتسبون، كما يتولى دور النيابة العامة ناظر عام يساعده ناظر (أمر رقم 95-20، 1995، ص ص 6-7).

مجلس المحاسبة هو هيئة دستورية مستقلة نصت عليها مختلف دساتير الدولة الجزائرية، أسس بموجب المادة 190 من دستور 1976، وتنص المادة 192 من دستور 2016 على أن "يتمتع مجلس

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

المحاسبة بالاستقلالية ويكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، وكذلك رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة. يعدّ المجلس تقريراً سنوياً يرفعه إلى رئيس الجمهورية وإلى رئيس مجلس الأمة ورئيس المجلس الشعبي الوطني والوزير الأول" (دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2016، ص 23).

يتوجب على الأمرين بالصرف الرئيسيين والثانويين والمحاسبين العموميين التابعين لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية ومختلف الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية أن يودعوا حساباتهم الإدارية وحسابات التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في أجل أقصاه 30 جوان من السنة المالية للميزانية المقفلة، فيما تمتد فترة إيداع حساب التسيير للبعون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية إلى غاية 1 سبتمبر من السنة المالية للميزانية الماضية (مرسوم تنفيذي رقم 96-56، 1996، المادة 2).

بالإضافة إلى ذلك، تخوّل إلى مجلس المحاسبة صلاحيات واسعة، فله اختصاص إداري وقضائي، ويقوم في نهاية كل سنة بالصادقة على برنامج النشاط التدقيقي للسنة المالية والذي تعده لجنة البرامج والتقارير، يحدّد البرنامج عدد عمليات التدقيق التي ستجرها الغرف الوطنية والإقليمية للحسابات وموضوعها ونطاقها (مجلس المحاسبة، 2020)، ومن المفترض أن يقدم مجلس المحاسبة خدمات تدقيق الالتزام وتدقيق الأداء وخدمات التدقيق المالي وذلك كما يلي:

### 1.3.1.3. خدمات تدقيق الالتزام

تدخل هذه الخدمات في الصلاحيات القضائية للمجلس، فكما هو الحال في الأنظمة النابوليونية المحاسب العمومي مسؤول بشكل شخصي أمام مجلس المحاسبة، وفي هذا الخصوص، يقدم المحاسبون العموميون حسابات التسيير السنوية للمجلس الذي يقع على عاتقه التأكد من مدى الالتزام في مجال تسيير الميزانية والمالية، ويدقق مجلس المحاسبة في صحة العمليات المادية الموصوفة في حسابات التسيير ومدى مطابقتها للأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها، كما ينظر في الحسابات الإدارية التي يعدها ويقدمها الأمرين بالصرف، وتنتهي هذه العمليات بإبراء ذمة أو تخلص حسب الحالة (أمر رقم 95-20، 1995، ص ص 10-12).

زيادة على ذلك، فإن أي مسؤول أو عون في الهيئات والمؤسسات التي تدخل في نطاق تخصص مجلس المحاسبة يتحمل مسؤولية أمام المجلس في حالة مخالفة قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، هذه المخالفات يحددها المجلس بأنها خرق صريح للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية، وتلحق ضررا بالخزينة أو بهيئة عمومية، ويندرج ضمن ذلك أيضا تجاهل الالتزامات من أجل اكتساب امتياز مالي أو غيره على حساب الدولة أو هيئة عمومية (أمر رقم 95-20، 1995، ص ص 13-14).

### 2.3.1.3. خدمات تدقيق الأداء

بالنسبة لتدقيق الأداء والذي يعتبر أحد أهم التوجهات الدولية الحديثة للتدقيق الحكومي، فإن النصوص القانونية المتعلقة بمجلس المحاسبة تذكر صراحة المكونات الأساسية لهذا النوع من التدقيق، حيث تُنسب الصلاحيات الإدارية لمجلس المحاسبة تدقيق حسن استعمال الموارد والأموال والوسائل المادية العمومية وتقييم جودة التسيير من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد (أمر رقم 95-20، 1995، ص 4). زيادة على ذلك، يساهم مجلس المحاسبة في تقييم فعالية مشاركة الهيئات والمؤسسات التي يتم تدقيقها في تحقيق أهداف السياسات العمومية (Ibid، ص 12).

إلا أنه واقعيًا، تبقى معظم هذه الصلاحيات حبرا على ورق، فيشير بن ناصر (2017-2016، ص 228) إلى أن مجلس المحاسبة الجزائري لا يقوم فعليًا بتدقيق الأداء بسبب تأخر مشاريع عصرنه النظام المالي العمومي، كما كشفت عملية مراجعة نظراء طوعية قامت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 2013 لأنشطة مجلس المحاسبة الجزائري ضمن برنامج SIGMA عن تقصير كبير في تطبيق النصوص القانونية المتعلقة بتدقيق الأداء في الجزائر (OCDE, 2013, p. 37)، ما يعكس التوجه التقليدي للنماذج النابوليونية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة نحو التركيز بالدرجة الأولى على تدقيق الالتزام. بينما أرجع بن العرية (2016-2017، ص 282) ذلك إلى نقص الموارد اللازمة لإجراء هذا النوع من التحقيق، حيث أشار إلى وجود غرفة واحدة تتولى عملية الرقابة على القطاع الصناعي بأكمله وقطاع الطاقة والسياحة والبريد وتكنولوجيا المعلومات والإعلام والاتصال.

### 3.3.1.3. خدمات التدقيق المالي

في الحقيقة، فإن التدقيق المالي -بمعناه التقليدي كما تطرقنا إلى تعريفه سابقا في الممارسات الدولية- والذي يتعامل مع الحسابات السنوية للمنظمات بهدف إبداء الرأي حول انتظامها ومصداقيتها، غير موجود في ممارسات التدقيق التي يقوم بها مجلس المحاسبة الجزائري، فالحسابات التي تقدم إلى مجلس المحاسبة (الحساب الإداري للأمر بالصرف وحساب التسيير للمحاسب) والتي يتم إعدادها من قبل الهيئات العمومية لا تخضع لتدقيق مالي بالمعنى المعروف، ولا تتم المصادقة عليها من قبل جهاز مستقل، إلا أن بن العرية

(2016-2017، ص 280) يعتبر هذه الممارسة عملية تدقيق مالي إلى جانب تدقيق الالتزام، لأنها تشتمل على تحديد ما إذا كانت البيانات المالية تعطي صورة حقيقية عن الوضع، وإذا قدمت وفقا لقواعد المحاسبة. وقد يرجع ذلك إلى الجمع بين ممارسة التدقيق المالي وتدقيق الالتزام المالي في نفس العملية كما هو معروف في ممارسات بعض الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (IDI INTOSAI, 2014, p. 11)، حيث يقوم مجلس المحاسبة الجزائري بالجمع بين نوعي التدقيق في عملية واحدة.

في هذا الخصوص، تبقى الأحكام البعدية الصادرة عن الغرف الوطنية أو الجهوية للحسابات ذات طبيعة مختلفة جزريا عن التدقيق المالي، فهي ليست جزءا من المعلومة المالية للهيئة العمومية، وهذا ما يختلف في العديد من الأوجه عن التدقيق المالي فيما يتعلق بمبدأ الأهمية النسبية في متابعة البيانات، دورية الفحص ونشر تقرير التدقيق. هذه الفكرة كان قد طرحها من قبل (Poisson 1989, p. 372) الذي اعتبر هذه الطريقة تقليدا فرنسيا غير ملاحظ في البلدان الأنجلوساكسونية التي تبنت أجهزتها الرقابية مبادئ تدقيق القوائم المالية للهيئات العمومية وأعطته نفس التعريف المطبق في القطاع الخاص، وقد تنبأ المؤلف بأن هذا المفهوم قد يجد خلال بضع سنوات تطبيقاته في فرنسا، وهو ما حدث فعلا في السنوات الأخيرة مع توجه فرنسا نحو المصادقة على حسابات الهيئات العمومية بشكل مشابه لما يحدث في القطاع الخاص.

يقع تطوير التدقيق المالي الخارجي في القطاع العام في الجزائر في صلب الإصلاحات التي تقوم بها الدولة، حيث يشير مجلس المحاسبة الجزائري صراحة إلى هذا التوجه في دلائله التوجيهية، وبأن "الإصلاحات الجارية للمالية العمومية الجزائرية ترمي إلى إدخال التدقيق المالي على المؤسسات والهيئات العمومية الخاضعة حاليا للمحاسبة العمومية" (مجلس المحاسبة، 2019، ص 6). زيادة على ذلك، فقد شرع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الصادر في سبتمبر 2018 إعطاء الرأي في الحسابات السنوية من قبل مجلس المحاسبة لأول مرة في تاريخ الجزائر، حيث أُلزم المجلس بإرفاق مشروع قانون تسوية الميزانية بتقرير حول المصادقة على حسابات الدولة حسب مبادئ النظامية والصدق والوفاء، مع تحديد سنة 2023 لبدأ التطبيق (القانون العضوي رقم 18-15، 2018، ص 11).

زيادة على أنواع التدقيق الحكومي المذكورة، فإن مجلس المحاسبة وكغيره من الأجهزة العليا للرقابة لديه مهام أخرى، بعضها تدقيقي والبعض الآخر يأخذ أشكالا مختلفة مثل الخبرة والاستشارة، وقد يقوم المجلس بمهام خاصة كتدقيق برنامج معين أو هيئة معينة حسب الاحتياجات الظرفية والأولويات التي تحددها الدولة، ويشارك الحكومة والبرلمان في إعداد قانون ضبط الميزانية والمصادقة عليه، ويتوقع من

المجلس أن يُطلع رئيس الجمهورية بكل مسألة ذات أهمية وطنية، وتتم استشارته في المشاريع التمهيديّة لقوانين ضبط الميزانية وكذا كل مشروع نص يخص المالية العامة (أمر رقم 10-02، 2010، ص 5).

فيما يخص التقرير حول نتائج التدقيق فإن المجلس مطالب بإعداد تقرير سنوي يرفع إلى رئيس الجمهورية، وترسل نسخة منه إلى البرلمان، كما ينشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بناء على قرار صادر عن رئيس الجمهورية. يحتوى التقرير بشكل أساسي على المعايير والملاحظات والتقييمات الرئيسية الناجمة عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة مرفقة بالتوصيات، وكذا ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية، ويلخص جميع المعايير والملاحظات التي يرى المجلس أنه من الضروري إرسالها إلى رئيس الجمهورية، إضافة إلى المسائل ذات الأهمية الخاصة التي تدخل في اختصاصاته كلما رأى ذلك مفيدا (أمر رقم 95-20، 1995، ص 5)، يقرر المجلس أيضا عن مهامه الأخرى من خلال إصدار وثائق وتقارير بخلاف التقرير السنوي تتضمن مذكرات التقييم ورسائل رؤساء الغرف والإجراءات الاستعجالية والمذكرات المبدئية.

بالنسبة لسلطات القضائية لمجلس المحاسبة الجزائري فيحق له إصدار غرامات ضد المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف المعنيين في حالة تأخير إيداع الحسابات، وضد المحاسبين العموميين بسبب عدم إرسالهم المستندات الثبوتية، كما يبيث بقرار نهائي عندما لا تسجل على ذمة المحاسب أية مخالفة، ويبث بقرار مؤقت يتضمن أوامر و/أو تحفظات في الحالات الأخرى، ثم يتبع بقرار مخالفة أو قرار نهائي للاستحقاق. يمكن لمجلس المحاسبة أيضا فرض غرامات على المسؤولين أو أعوان المؤسسات أو الهيئات الذين ارتكبوا خطأ أو مخالفة تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية أخرى، وتكون هذه القرارات قابلة للطعن أمام غرف المجلس (أمر رقم 95-20، 1995، ص ص 13-14).

### 2.3. مقاربات ومعايير التدقيق الحكومي الخارجي في الجزائر

عند الحديث عن مقاربات ومعايير التدقيق الحكومي الخارجي في الجزائري فإننا نعني بالدرجة الأولى تلك التي يستعملها مجلس المحاسبة الجزائري، على اعتبار أن المفتشية العامة للمالية والمراقب المالي أجهزة داخلية بالنسبة للحكومة. في هذا السياق، يسعى مجلس المحاسبة إلى ربط علاقات تعاون مع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للدول الأخرى، ويعمل على أن يكون له تمثيل في مختلف الأنشطة واللقاءات وإبرام اتفاقيات تعاون، والإنخراط في الانتوساي والمنظمات الإقليمية على غرار الأفروساي والأرابوساي وكذا اللجنة المغربية لمجالس المحاسبة (براق، 2010).

علاوة على ذلك، يحتوي الموقع الإلكتروني الرسمي لمجلس المحاسبة الجزائري على ملخصات حول نشاطاته التعاونية الهادفة إلى تبادل الخبرات والتعرف على المهارات الدولية الحديثة، وبشكل خاص تطبيق المعايير الدولية في المجال. في هذا الإطار، وضع المجلس سنة 2012 فريق عمل مكلف بتكييف معايير ISSAIS مع السياق الجزائري في ظل توصيات بعثة SIGMA التي تدخل في إطار برنامج تنفيذ اتفاقية الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي، وقد قامت لجنة البرامج والتقارير باعتماد دليل معايير الرقابة الذي يستمد مبادئه من معايير انتوساي سنة 2014 (مجلس المحاسبة، 2019b، ص 6).

عقب ذلك، قام مجلس المحاسبة الجزائري بإصدار مجموعة من الدلائل الإرشادية التي تعكس هذه المعايير، وتم تقسيمها بما يتناسب ومهامه المختلفة، ومن أجل إمكانية وصول أفضل يتم نشرها على موقعه الإلكتروني الرسمي باللغتين العربية والفرنسية. هذه المنشورات تغطي مدونة الأخلاقيات ودليلا عاما لمراجعة الحسابات، إضافة إلى دليلين متعلقين بتدقيق الأداء ودليل حول منهجية التدقيق من خلال اختيار المخاطر ودليل متعلق بتقييم السياسات العمومية، وآخر حول تدقيق الجماعات المحلية، وكذا دليل حول تحضير تقرير تقييم المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية، وقد تم تنظيم هذه المنشورات كما يلي:

### 1.2.3. مدونة أخلاقيات المهنة لمجلس المحاسبة

تم إعداد هذه المدونة سنة 2015، ونشرت على موقع المجلس على شبكة الانترنت سنة 2017، وهي موجهة لمستخدمي مجلس المحاسبة من قضاة ومدققين ماليين، وإلى أي أعوان أو مختصين أو خبراء يستشيرهم مجلس المحاسبة أو يعينهم لتتويجه ومساعدته في أداء مهامه، تهدف إلى ضمان احترام قواعد المهنة. ونلاحظ تبني مجلس المحاسبة نظرة معاصرة للتدقيق الحكومي في أسلوب تحرير هذه المدونة، حيث تتم الإشارة مباشرة إلى أصحاب المصالح، وبأن تدعيم احترافية واستقلالية المجلس يهدف إلى تعزيز ثقتهم فيه (مجلس المحاسبة، 2015، ص 4). وإلى جانب القوانين والقواعد سارية المفعول، تم استخدام معيار ISSAI30 المتعلق بمدونة أخلاقيات المهنة في استنباط هذه الوثيقة (والذي أصبح يندرج ضمن المبادئ ويأخذ ترميز INTOSAI-P في التنظيم الجديد لمعايير انتوساي)، ولا يشير المجلس ضمن هذا الدليل إلى الأطراف المساهمة في إعداده.

تتضمن المدونة تفصيلا للمبادئ المتعلقة بأخلاقيات المهنة انطلاقا من الالتزام ومجال التطبيق، ثم القيم والمبادئ الأخلاقية والتي تتضمن النزاهة والاستقلالية والموضوعية والتجرد والحياد وتضارب المصالح والكفاءة والمسؤولية والاحترافية، وكذا التحفظ والسر المهني والاحترام والوفاء.

### 2.2.3. الدليل العام لمراجعة الحسابات

يقصد بمراجعة الحسابات في مفهوم مجلس المحاسبة الجزائري "التأكد في آن واحد من الدقة المادية للبيانات المدونة على حسابات التسيير (الحسابات التي يعدّها المحاسبون العموميون) وتدقيق مطابقة العمليات المتعلقة بها للقوانين والأنظمة المعمول بها، وتؤدي هذه المراجعة إلى النطق بحكم حول المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب العمومي بعنوان تسييره" (مجلس المحاسبة، 2019b، ص3).

وقد نُشر هذا الدليل على الموقع الرسمي لمجلس المحاسبة في جويلية 2019، تم إعداده بمساهمة 6 قضاة خبراء جزائريين و3 فرنسيين، وتتم الإشارة ضمنه إلى احترام معايير ISSAIs في بعض المواضيع مثل ما يتعلق بتحرير التقارير. يستهدف الدليل التفصيل في إجراءات مراجعة حسابات المحاسبين العموميين وبيّن خطواتها التي تشمل التحضير ومباشرة مهمة التدقيق، وشروط أمر تعيين المدقق، والحسابات المراد إصدار أحكام بشأنها، والتفصيل في حالات وجود تحفظات يقدّمها المحاسب العمومي تتعلق بنتائج أعمال المحاسبين الذين حل محلهم في المنصب، وكذا كيفية فحص التسخيرات وتبليغات بداية الرقابة، والاحتياطات الواجب أخذها والإجراءات الرقابية الإلزامية والمعمقة، ورقابة الإيرادات، ويتضمن الدليل زيادة على ذلك بطاقات تقدّم أمثلة عن الوثائق المختلفة مثل برنامج التدقيق وأمر تعيين المدقق (مجلس المحاسبة، 2019).

### 3.2.3. الدليل العملي لرقابة نوعية التسيير

رقابة نوعية التسيير حسب مفهوم مجلس المحاسبة هي نفسها المشار إليها بتدقيق الأداء في الممارسات الدولية (مجلس المحاسبة، 2019d، ص4)، وقد خصص لها المجلس دليلين ضمن منشوراته أحدهما عملي والآخر مهني. تم نشر هذا الدليل في نوفمبر 2019، وهو معدّ في إطار عملية توأمة بين مجلسي المحاسبة الجزائري والفرنسي حسب ISSAI 100 وISSAI 300. من بين أهدافه توحيد إجراءات تدقيق الأداء الممارسة من طرف الغرف الوطنية والإقليمية للحسابات، وهو متمم بالدليل المهني لرقابة نوعية التسيير الذي نتناوله تاليا ضمن هذا العنصر (مجلس المحاسبة، 2019a، ص4).

يقسم الدليل عملية تدقيق الأداء إلى ستة مراحل، تنطلق ببرمجة عملية التدقيق، ويرافق الدليل المدقق عبر تنفيذ المهمة وتحرير تقارير ما قبل المداولة وملف الأدلة ومرحلة المداولة، وكذا الإجراءات الحضورية وتحضير نتائج التدقيق مع توضيح الحالات الرئيسية لها وإرسال النتائج، يقدّم الدليل أيضا مخططات توضيحية وبطاقات تتعلق بخطوات كل مرحلة.

### 4.2.3. الدليل المهني لرقابة نوعية التسيير

تم نشر هذا الدليل بدوره في جويلية 2019، وساهم في إعدادة نظراء في إطار عملية توأمة بين مجلسي المحاسبة الجزائري والفرنسي، يكمل محتواه ما جاء في الدليل العملي لرقابة نوعية التسيير، ويشير إلى أن هذين الدليلين غير قابلين للفصل عن بعضهما البعض. يحتوى الدليل زيادة على تعريف تدقيق الأداء وتوضيح مفاهيم الاقتصاد والفعالية والكفاءة، على توجيهات نحو مصادر المعلومات والاستبيانات والمعايير والطرق التي ينبغي استخدامها من أجل تقييم هذه المفاهيم المطبقة في مجالات نشاط محددة للهيئات العمومية، وقد تم استخدام تعاريف وأمثلة مستنبطة من المعيار ISSAI 3000 ضمن هذا الدليل، كما تمت الإشارة صراحة إلى أن تدقيق الأداء المذكور في معايير ISSAIs تعادل رقابة نوعية التسيير التي يمارسها مجلس المحاسبة (مجلس المحاسبة، 2019d).

تم تنظيم هذا الدليل من خلال تقسيمه إلى ثلاث محاور رئيسية؛ المحور الأول موجه للمدققين ويتناول التعريف بتدقيق الأداء ورهاناته، والمحور الثاني موجه أيضا للمدققين، ويتناول تأطير تدقيق الأداء ومحاوره من خلال القيادة ووظائف الدعم والوظائف المهنية، بينما تم توجيه المحور الثالث للهيئات الخاضعة للتدقيق حيث يتضمن الاستبيانات النموذجية التي تغطي جوانب تدقيق الأداء لكل من الاستراتيجية والحوكمة والرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي والمالية وتسيير الموارد البشرية ونظم المعلومات وعمليات البيع والإنتاج والاستثمار والشراء.

### 5.2.3. دليل تقييم السياسات العمومية

تم نشر دليل تقييم السياسات العمومية في شهر جويلية 2019، ولم يذكر المجلس ضمن هذا الدليل الأطراف المساهمة في إعدادة باستثناء الإشارة إلى أنه يدخل في إطار نشاطات التوأمة، يتم استعمال الإرشادات الواردة في هذه الوثيقة ضمن نشاط مجلس المحاسبة في تقييم بعض التدخلات العمومية الوطنية أو القطاعية أو المحلية، ويشير المجلس في هذا الإطار إلى حداثة هذا التوجه الذي لم يكن موجودا في ممارساته التقليدية والذي يركز على فعالية السياسات والبرامج العمومية ونجاحتها، ومدى ملاءمتها لاحتياجات وتوقعات صانعي القرار والمواطنين، وانسجامها وتأثيرها على أهداف الخطط والاستراتيجيات الوطنية، ويوضح الدليل أن تقييم السياسات العمومية يشمل القواعد التي تشترك فيها مختلف أنواع التدقيق الحكومي، رغم كون هذا التقييم يمتزج مع نوع تدقيق الأداء (مجلس المحاسبة، 2019e، ص5).

تمت الإشارة في هذا الدليل إلى المعايير الدولية في عدة مواقع، حيث يوضح مجلس المحاسبة بأن تنفيذ تقييم السياسات العامة في الجزائر يتم في ظل احترام المعايير التي تبنتها انتوساي في هذا الشأن سنة 2016، وبأن مفهوم التقييم المتبنى هنا يتوافق مع ما تم تحديده في الوثيقة Gov9400 الصادرة عن انتوساي سنة 2016. ويعالج الدليل النقاط المتعلقة بالشروط المسبقة لمهمة التقييم وبعض المبادئ الخاصة بإجراءات التقييم وسيرها والأدوات والأساليب مع أمثلة عملية، زيادة على مجموعة من الملحقات تشمل قاموس المصطلحات والنصوص التشريعية المرجعية، والوثائق النموذجية وتصميم السياسة العمومية والقائمة المرجعية لتحضير التقييم (مجلس المحاسبة، 2019e).

### 6.2.3. الدليل المنهجي العام حول الاختيار حسب المخاطر في مجال المراجعة

يتناول هذا الدليل إحدى المقاربات الحديثة في مجال التدقيق بصفة عامة وهي منهج التدقيق القائم على المخاطر، ويتمثل الأساس المنطقي الذي تقوم عليه فلسفة هذه المقاربة في أن القضايا التي تتطوي على مخاطر أعلى تستحق أولوية أكثر للموارد، حيث ستؤدي إلى معدلات أعلى للتكلفة والمنفعة (Van Asseldonk & Velthuis, 2014, p. 592)، وبالتالي يؤدي استخدام الاختيار حسب المخاطر في التدقيق إلى ترتيب أولويات التدقيق لتركز على المخاطر العالية، بهدف تحقيق الكفاءة في استخدام موارد التدقيق.

تم إعداد هذا الدليل بمساهمة خبراء جزائريين يمثلون في رئيس غرفة و5 قضاة، وقاضيين بغرفتين جهويتين للحسابات بفرنسا، وهو يستهدف تبني ما ورد في ISSAI100 وإعلان لهما حول المقاربة بالمخاطر، إذ أن العملية الرقابية نادرا ما تكون شاملة لجميع العناصر التي ينبغي فحصها، لهذا يتم عادة استخدام أسلوب العينات، لكن يجب اختيار هذه العينات وفق نموذج معلوم. ويشير مجلس المحاسبة في هذه النقطة إلى أن شمولية الرقابة لم تعد تطبق مع ضغوط التسيير العمومي الجديد، ما يتطلب استخدام أساليب انتقائية مناسبة في عمليات التدقيق، وعلى هذا النحو، تشكل المقاربة بالمخاطر أفضل وسيلة لتحسين إجراءات البرمجة، وحسب الدليل فإن مجلس المحاسبة قد قام خلال السنوات الأخيرة ببرمجة عدة عمليات وفق هذا المنهج بسبب محدودية الموارد البشرية (يشير المجلس تقديم 8500 حساب تسيير للتدقيق سنة 2019) وتسمح المقاربة بتطبيق نوعية صارمة من التدقيق يراعى فيها احترام القيم الأساسية للتدقيق الحكومي (مجلس المحاسبة، 2019b، ص 4).

يحدّد الدليل كيفية تطبيق المنهج انطلاقا من أهداف البرمجة وإطارها العام واستراتيجية البرمجة المنهجية المتبعة وعوامل الخطر من ناحية إحصائها وكذا تسلسلها الهرمي، وترجيحها في مصفوفة تصنيف

المخاطر، بالإضافة إلى التقدير الكمي لعمليات الرقابة ومتابعة البرنامج في مجال مراجعة الحسابات. يوفر الدليل كذلك مثالا تطبيقيا عمليا لمصفوفة تصنيف مخاطر التدقيق لمحاسبة المؤسسات الجامعية يشمل بيانات 50 مؤسسة جامعية جزائرية بكل أنواع المخاطر الممكنة وتدرجاتها.

### 7.2.3. دليل رقابة الجماعات الإقليمية

نُشر هذا الدليل بدوره في جويلية 2019، ولا يحدّد مجلس المحاسبة ضمنه الأطراف المساهمة في إعداده، إلا أنه أشار إلى أن بعض التعاريف التي يتضمنها متبناة من تعريفات مصف الخبير المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسيين. يتناول الدليل بإسهاب المفاهيم المتعلقة بتدقيق الجماعات المحلية، حيث يبدأ بتعريفها كهيئة ذات تسيير مهيكّل أو متأثر بعناصر خارجية، وكذلك بالتسيير الخاص بها، مشيرا إلى أن هذه الهيئات قابلة للتطوّر ويجب لعملية التدقيق أن تأخذ بعين الاعتبار هذه الظاهرة. تتضمن محتويات الدليل أيضا طرق تنظيم التدقيق الخاص بالجماعات المحلية والتي تغطي مرحلة التعرّف على الهيئة ونوعية الحوكمة والتسيير الداخلي ورقابة تسيير الموارد البشرية والممتلكات، وكذا شروط إعداد وتنفيذ الميزانية والوضعية المالية والمصالح العمومية المحلية والطلبية العمومية وتدقيق نظم المعلومات، إضافة إلى ملحقات تتضمن بطاقات مفصلة للوحدات المتعلقة بدليل رقابة الجماعات المحلية (مجلس المحاسبة، 2019f).

### 8.2.3. الدليل المنهجي المتعلق بتحضير تقرير تقييم المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية

تم نشر هذا الدليل في جويلية 2019، حيث ساهم في إعداده عشرة خبراء جزائريين وأربعة خبراء فرنسيين، ويدخل تحضير تقرير تقييم المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية ضمن المهام الاستشارية لمجلس المحاسبة بشأن المشاريع التمهيديّة لقوانين تسوية الميزانية، حيث يقَدّم المجلس توضيحات إلى الجهاز التشريعي بشأن ظروف تنفيذ ميزانية الدولة من حيث الإيرادات والنفقات، ويتجسّد ذلك عمليا من خلال صياغة تقرير بعنوان تقرير تقييم مجلس المحاسبة حول المشروع التمهيدي للقانون المتضمن تسوية الميزانية. يتضمن الدليل معايير تحليل يتسخدمها المجلس تتعلق بنظامية الميزانية والمحاسبة والأداء ومبادئ التسيير الحسن للميزانية، ويقَدّم أدوات ومعطيات في شكل بطاقات للمراحل المختلفة للتقييم وتحضير التقرير مع ملاحق تتضمن أمثلة متعلقة بتحضير تقييم المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية، والمذكرات القطاعية لسنة 2016 والمعايير المهنية المطبقة عليه والتقرير عنه (مجلس المحاسبة، 2019c).

من خلال استعراضنا لهذه المنشورات، يمكن الخروج بالتعقيبات التالية:

- يعتمد مجلس المحاسبة الجزائري بشكل واسع على الخبرة الفرنسية في إعداد الدلائل المتعلقة بطرق ومعايير التدقيق، وقد يرجع ذلك إلى تشابه البيئة القانونية الجزائرية مع الفرنسية من ناحية تنظيم القطاع العام ومؤسسات الدولة، ما يسهل استيراد التنظيمات بدل صياغتها. وتبعاً لذلك، لاحظنا الخلط في بعض المصطلحات واختلافها عن الممارسات والمعايير الدولية، مثل استعمال لفظ التدقيق والرقابة ومراجعة الحسابات بالتبادل، والتعبير عن تدقيق الأداء بالرقابة على نوعية التسيير، والتي قد ترجع لكتابة القوانين باللغة الفرنسية ثم ترجمتها للغة العربية، وكذا لتبني الفكر الفرانكوفوني في التشريع والذي يختلف في المصطلحات عن منهج الانتوساي؛
- حداثة الأفكار الموجودة في هذه المنشورات ومواكبتها للتطورات الدولية في المجال، زيادة إلى تناول المعايير الدولية التي تنظم التدقيق الحكومي في عدة مواضع، حيث يتم الإشارة على سبيل المثال إلى التسيير العمومي الجديد وخدمة أصحاب المصالح وتقنيات تدقيق الأداء والاختيار حسب المخاطر في التدقيق. وبشكل عام لا تختلف معايير ومقاربات التدقيق الحكومي المذكورة في هذه الدلائل عما هو منصوص عليه في الممارسات الدولية، لتبقى قضية التطبيق مسألة أخرى؛
- عدم الإشارة في الدلائل إلى التدقيق المالي وعدم إعطائه أي أهمية في ظل عدم ممارسة مجلس المحاسبة الجزائري للمصادقة على الحسابات، والموقع الوحيد الذي تم فيه ذكر التدقيق المالي كان للإشارة إلى أن إصلاحات أنظمة المحاسبة العمومية في الجزائر تهدف إلى إدخال المصادقة على الحسابات إلى الهيئات الخاضعة للمحاسبة العمومية (مجلس المحاسبة، 2019d، ص 6). هذا النقص لا يتوافق مع تشريع المصادقة على حسابات الدولة الذي نص عليه القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية لسنة 2018، والذي ألزم حسابات الدولة بأن تكون منتظمة وصادقة وتعكس بصفة صادقة ممتلكاتها ووضعيتها المالية، في انتظار تعميم هذا الإلزام على الهيئات العمومية. هذه المتطلبات الجديدة نسبياً على محيط الإبلاغ المالي في الجزائر تفرض نظاماً للتدقيق الحكومي يتكفل بضمان هذه المتطلبات، ونتوقع أن يقوم مجلس المحاسبة بتطوير منشوراته تبعاً لذلك.
- تجدر الإشارة هنا إلى بعض نتائج الدراسات التي تناولت معايير ومقاربات التدقيق الحكومي في الجزائر بشكل تطبيقي، حيث توصل بن العرية (2016-2017، ص ص 279-280) على سبيل المثال إلى أن هناك قواعد ونصوص قانونية عديدة تتعلق بنشاط مجلس المحاسبة الجزائري متوافقة مع المبادئ

## الفصل الأول: مدخل إلى التدقيق الحكومي وأدواته في الجزائر

التي تحددها ISSAIs وإيضاحات وتطبيقات انتوساي المتعلقة باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، إلا أنه توجد العديد من المسائل التي تتطلب إعادة النظر للرفع من كفاءة وفعالية واستقلالية المجلس بهدف تعزيز حرية قراراته وتطبيق ما جاء في النصوص القانونية بخصوص نشر تقريره السنوي، زيادة على محاولة إيجاد حلول لمشكلة نقص الموارد البشرية. ويشير ذات الباحث إلى التأخر في معالجة الملفات، حيث أن أزيد من 1400 عملية تدقيق تمت خلال الفترة 1998-2005 كانت لا تزال مفتوحة خلال سنة 2014، كما أن المجلس لا يستخدم الآليات القانونية التي تسمح له بالتواصل مع الهيئات الرقابية الأخرى. وبخصوص تقرير التدقيق السنوي فإنه يشهد تأخيرات لا تقل عن سنتين من تاريخ استلام المدققين للبيانات المالية للهيئات الخاضعة للتدقيق.

كما أوضحت مراجعة النظراء التي قامت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 2013 لأنشطة مجلس المحاسبة الجزائري بخصوص مقاربات التدقيق التي يستخدمها المجلس فعليا تطبيقا لما جاء في منشورات انتوساي وفي منشوراته، بأن تقنيات معاملات التدقيق في الوثائق والتحقيق بناء على العينة الإحصائية والتدقيق على أساس نظام التحصيل ورقابة المطابقة تعتبر المقاربات الرئيسة الأكثر استخداما من قبل المجلس. في نفس الوقت، يتم استخدام بشكل نسبي منهج تحليل النسب المحاسبية والتدقيق على أساس المخاطر، بينما لا يتم تطبيق تقنيات تدقيق الاقتصاد والكفاءة والفعالية ضمن عمليات تدقيق الأداء أو يتم تطبيقها بشكل ضعيف جدا (OCDE, 2013, p. 37).

من زاوية أكثر عمومية، تقترح مغني (2016-2017، ص 207) بأن عمليات الرقابة والتدقيق في القطاع العام في الجزائر تتميز بالعديد من أشكال الازدواجية وقلّة التنسيق بين مجلس المحاسبة والأجهزة الأخرى، بالإضافة إلى التركيز على المطابقة الشكلية للعمليات المالية وتدقيق الالتزام على حساب التدقيق المالي وتدقيق الأداء، والافتقار إلى الأدوات والتقنيات الحديثة التي تتوافق والممارسات ومعايير التدقيق الحكومي المعمول بها دوليا.

أخيرا، يشير عطية وبوشلاغم (2019، ص 245) إلى أن تبني مجلس المحاسبة الجزائري لمبادئ الانتوساي المتعلقة بالخطوط التوجيهية لتقييم السياسات العمومية لا يمكن الحكم على فعاليته من حيث الممارسة نظرا لحدائته، ويشير الباحثان رغم ذلك إلى صعوبات تطبيق المقاربات الجديدة المتعلقة أساسا بنقص الموارد البشرية والمادية الموضوعة تحت تصرف مجلس المحاسبة، وبشكل خاص في ظل الأزمة الاقتصادية الحالية وتخفيض ميزانية المجلس عملا بسياسة ضغط الإنفاق الحكومي المتبعة.

### خلاصة

تمكنا من خلال هذا الفصل من مناقشة العديد من المفاهيم المرتبطة بالتدقيق الحكومي وأجهزته وأدواته في الممارسات الدولية، مع الإشارة إلى حالة الجزائر والتركيز على نشاط التدقيق الخارجي فيها. وقد مكنا تحديد نطاق القطاع العام والذي كثيرا ما يتم استخدامه كمرادف للحكومة في السياق المحاسبي من ضبط حدود المنظمات المعنية بالتدقيق الحكومي، كما تم تبين الخصائص الأساس لعملية التدقيق والتي تفرّقها عن مفاهيم أخرى كثيرا ما يتم الخلط بينها وبشكل خاص الرقابة المالية. وسمح لنا الجزء الأول من هذا الفصل كذلك بتحديد الأنواع الأكثر شيوعا للتدقيق الحكومي والناحية التاريخية لتطوره، وكيف أصبح وظيفة ذات طابع مؤسساتي من خلال تنظيم الهيئات والمعايير الدولية، وناقشنا فضلا عن ذلك مختلف الاقتراحات والنظريات التي فسّرت الحاجة إلى التدقيق في القطاع العام.

إضافة إلى ذلك، ركزنا في الجزء الثاني من هذا الفصل على النماذج المختلفة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وأصولها والاختلافات الهيكلية بينها، وتمكنا من مناقشة مختلف العوائق والتحديات التي تواجهها في تنفيذ مهامها، بالإضافة إلى المعايير المختلفة التي تعتمد عليها، وتطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISAs المستخدمة في القطاع الخاص في عمليات التدقيق المالي في القطاع العام، سواء من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أو المدققين الخارجيين المستقلين في البلدان التي شرّعت المصادقة على حسابات الهيئات العمومية.

بالنسبة للجزء الثالث من الفصل، والذي ركّز على السياق الجزائري، تمكنا من خلاله من توضيح تنظيم الأجهزة التي تقدّم خدمات التدقيق الحكومي بمعناه التقني في الجزائر، وركزنا على مقاربات ومعايير التدقيق الخارجي. حيث توضّح لنا بأن مجلس المحاسبة الجزائري يعتمد بشكل واسع على الخبرة الفرنسية في إعداد الدلائل المتعلقة بطرق ومعايير التدقيق، وبأن أساليب ومنشورات التدقيق الصادرة عن المجلس تتميز بالحدّثة والإحاطة بمختلف المستجدات، ماعدا ما يتعلق بالتدقيق المالي في ظل عدم ممارسة مجلس المحاسبة الجزائري للمصادقة على الحسابات، وتأخر إصلاحات أنظمة المحاسبة العمومية في الجزائر، رغم تشريع هذه الممارسة على مستوى حسابات الدولة في انتظار التطبيق.

لتوظيف هذه الرؤية، سيكون من المناسب في الفصل الموالي مناقشة الإبلاغ المالي في القطاع العام لارتباطه الكبير بالتدقيق المالي، وطرح متطلبات إصلاحه في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي بما يسمح بفهم أفضل لمختلف المعارف المرتبطة بهذا الموضوع.

الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في  
الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

## تمهيد

تعتمد وظيفة التدقيق على وجود مخرجات للنظام المحاسبي قابلة للفحص والمقارنة مع إطار مرجعي محدد، ولا يختلف الأمر في القطاع العام أين تخدم المحاسبة العمومية عدة أغراض من بينها توفير بيانات قابلة للتدقيق تسمح بالاستفادة من مزايا وجود جهة مستقلة تدقق مخرجاتها. على هذا الأساس، نهدف من خلال هذا الفصل إلى الإحاطة بالجوانب النظرية المتعلقة بالإبلاغ المالي في القطاع العام وتوجهاته الحديثة، قبل استكشاف الآفاق الممكنة لتطوير هذه الوظيفة في الجزائر في ظل جهود الدولة لإصلاح نظام المحاسبة العمومية، وكيف يمكن أن تخدم أغراض التدقيق الحكومي.

خدمة لهذه الأهداف، نخصص الجزء الأول من هذا الفصل لمدخل نظري للمحاسبة والإبلاغ المالي في القطاع العام، نناقش من خلاله التفسير النظري للمحاسبة العمومية، وخصائص الهيئات العمومية المؤثرة على أنظمتها المحاسبية وكذا مختلف المفاهيم المتعلقة بالإبلاغ المالي الحكومي، ويتمحور هذا الجزء من الدراسة حول توضيح المصطلحات وإبراز المفاهيم النظرية.

يناقش الجزء الثاني من الفصل التوجهات الدولية الحديثة للمحاسبة والإبلاغ المالي في القطاع العام، حيث عرفت المحاسبة العمومية في العقود الأخيرة إدخال العديد من الأساليب والمفاهيم الجديدة والتي قد يكون من المفيد التعرض لها خدمة لأغراض الدراسة. وعليه، نتناول في هذا الجزء باختصار مفهوم التسيير العمومي الجديد وتأثيره على المحاسبة والإبلاغ المالي في القطاع العام، ومن ثم نناقش أسباب زيادة الاهتمام بالمحاسبة العمومية والتفسير النظري للانتقال إلى محاسبة الاستحقاق في القطاع العام، قبل أن نأتي إلى تقديم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS).

في الأخير، نسلط الضوء على حالة الجزائر من خلال تناول نظام الإبلاغ المالي في الجزائر وآفاق تطويره لأغراض التدقيق الحكومي، وننتقل لهذا الغرض من مناقشة الحاجة إلى إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، ومحدودية نظام الإبلاغ المالي الحالي، قبل تناول مشاريع تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر والتوجه نحو أساس الاستحقاق، لنشير في الأخير إلى آفاق التدقيق الحكومي في الجزائر في ظل الإصلاحات.

## 1. مدخل نظري للمحاسبة والإبلاغ المالي في القطاع العام

تعمل المحاسبة على حصر الأحداث التي تدخل في مجال اهتمامها وقياسها وتسجيلها، ثم الإبلاغ عن النتائج المتوصل إليها، وعليه فإن الإبلاغ المالي هو أحد أهم وظائف المحاسبة، وقد زادت أهميته في القطاع العام مع التطور الذي عرفته المحاسبة العمومية خلال العقود الأخيرة. قبل مناقشة هذا التطور، نتناول مدخلا يتمحور حول مفاهيم متعلقة بالمحاسبة والإبلاغ المالي الحكومي ينبغي الإحاطة بها من أجل استيعاب أفضل للمصطلحات، ما يساعدنا على مناقشة التوجهات الدولية الحديثة في المجال.

### 1.1. التفسير النظري للمحاسبة العمومية

يرتبط تطور الفكر المحاسبي بالأنشطة الاقتصادية والمفاهيم المتعلقة بها، فمع التغيرات التي عرفها مفهوم رأس المال في الفترة من القرن السادس عشر إلى القرن الثامن عشر، بالتوازي مع انتقال الأعمال التجارية من مشاريع محددة المدة إلى شركات أعمال مستمرة تحتاج إلى التمويل طويل المدى، وتطور فهم العلاقات الرياضية بين الحسابات، برزت مع حلول القرن التاسع عشر فكرة أن المحاسبة يجب أن تُمسك حسب وجهة نظر المالك، وقد خدمت نظرية الملكية هذه النظرة كإطار عمل متكامل يوفّر مقياس يركز على التغيرات في ثروة المالك، وبحلول السنوات الأولى من القرن العشرين، ظهر مفهوم الوحدة المحاسبية كفرض وإطار عمل بديل، لينتقل تركيز المنظور المحاسبي من رأس المال إلى منفعة المعلومات في عملية اتخاذ القرار في القرن الواحد والعشرين (Gordon & Khumawala, 2009, p. 267).

رغم تأطير هذه المفاهيم مع بروز التوجه نحو تنميط الممارسات المحاسبية باستخدام المعايير، إلا أن الفروض المحاسبية لا تزال تمثل جزءا هاما من المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر، ومع التطور الذي لاحق شكل الوحدات المحاسبية نشأت ثلاث نظريات تفسرها وهي (البناء، 2012، ص ص 6-7):

### 1.2.1. نظرية أصحاب المشروع (الملكية المشتركة)

سادت هذه النظرية خلال انتشار المشروعات الفردية التي كانت تقوم بنشاط محدود نسبيا، حيث تتأسس على أن وظيفة المحاسبة في المقام الأول هي قياس وتتبع القيمة الصافية للمشروع، واعتبار الأصول ملكا لأصحاب المشروع، والخصوم التزامات عليهم، كما اعتبرت الإيرادات زيادة لرأس المال والمصروفات نقصا فيه.

### 2.2.1. نظرية الشخصية المعنوية المستقلة

ظهرت هذه النظرية مع بروز شركات المساهمة، أي عند انفصال الملكية عن الإدارة، واحتياج هذه الشركات إلى رؤوس أموال ضخمة وخبرات فنية وإدارية كبيرة، وتتأسس على أن المشروع يعتبر وحدة ذات نمة مالية مستقلة عن أصحابها، وبناء على ذلك تعتبر الأصول حقوقا ملكا للمشروع، والخصوم التزاما عليه، وأصبح من اللازم إعداد قوائم مالية لقياس نتيجة نشاط هذا المشروع خلال الفترة المالية، وأخرى تعبر عن مركزه المالي في تاريخ معين.

### 3.2.1. نظرية الأموال المخصصة

ظهرت هذه النظرية مع نشأة المحاسبة العمومية، وهي تُعنى بتحليل وعرض النشاط الحكومي من خلال الهيئات العمومية بعد أن عجزت نظرية الشخصية المعنوية المستقلة عن تفسير الأساس العلمي لمحاسبة هذه الهيئات، نتيجة لاختلاف طبيعة الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات في منظمات الأعمال اختلافا جوهريا عن مفهوم الموارد والاعتمادات المالية بالنسبة للهيئات العمومية، وتعرّف الوحدة المحاسبية طبقا لهذه النظرية بأنها مجموعة من الموارد التي تخصص لتأدية نشاط معين، بحيث يكون استخدام تلك الموارد محددا ومقيدا بتحقيق الغرض الذي خصصت لأجله، أي أن:

موارد الهيئة العمومية = استخدامات الهيئة العمومية لهذه الموارد

الأصول = الالتزامات

يسمح استخدام نظرية الأموال المخصصة كأساس للمبادئ العلمية التي تقوم عليها المحاسبة العمومية بتفسير طبيعة كل من الأصول والخصوم في ميزانية الهيئة العمومية، وطبيعة المصروفات والإيرادات، وذلك كما يلي (بامومش، 1979، ص ص 18-23):

- تتكون الميزانية التقديرية من عنصرين أساسيين هما الإيرادات المقدرّة للسنة المالية المقبلة والاعتمادات المخصصة لمواجهة النفقات خلال نفس السنة، وإذا أردنا تصوّر ميزانية هيئة عمومية في تاريخ اعتماد الميزانية، فإن جانب الأصول لا بد أن يشمل مجموع الإيرادات المقدرّة بينما يشمل جانب الخصوم مجموع الاعتمادات، وعليه فإن مفهوم الأصول الذي وضعته نظرية الأموال المخصصة يتسع لكي يشمل مفهوم الأصول في ميزانية الهيئة العمومية؛

- يشتمل جانب الخصوم في ميزانية هيئة عمومية على الاعتمادات المحددة لمواجهة المصروفات التي يستلزمها قيام الهيئة بأنشطتها والتي تكون بطبيعتها محددة القيمة طبقا لقواعد

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

الميزانية، ومخصصة لأنواع محددة من النفقات، فمفهوم الخصوم طبقا لهذه النظرية يعتبر قيودا على استخدام الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية، وهو يتسع لكي يشمل مفهوم الخصوم في ميزانية الهيئة العمومية؛

- مفهوم الوحدة المحاسبية طبقا لنظرية الأموال المخصصة عبارة عن مجموعة من الموارد المخصصة لتأدية نشاط معين، ومن ثم لا تشترط وجود حساب الأرباح والخسائر لمقارنة مصروفات الوحدة المحاسبية بإيراداتها واستخلاص صافي الربح، وإنما تعتبر هذه الإيرادات والمصروفات مجرد تدفقات نقدية لازمة لتأدية العمليات التي يتكون منها نشاط تلك الوحدة.

### 2.1. خصائص الهيئات العمومية المؤثرة على أنظمتها المحاسبية

تتميز الهيئات العمومية بجملة من الخصائص التي تؤثر دون شك على أنظمتها المحاسبية، حيث توجد اختلافات هامة بين الأنظمة المحاسبية وإجراءات الرقابة ونظام الإبلاغ المالي لمنظمات الأعمال والهيئات العمومية، ناتجة عن أسباب اقتصادية وهيكلية يمكن إيجاز أهمها فيما يأتي:

#### 1.2.1. طبيعة الملكية العامة للهيئات العمومية

تعد الهيئات العمومية ملكية عامة، وينتج عن هذه الخاصية زيادة حدة انفصال الملكية عن الإدارة ما ينقص الإحساس بحرمة المال العام، وكذلك ضعف المساءلة التي تتلقاها من الإدارة العليا الحكومية، ويقع على المحاسبة إثر ذلك ضرورة إحكام الرقابة على الموارد الاقتصادية التي تخصص لكل نشاط، لضمان التزام الإدارة بتحقيق أهداف استخدام هذه الموارد (أحمد وإبراهيم، 2006، ص 7)، ونتيجة لهذه الخاصية أيضا تهتم المحاسبة على مستوى منظمات الأعمال بتوضيح وبيان عناصر رأس المال المستثمر ودورانه، بينما في المحاسبة العمومية لا مجال لتسجيل رأس مال معين حيث يتم تمويل الهيئات العمومية سنويا عن طريق الميزانية العامة للدولة (البناء، 2012، ص 9).

#### 2.2.1. غياب ضوابط السوق في مجال النشاط الخدمي الحكومي

يقوم زبائن منظمات الأعمال بالتفاوض على جودة وسعر السلع والخدمات التي يشترونها، وقد يرفضون المعاملات إذا لم يكونوا راضين، حيث تعتبر قدرتهم على قطع العوائد عن المنظمة أداة قوية لضبط المديرين الذين يمكن أن يتم وعدهم بمكافآت على العوائد التي يحققونها دون تهديد استقرار المنظمة. في المقابل، لا تمتلك الهيئات العمومية زبائن يمكنهم بشكل مباشر وقف الموارد عنها، حيث عادة ما يستمر

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

المستفيدون من الخدمات العامة في استهلاكها حتى وإن كانت ذات جودة ضعيفة، وبالتالي فهم لا يستطيعون التفاوض معها بفعالية (Sunder, 1999, p. 10). ويرى أحمد وإبراهيم (2006، ص 5) بأن هذه العوامل زيادة على غياب المنافسة تتطلب ضرورة تضمين النظام المحاسبي وسائل بديلة تؤدي إلى الاقتصاد في استخدام الموارد وتحقيق مستوى أفضل للخدمة.

### 3.2.1. غياب هدف تحقيق الربح

تخصّص الموارد العامة عادة لتقديم سلع أو خدمات أو لمشروعات لخدمة المجتمع يحصل الأفراد عليها دون النظر إلى مقدرتهم على الدفع مقابلها. لذلك، لا تحقق الخدمات العامة إيرادات، وينتج عن هذا الأمر على مستوى النظام المحاسبي عدم مقابلة المصروفات والإيرادات بغرض حساب الربح كما هو معروف في إعداد الحسابات الختامية في منظمات الأعمال، وبالتالي نقص الحاجة إلى إعداد حساب أرباح وخسائر (أحمد وإبراهيم، 2006، ص 5).

### 4.2.1. القيود القانونية على المحاسبة العمومية

يتم تمويل أنشطة الهيئات العمومية عن طريق تخصيص اعتمادات مالية على ضوء احتياجاتها وبإشراف الحكومة، ويراقب البرلمان سلامة تخصيص الموارد للأنشطة المعنية، ومن ثم يخضع استخدام هذه الموارد من قبل الهيئات العمومية إلى مجموعة من القواعد القانونية، ويترتب عن ذلك خضوع إنشاء النظم المحاسبية لقوانين تحدّد تعريف المحاسبة وأغراضها ونطاق تطبيقها والإجراءات والقواعد المحاسبية والمستندات والدفاتر والقوائم والتقارير المالية والحسابات الختامية، وكل ما يتعلق بالنظام المحاسبي حتى لو تعارض ذلك مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (أحمد وإبراهيم، 2006، ص 6-7).

### 5.2.1. تكوين المخصصات والاحتياطات

يتم تكوين المخصصات في منظمات الأعمال بهدف مقابلة خسائر أو نفقات لمواجهة أي نقص في قيمة أصل من الأصول، أو بهدف مقابلة أي التزام أو خسائر يمكن التعرّف عليها ولكن لا يمكن تحديد قيمتها، فيما يهدف تكوين الاحتياطات إلى حجز مبالغ من الأرباح قبل توزيعها لأغراض معينة وفقا لمبدأ الحيطة والحذر. في المقابل، لا تحتاج الهيئات العمومية إلى اقتطاع مبالغ من الإيرادات لمواجهة خسائر محتملة بسبب أنها لا تهدف إلى تحقيق الربح، كما لا تحتاج إلى حجز احتياطات نظرا لأنها لا تحقق أرباحا ولا تدبّر أموال توسعاتها أو أموال تغطية خسائرها بنفسها، وإنما تحصل على احتياجاتها من الإيرادات التي تخصصها الدولة (وديان والحدر، 2010، ص 27).

### 6.2.1. طبيعة الأصول الثابتة الحكومية

إن غياب فكرة وجود قيمة سوقية للهيئة العمومية تتمثل في صافي أصولها، والتي تسمح بتبادل أسهمها في السوق المالي، تقلل من الحاجة الموجودة في منظمات الأعمال إلى التقييم المحاسبي للأصول، زيادة على ذلك، غالبا ما تحصل الهيئات العمومية على أصول ثابتة عندما تتوقع أن تكون منتجة على المدى الطويل، وبالتالي نادرا ما تبيعها، فيكون التقييم النقدي للأصول التي لا توجد نية لبيعها أو استبدالها أقل أهمية مقارنة بالحالات التي تكون فيها فرص التبادل أعلى (Sunder, 1999, p. 15).

من زاوية أخرى، كثيرا ما يكون من الصعب تحديد وقياس الأصول الحكومية الثابتة، فنادرا ما يحدث قيام الدول بحياسة أقاليم جديدة من خلال معاملات البيع والشراء، حيث تستعمل الشعوب عادة الأراضي التي شغلها أسلافهم، فيما توجد بعض الحالات التي تحصلت فيها الدول على أقاليم من خلال الفتوحات العسكرية أو الاستعمار، وعليه، تكون التكلفة التاريخية -حتى في حالة توفر البيانات- غير دالة، كما يكون من الصعب الحصول على أسعار السوق حتى وإن كانت مبررة (Chan, 2003, p.15).

ويطرح ذات الإشكال نفسه بخصوص الموارد الطبيعية والأصول التراثية ذات الطبيعة التاريخية والفنية والعلمية والبيئية، والتي يتم الاحتفاظ بها والمحافظة عليها بسبب مساهمتها في المعرفة والثقافة، مثل المنتزهات الوطنية والمواقع الأثرية، حيث يصعب تقييمها لأن العديد منها فريدة من نوعها، كما يصعب الحديث عن التكلفة التاريخية في هذا المجال. ويذهب (Sunder, 1999, p. 15) إلى أبعد من ذلك باقتراحه أن بعض الممتلكات ذات الطابع الأثري يمكن اعتبارها بسهولة التزامات، لأنها تمثل تدفقا نقديا خارجا صافيا بالنسبة للحكومة في شكل تكاليف صيانة.

### 7.2.1. المستحقات والاعتراف بالإيراد والمصروف

تقليديا، كثيرا ما تستعمل الهيئات العمومية الأساس النقدي مقابل استعمال منظمات الأعمال أساس الاستحقاق المحاسبي<sup>1</sup>، إلا أن هذا الوضع أخذ بالتغير مع انتشار استعمال معايير المحاسبة الدولية في

---

<sup>1</sup> نشير هنا إلى وجود أساس محاسبي مختلط يمزج بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق يسمى بأساس الالتزام، وفي حالة ما يكون الاعتماد على الأساس النقدي هو الغالب يدعى الأساس النقدي المعدل، أما في حالة استعمال أساس الاستحقاق بشكل أكبر فيسمى أساس الاستحقاق المعدل.

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

القطاع العام (IPSAS) في العديد من الدول، ويعرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين كلا من هذين الأساسين كما يلي (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2010):

- أساس الاستحقاق (Accrual Basis) يعني أساساً محاسبياً يتم الاعتراف بموجبه بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها (وليس فقط عند استلام أو دفع النقد أو ما يعادله)، ولذلك فإن المعاملات والأحداث تسجل في السجلات المحاسبية ويعترف بها في البيانات المالية للفترة الزمنية الخاصة بها. إن العناصر التي يتم الاعتراف بها بموجب محاسبة الاستحقاق هي الأصول والالتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية، والإيرادات والمصاريف؛
- الأساس النقدي (Cash Basis) أساس محاسبي يعترف بالمعاملات وغيرها من الأحداث فقط عند استلام أو دفع النقدية.

بناء على ذلك، فإن أساس الاستحقاق مبني على التقدير الموضوعي للطبيعة الاقتصادية للمعاملات وليس على شكلها الظاهري الذي تبيّنه التدفقات النقدية، وتكون مقابلة الإيرادات بالمصاريف والمستحقات الناتجة عن ذلك ممكنة ومفيدة في منظمات الأعمال بسبب العلاقة السببية بين الإيرادات والمصاريف في المعاملات التجارية، إلا أنه لا توجد علاقة سببية ماثلة في الهيئات العمومية حيث يتم الالتزام بالنفقات من قبل الحكومة وينفذها المديرون والموظفون، كما أن عوائد الهيئات العمومية تنتج عن أنشطة تقوم بها الحكومة ولا تتوقف على المستفيدين من الخدمات العامة، ولا ينتج عن توريد الخدمات العامة بالضرورة تدفق للموارد الداخلة إلا بالمعنى التوقعي أو طويل المدى. لذلك، فإن إدخال معايير الاستحقاق ومقابلة المفاهيم في أنظمة المحاسبة والرقابة للهيئات العمومية يُبنى على رابط فارغ اقتصادياً بين تدفقات الموارد الداخلة والخارجة (Sunder, 1999, p. 18).

### 3.1. المفاهيم المتعلقة بالإبلاغ المالي الحكومي

تشير المحاسبة العمومية إلى أنظمة المعلومات المالية وممارسات الإبلاغ المالي للحكومة، وتقع في مركز تقاطع العديد من التخصصات بما في ذلك التسيير العمومي والمحاسبة المالية والإدارية والعلوم السياسية وعلم الاجتماع والمالية العامة، وكذا الدراسات التنظيمية والدراسات القانونية والإدارية (Steccolini, 2016, p. 9)، ما قد يعني تعدد أغراضها وأوجه استخداماتها.

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

على الرغم من ذلك، يمكن تحديد ثلاث أهداف متدرجة للمحاسبة العمومية تتلاءم مع ترتيب الأولويات في بناء القدرة التامة للنظام المحاسبي لحكومة معينة، والذي قد يكون مختلفا عن محاسبة قطاع الأعمال في بعض الجوانب الأساس، تتمثل هذه الأهداف فيما يلي (Chan, 2003, p. 14):

(1) **الهدف الأساس:** حماية الأموال العامة من خلال منع والكشف عن الفساد والكسب غير المشروع؛

(2) **الهدف المتوسط:** تسهيل التسيير<sup>1</sup> المالي السليم، ما يتضمن أنشطة مثل جمع الضرائب والموارد الأخرى وتسديد الفواتير والاقتراض وتسديد القروض. حيث يتم تنظيم هذه الأنشطة عن طريق ميزانية أو من خلال التخطيط لها، ويتم تسجيل تنفيذها عبر معاملات مزدوجة الترخيص في نظام المحاسبة العمومية؛

(3) **الهدف المتقدم:** مساعدة الحكومة على تنفيذ مساءلتها العامة، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال زيادة حوافز الوكلاء في مختلف علاقات الوكالة الموجودة في القطاع العام للقيام بالإفصاح وتخفيض تكلفة المعلومات للأصليين.

إنطلاقا من هذه الأهداف، يتضح لنا أن الإبلاغ المالي الحكومي هو أحد أهم وظائف المحاسبة العمومية التي تسمح لها بإيصال مخرجاتها إلى الجهات المعنية وتحقيق أغراضها، وهو يرتبط بدوره بالعديد من المفاهيم النظرية التي سنحاول الإحاطة بها فيما يأتي.

### 1.3.1. مفهوم الإبلاغ المالي الحكومي

تتطور المحاسبة العمومية نتيجة للتفاعل بين العرض والطلب على المساءلة والشفافية المالية الحكومية (Chan, 2006, p. 33)، وقد ظهر الإبلاغ<sup>2</sup> المالي الحكومي تبعا لهذا التطور في الإدارات العامة

<sup>1</sup> نشير هنا إلى وجود تداخل في استخدام مصطلحي "التسيير" و"الإدارة" بين الكتاب، حيث غالبا ما يتم ترجمة مصطلحي "Management" و"Administration" من اللغة الإنجليزية إلى لفظ "إدارة"، بينما يظهر لنا مصطلح ثالث باللغة الفرنسية وهو "Gestion" والذي يترجم إلى "إدارة" أو "تسيير"، ويستخدم مصطلح "Management" كمرادف له في اللغة الفرنسية. وتوجه بن نعمان (2017-2018، ص 15) إلى استخدام مصطلح "إدارة" كترجمة لـ"Administration" ومصطلح "تسيير" كترجمة لـ"Management" على اعتبار أن الكلمتين ليستا مترادفتين بشكل تام، حيث يشير Bellavita (1990, p. 22) إلى أن مصطلح "إدارة" (Administration) هو المفضل استخدامه في الإدارات العمومية، بينما يفضل استخدام مصطلح "تسيير" (Management) في قطاع الأعمال. وقد درج استخدام مصطلح "تسيير" (Management) في القطاع العام مع ظهور التوجه إلى إسقاط الآليات المطبقة في تسيير منظمات الأعمال على الهيئات العمومية.

<sup>2</sup> الأصل في ترجمة مصطلح "Reporting" أن يتم استعمال كلمة "تقرير" بدل "إبلاغ"، لكن الجعرات (2014، ص 17) يقترح بأنه لتساوي الاسم والمصدر في كلمة "تقرير"، من الأحسن استخدام لفظ "إبلاغ" لتحسين الصياغة وتجنب الإرباك.

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

في الولايات المتحدة الأمريكية خلال عشرينات وثلاثينات القرن الماضي، ويعرّفه Lee (2004, pp. 169-170) بأنه النشاط الإداري الهادف إلى نقل المعلومات بشكل ممنهج ومنتظم حول العمليات الحكومية، من أجل تعزيز إطلاع المواطنين والمساءلة أمام الرأي العام، ويتضمّن الإبلاغ المباشر وغير المباشر حول سجلات الحكومة وإنجازاتها، وحول تسيير أموال الضرائب والموارد العامة.

من جهته، قدّم عبود (2019-2020، ص 164) تعريفاً بسيطاً للإبلاغ المالي بأنه "خلاصة أداء الحكومة، أو هو بيان بمقدرتها المالية في مجال تدبير وتنمية استخدام الأموال العامة، ويتمثل هدفه الرئيس في تقييم الأداء المالي للحكومة، بمعنى بيان الكيفية التي تصرف بها أو التي ستصرف بها بالأموال العامة المعهودة لديها".

والإبلاغ ليس مرادفاً للعلاقات التنظيمية أو العلاقات الخارجية أو أنشطة الشؤون العامة، بل يعني مجموعة ضيقة من الأنشطة التي تهدف إلى توريد معلومات عامة بعدية للجمهور الواسع حول الأداء والأنشطة الحديثة للهيئة العمومية، حيث يُبنى الإبلاغ المالي الحكومي على فكرة أنه كلما عرف العامة أكثر حول أنشطة القطاع العام كلما مارس المواطنون بشكل أفضل واجباتهم المدنية والانتخابية (Lee, 2004, p. 174)، زيادة على ذلك، اعتبر Cohen and Karatzimas (2017, p. 97) الإبلاغ المالي في القطاع العام أكثر أهمية منه في القطاع الخاص، بسبب عدم وجود ميكانيزمات سوق تفرض نوعاً من الإلتزام على الهيئات العمومية.

ويرى Chan (2003, p. 4) بأن حث الأطراف الأخرى على توفير الموارد هو أحد حوافز الحكومة للقيام بالإبلاغ المالي، حيث يتم استعمال المعلومات للثبوت بقدرة الحكومة على الوفاء بالتزامات العقود، ما يمكن استعمالها بعد أن تتم الاتفاقيات للرقابة على الأداء التعاقدية، ويشير نفس المؤلف إلى أن الحكومات أقل ميلاً للإبلاغ عن المعلومات المالية لأولئك الذين ليس لديهم سلطة عليها \_على الأقل على المدى القصير\_ مثل دافعي الضرائب الأفراد. وفي هذا الخصوص، تسعى المعايير المحاسبية إلى زيادة مقروئية المعلومات لأولئك الأقل قدرة على المطالبة بها أو لدعم حقهم في معرفتها.

يمكن إذن النظر إلى الإبلاغ المالي بأنه توريد للمعلومة المحاسبية من أجل تحقيق مجموعة من الأغراض، أوجزها Van Helden and Reichard (2019, p. 481) في عنصرين رئيسيين يلبيان احتياجات قلبية أو بعدية هما تلبية أغراض المساءلة أمام أصحاب المصالح المختلفين ودعم عملية اتخاذ القرار وذلك كما يلي:

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

- ترتبط تلبية أغراض المساءلة بالامتثال للقواعد والتنظيمات المفروضة وتأمين الشرعية اتجاه أصحاب المصالح الخارجيين، لذلك لدى المساءلة عادة منظور بعدي في استخدام المعلومة المحاسبية؛
  - على العكس من ذلك، لاستعمال المعلومة المحاسبية لدعم عملية اتخاذ القرار منظور قبلي، وترتبط ليس فقط بأصحاب المصالح الخارجيين ولكن أيضا بالمديرين وأصحاب المصالح الداخليين.
- انطلاقا من ذلك، ينبغي لنا تحديد مفهوم كل من المساءلة وأصحاب المصالح من أجل استيعاب أفضل لأغراض الإبلاغ المالي.

### 2.3.1. مفهوم المساءلة

إن المطلع على الدراسات الحديثة في مجال الإدارة والمحاسبة في القطاع العام يلاحظ دون شك الانتشار المتجدد والواسع لاستخدام مصطلح المساءلة (accountability) خلال العقود الأخيرة، حيث كثيرا ما يستخدم كشعار للإصلاحات وكمبرر للتغييرات العميقة التي يعرفها القطاع. إلا أن المساءلة في حد ذاتها مفهوم قديم جدا يرجعه البعض إلى قانون هامورابي في المملكة البابلية حوالي 2000 سنة قبل الميلاد (Hudaya, 2014, p. 15)، في حين يؤكد (Dubnick (2002, p. 3) بأن إدارة الملك وليم الأول لبريطانيا كانت الأصل في تأسيس مفهوم المساءلة منذ الغزو النورماندي سنة 1066 من خلال الإلزام بالتقرير عن كل الممتلكات والأصول السيادية في الإقليم وحفظها في سجلات.

تبعاً لانتشار الديمقراطية عبر أنحاء العالم، أصبحت المساءلة مصطلحا واسع الاستخدام في البلدان التي تتبنى أنظمة ديمقراطية، لكن مفهومها يبقى فضفاضا نوعا ما، حيث تم على سبيل المثال استخدامه في الأدبيات ذات العلاقة بقياس المخرجات وتقييم البرامج والإدارة الداخلية والأخلاقيات وقياس الأداء والتقييم التنظيمي (Lee, 2004, p. 170)، ويقترح (Chan (2003, p. 13) بأن دخول حكومة معينة في معاملة سوقية (سواء بيع أو شراء للخدمات أو إقراض أو اقتراض) يجعلها عرضة للمساءلة الاقتصادية، بينما ينتج عن قيامها بجمع الضرائب لتمويل الخدمات العامة مساءلة سياسية.

في هذا السياق، يفكر (Attmore (2008, p. 8) في المساءلة من حيث مسؤولية الحكومة لتبرير جمع الإيرادات العامة أمام مواطنيها والحاجة إلى المحاسبة عن استخدام تلك الموارد. وعليه، فإن مصطلح المساءلة يشير إلى مجموعة من الترتيبات التقنية للقواعد والنتائج، ويقترح (Murphy et al. (2017, p. 202) بأنها ترتبط بقيام سلطة عليا بدعوة فرد أو منظمة إلى المحاسبة على أفعالهم، حيث يكون لديها سلطة فرض عقوبات على المخالفات وسوء التصرف.

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

من جهتها، تشير قمو (2017-2018، ص 79) إلى أن قيام نظام حقيقي للمساءلة في القطاع العام يستدعي توفر جملة من الشروط أهمها إسناد مهام واضحة المعالم لتحديد نطاق المسؤولية والتلاوم بين المهام والوسائل المرصودة لإنجازها وتقدير النتائج والمتابعة.

ويوضّح الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام<sup>1</sup> (IPSASB) أن الحكومة والهيئات العمومية مسؤولة أمام أولئك الذين يوفرون لها الموارد، وأمام الأطراف التي تعتمد عليها لاستخدام هذه الموارد لتقديم الخدمات خلال فترة التقرير<sup>2</sup> وعلى المدى البعيد، وتتطلب تلبية التزامات المساءلة حسب IPSASB توفير معلومات حول تسيير الموارد التي عهدت للهيئة لتقديم الخدمات للناخبين وغيرهم، وامتنالها للقوانين والقواعد، وكذا معلومات حول أمور مثل إنجازات تقديم الخدمات خلال الفترة المقرر عنها وقدرة الهيئة على الاستمرار بتقديم الخدمات في المستقبل (IPSASB, 2014, p. 14).

### 3.3.1 مفهوم أصحاب المصالح

أصبحت فكرة أن للمنظمات زيادة على الملاك (shareholders) أصحاب مصالح<sup>3</sup> (stakeholders) مألوفة في عصرنا الحالي، إلا أن الأمر لم يكن دائما على هذا الشكل، فالدراسات التي تركز على مفهوم أصحاب المصالح لم تبدأ بالانتشار إلا بعد نشر الكتاب الشهير لـ Freeman (1984) بعنوان Strategic Management: A stakeholders Approach، والذي فتح النقاش على مصراعيه حول هذا المفهوم، حيث اقترح بأن أحد الطرق التي يمكن من خلالها فهم المنظمة داخل محيطها هو من خلال إعادة رسم مفهومها بشكل يأخذ بعين الاعتبار كل المجموعات والأفراد الذين يمكنهم التأثير في تحقيق أهدافها والتأثر به. وضعت هذه الفكرة حجر الأساس لإدراج أصحاب المصالح في العديد من الأفكار الإدارية والمحاسبية.

<sup>1</sup> تم الانتهاء من إعداد الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في أكتوبر 2014، وهو مبني بشكل كبير على الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المصمم لقطاع الأعمال، لكنه يأخذ بعين الاعتبار أيضا خصوصيات القطاع العام.

<sup>2</sup> فترة التقرير (reporting period) هي الفترة الزمنية التي تغطيها مجموعة البيانات المالية، وعادة ما تكون سنة واحدة كما قد تكون 3 أو 6 أشهر أو فترات أخرى، وتستعمل المنظمات الفترات نفسها من أجل إتاحة المقارنة بين بياناتها المالية، وتحدد فترة التقرير بوضوح في التقارير المالية المعنية.

<sup>3</sup> يترجم مصطلح stakeholders في مراجع اللغة العربية إلى عدة ألفاظ مثل أصحاب المصالح والأطراف المعنية وذوي العلاقة وأصحاب الحصص.

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

من الناحية التاريخية، ظهر مصطلح stakeholders لأول مرة في الأدبيات ضمن مذكرة داخلية في معهد ستانفورد للأبحاث سنة 1963، والتي عرّفهم بأنهم تلك المجموعات التي بدون دعما ستزول المنظمة من الوجود (Freeman & Reed, 1983, p. 90)، وكان الهدف من المصطلح آنذاك توسيع فكرة أن حملة الأسهم هم المجموعة الوحيدة التي يجب أن تستجيب لها الإدارة، حيث أن فكرة أصحاب المصالح تعني وجود مجموعات أخرى تكون المنظمة مسؤولة أمامها إضافة إلى حملة الأسهم، وهي المجموعة التي لديها رهان أو حصة (a stake) في أنشطتها.

يعتقد Freeman and Reed (1983, p. 92) بأن التعريف الذي ورد في مذكرة معهد ستانفورد للأبحاث يتميز بكونه عاما وحصريا، ما يجعله غير قادر على تحديد هذه المجموعات الخارجية ذات الأهمية الاستراتيجية، يقترح الباحثان إثر ذلك معنيين لأصحاب المصالح، أحدهما واسع والآخر ضيق يركز على جوهر تعريف معهد ستانفورد للأبحاث ولكنه أكثر تحديدا وذلك كما يلي:

(1) المعنى الواسع لأصحاب المصالح: أي مجموعة أو أفراد قابلين للتحديد يتأثرون بتحقيق أهداف المنظمة، مثل مجموعات المصلحة العامة والمجموعات المحتجة والوكالات الحكومية والموظفون وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى في هذا المفهوم؛

(2) المعنى الضيق لأصحاب المصالح: أي مجموعة أو أفراد قابلين للتحديد تعتمد عليهم المنظمة من أجل استمراريتها، كالموظفين وشرائح الزبائن وبعض الموردين والوكالات الحكومية الرئيسية وحملة الأسهم وبعض المؤسسات المالية، وأصحاب المصالح الآخرين الذين يدخلون في هذا المفهوم.

ترك هذان التعريفان لأصحاب المصالح أثرهما على مختلف الدراسات التي تناولت الموضوع، حيث يعرف Bryson (2018, p. 35) على سبيل المثال أصحاب المصالح بأنهم أي شخص أو مجموعة أو منظمة يمكنها أن تطالب باهتمام المنظمة أو بمواردها أو بمخرجاتها، أو تتأثر بنتائجها. ونلاحظ بأن هذا المفهوم يتماشى مع النظرة العامة لأصحاب المصالح، أي أن المفهوم في حد ذاته لم يتطور منذ ظهوره بشكل كبير إلا أن ما تطور هو استخداماته، حيث تم دمج في العديد من التوجهات والنظريات، ومع تطور إصلاحات التسيير العمومي في القطاع العام، تم تطبيق فكرة أصحاب المصالح على الهيئات العمومية.

يعتقد Biancone et al. (2016, p. 117) في هذا السياق أنه يوجد العديد من أصحاب المصالح بالنسبة للهيئات العمومية يختلفون باختلاف أنواعها، إلا أن المواطنين يعتبرون صاحب المصلحة الأساس لأنهم يستطيعون تغيير الإدارة من خلال الانتخابات، وهي نفس الفكرة التي ذهب لها Cohen and

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

(Karatzimas (2015, p. 3) اللذان يقترحان بأن هذه المجموعات المختلفة، والتي تتضمن السياسيين والمستثمرين والدائنين وأجهزة الرقابة والإشراف وجماعات أخرى، يشغل فيها المواطنون مكانة بارزة حيث يعتبرون أهم مجموعة بسبب قدرتهم على التصويت والدعم المالي المقدم من خلال الضرائب.

من جهته، يشير Chan (2006, p. 41) إلى أن مسؤوليات الحكومة تنتج عن عقودها السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي تلتزم بها مع أصحاب المصالح، ويتبنى على هذا الأساس منظورا من منطلق الأصول والالتزامات لأصحاب المصالح، حيث يحدددهم كما هو موضح في الجدول 2.

### جدول 2. أصحاب المصالح في القطاع العام

أصحاب المصالح	مساهمتهم في الحكومة	حوافزهم من الحكومة
الناخبون	الشرعية السياسية	السلع والخدمات العامة والخاصة
دافعو الضرائب والغرامات	المدفوعات أو الوعود بالدفع	السلع والخدمات العامة والخاصة
متلقو الخدمات	الدعم السياسي	السلع والخدمات العامة والخاصة
مقدمو المنح والهبات	الموارد المالية	الخدمات حسب شروط المنح
المقرضون والدائنون	الموارد بما في ذلك الموارد المالية	المدفوعات والفوائد
الموظفون	خدمات العمل	التعويضات، منافع التقاعد
المتعاقدون	السلع والخدمات	المدفوعات

المصدر: Chan (2008, p. 7)

حسب الرؤية الموضحة في الجدول 2، فإن أصحاب المصالح في القطاع العام من وجهة نظر محاسبية يرتبطون بشكل كبير بأصول والتزامات الهيئات، حيث تتأتى الأصول الحكومية من المساهمات الطوعية وغير الطوعية لأصحاب المصالح، وتنتج التزاماتها عن تقديم الحوافز لهم، وكثيرا ما يتجه التطبيق المحاسبي لأصحاب المصالح إلى مفهوم مستخدمي المعلومات، وهو ما نتناوله في العنصر الموالي.

### 4.3.1. التطبيق المحاسبي لمفهوم أصحاب المصالح في القطاع العام

من الناحية المحاسبية، فإن أحد أهم تطبيقات مفهوم أصحاب المصالح هو استخدام التقارير المالية ذات الغرض العام<sup>1</sup>، والذين يمكن اعتبارهم أصحاب مصالح، إلا أنه لا يمكن اعتبار كل أصحاب المصالح

<sup>1</sup> يقصد بالتقارير المالية ذات الغرض العام (General purpose financial reports) تلك البيانات المالية الصادرة للمستخدمين غير القادرين على طلب معلومات مالية تبلي احتياجاتهم المحددة من المعلومات، وتمثل التقارير المالية (financial reports) أي وسيلة لإيصال المعلومات المالية والاقتصادية إلى المستخدمين الخارجيين بما في ذلك القوائم المالية (financial statements) المعروفة (الميزانية، حساب النتائج، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية والملحق).

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

مستخدمين للمعلومات المالية، ويشير (Van Helden and Reichard, 2019, p. 483) في هذا الإطار إلى أن مستخدمي المعلومة المالية يمثلون الأشخاص أو المنظمات المهتمين بإعلام أنفسهم حول قضايا مالية معينة، والذين سيكون من الأفضل -من وجهة نظر اصطلاحية- التفرقة بينهم وبين متلقي المعلومة المالية، حيث أن هؤلاء الأخيرين توجه لهم المعلومة لكنهم لا يستخدمونها بالضرورة لأغراض خاصة.

بالرجوع إلى ما ذهب إليه IPSASB، فإنه وأثناء تطوير إطاره المفاهيمي كان قد تلقى عدة تعليقات حول ضرورة تحديد المستخدمين الرئيسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام، وحددت مسودة العرض الأولي للإطار المفاهيمي متلقي الخدمات وموفري الموارد وممثليهم كمستخدمين أساسيين، كما عُرض على المجلس عدة اقتراحات لتحديد المواطنين والمشرع كمستخدم أساس وأهم مستخدم للتقارير المالية ذات الغرض العام، لأن الحكومة مسؤولة أساساً أمام المواطنين وممثليهم، فيما دعت تعليقات أخرى إلى اعتبار موفري الموارد وحدهم كمجموعة المستخدمين الأساس (IPSASB, 2014, p. 20).

رغم هذه التعليقات، فضّل IPSASB الإبقاء على متلقي الخدمات وموفري الموارد وممثليهم كمستخدمين أساسيين للتقارير المالية ذات الغرض العام التي تصدرها الهيئات العمومية، مبرراً ذلك بأن الحكومات مسؤولة أمام أولئك الذين يعتمدون عليها لاستخدام الموارد في تقديم الخدمات الضرورية، وكذا أمام أولئك الذين يوفرون الموارد للسماح بتقديم هذه الخدمات، وقد اعترف الإطار المفاهيمي للمجلس بالمواطنين وممثليهم كمستخدمين أساسيين انطلاقاً من تصنيفهم ضمن مقدمي الموارد ومتلقي الخدمات، وتشمل مجموعات المستخدمين حسب الإطار المفاهيمي المذكور ما يلي (IPSASB, 2014, pp. 13-14):

- المواطنون؛
- السلطة التشريعية والبرلمان والأجهزة المشابهة؛
- الأشخاص غير المواطنين المقيمين في البلد والذين يدفعون ضرائب أو يستفيدون من مزايا معينة؛
- الوكالات المانحة والمقرضون والشركات التي توفر الموارد للحكومة وتتعامل معها، وتلك التي تمول و/أو تستفيد من الخدمات التي تقدمها المنظمات الحكومية الدولية؛
- أطراف أخرى مثل الإحصائيين الحكوميين والمحليين والإعلام والمستشارين الماليين ومجموعات المصلحة العامة، وأي أطراف قد تجد البيانات المالية ذات الغرض العام مفيدة لتحقيق أهدافها؛

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

- أطراف أخرى قد يكون لها الحق في طلب معلومات مالية تلبي احتياجاتهم المحددة إلا أنهم يستفيدون أيضا من البيانات المالية ذات الغرض العام، حيث اعتبرهم IPSASB مستخدمين غير أساسيين، مثل أجهزة الإشراف والتنظيم وأجهزة التدقيق واللجان الفرعية التابعة للهيئة التشريعية أو الأجهزة الحاكمة الأخرى، والوكالات المركزية ومراقبو الميزانية وإدارة الهيئة العمومية، وكذا وكالات التقييم ومؤسسات الإقراض والمساعدات الأخرى.

ما يمكن ملاحظته على هؤلاء المستخدمين، زيادة على تعددهم، هو التنوع الكبير في انتماءاتهم ومستوياتهم وطبيعة العلاقات التي تربطهم بالحكومة. استجابة لهذا التنوع، وخدمة للأطراف ذوي الثقافة المحاسبية الأقل، ظهر مؤخرا توجه نحو ما يعرف بالإبلاغ المالي الشعبي ( Popular Financial Reporting)، وهي عملية تحضير تقارير مالية موجهة لأصحاب المصالح العاميين الذين ليس لديهم خلفية حول المالية العامة لكنهم يحتاجون أو يريدون نظرة أقل تفصيلا للأنشطة المالية للحكومة، حيث يهدف الإبلاغ المالي الشعبي إلى تسهيل فهم أصحاب المصالح من العامة للأنشطة المالية لحكوماتهم (Biancone et al, 2019, p. 46).

### 5.3.1. خصائص المعلومات في القطاع العام واحتياجات المستخدمين

تقدّم التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول الظواهر الاقتصادية وغيرها من الأحداث والمعاملات، وتعتبر تلبية احتياجات عدد كبير من مستخدمي المعلومات أحد أبعاد أهمية الإبلاغ المالي الحكومي، حيث يقصد بحاجة المستخدم في هذا السياق خاصية مرغوبة في المعلومة، مضمنة في التقارير المالية، كما يعبر عنها المستخدمون المحتملون لهذه الوثيقة ( Van Helden & Reichard, 2019, p. 491)، فهي تعكس عن ما يراه المستخدمون مفيدا لتحقيق أهدافهم.

تتضمن الخصائص النوعية للمعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام تلك السمات التي تجعل المعلومة نافعة للمستخدمين وتدعم تحقيق أهداف الإبلاغ المالي، وهي محددة في الإطار المفاهيمي لـ IPSASB كما يلي (IFAC, 2020, p. 48):

- **الملاءمة (Relevance):** تكون المعلومة ملائمة إذا كانت قادرة على صنع فارق في تحقيق أهداف الإبلاغ المالي، ويتحقق ذلك إذا كانت لديها قيمة تأكيدية (confirmatory value) أو قيمة تنبئية (predictive value) أو كلاهما؛

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

- التمثيل الصادق (Faithful representation): يتحقق التمثيل الصادق عندما يكون تصوير الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى في المعلومة كاملا وحياديا وخاليا من الأخطاء الجوهرية. والمعلومات التي تمثل بصدق ظاهرة اقتصادية أو ظواهر أخرى تصوّر جوهر المعاملات المعنية والأحداث والأنشطة أو الظروف، والذي لا يكون دائما نفس شكلها القانوني؛

- قابلية الفهم (Understandability): تمثل تلك الخاصية التي تسمح للمستخدمين بفهم معنى المعلومات، ويجب على التقارير المالية ذات الغرض العام للهيئات العمومية تقديم المعلومات بشكل يستجيب لاحتياجات ومعرفة المستخدمين، ولطبيعة المعلومة المقدمة. ويتم دعم قابلية الفهم عندما تكون المعلومة مصنفة ومميّزة ومعروضة بوضوح وثبات، وتسمح قابلية المقارنة أيضا بدعم قابلية الفهم؛

- التوقيت المناسب (Timeliness): يعني التوقيت المناسب أن تكون المعلومات متوفرة للمستخدمين قبل أن تفقد قدرتها على أن تكون مفيدة لأغراض المساءلة واتخاذ القرار، وتقديم المعلومات الملائمة في وقت أقصر يمكن أن يدعم فائدتها كمدخلات لقياس المساءلة، وقدرتها على إعلام والتأثير على القرارات التي يجب اتخاذها؛

- قابلية المقارنة (Comparability): هي تلك الخاصية في المعلومات التي تسمح للمستخدمين بتحديد وجوه التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر، وهي ليست خاصية لعنصر واحد من المعلومات ولكنها تتعلق بالعلاقة بين عنصرين أو أكثر؛

- قابلية التحقق (Verifiability): تسمح هذه الخاصية للمستخدمين بالتأكد بأن المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات الغرض العام تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية والظواهر الأخرى التي تدّعي تمثيلها. وتعكس هذه الخاصية درجة الاتفاق بين الأطراف المستقلة المطلعة التي تقوم بعملية القياس باستخدام نفس الطرق والأساليب.

تتداخل الخصائص النوعية للمعلومات الموضحة أعلاه مع بعضها البعض بشكل يسمح لها بالعمل معا لتوفير معلومات مفيدة لتحقيق أهداف الإبلاغ المالي، إلا أنه لا يمكن في الواقع تحقيق كل الخصائص النوعية بشكل تام، وقد يكون من الضروري الموازنة أو الاختيار بينها. تبعا لذلك، يشير الإطار المفاهيمي لـ IPSASB إلى وجود قيود على المعلومات المتضمنة في التقارير المالية ذات الغرض العام، تتمثل فيما يلي (IFAC, 2020, pp. 52-54):

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

- الأهمية النسبية (Materiality): تكون المعلومة ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على تصريف المساءلة في الهيئة العمومية، أو على القرارات التي يتخذها المستخدمون بناء على التقارير المالية ذات الغرض العام، وتعتمد الأهمية النسبية على كل من طبيعة وحجم البند في الظروف الخاصة بالحكم عليه لكل هيئة؛
- الموازنة بين التكلفة والمنفعة (Cost-Benefit): ينتج عن الإبلاغ المالي تكاليف يجب أن تبررها منافعه، وعادة ما يكون قياس ما إذا كانت منافع توفير المعلومات تبرر التكاليف المرتبط بها قضية حكم شخصي، لأنه من غير الممكن أحيانا تحديد أو تكميم كل التكاليف وكل المنافع المتعلقة بالمعلومات المتضمنة في التقارير المالية ذات الغرض العام؛
- التوازن بين الخصائص النوعية (Balance between the qualitative characteristics): تعمل الخصائص النوعية معا للمساهمة في منفعة المعلومات. على سبيل المثال لا يمكن إنتاج معلومات مفيدة من خلال تمثيل صادق لظاهرة غير ملائمة، أو من خلال تمثيل غير صادق لظاهرة ملائمة. بنفس الشكل، لكي تكون المعلومة ملائمة يجب أن تقدم في التوقيت المناسب وتكون قابلة للفهم.

زيادة على ذلك، يتم التركيز في العناصر الموضحة أعلاه على أهداف الإبلاغ المالي، والتي ترتبط باحتياجات مستخدمي المعلومات المالية، حيث يتم تقسيم هذه الاحتياجات في الأطر المفاهيمية المحاسبية إلى احتياجات متعلقة بالمساءلة وأخرى باتخاذ القرار، ويسعى مصدر المعايير إلى التوفيق بينها. يقترح Coy et al. (2001, p.26) في هذا السياق توضيحا لتأثير الاختيار بين المساءلة واتخاذ القرار على الأطر المفاهيمية للمحاسبة كما هو موضح في الجدول 3.

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

### جدول 3. الأطر المفاهيمية المبنية على المساءلة مقابل تلك المبنية على اتخاذ القرار

الأطر المفاهيمية المبنية على المساءلة	الأطر المفاهيمية المبنية على اتخاذ القرار
المستخدمون مقابل الموردين	التركيز حصريا على مستخدمي المعلومة
الهدف الرئيس للنظام المحاسبي	المنفعة: الخصائص النوعية هي سمات مرغوبة تتطلب المفاضلة بينها.
الخصائص النوعية الأساس	الملاءمة، الموثوقية.
الثبات	يتجاوز ثبات النظام المحاسبي الاتساق والقابلية للمقارنة، وهذا يعني أنه حتى إذا تم تغيير النظام، يتم الحفاظ على وسيلة واضحة للتسوية من نظام إلى آخر، وإلا ستتضرر مصلحة طرف معين لصالح طرف آخر.
العدالة	لا يتم النص عليها صراحة، ويمكن أن توجد مفاهيم قريبة لها في النص على الحياد أو التحرر من التحيز.
المعلومات	لا يعني المزيد من المعلومات بالضرورة معلومات أفضل، على سبيل المثال، قد تكون المعلومات الشخصية مفيدة للمستخدم ولكنها تضر بالمحاسب.
السجلات أو التقارير	التركيز على كل من التقارير والسجلات التي تبنى عليها.
حوافز المحاسب	يأخذ في الاعتبار بشكل صريح رغبة المحاسب في تقديم المعلومات في أفضل الظروف الممكنة.

المصدر: (Coy et al. (2001, p. 26)

أخذا بعين الاعتبار المعطيات الموضحة في الجدول 3، من المتوقع أن تميل الهيئات العمومية بشكل أكبر إلى متطلبات المساءلة، لكونها مسؤولة أمام عدد هام من المستخدمين، وقد يعكس ذلك تغيير تسمية مكتب المحاسبة العام في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2004 من General Accounting Office إلى General Accountability Office، حيث تخدم معايير المحاسبة في القطاع العام كمعايير للمساءلة. ويشير (Baskerville and Grossi (2019, p. 102 إلى أن أهداف الإبلاغ المالي في القطاع العام مدفوعة

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

بفلسفة مختلفة جوهرياً عنها في قطاع الأعمال، ما يدفع إلى صب التركيز على الإشراف والمساءلة بنفس القدر الذي تهتم به المعايير الموجهة لقطاع الأعمال بفائدة اتخاذ القرار.

إلا أن (Chan, 2006, p.39) يعتقد في هذا الخصوص بأن الاتحاد الدولي للمحاسبين في تصميمه لـIPSAS، وفي ظل هيمنة الدول الأنجلوسكسونية، ينتج إبلاغاً مالياً قادراً على معالجة قضايا المساءلة الخارجية فقط، لأن التوجه التاريخي للمعلومة المحاسبية يحدّ من منفعتها في الرقابة والتخطيط، والذات يتطلبان معلومات ذات توجه آني ومستقبلي، ولا تكون التقارير المالية عادة مفصلة بما فيه الكفاية للتوافق مع نطاق مسؤولية الإدارة. وعليه، يؤكد نفس المؤلف أن التقارير المالية تحت IPSAS ليست مصممة لأغراض المساءلة بين مستويات الإدارة المختلفة، أو بين السلطتين التنفيذية والتشريعية.

بالرجوع إلى الإطار المفاهيمي لـIPSASB، فقد حددت احتياجات المستخدمين لأغراض المساءلة في توفير معلومات حول تسيير الموارد العامة ومعلومات حول الامتثال للقوانين ومعلومات حول تقديم الخدمات، كما أخذت الاحتياجات المتعلقة باتخاذ القرار بعين الاعتبار، حيث يحدّد نوعية القرارات التي تحتاج كل مجموعة من المستخدمين إلى اتخاذها كما يلي (IPSASB, 2014, pp. 14-15):

- يتخذ المقرضون والدائنون والجهات المانحة والأطراف الأخرى التي تقدم الموارد بشكل طوعي بما في ذلك المعاملات التبادلية قرارات حول ما إذا كان يجب أن يقدموا موارد لدعم الأنشطة الحالية والمستقبلية للحكومة والهيئات العمومية الأخرى؛

- قد يتخذ أعضاء الهيئة التشريعية أو الأجهزة المفوضة الأخرى الذين يعتمدون على التقارير المالية للغرض العام للحصول على المعلومات التي يحتاجونها قرارات -أو قد تتأثر قراراتهم- حول أهداف توريد الخدمات من طرف الهيئات العمومية أو البرامج والموارد المخصصة لدعم تقديم هذه الخدمات؛

- لا تكون لدى دافعي الضرائب عادة قدرة مباشرة على اتخاذ القرارات حول تقديم الموارد من عدمه للحكومة، حيث لا يتم دفع الضرائب على أساس معاملات تبادلية. إلا أن هؤلاء المستخدمين يمكنهم اتخاذ قرارات حول خياراتهم الانتخابية، والتمثيلات التي يقومون بها لاختيار الجهات المنتخبة والأجهزة الممثلة الأخرى، هذه القرارات قد يكون لديها تأثير على تخصيص الموارد لهيئات عمومية معينة.

تجدر الإشارة هنا إلى أن المعلومات المقدمة في التقارير المالية ذات الغرض العام والمفيدة لتحقيق أهداف المساءلة قد تساهم أيضاً في عملية اتخاذ القرار، حيث لا يتم حصر الهدف من معلومة معينة في استخدام واحد أو في مجموعة واحدة من المستخدمين.

## 2. التوجهات الدولية الحديثة للمحاسبة والإبلاغ المالي في القطاع العام

اعتمدت المحاسبة العمومية على نظرية الأموال المخصصة لتفسير أنشطة الهيئات العمومية وعلى الأساس النقدي للاعتراف بعناصر القوائم المالية لفترات طويلة، إلا أنها عرفت خلال العقود الأخيرة على المستوى الدولي مجموعة من التطورات والتغيرات العميقة شملت أسسها التقنية وإطارها المفاهيمي بهدف جعلها أكثر شفافية ومسؤولية أمام مستخدمي المعلومة المالية، وكثيرا ما كانت هذه الإصلاحات نابعة من تطوّر نماذج التسيير في القطاع العام. نناقش من خلال هذا العنصر من زاوية نظرية أهم التطورات والتغيرات التي عرفت المحاسبة والإبلاغ المالي في القطاع العام خلال العقود الأخيرة.

### 1.2. التسيير العمومي الجديد وتأثيره على المحاسبة والإبلاغ المالي في القطاع العام

التسيير العمومي الجديد (New Public Management) هو عبارة عن مجموعة من الإصلاحات التي أحدثت تغييرا هاما في نموذج التسيير في القطاع العام، بدأ في المملكة المتحدة تحت إشراف رئيسة الوزراء Margaret Thatcher في أواخر سبعينات القرن الماضي، وانتقل في البداية إلى الولايات المتحدة الأمريكية، أستراليا ونيوزيلندا بشكل خاص، ثم إلى الدول الاسكندنافية ودول أوروبا القارية، ليحدث بعد ذلك ثورة إدارية اجتاحت العالم وأثرت على غالبية الدول بدرجات متفاوتة (Lane, 2000, p. 3).

رغم بروز هذه الممارسات منذ سنوات الثمانينات، إلا أنّ مصطلح التسيير العمومي الجديد لم يظهر في الأدبيات إلا سنة 1991 من خلال استخدامه لأول مرة في الورقة الشهيرة لـ Hood (1991) الذي وضع الأسس النظرية للتسيير العمومي الجديد، من خلال تأكيد أنه نتاج اندماج موجتين من الأفكار تتمثل الأولى في الاقتصاد المؤسسي الجديد (New Institutional Economics) المبني على نظرية الخيار العمومي ونظرية تكاليف التبادل ونظرية الوكالة ونظرية حقوق الملكية، والثانية تتجسد في نظريات التسيير التي أصبحت تطبق في القطاع العام محاكاة لما يحدث في قطاع الأعمال.

التسيير العمومي الجديد بمفهومه البسيط هو مجموعة من ممارسات الإدارة والقيادة تم إدخالها بشكل تدريجي على القطاع العام، وهو مزيج من أفكار مختلفة كثيرا ما يتم استعارتها من القطاع الخاص من خلال إدخال أدوات مثل المنافسة والخصوصية والإدارة بالأهداف واللامركزية وغيرها (Biancone et al., 2016, p. 115)، ويعتبر أحد أكثر أساليب التسيير تأثيرا في تفعيل الحوكمة، حيث ينقل التركيز من مساءلة العمليات إلى المساءلة عن النتائج.

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

على عكس التسيير العمومي التقليدي الذي يستمد مبادئه من العلوم الإدارية والقانونية، فإن أفكار ومعالم التسيير العمومي الجديد مستوحاة من العلوم الاقتصادية ومن سياسات التسيير في القطاع الخاص (حيواني، 2014-2015، ص ص 19-20)، وقد تجسّدت هذه الأفكار على أرض الواقع من خلال الإصلاحات التي ركزت على تخفيف الاختلافات بين القطاعين العام والخاص، والاهتمام بعملية المساءلة في القطاع العام لتحمل مسؤولية أكبر حول النتائج والمخرجات، وهو ما قاد بشكل أساس إلى تطوير أنظمة معلومات محاسبية جديدة في القطاع العام قادرة على توفير معلومات أكثر ملاءمة لاتخاذ القرار.

من جهة أخرى، تؤكد (Steccolini (2016, pp. 3-6) على ارتباط هذه الإصلاحات بالمحاسبة من خلال الإشارة إلى أن أغلبية الأوراق البحثية المنشورة حول المحاسبة العمومية خلال الـ 25 سنة الأخيرة تشير إلى التسيير العمومي الجديد في العديد من المواضيع، كما تستعمله كعدسة رئيسة للنظر إلى الممارسات والإصلاحات المحاسبية، حيث شكّل فرصة هامة للبحث في دور المحاسبة في إصلاحات القطاع العام، وتسبب في نقاش بين الأكاديميين والمهنيين حول المحاسبة العمومية والمساءلة.

زيادة على ذلك، يوضّح (Nogueira et al. (2013, p. 182) بأن لحركة التسيير العمومي الجديد آثار عميقة على المحاسبة، حيث يروّج لنموذج إصلاح يعطي الأولوية للقياس والنتائج، فقد تطلبت الاستقلالية المتزايدة لقيادة القطاع العام فيما يخص اتخاذ القرار نوعا آخر من المعلومات زيادة على تلك التي يتم تحضيرها على الأساس النقدي، والذي أصبح يعتبر غير كاف للتماشي مع التغير في احتياجات الإدارة للمعلومات نتيجة للوصف غير الدقيق للوضع الاقتصادي والمالي للهيئات العمومية، وعدم توفير المعلومات الملائمة والمفيدة لعمليات الرقابة والتخطيط وقياس الأداء.

بناء على ما سبق، فإن الأنظمة المحاسبية في الهيئات العمومية لم تستطع الاستجابة للمتطلبات الجديدة للمعلومات التي فرضتها التغيرات التي حدثت في التسيير العمومي، ما أدى إلى وضع أهداف جديدة قادت إلى تغيرات في الهيكل المفاهيمي والمنهجي، وتم إدخال أدوات محاسبية جديدة للقطاع العام تتمثل أساسا في أساس الاستحقاق المحاسبي وإصدار القوائم المالية بشكل يكمل مراقبة والتزامات الأساس النقدي التقليدي، وتم تأسيس الإصلاح المحاسبي العمومي على أساس الانتقال من نظام محاسبي يوفر معلومات قليلة إلى نظام يفصح عن معلومات أكثر ملاءمة وأوسع نطاقا حول تسيير الموارد العامة تجهيزا لرقابة اقتصادية ومالية أحسن على أنشطة الحكومة (Nogueira et al., 2013, p. 183).

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

تسعى هذه المقاربة لتوفير محاسبة أكثر إعلاما ومنفعة لاتخاذ القرار ولأغراض المساءلة، ما يمثل تقدما في الإبلاغ المالي فيما يخص زيادة المنفعة وتوفير معلومات أكثر اكتمالا حول الأصول والالتزامات والدخل والنفقات والممتلكات والنقدية، بهدف إعطاء أكثر صورة صادقة ممكنة عن مستوى الإدارة.

### 2.2. أسباب زيادة الاهتمام بإصلاح المحاسبة العمومية

يعتبر التوجه نحو إصلاح أنظمة المعلومات المالية أحد أهم جوانب التسيير العمومي الجديد، ويمثل إدخال أساس الاستحقاق إلى المحاسبة العمومية بدل الأساس النقدي التقليدي حجر الأساس لهذه الإصلاحات، حيث كان ولا يزال هذا التطور المحاسبي محل اهتمام كبير من المؤلفين بين مؤيد ومعارض. في هذا السياق، يؤكد Chan (2003, p. 13) بأن زيادة الاهتمام بالمحاسبة العمومية عبر العالم في العقود الأخيرة يمكن تفسيره بالأسباب التالية:

- حجم ووظائف الحكومة الحديثة من الناحيتين النسبية والمطلقة، حيث أن المزيد من الأموال يتطلب المزيد من المحاسبة المالية، كما أن الحاجة إلى التسيير بأموال أقل تتطلب نوعا مختلفا من المحاسبة من أجل تحسين الاقتصاد والكفاءة؛
- يتم النظر إلى المحاسبة كأداة لمحاربة التزوير والتبذير في الحكومات، حيث أدركت مختلف الجهات المانحة والمنظمات الدولية أهمية المحاسبة في الحفاظ على أنظمة مالية سليمة، فبدون أرقام محاسبية موثوقة لا يمكنهم معرفة أين ذهبت الأموال وما إذا تم إنفاقها بشكل سليم؛
- اكتشاف مهنة المحاسبة والتدقيق المستقل قدرتهما على توسيع مجال خدماتهما إلى القطاع العام؛
- قيام الدول المتطورة الناطقة باللغة الإنجليزية بالاتحاد من أجل دعم نوع جديد من المحاسبة العمومية.

ونشير هنا إلى أن تطبيقات هذه النقاط التي أشار إليها Chan سنة 2003 أصبحت أكثر وضوحا في وقتنا الحالي حتى في الدول ذات نظم المحاسبة العمومية الأقل تطورا، من خلال حصول التغيير المحاسبي في القطاع العام على دعم الجهات المانحة والمنظمات الدولية التي أصبحت تضع شرط تطبيق أنظمة محاسبية معينة للدول الراغبة في الحصول على مساعدات أو الانضمام إلى هذه المنظمات. زيادة على ذلك، أصبح من المألوف في العديد من الدول أن يكون لمكاتب المحاسبة والتدقيق الخاصة زبائن من القطاع العام، وأن تقوم بإجراء دراسات وتساوم في المناقشات حول المحاسبة العمومية، زيادة على المساهمة في صياغة المعايير الدولية.

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

من جهة أخرى، فإن التكتلات الدولية الهادفة إلى دعم نوع جديد من المحاسبة العمومية قد أنتجت العديد من التغيرات أهمها ظهور معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) التي تحاكي إلى حد كبير معايير محاسبة قطاع الأعمال الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ويصفها Chan (2003, p. 16) بأنها أحكام تفصيلية تقنية صممها المحاسبون للمحاسبين، وليس موجهة لصناع السياسات العامة، والذين يعتبر دعمهم ضروريا من أجل إنجاح تطبيق هذه المعايير، حيث استقادت IPSAS حسبه من الفكرة الشائعة بأن محاسبة قطاع الأعمال (على الأقل قبل فضيحة Enron-Arther Anderson سنة 2002) ترمز للانضباط المالي والنزاهة.

### 3.2. التفسير النظري للانتقال إلى محاسبة الاستحقاق في القطاع العام

بدأت موجة التوجه إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام في نهاية الثمانينات وبداية التسعينات من القرن الماضي (Biancone et al., 2016, p. 115)، حيث ظهرت التطبيقات الواسعة للمحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام لأول مرة في نيوزيلندا ثم في حكومة New South Wales في أستراليا سنة 1993 (Christensen & Parker, 2010, p. 246). من الناحية النظرية، كثيرا ما يتم النظر إلى عملية الانتقال إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام من خلال عدسة النظرية المؤسسية الجديدة (the neo-institutional theory)، حيث تُدخل الحكومات تغييرات وإصلاحات مبتكرة في أنظمة ومعايير تسييرها المالي، ليس فقط لتحقيق قدر أكبر من الكفاءة الاقتصادية، ولكن أيضًا لإضفاء الشرعية على نفسها استجابة للضغوط أو التأثيرات المؤسسية المختلفة (Baskerville & Grossi, 2019, pp. 102-103).

زيادة على ذلك، لدى الهيئات العمومية أنظمة سياسية واجتماعية معقدة، كما تتميز بكونها منظمات ذات طابع إداري تعمل في محيط متغير، ما يجعل محاولات تغيير هذه المنظمات من خلال الإصلاحات القانونية غير فعالة دائما في تحقيق التغيير، حيث يتطلب التغيير المؤسسي في نظام المحاسبة العمومية تحولات عميقة في العادات الموجودة وفي ثقافة المحاسبة العمومية، ما يسمح بخلق سلوكيات جديدة (Katsikas et al., 2016, p. 26).

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

في هذا الإطار، يقترح (Meyer and Rowan (1977, p. 351 بأن المنظمات في المجتمعات المعاصرة جاءت إلى الوجود ضمن سياق جد مؤسساتي<sup>1</sup>، ما يضعها تحت الضغوط لضم الأطر المهيمنة السائدة للعمل التنظيمي والمعتقدات المؤسساتية والمعايير والممارسات التي تسود المجتمع الذي تنشط فيه، حيث يتعين عليها من أجل الحصول على شرعية أكثر أن تعمل داخل سياقها الثقافي كمحاولة للظهور بأنها قادرة على تلبية التوقعات الاجتماعية، من خلال تبني الخدمات والمنتجات والتقنيات والسياسات والبرامج المؤسساتية ذات القبول الواسع.

في نفس السياق، تعتبر المحاسبة أحد أجزاء المنظمات، ما يقودنا إلى فكرة أن التفاعل بين المحاسبة وسياقها التنظيمي والاجتماعي هو أمر هام، حيث تؤثر المحاسبة بشكل إيجابي على المنظمات من خلال توفير مصدر لشرعيتها من أجل أن تواصل نشاطاتها، ويعتقد (Brito and Jorge (2020, p. 6 بأن الممارسات المحاسبية لم تعد تُنشأ وتُقدم فقط من خلال المنطق العقلاني، ولم تعد تشبع بالتوجه الاقتصادي وحسب، ولكنها أصبحت مغمورة في الأنظمة الرمزية وعمليات اكتساب الشرعية وعلاقات القوة والعادات والروتين والجوانب الأخرى ذات الطبيعة الثقافية.

يؤكد (Cohen and Karatzimas (2017, p. 100 في هذا الإطار بأن المنظمات تستجيب إلى الضغوطات التي تتلقاها من محيطها المؤسساتي، والتي تمثل الطريقة المقبولة اجتماعيا للتصرف وإدارة اختياراتها، وتميل المنظمات المتشابهة إلى التوافق مع بعضها البعض لتصبح أكثر تشابهاً من أجل الحصول على الشرعية المؤسساتية، ما يؤدي إلى الوصول إلى التماثل (isomorphism)، وبالتالي المزيد من التشابه في ممارسات التبنّي، وقد يتم التعبير عن ضغوط التماثل المؤسساتية هذه بثلاث طرق، قسرية ومعيارية ومن خلال طريقة المحاكاة كما يلي:

- التماثل القسري (coercive isomorphism): يعبر عن فرض القواعد أو الإجراءات على المنظمة من قبل منظمات أخرى تعتمد عليها، مثل المؤسسات المالية وصناديق التمويل كصندوق النقد الدولي؛
- التماثل المعياري (normative isomorphism): ينتج عن الضغوط التي تمارسها الجماعات المهنية والشبكات المتخصصة؛

<sup>1</sup> صفة مؤسساتي أو مؤسسي ترجمة للمصطلح الإنجليزي institutionalized، والذي يعني أنها أنشئت كجزء من مؤسسة رسمية.

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

- التماثل من خلال المحاكاة (mimetic isomorphism): يعبر عن تقليد منظمة معينة للممارسات التي تم تطبيقها بنجاح في منظمات أخرى.

هذه الطرق الثلاث قد تتواجد بدرجات مختلفة جنباً إلى جنب في نفس المحيط، كما قد يتواجد بعضها دون الآخر، وقد تم تبعا لهذا التفسير اعتبار التوجه إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في القطاع العام جزءاً من التوافق المحاسبي، حيث تهدف الممارسات المحاسبية الحديثة إلى تحقيق التوافق الدولي وتقليل الفروقات في الإبلاغ المالي بين البلدان المختلفة، ويقترح (Pina et al. (2009, p. 771 بأنه لا يمكن تقادي التوافق المحاسبي لأنه يفسر نفسه بنفسه، فهو متأصل إلى حد كبير في فكرة أن أي معاملة سيتم المحاسبة عنها وفقاً لنفس القواعد في كل مكان، وقد جاءت IPSAS كدعم للتوافق بين قواعد المحاسبة العمومية في مختلف أنحاء العالم.

زيادة على ذلك، تم اعتبار IPSAS حجر الزاوية في جهود مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم للتأثير على إصلاحات المحاسبة العمومية في البلدان النامية (Chan, 2006, p. 36)، حيث تلقى هذه المعايير المبنية بشكل كبير على أساس الاستحقاق المحاسبي رواجاً وقبولاً واسعاً من العديد من الدول والمنظمات، ويتم تطبيقها -إلى غاية سنة 2020- في 80 دولة ومنظمة دولية (Schmidhuber, 2020, p. 4).

يشير مؤشر المساءلة المالية في القطاع العام الصادر عن المعهد المعتمد للمالية العامة والمحاسبة (CIPFA) والاتحاد الدولي للمحاسبين لسنة 2018، والذي يشمل معلومات حول 150 بلد ومقاطعة، أن 25% من هذه البلدان قد قامت بالإبلاغ على أساس الاستحقاق في آخر قوائم مالية منشورة لها، منها 51% تقوم بالإعتماد على IPSAS سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، أو باعتمادها كمرجعية، بينما تمثل نسبة البلدان التي تمر بمرحلة انتقالية أو تقوم بالإبلاغ جزئياً على أساس الاستحقاق 45%، وتبلغ 30% من هذه البلدان على الأساس النقدي. كما يشير نفس التقرير إلى أن 65% من الحكومات في العالم ستعتمد على الإبلاغ المالي على أساس الاستحقاق بحلول سنة 2023، وبأن IPSAS ستكون مطبقة من خلال التبني أو الاعتماد عليها كمرجعية من طرف أغلبية هذه الدول (CIPFA IFAC, 2018, pp. 2-5).

من الناحية العملية، يمكن النظر إلى IPSAS على أنها في نفس الوقت النسخة الدولية من المعايير الوطنية، والنسخة الحكومية من المعايير المحاسبية الخاصة بقطاع الأعمال، والنسخة المهنية للقوانين والقواعد وذلك كما يلي (Chan, 2008, p. 2):

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

- تتمثل IPSAS جوهريا في النموذج الأنجلوسكسوني للمحاسبة العمومية مرفوعة إلى المستوى الدولي، حيث دفع حجم التشابه الكبير إلى اعتبار بلدان الثروة المشتركة البريطانية (the Commonwealth countries) - استراليا، نيوزيلندا، والمملكة المتحدة- المتبنين الحقيقيين لIPSAS، ورغم اختلاف الحكومات بين هذه البلدان، فهي تصدر الآن بشكل روتيني تقارير مالية من خلال أنظمة محاسبية على أساس الاستحقاق بالتوافق مع المعايير الموضوعية من طرف مجالس مستقلة بشكل كبير عن السلطات الحكومية؛

- IPSAS هي النسخة الحكومية من المعايير المحاسبية الخاصة بقطاع الأعمال، ويتعلق الأمر هنا بـ<sup>1</sup>IFRS الصادرة حاليا عن IASB. فمنذ البداية، كان التقارب مع IFRS طريقة عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين، والذي يعتقد بأنه ما لم يوجد سبب للحكومات لتكون مختلفة عن منظمات الأعمال فإن IFRS تنطبق على الحكومة؛

- IPSAS هي النسخة المهنية للقوانين والقواعد المتعلقة بالمحاسبة العمومية والإبلاغ المالي الحكومي، حيث يتم تطوير IPSAS من قبل مجموعات خبيرة يعينها اتحاد دولي للهيئات المهنية الدولية في أكثر من 100 دولة، وIPSAS غير مقيدة أو واجبة النفاذ بالقوانين والقواعد الوطنية المفروضة من خلال التشريعات والعمليات الإدارية.

في المقابل، فإن المعايير المحاسبية على أساس الاستحقاق المعدة من قبل هيئة مستقلة قد لا تتوافق دائما مع مصالح الحكومة، كما أن التطبيق المباشر للمعايير المستوحاة من نظيرتها في قطاع الأعمال لا يعني دائما أفضل الممارسات، حيث يعتقد (Mack and Ryan (2007, pp. 134-135 في هذا السياق بأن ترجمة شكل ومفهوم الإبلاغ المالي بشكل مباشر من قطاع الأعمال إلى القطاع العام نتج عنه ثلاث آثار:

(1) افتراض أن الأهمية النسبية للتقارير السنوية في كلا القطاعين متساوية، رغم أنه حسب العديد من المفكرين فإن المساءلة من خلال الإبلاغ المنظم عن المعلومات تكون أكثر أهمية في القطاع العام في غياب منطق السوق ومعايير الأداء القابلة للتحديد؛

(2) تم تبني شكل ومفهوم التقارير السنوية في القطاع العام من قطاع الأعمال دون اهتمام كبير بالفروقات في الهيكل التشغيلي والأهداف للمنظمات بين القطاعين؛

---

<sup>1</sup> يتم إطلاق تسمية معايير الإبلاغ المالي الدولية (اختصارا IFRS) ضمن هذه الأطروحة للدلالة على معايير المحاسبة الدولية (IAS) الموضوعية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتفسيرات الصادرة عنها (SIC)، والمعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتفسيرات الصادرة عنه (IFRIC).

(3) ينتج عن المتطلبات الموصوفة للتقارير المالية أن منظمي القطاع العام في بعض الديمقراطيات الغربية يعاملون القطاع العام على أنه يتكون من مجموعة متجانسة من الهيئات (كما هو الحال بالنسبة للمنظمات المدرجة في البورصة في قطاع الأعمال) وفشلوا في تمييز المتطلبات المختلفة بين الهيئات. نتيجة لذلك، في استراليا مثلا كل الهيئات العمومية (الجماعات المحلية والوزارات والمؤسسات) لديها متطلبات متماثلة فيما يتعلق بالتقرير السنوي رغم الاختلاف فيما يخص تعقيد وتنوع علاقات المساءلة والهياكل التشغيلية والمالية والقانونية لهذه المنظمات.

بناء على التحليل أعلاه، فإن الحكومات تتبنى وتنفذ الابتكارات في مجال المحاسبة العمومية لأغراض الشرعية والكفاءة، حيث تحدث الإصلاحات في كثير من الأحيان نتيجة لتكييف أنشطة المنظمات بناءً على الأعراف والمسلمات من أجل الحصول على الشرعية أمام البيئة الاجتماعية، وهو التفسير الذي يمكن تطبيقه على حالة IPSAS التي يجسّد ظهورها الاعتقاد الدولي بفعالية الإمساك الموضوعي للسجلات المالية، ما أنتج سلوكا مشابها لما يحصل في منظمات الأعمال، فمعايير IPSAS مبنية على محاسبة الاستحقاق، وهي أحد مقاييس الواقع التي تسمح بتأسيس البيانات المالية على المعاملات والأحداث التاريخية، وتوفر المحاسبة العمومية على هذا الأساس تحققا من الواقع مقارنة بالتوقعات والخطط المستقبلية الموضوعية في الميزانية.

### 4.2. تقديم معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)

أدت الضغوط الدولية من أجل المزيد من القواعد المنسقة والحاجة إلى المزيد من النماذج الشبيهة بمنظمات الأعمال في القطاع العام إلى قيام IFAC بتأسيس لجنة القطاع العام (PSC) سنة 1986 والتي تحولت إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) سنة 2004.

يمثل IFAC منظمة دولية تخدم المصلحة العامة تعمل على تطوير مهنة المحاسبة، تم تأسيسه سنة 1977، ويضم حاليا أكثر من 175 عضوا وشريكا من أكثر من 130 دولة ومقاطعة يمثلون ما يقارب 3 ملايين محاسب من مهنة المحاسبة والتعليم والخدمات الحكومية والصناعة والتجارة. يساهم IFAC في تطوير وتبني وتطبيق IPSAS من خلال دعمه لـ IPSASB، حيث يتمثل دوره في توفير الموارد البشرية وتسهيل التسيير ودعم التواصل والتمويل، إضافة إلى تسهيل عملية ترشيح واختيار أعضاء المجلس. إلا أن لدى IPSASB برنامجها الخاص، ويقوم بالمصادقة على منشوراته حسب إجراءات العمل بدون تدخل IFAC (IFAC, 2020, p. 3).

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

تم إنشاء IPSASB كجهاز دولي مسؤول عن تطوير IPSAS، وكلف بإصدار معايير محاسبية عالية الجودة تستخدمها وحدات القطاع العام في مختلف أنحاء العالم لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام، حيث يتم تسهيل عملياته من طرف IFAC، ويهدف زيادة على إصدار المعايير إلى تطوير منشورات أخرى على علاقة بالقطاع العام، ونشر التوعية حول IPSAS ومنافع تبنيها (IPSASB, 2016).

يتكون IPSASB من 18 عضوا ذوي خبرة في الإبلاغ المالي في القطاع العام يعملون بصفة تطوعية باستثناء الرئيس الذي بدأ بتلقي تعويضات منذ 2016. ويتضمن الأعضاء ممثلين عن وزارات المالية وأجهزة التدقيق الحكومي والمهنيون والأكاديميون، يعيّنهم جميعا مجلس IFAC من خلال توصيات لجنة الترشيح، ويتلقى المجلس الدعم المالي والعيني من عدة أطراف عبر العالم<sup>1</sup> (IPSASB, 2016).

يصدر IPSASB معايير على أساس الاستحقاق متقاربة مع IFRS من خلال تكييف هذه الأخيرة مع سياق القطاع العام كلما كان ذلك مناسباً. خلال هذه العملية، يحاول المجلس المحافظة قدر الإمكان على المعالجة المحاسبية والنص الأصلي لـ IFRS، ما عدا حالات وجود قضية هامة متعلقة بالقطاع العام تتطلب التغيير. يتعامل المجلس كذلك مع قضايا الإبلاغ المالي سواء التي لم تتعرض لها IFRS أو التي لم يتم إصدار معايير بشأنها من قبل IASB، كما قام بإصدار معيار محاسبي شامل على الأساس النقدي يتضمن أقسام إفصاحات إلزامية واختيارية موجه بشكل خاص للحكومات في البلدان النامية كوسيلة لإنشاء عمليات منظمة قبل اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق لاحقاً.

تشمل قائمة المعايير 38 معيارا ساري المفعول إلى غاية جوان 2020، منها معيار واحد شامل على الأساس النقدي، فيما تلتزم باقي المعايير بأساس الاستحقاق المحاسبي. قائمة IPSAS وما يقابلها من IFRS موضحة من خلال الجدول 4.

---

<sup>1</sup> يتعلق الأمر بكل من مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) وبنك التنمية الآسيوي (ADB) ومنظمة المحاسبين القانونيين المعتمدين في كندا (CPA Canada) ومجلس معايير المحاسبة لجنوب إفريقيا (The South African ASB) ومجلس التقارير الخارجية لنيوزيلندا (New Zealand XRB) وحكومات كل من كندا، نيوزيلندا وسويسرا.

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

### جدول 4. معايير IPSAS الصادرة إلى غاية جوان 2020 وما يوافقها من معايير IFRS

IFRS	IPSAS	اسم المعيار
IAS 1	IPSAS 1	عرض البيانات المالية
IAS 7	IPSAS 2	قائمة التدفقات النقدية
IAS 8	IPSAS 3	السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
IAS 21	IPSAS 4	آثار التغييرات في أسعار الصرف الأجنبي
IAS 23	IPSAS 5	تكاليف الاقتراض
IAS 18	IPSAS 9	الإيراد من المعاملات التبادلية
IAS 29	IPSAS 10	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
IAS 11	IPSAS 11	عقود الإنشاء
IAS 2	IPSAS 12	المخزون
IAS 17	IPSAS 13	عقود الإيجار
IAS 10	IPSAS 14	الأحداث بعد تاريخ التقرير
IAS 40	IPSAS 16	العقارات الاستثمارية
IAS 16	IPSAS 17	الممتلكات، المصانع والمعدات
IAS 14	IPSAS 18	التقرير حول القطاعات
IAS 37	IPSAS 19	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة
IAS 24	IPSAS 20	الإفصاحات عن الأطراف ذوي العلاقة
IAS 36	IPSAS 21	انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد
لا يوجد	IPSAS 22	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام
لا يوجد	IPSAS 23	الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)
لا يوجد	IPSAS 24	عرض معلومات الميزانية في القوائم المالية
IAS 36	IPSAS 26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
IAS 41	IPSAS 27	الزراعة
IAS 32	IPSAS 28	الأدوات المالية: العرض
IAS 39	IPSAS 29	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
IFRS 7	IPSAS 30	الأدوات المالية: الإفصاحات
IAS 38	IPSAS 31	الأصول غير الملموسة
SIC 29 – IFRIC 12	IPSAS 32	ترتيبات امتياز الخدمة: المانح
IFRS 1	IPSAS 33	تبني IPSAS على أساس الاستحقاق لأول مرة
IAS 27	IPSAS 34	القوائم المالية المنفصلة
IFRS 10	IPSAS 35	القوائم المالية الموحدة
IAS 28	IPSAS 36	الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة
IFRS 11	IPSAS 37	الترتيبات المشتركة

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

IFRS 12	IPSAS 38	الإفصاح عن حصص في منشآت أخرى
IAS 19	IPSAS 39	منافع الموظفين
IFRS 3	IPSAS 40	مجموعات القطاع العام
IRFS 9	IPSAS 41	الأدوات المالية
لا يوجد	IPSAS 42	المنافع الاجتماعية
لا يوجد	IPSAS الأساس النقدي	الإبلاغ المالي تحت الأساس النقدي

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على (IPSASB (2020, pp. 4-16)

يتبين لنا من خلال الجدول 4 أنه -وباستثناء 5 معايير من أصل 38 معيارا- فإن لدى IPSAS ما يقابلها في IFRS، ما يشير إلى اعتماد IPSASB بشكل كبير على إصدارات IASB في صياغته لهذه المعايير، علما أن محتوى IPSAS يختلف في درجة تقاربه مع IFRS من معيار إلى آخر، حيث تحتوي جميع المعايير على إرشادات متعلقة بالقطاع العام إلا أن بعضها يختلف بشكل كبير عن نظيره في IFRS بينما يحتوي البعض على اختلافات طفيفة مقارنة بذات المعايير. زيادة على ذلك، نلاحظ اعتماد IPSASB على بعض المعايير التي تم إلغاؤها من قبل IASB، على غرار IAS 17 و IAS 18 و IAS 11، حيث يتم العمل حاليا على توفيق IPSAS مع بعض معايير IFRS التي تم تحديثها.

من جهة أخرى، يحاول IPSASB تسهيل الامتثال لمعايير IPSAS المبنية على أساس الاستحقاق المحاسبي من خلال استعمال الأحكام الانتقالية في بعض المعايير، والتي قد تمنح للهيئات العمومية وقتا إضافيا لتلبية المتطلبات الكاملة لمعيار معين على أساس الاستحقاق، أو توفر التخفيف من بعض المتطلبات عند بداية التطبيق. وقد تختار الهيئة في أي وقت تبني أساس الاستحقاق المحاسبي بالتوافق مع IPSAS. كما يشجع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام على أساس الاستحقاق (Cash Basis IPSAS) الهيئات العمومية على الإفصاح الاختياري عن المعلومات على أساس الاستحقاق، رغم أن قوائمها المالية الأساسية يتم تحضيرها على الأساس النقدي (IFAC, 2020, p. 15).

يمكن للبلدان التي تقرر التوجه نحو أساس الاستحقاق المحاسبي أن تستخدم IPSAS مباشرة دون إدخال أي تعديلات على متطلباتها، أو بشكل غير مباشر من خلال تطبيق IPSAS عبر عملية مصادقة وطنية والتكيف مع أي خصائص محلية، كما يمكنها تطوير معايير وطنية باستعمال IPSAS كمصدر مرجعي للإرشادات (CIPFA IFAC, 2018, p. 2).

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

في الأخير، نشير إلى أن IPSAS لا تعالج محتوى التقارير حول الامتثال للقوانين والقواعد، بما في ذلك تنفيذ الميزانية، ولا تخضع الميزانية التي تعتبر في الكثير من الحالات تعبيراً عن السيادة الوطنية لأي معيار دولي، حيث تحدد الدول بحرية مفهوم الميزانيات وشروط المصادقة عليها ونشرها وتنفيذها، وهذا التعريف متغير حسب السياق. بناء على ذلك، لا يمكن استخدام الميزانية نظراً لتنوع محتواها كأساس للمقارنات الدولية، والمعيار الوحيد من IPSAS الذي يتعرض لأنظمة الميزانية هو IPSAS 24 الذي يشير فقط إلى أنه عندما تنشر دولة ميزانية ما يجب أيضاً نشر نتائج تنفيذها، وشرح الفروق بين النتائج الظاهرة في البيانات المالية المحفوظة وفق نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق ونتائج الميزانية (DGC, 2007b, p. 20).

### 3. نظام الإبلاغ المالي في الجزائر وآفاق تطويره لأغراض التدقيق الحكومي

أثار موضوع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر اهتمام العديد من الباحثين مؤخرا (أنظر مثلا: شلال، 2013-2014؛ السعيد أحمد، 2015-2016؛ مغني، 2016-2017؛ قمو، 2017-2018؛ جابي، 2018-2019؛ شتيح، 2019-2020؛ عبود، 2019-2020)، حيث تركز هذه الأطروحات على مشروع مخطط محاسبة الدولة الذي بدأ إعداده سنة 1995، ليتم التخلي عنه لاحقا سنة 2007، وكذا مشروع عصرنه أنظمة الميزانية الذي تضمن اقتراح مجموعة من الإصلاحات والمعايير المحاسبية المستوحاة من IPSAS والمعايير الفرنسية.

نتناول في هذا الجزء من الدراسة جهود الجزائر المتعلقة بتطوير نظام المحاسبة العمومية والإبلاغ المالي الحكومي خلال العقود الأخيرة، ولكن قبل ذلك نعطي لمحة عن بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر ونظام المحاسبة العمومية المستخدم حاليا ومخرجاته لتسهيل فهم سياق الإصلاحات، ولا نهدف هنا إلى التفصيل في جانب التقييد المحاسبي وسير العمليات ضمن نظام المحاسبة العمومية الحالي وإلى الإطار التعريفي بأعوان تنفيذ الميزانية نظرا للتعرض له بإسهاب في دراسات أخرى (أنظر مثلا: شلال، 2014-2015؛ السعيد أحمد، 2015-2016؛ مغني، 2016-2017)، بل نركز على جانب الإبلاغ المالي لخدمة أغراض الدراسة.

#### 1.3. الحاجة إلى إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

إن تزايد الاهتمام بالمحاسبة العمومية ظاهرة دولية، إلا أنها تأخذ في الجزائر والدول النامية المشابهة خصوصية تتعلق بالحجم الكبير للثروات الوطنية مقابل اختلالات هامة في أنظمة التسيير العمومي والمحاسبة التي تعتبر الإطار المصوّر لكيفية تخصيص وإنفاق مختلف الموارد، ضف إلى ذلك دفع المنظمات الدولية من أجل التقارب نحو المحاسبة على أساس الاستحقاق وتبني IPSAS لإنشاء بيانات مالية قابلة للمقارنة وعالية الجودة تسمح بتسهيل التدقيق ومكافحة الفساد من خلال تحسين المساءلة. من هذا المنطلق، نركز في هذا الجزء من الدراسة على توضيح الحاجة إلى إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، من خلال التطرق إلى الوضعية الحالية للممارسات المحاسبية في القطاع العام ومحدودية الإبلاغ المالي الحكومي في ظل النظام الحالي.

### 1.1.3. بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر

تتميز المحاسبة العمومية في الجزائر بنظام تقليدي يعتمد على متابعة تنفيذ العمليات وفق الأساس النقدي وتسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة، كما يفرض رقابة صارمة عليها من خلال تعدد أعوان التنفيذ وتطبيق مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث يتطلب هذا المبدأ أن ينتمي المحاسب العمومي إلى وزارة المالية، في حين يكون الأمر بالصرف تابعا لمختلف الوزارات، وتخدم المحاسبة العمومية أغراض متابعة تنفيذ الميزانية بالدرجة الأولى، حيث شبّه شلال (2013-2014، ص 178) المعالجات المحاسبية التي يتم تنفيذها تحت هذا النظام بدفتر لمتابعة النقد بصفة تفصيلية.

تتكفل وزارة المالية الجزائرية من خلال المديرية العامة للمحاسبة بالإشراف على نظام المحاسبة العمومية في الجزائر وتنظيمه، حيث تعمل على توحيد ممارسات المحاسبة في مختلف الهيئات العمومية ومركزتها، كما تتولى عمليات تطوير النظام المحاسبي وتنظيم الورشات التكوينية والتعاون مع الخبراء الدوليين في إطار مختلف الاتفاقيات التي تبرمها الدولة ومشاريع التوأمة من أجل تبني أحسن الممارسات الدولية وتطوير النظام الحالي. وقد جاء المرسوم التنفيذي رقم 21-252 (2021، ص ص 19-20) بالتزامن مع إعدادنا لهذه الدراسة بإعادة تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية والتي أنشأت في هيكلها التنظيمي المديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبي للعمليات المالية للدولة في خطوة تهدف إلى عصنة الهيئة المشرفة على مشاريع تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر.

من جهة أخرى، تتفق أغلب المراجع على فصل الإطار القانوني للمحاسبة العمومية في الجزائر عن إطارها التقني، حيث يمثل الإطار القانوني أحكام القوانين والتنظيمات التي ينبغي التقيد بها حتى في حالات تعارضها مع المبادئ المحاسبية، ونشير هنا إلى أن المطلع على هذا الإطار يصطدم بترسانة من النصوص المتنوعة والمتشعبة والمتعددة، حيث أحصينا على سبيل المثال في وثيقة تجمع مختلف النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة العمومية صادرة عن مديرية التنظيم المحاسبي التابعة للمديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية سنة 2005 ما يزيد عن 183 نص تشريعي بين قوانين وأوامر ومراسيم تنفيذية وتشريعية ورئاسية وقرارات وتعليمات ومذكرات (Direction de la Réglementation Comptable, 2005).

تؤكد مغني (2016-2017، ص 136) في هذا الخصوص بأن النصوص القانونية المتعددة والمذكرات التي تنظم المحاسبة العمومية في الجزائر تسجل العديد من "الإنحرافات بين مضامين وأحكام القوانين الأساسية المعمول بها، وواقع الممارسات الميزانية والمحاسبية الميدانية، هذا إلى جانب وجود كم

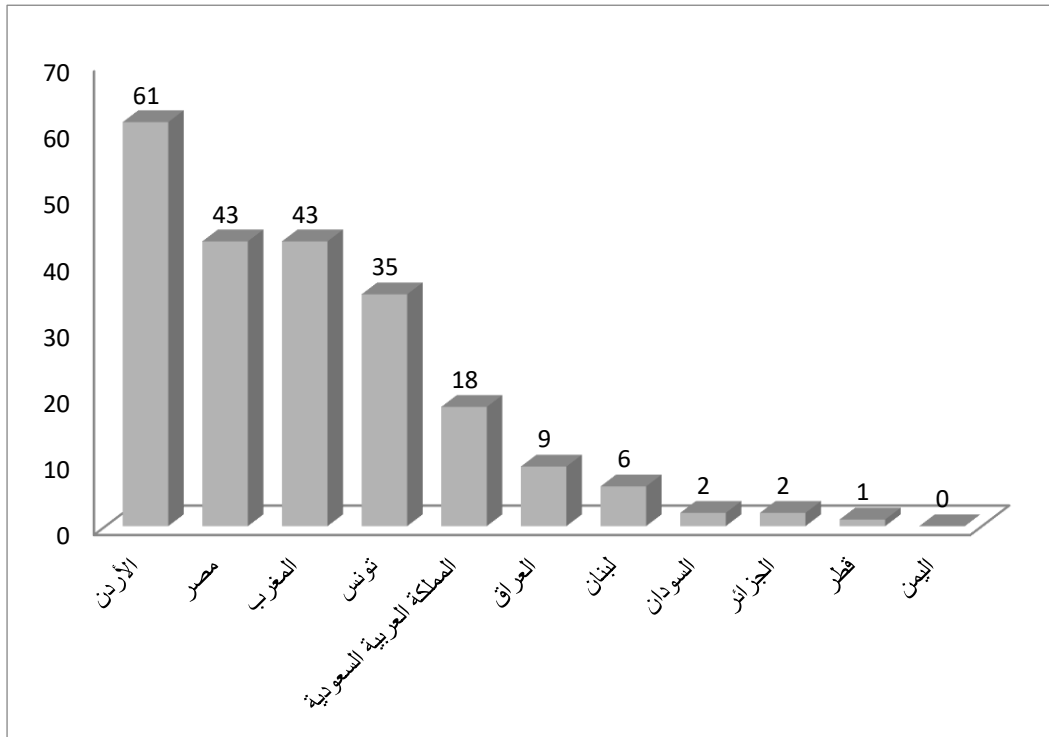
## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

هائل من النصوص التنظيمية في شكل تعليمات وقرارات وغيرها تتميز بكثير من التناقض فيما بينها، وأحيانا تتناقض حتى مع النصوص القانونية الأساسية".

هذا التعدد في القوانين ينعكس بالتأكيد على الإطار التقني للمحاسبة العمومية الذي يتمثل في طرق تصنيف وتسجيل الحسابات وإعداد التقارير المالية، حيث يتم الاعتماد في حسابات المحاسبين العموميين الرئيسيين على التعليمات العامة رقم 16 المؤرخة في 12 أكتوبر 1968 المتعلقة بمحاسبة الخزينة العمومية والمبنية بدورها على مجموعة حسابات الخزينة الفرنسية لسنة 1934، وتعتبر بمثابة المخطط المحاسبي أو دليل الحسابات المعتمد من طرف وزارة المالية، ولم تعرف التعليمات منذ سنة 1968 إلا تعديلات بسيطة تتمثل في غلق أو فتح بعض الحسابات عن طريق تعليمات داخلية بهدف إضافة حسابات جديدة تلبية متطلبات التغييرات الحديثة (شلال، 2013-2014، ص 151).

من جهة أخرى، تعكس التصنيفات الدولية للجزائر في مجال الشفافية الحاجة الملحة إلى إصلاح المحاسبة العمومية، فإذا أخذنا على سبيل المثال مؤشر الشفافية الذي يدخل في إطار مبادرة الميزانية المفتوحة الدولية، ويقيس وصول الجمهور إلى المعلومات حول كيفية قيام الحكومة بجمع وإنفاق الموارد العامة، فقد سجلت الجزائر سنة 2019 مؤشر شفافية قدره 100/2 محتلة المركز 112 من 117 دولة في ظل متوسط عالمي يبلغ 100/45 (International Budget Partnership, 2020, p. 2)، ما يعكس ندرة أو عدم توفر معلومات عن الميزانية والمالية العامة للدولة ويضع الجزائر في مراتب متأخرة عربيا كما يوضح الشكل 6.

شكل 6. مؤشر الشفافية في الجزائر لسنة 2019 مقارنة بالبلدان العربية الأخرى



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معطيات مبادرة الموازنة الدولية المفتوحة ( International Budget Partnership, 2020)

يُظهر لنا الشكل 6 تأخر مرتبة الجزائر في مجال شفافية الميزانية مقارنة بالدول العربية الأخرى حيث تحتل المرتبة الأخيرة بين دول المغرب العربي، والمثير للاهتمام هو أن هذا المؤشر قد عاد للانخفاض بعد ارتفاعه في السنوات الأخيرة، حيث لم يتجاوز الـ 100/1 سنة 2010 ليأخذ بالارتفاع مسجلا 100/13 سنة 2012 و 100/19 سنة 2015، ثم تفهقر إلى 100/3 سنة 2017 ثم 100/2 سنة 2019، وحسب شلال (2013-2014، ص 178) فإن تدهور هذا المؤشر يرجع إلى "قصور نظام المحاسبة العمومية الذي يؤدي إلى إنتاج بيانات مالية تفتقد لخصائص الجودة المطلوبة، ولا تلبى كافة احتياجات مستخدمي التقارير المالية الحكومية، الأمر الذي أفقد النظام دوره المفترض في توفير المعلومات التي تساعد مستخدميها في عرض الإفصاح الكامل عن نتائج النشاط الحكومي وتحقيق المساءلة عن الأداء".

إضافة إلى ذلك، ومن الناحية الأكاديمية، لمسنا نقصا ملحوظا في الدراسات التي تُعنى بالجانب التقني للمحاسبة العمومية في الجزائر، والذي يعتبر حكرا على المختصين العاملين في الخزينة العمومية لكونها تعتبر تعليمات تطبيقية داخلية غير منشورة، ويعتقد لحول وبودهنة (2019، ص 63) بأن هذا النقص جعل تقنيات المحاسبة العمومية مجهولة لا يفهم محتواها العميق إلا الموظفون في قطاع الخزينة

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

في أقسام ومصالح المحاسبة. وقد لاحظنا خلال اطلاعنا على البحوث السابقة أن الدراستين اللتين أحاطتا بشكل كبير بالجوانب التقنية للمحاسبة العمومية كانتا لباحثين لديهما خبرة مهنية في الميدان، ويتعلق الأمر بدراسة شلال (2013-2014) الذي عمل كمفتش مركزي بالخبزينة العمومية ودراسة مغني (2015-2016) التي عملت كأطار مساعد للمقرر العام المكلف بالتقرير السنوي لمجلس المحاسبة.

نشير كذلك هنا إلى طابع السرية والتكتم الذي يميز بيئة المحاسبة العمومية في الجزائر، حيث يذكر العديد من الباحثين وجود صعوبات في الحصول على تفاصيل حول الأنظمة المطبقة أو حول مشاريع الإصلاح (السعيد أحمد، 2015-2016؛ جابي، 2018-2019؛ عبود، 2019-2020)، وقد واجهنا نفس الإشكال عند البحث عن محتوى مشروع الإصلاح الجاري للمحاسبة العمومية، حيث أعرض حتى بعض الباحثين عن تقديم مصادر حول الموضوع بحجة كونها وثائق داخلية تتميز بالحساسية، ضف إلى ذلك وجود مسافة بين الأكاديميين والجهات المشرفة على الإصلاحات، ويدعوا شتيح (2019-2020، ص 257) في هذا السياق إلى ربط مختلف مشاريع إصلاح وزارة المالية بالمحيط الجامعي الأكاديمي للاستفادة من نتائج مختلف أبحاثه.

### 2.1.3. المحاسبة العمومية في الجزائر في ظل مدونة حسابات الخزينة

نظام المحاسبة العمومية في الجزائر نظام مركزي، بمعنى أنه توجد إدارة مركزية واحدة تعمل على تحقيق التنظيم المحاسبي المتكامل من خلال تحصيل وصراف وتسجيل كامل العمليات المالية للدولة وإعداد التقارير الدورية للحسابات الختامية (سلوم، 2011، ص 118)، ويعتمد هذا النظام على دمج محاسبة المحاسب العمومي الثانوي في محاسبة المحاسب العمومي الرئيسي من أجل تجميعها لدى العون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية، وهو ما يتطلب قيام الهيئات العمومية بتقديم إيراداتها المحصلة إلى الخزينة التي ترتبط بها، والتي تلتزم بدورها بتسديد نفقات الهيئات العمومية التابعة لها ضمن التخصيصات المعتمدة في الميزانية العامة (شلال، 2013-2014، ص 100).

يتم على هذا الأساس تنظيم مصالح الإدارة المالية للدولة في الجزائر تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية، حيث تتكون شبكة المحاسبين العموميين على المستوى الوطني مما يلي (DGC, 2007a; 2020, pp. 8-10):

(1) المحاسبون العموميون الرئيسيون: يتم تكليفهم بتنفيذ العمليات المالية المحددة في القانون رقم 90-21 (1990) المتعلق بالمحاسبة العمومية، يقدمون تقاريرهم مباشرة للمديرية العامة

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

للمحاسبة، ويتعلق الأمر بالعون المحاسبي المركزي للخزينة العمومية وأمين الخزينة المركزية وأمين الخزينة الرئيسية وأمناء الخزائن الولائية. يستخدم هؤلاء المحاسبون مدونة حسابات سنة 1968؛

(2) المحاسبون العموميون الثانويون: وهم المحاسبون الذين تتم مركزة عملياتهم من قبل المحاسبين الرئيسيين ولا يقررون مباشرة للمديرية العامة للمحاسبة، ويتعلق الأمر بأمناء خزائن البلديات وأمناء خزائن القطاع الصحي والمؤسسات الاستشفائية الجامعية وقابضو الضرائب وقابضو الجمارك وقابضو أملاك الدولة ومحافظو الرهون. ويستخدم المحاسبون العموميون الثانويون التعليمية رقم 78 الصادرة في 17 أوت 1991 المتضمنة نظام محاسبة القيد المزدوج المتممة بالتعليمية رقم 101 المؤرخة في 3 مارس 1993 الصادرة عن المديرية العامة للمحاسبة والتي بدأ تطبيقها سنة 1994.

تعتمد العمليات المحاسبية ضمن هذا النظام على الأساس النقدي، حيث تأخذ بعين الاعتبار النفقات المدفوعة والإيرادات المحصلة خلال السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه الأخيرة تخص السنة المالية نفسها أو سنة مالية سابقة، ويقوم المحاسب العمومي الثانوي عند نهاية كل شهر بإرسال جداول ميزان الحسابات إلى المحاسب الرئيسي التابع له، والذي يقوم بدوره بعملية دمج محاسبة المحاسبين الثانويين المتواجدين في إقليمه المحاسبي إلى سجلات المحاسبة الخاصة بمصلحته، ليرسل ميزان الحسابات الخاصة بمصالحه إلى مصالح العون المحاسبي المركزي للخزينة الذي يقوم بعملية دمج وتركيز ميزان الحسابات للمحاسبين الرئيسيين على المستوى الوطني (شلال، 2013-2014، ص 101).

نتيجة لذلك، فإن نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر يتمحور حول حركة التدفقات النقدية المرتبطة بتنفيذ الميزانية العامة، ونجد هنا أنه لا توجد قيود متعلقة بحياسة الأصول الثابتة واهتلاكاتها، كما تنعدم قيود متابعة تطور المخزون في الهيئات العمومية ولا تحتوي مدونة الحسابات الحالية على حسابات لعرض العمليات على رأس المال، وبالتالي لا يتم تقديم قوائم مالية تبين أصول وخصوم هذه الهيئات أو تتبع نتيجة نشاطها.

### 3.1.3. محدودية الإبلاغ المالي الحكومي في ظل النظام الحالي للمحاسبة العمومية

بالنسبة لمخرجات المحاسبة العمومية الحالية في الجزائر ربما يكون حساب التسيير الذي يعده المحاسب العمومي أكثر الوثائق المعروفة في ظل نظام مدونة الحسابات، والذي كثيرا ما يتم الحديث عنه في سياق رقابة مجلس المحاسبة، إلا أن شلال (2013-2014، ص 143)<sup>1</sup> "لا يعتبر حساب التسيير سجلا محاسبيا أو أداة من القوائم المالية، حيث ينتج هذا الأخير عن تجميع وحفظ كل الوثائق الأصلية والقيود المحاسبية التي قام بتنفيذها المحاسب الرئيسي المعين على رأس هيئة محاسبية".

عمليا، تأخذ مخرجات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر شكل مستندات إحصائية تهدف إلى تغطية العجز في توفير البيانات المالية الناتج عن تطبيق الأساس النقدي، وتتمثل هذه المستندات فيما يلي (شلال، 2013-2014، ص ص 143-146):

(1) الوضعية المختصرة لعمليات الخزينة: تأخذ شكل جدول يوضح أثر تنفيذ الميزانية العمومية على

السيولة النقدية المتاحة للخزينة، حيث تنقسم إلى شقين، يعرض الأول رصيد تنفيذ الميزانية العامة للدولة، بينما يخصص الثاني لعرض مصادر الموارد المالية التي رصدت لتمويل عمليات الخزينة العمومية؛

(2) الحساب الختامي للدولة: يتضمن الخلاصة السنوية لنتائج تنفيذ الميزانية العمومية، حيث يوضح

المبالغ الفعلية للإيرادات المحصلة والنفقات المسددة ونتائج عمليات الحسابات الخاصة بالخزينة العمومية، وهو تقرير سنوي لا يخضع لمبدأ القيد المزدوج، ويسمح أيضا بعرض المبالغ الفعلية لنتائج التسيير والتجهيز بغض النظر عن ما إذا كانت هذه العمليات تخص سنة إعداد التقرير السنوي أو تخص سنوات سابقة؛

(3) الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التسيير: يسمح هذا التقرير للوزارات بمتابعة تطور حجم

نفقات التسيير التي تم صرفها فعليا، ويعرض في شكل جدول المبالغ المالية المصروفة وفق تبويب الميزانية العامة للدولة بهدف إبراز نسبة تقدم استهلاك اعتمادات الدفع السنوية الخاصة بميزانية التسيير؛

<sup>1</sup> من أجل مراجعة تفصيلية للدورة المستندية في ظل نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر أنظر شلال (2013-2014).

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

(4) الوضعية الشهرية والسنوية لتنفيذ ميزانية التجهيز: تأتي في شكل جدول يبيّن نسبة تقدم تنفيذ برامج التجهيز العمومي متعددة السنوات وفق تبويب الميزانية العامة، كما تعرض نسبة استهلاك الاعتمادات المالية السنوية المخصصة لتمويل تسديد نفقات التجهيز المبرمجة في شكل رخص برامج متعددة السنوات.

(5) الوضعية الشهرية للحسابات المالية للخزينة: تبين توزيع حجم السيولة النقدية المتاحة لدى الخزينة العمومية، حيث تعرض رصيد حساب الصندوق لمختلف المحاسبين العموميين، ورصيد الحساب البريدي الجاري للخزينة العمومية، ورصيد حسابها الجاري لدى البنك المركزي، وتسمح هذه المعطيات بمتابعة تطوّر التدفقات النقدية الناتجة عن تنفيذ الميزانية العامة للدولة بصفة مركزية.

نلاحظ من خلال هذا العرض أن النظام المحاسبي الحالي لا يهتم بتوفير بيانات حول المستحقات المالية غير المحصلة للدولة أو حول ممتلكاتها من أصول ثابتة، ولا بيانات مفيدة في مجال تقييم أداء الهيئات العمومية في استغلال الموارد العامة وتكاليف الأنشطة، وبالتالي فهو لا يسمح بالإفصاح الكامل والشفاف عن نتائج النشاط الحكومي، وتركّز المعلومات المالية المتوفرة على تبين الأثر النقدي لعمليات تنفيذ الميزانية العامة، ما يجعلها محدودة جدا في خدمة أغراض المساءلة وتقييم الأداء.

في هذا الإطار، يوضّح بن العرية (2016-2017، ص 221) بأن الوثائق المحاسبية المعتمدة في إطار تطبيق المدونة الحالية تمتاز بصفة عامة بتعقيدها وصعوبة استغلالها بسبب اعتمادها على الحسابات العامة التي تلخص مجمل العمليات المنفذة دون التطرّق إلى تفاصيلها، أي دون إعطاء معلومات دقيقة حول مختلف تقسيمات هذه العمليات، ما يصعب عملية التحليل والمقارنة، إلى جانب تميّز هذه الوثائق بطابعها الجزئي والتقليدي حيث لا تستجيب إلى المتطلبات المحاسبية الجديدة لا سيما في مجال معرفة ذمة الدولة.

من جهة أخرى، يسمح نظام المحاسبة الحالي بتطبيق رقابة مركزة على مدخلات ومخرجات حسابات الموجودات المالية للخزينة، حيث تم تصميم النظام المحاسبي في حد ذاته ليركز على "مراقبة التدفقات النقدية وتدقيق توازن الحسابات، ولا يهدف إلى تقديم قوائم مالية مبنية على أساس عرض نتائج النشاط الحكومي، لهذا السبب لا يقدم نظام المحاسبة العمومية بيانات وقوائم مالية تعرض مجمل أصول وخصوم القطاع العام" (شلال، 2013-2014، ص ص 146-147)، وهو ما يمكن اعتباره قصورا لا يسمح بتلبية احتياجات المستخدمين المختلفين للمعلومات المالية في القطاع العام في الجزائر.

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

بناء على ما سبق، فإن نظام المحاسبة على الأساس النقدي المستخدم حاليا في الجزائر لا يمكن أن يوفر بيانات كافية لجهات التدقيق الحكومي انطلاقا من تركيزه على الأثر النقدي لتنفيذ الميزانية في بياناته المالية، ما لا يسمح بتقديم تقييم مالي لمختلف أصول وخصوم الدولة في فترة مالية معينة، ولا بتوفير صورة عن تطورها، وهو ما يحدّ بالتأكيد من إمكانية تدقيق أداء الهيئات العمومية والمصادقة على حساباتها في إطار عمليات التدقيق المالي.

في ذات السياق، حاول السعيد أحمد (2015-2016، ص ص 185-186) تحديد الصعوبات المتعلقة بالإبلاغ المالي الحكومي في ظل نظام المحاسبة العمومية الحالي في الجزائر من خلال النقاط التالية:

- التركيز على الجانب الشكلي والامتثال للنصوص القانونية، حيث أن المحاسبة العمومية في الواقع هي أداة لاحترام رخص الميزانية، وبالتالي فإن عمليات التدقيق الحكومي في ظل هذا النظام تهدف إلى الرقابة على الامتثال للتراخيص الميزانية الخاصة بالإيرادات والنفقات؛

- إهمال تكاليف الإجراءات ونتائج عمليات الحكومة، حيث تركز المحاسبة على الحفاظ على الشكل القانوني في إطار احترام تراخيص الميزانية والتشريعات المعمول بها، ولا تهتم في نفس الوقت بتسجيل أو متابعة تكاليف الإجراءات، وينحصر الاهتمام في ظل هذا النظام على تدقيق مدى العمل في إطار القانون من عدمه، دون المحاسبة على النتيجة النهائية لتطبيق الميزانية ومدى نجاعة التسيير أو تحقيق الأهداف المطلوبة، وبمجرد توفر الشرعية تسقط الحاجة إلى أنواع التدقيق الأخرى.

كخلاصة، تؤكد ما توصلت إليه جابي (2018-2019، ص 271) بأن "مبادئ المحاسبة العمومية التي صممت لاحتواء مستوى الإنفاق العام في حدود الاعتمادات المقررة، والتي تركز على رقابة شرعية العمليات، أصبحت اليوم غير ملائمة لتلبية متطلبات التسيير العمومي الحديث المرتكز على الكفاءة والشفافية، فبعدما ركزت طويلا على الميزانية والتعامل مع المال العام، لا يجب اليوم أن تضمن الامتثال للوائح المالية فحسب، ولكن إضافة لذلك يجب أن تضمن الشفافية المالية".

### 2.3. مشاريع تطوير المحاسبة العمومية في الجزائر والتوجه نحو أساس الاستحقاق

فرض توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق العديد من التحولات التي لمست مختلف القطاعات، لتبدأ الدولة في برامج الإصلاح الهيكلي من خلال تكييف الإطار التشريعي والمؤسسي، وتعتبر الاستجابة لـ IPSAS جزءاً من هذا التطور من أجل السماح بالمقارنات الدولية، وقد ارتبطت إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر منذ البداية مباشرة بإصلاحات أنظمة الميزانية نظراً للعلاقة الوطيدة بينهما.

بناء على ذلك، لا يمكن الفصل في عرض مشاريع الإصلاحات بين الإصلاح المحاسبي والإصلاح الميزانياتي، ونبتاول في هذا السياق مجال الإصلاحات التي توجهت إلى تطبيق محاسبة الاستحقاق في القطاع العام، والتي بدأت رسمياً سنة 1995، من خلال مشروع المخطط المحاسبي للدولة الذي تم وضعه سنة 2002، ثم مشروع عصرنه أنظمة الميزانية وما تلتها من جهود لترسيم توجه الجزائر نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

#### 1.2.3. مشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE) لسنة 2002

جاء مشروع إعداد المخطط المحاسبي للدولة (PCE) كجزء من استراتيجية وزارة المالية لتطوير نظام المحاسبة العمومية باتجاه محاسبة الاستحقاق، حيث بدأ العمل عليه سنة 1995، وحسب تقييم المديرية العامة للمحاسبة فإنه باستثناء المجموعة 8 والمجموعة 9 في حسابات المخطط، والتي لا تتوافق مع محاسبة الاستحقاق، فإن المشروع الذي تم وضعه سنة 2002 يحتوي على هيكل منطقي لتصنيف العمليات متوافق مع تطوير محاسبة استحقاق تستجيب للمتطلبات الدولية (DGC, 2007a, p. 13).

يندرج إعداد المخطط ضمن مشروع تعاون بين وزارة المالية ممثلة في المديرية العامة للمحاسبة ووزارة الاقتصاد الفرنسية، وكذا خبراء من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، وقد تم الاعتماد في وضع محاور الإصلاحات على مدونة حسابات الخزينة الجزائرية والمخطط المحاسبي الوطني الجزائري (PCN) الذي كان مطبقاً في قطاع الأعمال قبل سنة 2010، وكذا المخطط المحاسبي للدولة الفرنسية لسنتي 1970 و1995، وحضر فوج العمل في نوفمبر 1996 ملفاً حول مشروع المخطط ليتم إرساله إلى مختلف مصالح هيكل وزارة المالية لإبداء الرأي والملاحظات، والتي على أساسها تم إعداد التقرير النهائي الذي قدم لمجلس الحكومة في نوفمبر 1996 وصودق عليه في 23 أبريل 1997 للشروع في مداولات تجمع مختلف الأطراف المعنية على المستوى الوطني (بن ناصر، 2016-2017، ص 288؛ عبود، 2019-2020، ص 296).

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

في سنة 2000، تم إطلاق مرحلة تجريبية للمخطط على مستوى الخزينة الولائية لولايات بومرداس وتيبازة وتيزي وزو وبجاية وغرداية وميلة، ليتم بعدها تعميم الاختبار على كامل التراب الوطني حسب التعليمات رقم 07 الصادرة في 11 أبريل 2004، والتي تنص على أن يمسك المحاسبون العموميون خلال المرحلة التجريبية المحاسبة بصفة مزدوجة تسمح بتسجيل العمليات مرتين، الأولى وفق مدونة حسابات الخزينة (النظام القديم) والأخرى حسب مشروع مخطط حسابات الدولة الجديد (، Instruction N° 07, 2004).

سمح المخطط المحاسبي للدولة بإدخال أساس الاستحقاق إلى المحاسبة العمومية في الجزائر بشكل جزئي رغم إعداده بمعزل عن IPSAS، وتم تحديد القوائم المالية تحت هذا النظام بالميزانية وحساب النتيجة وجدول ذمة الدولة (DGC, 2004). ورغم الاهتمام الكبير الذي أولاه المشروع للإطار التقني للمحاسبة العمومية إلا أنه واجه صعوبات عديدة من الناحية التطبيقية، فمحاولة النظام للتعويض عن النقص في الحسابات المساعدة من خلال تقديم عدد كبير من التقسيمات الفرعية لحسابات معينة نتج عنه صعوبة وتعقيد في استعماله، ولم تتمحور المشاكل الرئيسية التي واجهت النظام حول مدونة الحسابات بل تركزت في الإجراءات الضرورية لتعبئة المعلومات المراد تسجيلها (DGC, 2007b, p. 13)، ما أدى إلى حدوث ركود في وتيرة الإصلاح ليتم التخلي عن المشروع نهائيا بعد تراكم صعوبات تطبيقه.

يعتقد العديد من الباحثين بأن عدم الاعتماد على المعايير الدولية هو أحد أهم أسباب فشل مشروع المخطط المحاسبي للدولة لسنة 2002 (السعيد أحمد، 2015-2016؛ بن ناصر، 2016-2017؛ قمو، 2017-2018؛ جابي، 2018-2019)، خصوصا وأن الجزائر انتقلت إلى استعمال النظام المحاسبي المالي (SCF) المستوحى من IFRS سنة 2010، لتتخلى عن PCN الذي تم الاعتماد عليه في إعداد المخطط المذكور، فيما حصر شلال (2013-2014، ص ص 236-237) من جهة أخرى أسباب عدم إمكانية تطبيق النظام الجديد فيما يلي:

- غياب مخطط يوضح الحدود الزمنية لكل مرحلة من مراحل مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، وعدم تحديد الإجراءات الانتقالية من النظام القديم إلى النظام الجديد؛
- تركيز مشروع إصلاح المخطط المحاسبي للدولة على عصرنة الإطار التقني للمحاسبة العمومية دون التعرض إلى تطوير وإصلاح الإجراءات والتنظيمات الداخلية للعمليات المحاسبية؛

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

- لم يهتم الإصلاح بضبط الإطار الشكلي والنوعي للوثائق المحاسبية المستعملة لقيود العمليات في النظام الجديد، واستمر المحاسبون باستعمال المستندات المحاسبية لنظام محاسبة الخزينة عند تجربة تطبيق المخطط المحاسبي الجديد للدولة؛
- عدم تحديد شكل القوائم المالية المتعلقة بعرض ميزانية الدولة وتحديد نتائج تنفيذ قانون المالية؛
- عدم الانتهاء من إعداد النظام الآلي لتسجيل العمليات المالية وفق النظام الجديد.

زيادة على ذلك، فإن غياب الإرادة السياسية وإشكالية رفض التغيير من طرف العنصر البشري المعني بالإصلاحات -سواء بسبب نقص التكوين أو لأسباب أخرى- تشكل أهم العوائق أمام أي مشروع إصلاح، وقد أشارت قمو (2017-2018، ص 239) إلى أن عدم الانسجام بين الإصلاح المحاسبي والمالي يعد أحد أهم معوقات مشاريع إصلاح نظام المحاسبة العمومية، حيث لا توجد في الجزائر مدونة للميزانية العامة للدولة بسبب الاعتماد على القانون العضوي رقم 84-17 الصادر في 17 جويلية 1984.

نشير إلى أن هذا النقص قد تم تداركه مؤخرا من خلال المصادقة على مشروع القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية في سبتمبر 2018، والذي يكرس فكرة المحاسبة على أساس الاستحقاق ما يسمح للجزائر بالاستمرار في مسار إصلاحات المحاسبة العمومية، فبعد التخلي عن مشروع المخطط المحاسبي للدولة لسنة 2002 تم التركيز على إصلاح جديد يتماشى مع IPSAS في إطار مشروع عصرنه أنظمة الميزانية.

### 2.2.3. مشروع عصرنه أنظمة الميزانية وجهود إصلاح المحاسبة العمومية

يشمل مشروع الإصلاح المحاسبي الجديد الذي تتوجه الجزائر إلى تطبيقه والذي يتوافق مع IPSAS محورين رئيسيين، الأول يتعلق بعصرنه أنظمة الميزانية بحيث تنتقل من التسيير وفق الوسائل إلى التسيير وفق النتائج ما يسمح بتقييم الأداء وتطبيق البرامج متعددة السنوات، أما الثاني فيتمثل في وضع مخطط محاسبي جديد في القطاع العام يتوافق مع متطلبات IPSAS ويسمح بتطبيق محاسبة الاستحقاق وإصدار قوائم مالية ذات محتوى معلوماتي يخدم أغراض الشفافية والمساءلة.

اعتمدت الجزائر في هذه المرحلة على الخبرات الدولية وبشكل خاص الفرنسية، حيث بدأت منذ سنة 2001 بتوقيع العديد من الاتفاقيات وبرامج التوأمة بهدف تطوير قدرات الأجهزة الوطنية المختصة على قيادة الإصلاحات، كما قامت بإصدار قانون عضوي جديد متعلق بقوانين المالية في خطوة كانت منتظرة لتجسيد النية السياسية للإصلاح. نستعرض فيما يأتي أهم محطات مخطط الإصلاحات.

### 1.2.2.3. التعاون مع البنك الدولي للإنشاء والتعمير

جاء التعاون بين الجزائر والبنك الدولي للإنشاء والتعمير (IBRD) في إطار جهود زيادة فعالية النفقات العامة، حيث نتج عن النقاشات التي دارت بين الطرفين خلال الفترة 1998-2000 إمضاء اتفاقية قرض مع البنك الدولي للإنشاء والتعمير تحت رقم 7047 (Crédit N° 7047-AL) بهدف تمويل مشروع عصرنه أنظمة الميزانية، وتم تكليف وزارة المالية والبنك الجزائري للتنمية باتخاذ جميع التدابير الضرورية لتنفيذ عمليات إنجاز المشروع وتنسيقها ومتابعتها ومراقبتها (مرسوم رئاسي رقم 01-140، 2001، ص 7).

قدّرت التكلفة الأولية لمشروع عصرنه أنظمة الميزانية بـ24.4 مليون دولار أمريكي، يتم تمويل ما يقارب 18.4 مليون دولار أمريكي منها من خلال البنك الدولي للإنشاء والتعمير، ويهدف المشروع إلى مراجعة شاملة لأنظمة إعداد وتنفيذ المحاسبة الرقابية والحوسبة ومراقبة ميزانية الدولة من خلال (MAEP/Point Focal National, 2009, p. 119):

- إنشاء ميزانية متعددة السنوات تركز على أساس النتائج، حيث تسمح البرامج المقاسة بمؤشرات الأداء برصد أفضل لها؛
- تحسين عرض ونشر الميزانية من خلال إنشاء تطبيق حاسوبي لإعداد الميزانية (SIGBUD)؛
- تحسين صياغة سياسات الميزانية من خلال وضع إطار متوسط المدى يحدد أهداف الإيرادات والنفقات؛
- إعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقات العامة من خلال تبسيط دورة تنفيذ النفقة العامة وحوسبتها عن طريق تطوير نظام متكامل لإدارة الميزانية.

من أجل تسيير عملية الإصلاحات، قامت الدولة بإنشاء مديرية عصرنه أنظمة الميزانية على مستوى المديرية العامة للميزانية، كلفت بمتابعة مشروع العصرنه واقتراح النصوص التنظيمية بمختلف أشكالها وكذا تنفيذ وتعميم ومتابعة التعليمات المنبثقة عن مشروع عصرنه الميزانية، إضافة إلى مديرية أنظمة المعلومات التي تعمل على الأنظمة المسيرة للمعلومات بوزارة المالية (مرسوم تنفيذي رقم 07-364، 2007).

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

نشير هنا إلى أن تنفيذ المشروع عرف تأخرا كبيرا مقارنة بما كان مخططا له، حيث جاء في النص الأصلي للاتفاقية<sup>1</sup> بأن نظاما ميزانياتيا مبنيا على الأداء سيتم تبنيه سنة 2006، بحيث تكون ميزانية سنة 2008 محضرة سنة 2007 ومنفذة سنة 2008 حسب المقاربة الجديدة، غير أن المشروع الأول (MSB1) الذي غطى الفترة 2004-2007 لم يعرف طريقه إلى التطبيق، ليبدأ تمديد المشروع مرة ثانية (MSB2) في الفترة 2008-2012 استعدادا لتجسيد ميزانية 2012 على أساس النتائج، إلا أنّ المشروع الجزائري تأخر في إصدار القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، وإعطاء دفعة للمشروع، لينتقل التطبيق الأول حسب ما جاء في القانون العضوي رقم 18-15 إلى سنة 2023.

### 2.2.2.3. التعاون مع خبراء فرنسيين

تدخل هذه الخطوة في إطار الحصول على الاستشارة من خبراء دوليين مختصين في التسيير العمومي والمالية العامة، ويتعلق الأمر بإيكال مهمة إعداد دراسة تمهيدية سنة 2003 للسيد فرحات إيكال الذي كان حينها مدير عصرنة أنظمة الميزانية لدى المديرية العامة للميزانية بوزارة المالية، ومجموعته من الخبراء الفرنسيين السادة Gérard Néel، Bernard Douysset، و Claude-Eric Desguin، هدفت إلى تحليل الأدوات الموجودة التي يمكن استخدامها كأساس لإجراءات التعديل وصياغة الاختصاصات، وكذا توضيح حجم التغييرات التي ينبغي إدخالها فيما يتعلق بالاتجاهات الكبرى والخيارات التقنية، إضافة إلى وضع جدول زمني لتنفيذ عنصر إعداد الميزانية لمشروع عصرنة النظام الميزانياتي وبناء خطة تدخل الخبراء الاستشاريين (بن ناصر، 2016-2017، ص 260).

قامت لجنة الخبراء بعقد مجموعة من الاجتماعات مع مسؤولي وزارة المالية والمديريات ذات العلاقة بالإصلاحات، وتم الخروج بتقرير نهائي يشخص محدودية النظام الميزانياتي التقليدي والحاجة إلى تحديثه استجابة للتغير الحاصل في مجال التسيير العمومي الجديد، وقد تمت الاستفادة من هذا التقرير حسب بن ناصر (2016-2017، ص 261) في تخطيط استراتيجيات وألويات تنفيذ مشروع عصرنة أنظمة الميزانية في الجزائر.

<sup>1</sup> النص الأصلي للاتفاقية الممضاه بين البنك الدولي للإنشاء والتعمير والدولة الجزائرية سنة 2001 متوفر على الانترنت باللغة الإنجليزية، ويوضح خطة تمويل المشروع ومكوناته بما فيها التكلفة الإجمالية، على الموقع:

[http://documents1.worldbank.org/curated/en/528271468191950330/text/ICR113000P06491C0disclose\\_d011111101.txt](http://documents1.worldbank.org/curated/en/528271468191950330/text/ICR113000P06491C0disclose_d011111101.txt)

### 3.2.2.3. التعاون مع مجمع الاستشارات الفرنسي GIP-ADETEF

مجموعة المصلحة العامة للمساعدة في تطوير التبادلات في مجال التقنيات الاقتصادية والمالية GIP-ADETEF هو مجمع استشارات يعمل على تحسين التسيير العمومي في البلدان النامية التي تمر بمرحلة انتقالية تابع للوكالة الفرنسية للخبرات التقنية الدولية AFETI، قامت الجزائر بالتعاقد مع المجمع في فيفري 2005 لمدة 49 شهرا بهدف عصنة عملية تنفيذ النفقات العامة بالتعاون مع مكتب الاستشارة البلجيكي SEMA Belgium والمكتب الهولندي-الفرنسي ATOS Origin والمدرسة العليا للإدارة بالجزائر، بعقد قيمته 2.25 مليون أورو من تمويل البنك الدولي للإنشاء والتعمير (Morel, 2006).

هدفت عملية التعاون إلى وضع مسار جديد للنفقات العمومية وإعداد المخطط المحاسبي الجديد وإعادة تنظيم الخدمات والتكوين، ووضع الهياكل الدائمة للرقابة على النفقات (Morel, 2006). وقد قام المجمع الفرنسي بإعداد مجموعة من التقارير والدراسات لوضع الأسس التنظيمية والتقنية للإطار المحاسبي الجديد للدولة، على أساس الانتقال من محاسبة النقدية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، وشملت هذه التقارير مخططا توجيهيا لتكييف المعايير المحاسبية للدولة مع الواقع المحاسبي الجزائري، ومشروع لهيكل حسابات الدولة مرفق بمشروع المخطط المحاسبي للدولة، بالإضافة إلى مخطط الكتابات المحاسبية (بن ناصر، 2016-2017، ص 291).

### 4.2.2.3. التعاون مع مؤسسة CRC Sogema

جاء تعاقد الجزائر مع مؤسسة<sup>1</sup> CRC Sogema كجزء من مشروع عصنة أنظمة الميزانية، حيث تم الاستعانة بهذا المكتب مرتين لتنفيذ الجزء الأول من المشروع (2007-2004)، والمرحلة الثانية (2008-2020) التي هدفت إلى تسهيل الخيارات الاستراتيجية باستخدام معلومات وتحليلات ذات جودة أفضل لتعزيز القدرات على التنبؤ والتخطيط للإنفاق العام ودعم المساءلة وتحسين شفافية الميزانيات لتوضيح الخيارات المتعلقة بالسياسات الاقتصادية والاجتماعية (CowaterSogema, 2019)، وتركز هذه المرحلة على الدعم المؤسسي وتدريب وتأهيل العنصر البشري المشرف على النظام الميزانياتي القائم على النتائج.

<sup>1</sup> CRC Sogema هي واحدة من أكبر الشركات الكندية المتخصصة في إدارة المساعدات الإنمائية الرسمية ومشاريع التعاون الدولي، وقد اندمجت سنة 2017 مع مؤسسة Cowater International ليشكلوا معا مؤسسة CowaterSogema International التي مازالت تنشط في نفس المجال إلى يومنا الحالي.

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

وقد أسفرت الأعمال التي قام بها المكتب عن إصدار مجموعة من التقارير سمحت بصياغة أهم محاور المشروع المتعلقة بالميزانية والإعلام الآلي وأنظمة المعلومات وإعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية مع برمجة عملية التطبيق في 1 جانفي 2017، إلا أنه ومع تأخر ورود الملاحظات حول المعايير المختارة من قبل الوزارات المعنية تم مبدئياً تأخير التطبيق (السعيد أحمد، 2015-2016، ص 209). ويوضح الموقع الرسمي للمؤسسة بأن سنة 2020 هي آخر سنة في العقد الذي يجمع الطرفين (CowaterSogema, 2019).

### 5.2.2.3. المخطط الاستراتيجي لعصرنة المالية العامة (PSMFP)

بدأت وزارة المالية الجزائرية بإعداد المخطط الاستراتيجي لعصرنة المالية العامة سنة 2012 من خلال إنشاء هيئة مكلفة بإعداد المخطط والذي تمت المصادقة عليه من قبل وزارة المالية، ليتم تحويله إلى ممثل الاتحاد الأوروبي في الجزائر في مارس 2016، ويعتبر هذا المخطط أداة مفتاحية لضمان التعاون وإشراك جميع الأطراف في إجراءات العصرنة على مختلف المستويات، ويتضمن المخطط الاستراتيجي أربع مراحل (P3A, 2013, p. 7):

- إقامة ورشات دراسية حول الممارسات الجيدة والدروس المستفادة من تجارب البلدان المجاورة؛
- تشخيص جهود العصرنة في الهياكل المختلفة وإعداد المسودة الأولى للمخطط الاستراتيجي لعصرنة المالية العامة، والتي تمثل مشروع البرنامج الذي تقدمه وزارة المالية إلى الحكومة؛
- التشاور مع مستويات الهياكل المختلفة لتحقيق المشروع الاستراتيجي الذي تشترك فيه جميع مستويات التسلسل الهرمي، حيث تشكل الخطة التي اعتمدها الحكومة مرجعية لجميع المبادرات المتعلقة بالمالية العامة؛
- تنفيذ الخطة من خلال مراكز إدارة المشاريع المتعددة على أساس الالتزامات المعلنة، حيث تتولى خلية الأعمال عملية متابعة الموارد بما في ذلك مختلف الأدوات المقترحة من خلال التعاون مع الاتحاد الأوروبي.

تم ترسيم المخطط الاستراتيجي لعصرنة المالية العامة سنة 2018 من خلال إصدار القانون العضوي رقم 15-18، على أن يبدأ تطبيقه سنة 2023، كما أمضت الجزائر والاتحاد الأوروبي تبعا لهذا البرنامج، وفي إطار عملية برشلونة للشراكة الأوروبية متوسطة، اتفاق شراكة دخل حيز التنفيذ في سبتمبر 2005 يحدّد الإطار القانوني الذي يضبط العلاقات بين الطرفين في المجالات الاقتصادية والتجارية والسياسية

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

والاجتماعية والثقافية. وضمن برنامج دعم تنفيذ اتفاق الشراكة المذكور، تم إمضاء مشروع توأمة مع الاتحاد الأوروبي بعنوان "دعم المديرية العامة للمحاسبة لإعداد نظام محاسبة الاستحقاق" لصالح المديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية صادر بتاريخ 26 مارس 2019 بمشاركة الاتحاد الأوروبي بمنحة قيمتها القسوى 1,1 مليون أورو (P3A, 2019a, pp. 4-5).

يهدف البرنامج الذي تم تحديد مدته بسنتين إلى مرافقة تصميم نظام محاسبة على أساس الاستحقاق للهيئات العمومية بهدف تنفيذه، وذلك بتطوير مهارات مهنية ومتعددة للمديرية العامة للمحاسبة من خلال تكوين المستخدمين وتبادل الخبرات، وتصميم نظام محاسبة الاستحقاق للهيئات العمومية، واختبار تنفيذه على مواقع تجريبية في أرض الواقع، مع مراعاة ما يلي (P3A, 2019a, p. 12):

- صياغة المحاسبة العامة مع محاسبة الميزانية لكل نوع من أنواع الهيئات العمومية؛
- التحقق المنتظم من اتساق وتقارب المرجعية المحاسبية بين الدولة والهيئات العمومية والجماعات المحلية؛
- الاستجابة لنظام المعلومات الذي سيرافق تطبيق النظام المحاسبي الجديد؛
- شروط تطبيق المديرية العامة للمحاسبة للرقابة الداخلية لمحاسبة الهيئات العمومية.

### 3.3. الوضعية الحالية للإصلاحات

إن ارتباط إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر بالإصلاح الميزانياتي، وعدم إمكانية إدخال النظام المبني على IPSAS حيز التطبيق دون تحقيق مشاريع إصلاح الميزانية وإجراءات تنفيذ النفقات العامة، دفع بوزارة المالية إلى التركيز أولاً على إصدار القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الذي من شأنه أن يؤسس لنظام ميزانياتي معاصر يستجيب لاحتياجات المرحلة، وقد قامت الدولة في هذا الإطار بعملية إعادة هيكلة للتنظيم الداخلي للإدارة المركزية لوزارة المالية في جوان 2021 أسفر عن إنشاء مديريات فرعية لعصرنة وتوحيد مقاييس محاسبة الدولة والجماعات الإدارية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات المماثلة (المرسوم التنفيذي رقم 21-252، 2021، ص 20)، وتركزت الإصلاحات في الفترة الحالية على محاسبة الدولة المتعلقة بالهيئات المركزية مع التمهيد لتمديدها إلى جميع الهيئات العمومية في المراحل اللاحقة. نتناول فيما يلي وضعية الإصلاحات المتعلقة بالميزانية العامة والمحاسبة العمومية في الجزائر.

### 1.3.3. القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية

يتم تنفيذ النفقات العمومية في الجزائر حاليا على أساس متطلبات القانون رقم 84-17 الصادر في 07 جويلية 1984 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم، لذلك، لم يتم تطبيق أي عنصر مرتقب في الإصلاح الميزانياتي الذي يتطلب لاعتماده نهائيا تعديل النصوص التنفيذية المقابلة، كما سيجب تعديل القانون رقم 90-21 (1990) المتعلق بالمحاسبة العمومية. وعلى هذا الأساس كثيرا ما أشارت الدراسات التي اهتمت بتطوير المحاسبة العمومية في الجزائر إلى أن التأخر في إصدار القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية الجديد أحد أهم أسباب عدم إمكانية تطبيق الإصلاحات، لأن تبني المعايير المحاسبية للدولة يتطلب إطارا قانونيا مستقرا ومتماسكا وإلا فلن يستطيع تحقيق كل أهدافه.

على هذا الأساس، وبعد انتظار طويل، أفرج المشرع الجزائري عن القانون العضوي رقم 18-15 (2018) المتعلق بقوانين المالية، والذي جاء ليضع أساس الاعتماد على ميزانية البرامج والأداء بدل ميزانية البنود<sup>1</sup> والمعتمز بدأ تطبيقه لأول مرة سنة 2023، ويحدد القانون المعايير الجديدة لتحضير وتنفيذ قانون المالية والمصادقة عليه، كما ينص على إصلاح محاسبة الدولة والرقابة على النفقات العامة والمحاسبة العمومية.

فيما يخص المحاسبة العمومية، فإن القانون العضوي رقم 18-15 (2018، ص 16) يفرض على الدولة ابتداء من تاريخ تطبيقه والذي حدّد مبدئيا بسنة 2023 أن تمسك ثلاث أنواع من المحاسبة تشمل محاسبة ميزانياتية ومحاسبة عامة ومحاسبة تكاليف وذلك كما هو موضح في الجدول 5.

---

<sup>1</sup> تستعمل الجزائر حاليا طريقة ميزانية البنود والتي تعتبر الطريقة التقليدية في تخطيط وتنفيذ الميزانية، حيث تعتمد على وضع السياسات العامة بغض النظر عن الموارد، ولا يعكس أسلوب الإنفاق في ظل ذلك أولويات الحكومة، وبالتالي تتعلق التكاليف المباشرة ببنود الميزانية وليس بنشاطات البرنامج. على العكس من ذلك، تربط ميزانية البرامج والأداء التخطيط الاستراتيجي بعيد المدى بالميزانية العامة، وتركز على التحليل الذي يسمح للهيئات العمومية بالتوزيع الفعال لمواردها لتحقيق أهدافها قريبة وبعيدة المدى. من أجل تفصيل أكثر في أنواع الميزانيات وتطورها التاريخي أنظر مغني (2017-2016).

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

### جدول 5. أنواع المحاسبة التي تمسكها الدولة حسب القانون العضوي رقم 18-15

الأنظمة الفرعية	المحاسبة الميزانية	المحاسبة العامة	محاسبة التكاليف
<b>الطبيعية</b>	تنقسم إلى محاسبة التزامات ومحاسبة إيرادات ونفقات، قائمة على الأساس النقدي وتخدم أغراض الامتثال لرخص البرلمان.	قائمة على أساس الاستحقاق الذي يسمح بالحصول على صورة صادقة لحالة الأصول والخصوم، الوضع المالي والنتائج، وتستند إلى مبدأ ربط النفقات والإيرادات بالسنة المالية.	تعمل على تحليل تكاليف مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار البرامج، ما يجعل من الممكن الحصول على التكاليف الكاملة عن طريق صب نفقات الدعم غير المخصصة.
<b>الهدف</b>	وصف، الإشراف على ومراقبة الإيرادات والمصاريف	توفير معلومات محاسبية حول الوضعية الاقتصادية والمالية وممتلكات الهيئات العمومية.	تسمح بجمع المعلومات حول التكاليف حسب الوظيفة أو الأنشطة أو الخدمات.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على ما جاء في القانون العضوي رقم 18-15 (2018).

على هذا الأساس، تم الإبقاء تحت القانون الجديد على المحاسبة الميزانية التي تعتبر جزءا هاما من أنظمة الميزانية في الدول ذات التوجه الأوروبي القاري في التسيير العمومي مثل الجزائر<sup>1</sup>، مع إدخال محاسبة عامة على أساس الاستحقاق تمثل جوهر الإصلاح المحاسبي وتسمح بإعطاء صورة مضبوطة للواقع المالي للدولة وتوفير الشفافية من خلال التقدير الدقيق للالتزامات والممتلكات بغض النظر عما هو موجود في الخزينة الأمر الذي لم يكن ممكنا في النظام القديم، وتمثل المحاسبة العامة بدورها مصدرا يسمح بتطبيق محاسبة التكاليف في القطاع العام والتي تخدم أغراض المسؤولية والتقدير الدقيق لتكاليف الخدمات المقدمة بغية التحكم فيها.

يتم العمل حاليا على إصدار النصوص التنظيمية الضرورية لتنفيذ متطلبات ما جاء في القانون العضوي رقم 18-15، حيث تعمل الدولة على وضع الإطار الضروري للبدء في تطبيق القانون، ونوضح من خلال الجدول 6 أهم النصوص التنظيمية الصادرة لغاية الآن في هذا الإطار.

<sup>1</sup> تعتبر فرنسا مهد التوجه الأوروبي القاري في تنظيم القطاع العام والمحاسبة العمومية والمالية، وقد قامت بتصدير هذا النمط إلى مختلف مستعمراتها بما في ذلك الجزائر.

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

### جدول 6. أهم النصوص التنظيمية الصادرة المتعلقة بالقانون العضوي رقم 18-15

السنة	النص القانوني
2019	قانون رقم 09-19 مؤرخ في 11 ديسمبر يعدل ويتم القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر سنة 2018 والمتعلق بقوانين المالية.
2020	مرسوم تنفيذي رقم 20-335 مؤرخ في 22 نوفمبر يحدد كفاءات تصميم وإعداد الإطار الميزانياتي المتوسط المدى.
2020	مرسوم تنفيذي رقم 20-353 مؤرخ في 30 نوفمبر يحدد العناصر المكونة لتصنيف إيرادات الدولة.
2020	مرسوم تنفيذي رقم 20-354 مؤرخ في 30 نوفمبر يحدد العناصر المكونة لتصنيفات أعباء ميزانية الدولة.
2020	مرسوم تنفيذي رقم 20-382 مؤرخ في 19 ديسمبر يحدد شروط إعادة استعمال الاعتمادات الملغاة.
2020	مرسوم التنفيذي رقم 20-383 مؤرخ في 19 ديسمبر يحدد شروط وكفاءات حركة الاعتمادات المالية وكذا كفاءات تنفيذها.
2020	مرسوم تنفيذي رقم 20-384 مؤرخ في 19 ديسمبر يحدد شروط وكفاءات تنفيذ اعتمادات الدفع المتوفرة خلال الفترة التكميلية.
2020	مرسوم التنفيذي رقم 20-385 مؤرخ في 19 ديسمبر يحدد كفاءات تسجيل واستعمال الأموال المخصصة للمساهمات بعنوان البرامج المسجلة في ميزانية الدولة.
2020	مرسوم تنفيذي رقم 20-386 مؤرخ في 19 ديسمبر يحدد شروط استعادة الاعتمادات المالية.
2020	مرسوم تنفيذي رقم 20-387 مؤرخ في 19 ديسمبر يحدد كفاءات إعداد جدول التعداد المرفق بمشروع قانون المالية للسنة.
2020	مرسوم تنفيذي رقم 20-403 مؤرخ في 26 ديسمبر 2020 يحدد شروط نضج وتسجيل البرامج.
2020	مرسوم تنفيذي رقم 20-404 مؤرخ في 29 ديسمبر يحدد كفاءات تسيير وتفويض الاعتمادات المالية.
2020	المرسوم التنفيذي رقم 01-421 الصادر في 20 ديسمبر يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المعدل والمتمم الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
2021	مرسوم تنفيذي رقم 21-62 مؤرخ في 08 فبراير 2021 يحدد إجراءات التسيير الميزانياتي والمحاسبي الملائمة لميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات والمؤسسات العمومية الأخرى المستفيدة من تخصيصات ميزانية الدولة.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على موقع الأمانة العامة للحكومة <http://www.joradp.dz/HAR/Index.htm>

نشير هنا إلى أن ما جاء في القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية يتعلق مباشرة بحاسبة الدولة، حيث أن إجمالي الإصلاحات التي بدأتها الجزائر كان مخططا لها منذ البداية أن تضع محاسبة المؤسسات المركزية للدولة كأولوية في المراحل الأولى، كما نلاحظ أن مجموعة النصوص التنظيمية الصادرة ركزت سنة 2020 على تنفيذ قوانين المالية إلى غاية صدور المرسوم رقم 21-62 سنة 2021 الذي تناول التسيير الميزانياتي والمحاسبي للهيئات العمومية، ويتم اتباع مقاربة تدريجية لتطبيق أساس الاستحقاق على

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

مجال معين للقطاع العام في كل فترة، على أن تشمل المرحلة الثانية محاسبة الهيئات العمومية بمختلف أنواعها (جابي، 2018-2019، ص 222).

يؤكد القانون العضوي الجديد في هذا الخصوص بأن "المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات والمؤسسات العمومية الأخرى المستفيدة من تخصيصات ميزانية الدولة تطبق بعنوان ميزانيتها نفس المبادئ المطبقة على الميزانية العامة للدولة، وتخضع لكيفيات وإجراءات التسيير الميزانياتي والمحاسبي الملائمة التي يحددها التنظيم" (القانون العضوي رقم 18-15، 2018، ص 11).

### 2.3.3. تصميم نظام محاسبة الاستحقاق للهيئات العمومية

يمثل إصلاح محاسبة الهيئات العمومية جوهر مشروع التوأمة مع الاتحاد الأوروبي الذي انطلق سنة 2019 في إطار المخطط الاستراتيجي لعصرنة المالية العامة، والذي يبني على المشاريع السابقة بغية تحقيقها على أرض الواقع، حيث تم وضع مخطط زمني لتطوير مختلف المهارات المهنية للمديرية العامة للمحاسبة وتصميم نظام محاسبة الاستحقاق للهيئات العمومية واختبار تنفيذه على مواقع تجريبية على أرض الواقع حسب المعايير المحاسبية المحددة من قبل المرجعية الدولية (IPSAS) استكمالاً لما جاء في القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية (P3A, 2019a).

في هذا الإطار، يحدد (Benrahou and Djamil (2020, p. 156) خطوات اعتماد محاسبة الاستحقاق في الجزائر انطلاقاً من الأهداف التي اقترحتها مشروع التوأمة في 3 مراحل رئيسية، بدأت بالفعل منذ بدأ مشروع عصرنة أنظمة الميزانية سنة 2005، وتمر بالمصادقة على القانون العضوي رقم 18-15، لتنتقل سنة 2023 المرحلة التطبيقية على أرض الواقع، وذلك كما هو موضح في الشكل 7.

#### شكل 7. خطوات تطبيق محاسبة الاستحقاق في القطاع العام في الجزائر



المصدر: (Benrahou and Djamil (2020, p. 156)

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

يظهر المخطط الموضح في الشكل 7 أن الجهود الحالية للدولة لتطبيق محاسبة الاستحقاق في الهيئات العمومية ما هي إلا امتداد للمشاريع السابقة، إلا أنه من الصعب تحديد الوقت الضروري لتطبيق نظام المحاسبة الذي يتم العمل عليه بشكل كامل، نظرا للعوائق المتوقعة للتطبيق الميداني.

من جهة أخرى، صدر عن المديرية العامة للمحاسبة مطلع سنة 2021 وثيقة تتضمن المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية بهدف الاستشارة، تم توزيعها على الخبراء لإثرائها، تؤكد الوثيقة في افتتاحيتها أن أحكام القانون العضوي رقم 18-15 تؤثر بشكل مباشر على المنظومة المحاسبية الحالية ما يتطلب بالضرورة إعادة صياغة القانون الذي يحكم المحاسبة العمومية، بحيث يشمل الإصلاح إدراج المستجدات الواردة في القانون العضوي المذكور مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات التسيير الكلاسيكي للعمليات المالية ومحاسبة الدولة، ويذكر مشروع القانون صراحة أن الانتقال من محاسبة الصندوق إلى المحاسبة على أساس الحقوق المثبتة (محاسبة الاستحقاق) في الجزائر سيكون بالاعتماد على مرجع محاسبي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، ويلائم السياق للجزائري ما يسمح باستخراج قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الذمة المالية والوضعية المالية والنتيجة عند إقفال الدورة المحاسبية (المديرية العامة للمحاسبة، 2021، ص ص 2-3).

فيما يخص المهام الجديدة للمحاسبين العموميين وتعديل إجراءات تنفيذ النفقات العمومية بشكل يدمج الأمرين بالصرف في الوظيفة المحاسبية، تشير المديرية العامة للمحاسبة أن الإصلاحات المستوحاة من IPSAS تؤثر على هذه الأطراف فيما يخص تنفيذ النفقات بالشكل التالي (DGC, 2007a, p. 15):

- بالنسبة للأمر بالصرف، وفي ظل الاعتماد على ميزانية البرامج، يتم تحديد مسير للبرنامج والذي يكون عوناً في الإدارة المركزية أو اللامركزية مكلفاً بإدارة ميزانية برنامج معين، وتقع تحت مسؤوليته مصلحة إدارية تسيّر النفقات حسب تخصيصات رخص الالتزامات، وتأمراً بالصرف حسب مخصصات ائتمان الدفع بعد التصديق على الخدمة المقدمة (المصادقة على الفواتير) عن طريق إنشاء أمر الدفع واعتماده، وأخيراً تسجيل المصروفات في المدونة الميزانية والمحاسبية؛
- بالنسبة للمحاسب العمومي، تكون مصلحة الفوترة هي نقطة الدخول الوحيدة لتلقي الفواتير وتسجيلها قبل الجدولة وتكون مسؤولة عن تصفية النفقات، فيما يقوم الأمر بالصرف بالمصادقة على الخدمة المقدمة المحددة في الفاتورة. تسمح هذه المصادقة للأمر بالصرف عبر نظام

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

للإعلام الآلي بصياغة الأمر بالدفع، كما يدير رسائل التنكير للموردين. من جهة أخرى، تتحقق خدمة التأشير من انتظام النفقات، وتقوم مصلحة الاعتراضات بمركزة الاعتراضات المختلفة والتحقق مما إذا كانت أوامر الدفع تخضع للاقتطاع، لينتقل الأمر إلى مصلحة التسديد والتي تبدأ مع استلامها لأمر الدفع المصادق عليه وبعد إجراءات الفحص بإعداد ملفات مستندات الدفع الصادرة، وتقوم بسداد الدين عن طريق المؤسسات المالية التي تؤكد تسويته، وتقوم مصلحة التسديد بتسجيل مستندات الدفع في المدونة المحاسبية.

تجدر الإشارة هنا إلى أن التأشير المسبقة للمراقب المالي في ظل القواعد الجديدة ستكون في شكل تأشيرة شاملة مخصصة للنفقات الخاضعة للالتزام بشكل سنوي، مع الإبقاء على التأشير الخاصة بالعمليات عالية المخاطر وإعطاء المراقب المالي سلطة إنشاء أو إعادة فرض الرقابة المسبقة بالنسبة لعمليات المسيرين التي ثبت أنها غير مرضية من حيث الامتثال للإجراءات الموضوعية، كما ينتظر أن يتم إحياء الدور الاستشاري للمراقب المالي من خلال إشراكه في المراحل الأولية في تقييم العمليات التي يتم إدخالها في ميزانية الموظف المفوض وفي المراحل اللاحقة في عمليات التدقيق (DGC, 2007b, pp. 15-16).

بالنسبة للمخطط المحاسبي للدولة، بدأت الجزائر عمليا تحت إشراف وزارة المالية بتجارب ميدانية لأربع معايير محاسبية تسمح بتقريب عرض البيانات المالية على المستوى المحلي من المتطلبات الدولية، ويتعلق الأمر بكل من IPSAS1 عرض البيانات المالية، IPSAS2 بيان التدفق النقدي، IPSAS23 الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)، و IPSAS21 عرض معلومات الميزانية في البيانات المالية (MAEP/Point Focal National, 2009, p. 108)، ونشير هنا إلى أن وزارة المالية الجزائرية لا توفر بيانات تفصيلية عن أماكن تطبيق هذه التجارب أو النتائج المتوصل إليها ودرجة تطبيقها.

كما قامت المديرية العامة للمحاسبة سنة 2008 باقتراح دليل لمخطط حسابات الدولة مبني على الاستشارات التي قامت بها، حيث تم اعداده بمنظور مستهدف ليتم تنفيذه داخل نظام معلومات مستقبلي متكامل اعتمادا على مدونة الحسابات الحالية والمخطط المحاسبي للدولة لسنة 2002 والنظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) المستوحى من IFRS (DGC, 2008, p. 3).

من خلال تواصلنا مع المديرية العامة للمحاسبة في وزارة المالية، تمكنا من الحصول على وثيقة تتضمن التحديث الأخير للإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية للدولة المزمع تضمينها في النظام المحاسبي

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

الجديد، حيث تم بناء مجموعة المعايير الأولية المقترحة سنة 2014 على نسخة سنة 2005 من IPSAS، وعند الانتهاء من المشروع، كان IPSASB قد أصدر أحدث نسخة من IPSAS باللغة الإنجليزية في سبتمبر 2018، إلا أن النسخة الفرنسية من هذه المعايير لم تصدر بعد، وبسبب عائق اللغة تم الاعتماد في تحديث المخطط المحاسبي للدولة على النسخة الصادرة عن مجلس تنميط الحسابات الفرنسي (CNOCP) الصادرة سنة 2018 والمتضمنة نسخة IPSAS الصادرة سنة 2015 عن IPSASB (CNC & DGC, 2019, p. 3).

نظرا لمجال الحرية الذي يعطيه IPSASB للدول التي ترغب في تبني IPSAS أو استعمالها كمرجعية لمعاييرها الوطنية، فقد أدت العمليات الاستشارية التي قامت بها الجزائر إلى التوجه نحو اعتماد بعض المعايير دون الأخرى، من خلال إصدار معايير محلية مبنية على نظيرتها الدولية حسب ما يلائم احتياجات الدولة، مع إمكانية دمج بعض المعايير مع بعضها البعض في مستند واحد يتناول جميع جوانب مجموعة أوسع من العناصر.

من جهة أخرى، تنظر المديرية العامة للمحاسبة الجزائرية إلى IPSAS على أنها لا تتمتع جميعا بنفس النطاق، حيث يضع بعضها مبادئ عامة تطبق على جميع المعاملات والوثائق الموجزة التي تنشرها الدولة، فيما يحدد البعض الآخر شروط المحاسبة عن معاملات محددة بدقة. وعليه، ترى المديرية بأنه ينبغي تقسيم هذه المعايير على النحو التالي (DGC, 2007b, pp. 36-85):

(1) **معايير ينبغي تكييفها:** يتعلق الأمر بالمعايير ذات النطاق العام التي تحدد التزامات الإبلاغ

المالي أو التعامل مع المعاملات السيادية الضرورية، لأن عدم اعتماد مبادئها من شأنه عرقلة تقديم الحسابات التي تلبية معايير الجودة الرئيسية للمحاسبة على أساس الاستحقاق؛

(2) **معايير يمكن تطبيقها مستقبلا:** يقع ضمن هذا الصنف معايير يُنصح بتأجيل تطبيقها بهدف

تركيز جهود التوحيد المحاسبي على المصالح والهيكل التي تقع ضمن النطاق المحدد

للدولة، ومعايير لا تخدم الدور الحالي للدولة الجزائرية، وبالتالي لا تأخذ الأولوية في

التطبيق، ويتعلق الأمر بالمعايير IPSAS8 المصالح في المشاريع المشتركة

(ملغى)، IPSAS11 عقود الإنشاء، IPSAS13 عقود الإيجار، IPSAS20 الإفصاحات عن

الأطراف ذوي العلاقة، وIPSAS21 انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد؛

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

(3) معايير يمكن الاستغناء عنها: وهي معايير لا تتاسب البيئة الجزائرية أو توجهاتها الإصلاحية وتتمثل في IPSAS10 التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع وIPSAS22 الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام ومعيار الإبلاغ المالي على الأساس النقدي.

بناء على ما سبق، تم اقتراح 17 معيارا محاسبيا لإدراجها في مخطط المعايير المحاسبية للدولة في مشروع سنة 2019 نوضحها من خلال الجدول 7.

### جدول 7. قائمة المعايير المحاسبية المدرجة في مشروع مخطط المعايير المحاسبية للدولة

الترميز	المعيار
NCE 1	1. عرض القوائم المالية
NCE 2	2. جدول التدفقات النقدية
NCE 3	3. الإيرادات من المعاملات غير التبادلية
NCE 4	4. المصاريف
NCE 5	5. مكونات خزينة الدولة
NCE 6	6. الأدوات المالية: الديون والخصوم المالية الأخرى
NCE 7	7. المساهمات والديون الملحقة
NCE 8	8. عرض معلومات الميزانية في القوائم المالية
NEC 9	9. التثبيات المادية
NCE 10	10. التثبيات المعنوية
NCE 11	11. المخصصات، الخصوم المحتملة والأصول المحتملة
NCE 12	12. الإيراد من المعاملات التبادلية
NCE 13	13. المخزون
NCE 14	14. عقود الإيجار
NCE 15	15. انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقدية
NCE 16	16. السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء
NCE 17	17. ديون الأصول المتداولة

المصدر: (2019) CNC & DGC

من الناحية التطبيقية، لا تزال هذه المعايير لم تعتمد بصفة رسمية لكونها في مرحلة الدراسة، حيث وزعت في نسختها الأولى الصادرة سنة 2014 على مختلف المصالح والمديريات عبر الوزارات لإبداء الرأي والملاحظات، ليتم فيما بعد إعداد الصياغة النهائية لها كخطوة أولى، ومن ثم ستقدم النسخة المعدلة المستندة إلى الملاحظات والتعديلات إلى لجنة مؤلفة من رؤساء الإدارات الوزارية الرئيسية للموافقة عليها، وسينشر

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

مخطط المعايير المحاسبية النهائي بموجب مرسوم وزاري (جابي، 2018-2019، ص 194؛ عبود، 2019-2020، ص 409). وقد سمحت لنا الوثائق المتحصل عليها من قبل المديرية العامة للمحاسبة على مستوى وزارة المالية من الاطلاع على التقسيم الزمني المتوقع لخطوات تطبيق النظام المحاسبي الجديد، والذي تنتظر إليه وزارة المالية على أنه يتكون من ثلاث برامج وذلك كالتالي (DGC, 2019, pp. 4-12):

### النظام المحاسبي للدولة: يتطلب مدة دنيا قدرها 885 يوما مقسمة على الخطوات التالية:

- جرد وتشخيص الوضعية القائمة: 70 يوما؛
- إنشاء مخطط حسابات الدولة: 260 يوما؛
- تطبيق نظام محاسبة الدولة على أساس الاستحقاق: 315 يوما؛
- التحضير لتعميم النظام المحاسبي للدولة: 215 يوما.

### النظام المحاسبي للجماعات المحلية: يتطلب مدة دنيا قدرها 855 يوما مقسمة على الخطوات التالية:

- جرد وتشخيص الوضعية القائمة: 70 يوما؛
- إنشاء مخطط حسابات الجماعات المحلية: 345 يوما؛
- تطبيق نظام محاسبة الجماعات المحلية على أساس الاستحقاق: 345 يوما؛
- التحضير لتعميم النظام المحاسبي للجماعات المحلية: 130 يوما.

### النظام المحاسبي للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري: يتطلب مدة دنيا قدرها 885 يوما مقسمة على الخطوات التالية:

- جرد وتشخيص الوضعية القائمة: 70 يوما؛
- إنشاء مخطط حسابات الهيئات العمومية: 225 يوما؛
- تطبيق نظام محاسبة الهيئات العمومية على أساس الاستحقاق: 315 يوما؛
- التحضير لتعميم النظام المحاسبي للهيئات العمومية: 215 يوما.

تؤكد ضريفي وحاج جاب الله (2018، ص 236) في هذا السياق إلى أن مشروع إعداد الإطار المحاسبي الجديد قد قطع شوطا كبيرا على مستوى عملية التصور، حيث تم الانتهاء من إعداد الوثائق المتعلقة بمدونة الحسابات ومخطط الكتابات المحاسبية وجداول المرافقات وغيرها، إلى جانب تطبيق الإعلام الآلي المتعلق بإعداد القوائم المالية على الرغم من التحديات الكبيرة التي لا زالت تواجهه.

### 3.3.3. إدراج الأصول الثابتة للدولة ضمن الحسابات

تتجه الجزائر من خلال مشاريع تطبيق محاسبة الاستحقاق في القطاع العام إلى تبني نظام محاسبي تُخصّص المجموعة الثانية منه للأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة، وهي خطوة ضرورية من أجل دمج شامل لموارد الدولة في المحاسبة العمومية، حيث تعتبر هذه الأصول في ظل النظام الحالي نفقات تسجل وتحمل على أعباء السنة المالية التي تمت حيازتها فيها ولا تظهر في الميزانية العامة للدولة. ويؤكد المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية بأن نظام المحاسبة العمومية الجديد يتكوّن زيادة على المحاسبات الميزانية والعامة والتحليلية من محاسبة للمواد والقيم غير المتحركة، تمسك هذه الأخيرة من طرف المحاسب العمومي وذلك كما يلي (المديرية العامة للمحاسبة، 2021، ص 29):

- تعد محاسبة المواد محاسبة للجرد الدائم، وتهدف إلى وصف ومتابعة ومراقبة الموجودات والممتلكات المنقولة وغير المنقولة وكذا المخزونات؛

- يمسك محاسبة المواد أعوان معنيون من قبل الأمر بالصرف، يكون هؤلاء الأعوان مسؤولين شخصيا وماليا عن الحركات التي يأمر بها على عناصر الذمم. يقوم الأمر بالصرف والمحاسب العمومي المختص بإجراء مقاربات مزدوجة دورية بين معطيات محاسبة المواد ومعطيات المحاسبة العامة؛

- تهدف محاسبة القيم غير المتحركة إلى وصف الموجودات والحركات المتعلقة بالقيم والسندات والتذاكر والطوابع والقسميات الموجهة للإصدار والبيع، وكذا القيم والأشياء المسلمة من الغير.

ومن أجل تسيير المرحلة الانتقالية نحو إدراج الأصول الثابتة في المحاسبة العمومية لا بد من إجراء عملية جرد شاملة لهذه الممتلكات وتقييمها تمهيدا لإظهارها في الميزانية الافتتاحية. في هذا الخصوص، أصدرت الدولة الجزائرية المرسوم التنفيذي رقم 91-455 المتعلق بجرد الأملاك الوطنية، الذي أعطى صلاحيات تحديد وتصنيف الأملاك المنقولة وغير المنقولة للمديرية العامة للأملاك الوطنية بهدف إدراجها في الأموال العمومية (مرسوم تنفيذي رقم 455، 1991)، كما منعت المادة 83 من قانون المالية لسنة 2003 الأمرين بالصرف من صرف نفقات الصيانة والترميم لممتلكات الهيئات العمومية دون المرور على تسجيل هذه الممتلكات في الجدول العام للأملاك الوطنية (قانون رقم 2-11، 2002، ص 32) في خطوة تهدف إلى إلزامية إحصاء هذه الأصول الثابتة، وتم إصدار مرسوم تنفيذي سنة 2012 ينظم عملية الجرد العام لممتلكات الدولة ويشمل مختلف أشكال الممتلكات العمومية وتنظيم المعاملات المتعلقة بها

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

قانونيا من أجل الحفاظ عليها وحمايتها (مرسوم تنفيذي رقم 12-427، 2012)، كما سمحت إعادة هيكلة التنظيم الداخلي للإدارة المركزية لوزارة المالية سنة 2021 بتوضيح وتفصيل وتحديث تنظيم المديرية العامة للأموال الوطنية بشكل يطمح لمواكبة متطلبات الفترة (المرسوم التنفيذي رقم 21-252، 2021، ص 34).

على الرغم من ذلك، وحسب جابي (2018-2019، ص 215) في مقابلة أجرتها ضمن دراستها الميدانية فإن تقييم ممتلكات الدولة المنقولة تم فقط على تلك المخصصة لصالح الهيئات العمومية منذ عام 2003، أما بالنسبة للممتلكات المخصصة قبل 2003 فلم ينفذ إلا جزء واحد، ومازال العمل جاريا على البقية في ظل صعوبات متعلقة بعدم تعاون بعض الجهات والإعراض عن إنشاء وتحويل الوثائق والمعطيات حول الممتلكات العمومية، بالإضافة إلى الحجم الكبير للمهام ونقص اليد العاملة مقارنة بكثافة الأعمال. وبالنسبة للممتلكات المنقولة، وبسبب خصوصيتها، فقد رأت المديرية العامة للأموال الوطنية أن تتولى المديرية العامة للمحاسبة عملية جردها وتصنيفها تسهيلا لتنفيذ المخطط المحاسبي الجديد.

نشير هنا إلى أن IPSAS17 المتعلق بالأصول الثابتة الملموسة يعطي مدة 5 سنوات منذ التبرني الأول لإنشاء ميزانية افتتاحية شاملة توضح الذمة المالية للدولة، وهو ما يشكل تحديا كبيرا للجزائر، حيث تبقى هذه العملية الشاقة في طبيعتها غير مكتملة وغير كافية من الناحية التنظيمية، وينبغي أن يتم قبل التطبيق الأول تحديد الأحكام الانتقالية المتعلقة بإدراج الأصول الثابتة في الميزانية، وطرق التقييم الممكنة أخذا بعين الاعتبار خصوصية بعض الممتلكات، وتحديد إلى أي درجة سيتم الاعتراف بها (جزئيا أو كليا) والجدول الزمني المتوقع للتطبيق الكلي لمخطط الإدراج.

### 4.3. آفاق التدقيق الحكومي في الجزائر في ظل الإصلاحات

خلال استعراضنا لأدوات ومقاربات التدقيق الحكومي في الجزائر في الفصل السابق من هذه الدراسة، توصلنا إلى أنه في ظل الوضعية الحالية للنظام المالي والمحاسبي للدولة تتركز عمليات التدقيق على ناحية الامتثال للقوانين والتنظيمات، ورغم وجود إطار مهني مواكب للتطورات الدولية لعمليات تدقيق الأداء فلا يتم تطبيقه فعليا، كما تغيب عمليات التدقيق المالي المتعلقة بالمصادقة على الحسابات في ظل قصور النظام المحاسبي وغياب قوائم مالية معدة حسب المعايير الدولية تسمح للمدقق بإبداء رأيه حول مصداقيتها وموثوقيتها.

تعتقد مغني (2016-2017، ص 205-206) في هذا السياق بأن نظام المحاسبة العمومية يُبنى على ثلاث محاور ينبغي تطويرها بشكل متناسق، وتتمثل في المخطط المحاسبي للدولة والميزانية العامة للدولة والرقابة على الأموال العمومية، كما أعابت الباحثة على مشروع عصرنه أنظمة الميزانية إغفال الجانب المتعلق بالتدقيق والرقابة، ودعت إلى تسهيل عمليات التدقيق من خلال ربط الوثائق والبيانات المالية بمؤشرات قياس وتقييم الأداء المناسبة لكل برنامج من البرامج المدرجة في الميزانية العامة وعلى مستوى ميزانيات مختلف الهيئات العمومية، وكذا إدراج المصادقة على الحسابات في القطاع العام.

حسب المديرية العامة للمحاسبة، فإن نظام الرقابة المنتظر في ظل الإصلاحات يعطي الأولوية للتدقيق البعدي مع تكيف أدوات الرقابة الحالية وتحديات الفترة، حيث يتم دمج الرقابة الهرمية (رقابة الرؤساء على المرؤوسين) في الإجراءات الموضوعية من خلال السماح بتكليف مستوى الرقابة حسب الاتفاقية التي سيتم إبرامها بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، وتنظيم الرقابة الداخلية على عدة مستويات محلية وولائية ومركزية، ليبقى تنظيم عمليات التدقيق البعدي مركزيا، حيث يتوقع أن تسمح هذه الأخيرة بضمان تطبيق الإجراءات بشكل صحيح، وأن اتفاقيات الشراكة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي جعلت من الممكن تحسين جودة العمليات، وينتظر أن يخدم التدقيق البعدي أيضا أغراض استخراج المعلومات للمقارنات اللاحقة، وإمكانية التحقق من ملاءمة الإجراءات المطبقة وإعادة توجيه الضوابط اللاحقة وفقاً للانحرافات الملاحظة (DGC, 2007a, pp. 14-15).

زيادة على ذلك، نص المشروع التمهيدي لقانون المحاسبة العمومية على إنشاء لأول مرة خلية للرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي لدى كل الهيئات الخاضعة لهذا القانون، حيث تشمل عمليات تدقيق ميزانياتي ومحاسبي، يهدف الأول إلى تحييد كل المخاطر المتعلقة بتحقيق الأهداف الخاصة بنوعية المحاسبة

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

الميزانية والقدرة على تحمل البرامج وتنفيذها، بينما يهدف التدقيق المحاسبي الداخلي إلى تحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف نوعية الحسابات منذ الفعل المنشئ إلى غاية انتهاء العملية المحاسبية (المديرية العامة للمحاسبة، 2021، ص 32). وتشير المديرية العامة للمحاسبة إلى أن تصميم دعامة وظيفة الرقابة والتدقيق الداخليين في مصالح المحاسبة للهيئات العمومية هو أحد مراحل تصميم النظام المحاسبي الجديد للدولة من خلال إعداد الدليل المنهجي للرقابة الداخلية وصياغة معايير للتدقيق الداخلي (DGC, 2019).

إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر سيكون لها أيضا أثر بشكل خاص على الإبلاغ المالي الحكومي من خلال إصدار الهيئات العمومية لمجموعة من القوائم المالية تستجيب من ناحية المحتوى المعلوماتي لاحتياجات المدققين، ويكلف المحاسبون العموميون كما جاء في المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية بإعداد القوائم المالية مع احترام مبادئ وقواعد المحاسبة العمومية والتي تشمل حسب المصطلحات الواردة في مشروع القانون (المديرية العامة للمحاسبة، 2021، ص 30):

(1) الحصيلة أو قائمة الوضعية الصافية المالية؛

(2) حساب النتائج أو قائمة النجاعة المالية؛

(3) جدول تدفقات الخزينة؛

(4) الملاحق.

يتم الاعتماد على هذه القوائم في إعداد الحساب العام للدولة الذي شرع القانون العضوي رقم 15-18 المصادقة عليه من قبل مجلس المحاسبة انطلاقا من سنة 2023، حيث يبين هذا الحساب مجموع المعلومات التي تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الذمة والوضعية المالية للدولة، في انتظار صدور النصوص التي تبين طرق تجميع هذه القوائم المالية (المديرية العامة للمحاسبة، 2021، ص 30).

جاء القانون العضوي رقم 15-18 ليضع الخطوة الأولى فيما يتعلق بضبط خصوصيات هذه القوائم المالية، من خلال ما ورد في مادته الـ 65 على أن تكون "حسابات الدولة منتظمة وصادقة وتعكس بصفة مخلصمة ممتلكاتها ووضعيتها المالية" (القانون العضوي رقم 15-18، 2018، ص 16)، كما ورد في المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية مفهوم ضمان نوعية حسابات الهيئات العمومية من خلال احترام المبادئ المحاسبية بحيث يجب على هذه الحسابات أن (المديرية العامة للمحاسبة، 2021، ص 30):

- تكون مطابقة للقواعد والإجراءات المعمول بها؛

- تكون شرعية وصادقة؛
- تكون معدة وفق طرق دائمة من أجل ضمان قابلية المقارنة بين الدورات المحاسبية؛
- تسمح بالتحكم في جميع أحداث التسيير وفقا لدرجة معرفة واقعتها وأهميتها النسبية، في ظل احترام مبدأ الحذر؛
- ترتبط بضمان تناسق المعلومات المحاسبية المقدمة خلال الدورات المتتالية من خلال الحرص على الربط الجيد للعمليات مع الدورة المتعلقة بها؛
- تكون شاملة، وأن تستند على تقييم منفصل وتسجيل محاسبي مميز لكل من عناصر الأصول والخصوم وكذا الأعباء والنواتج، بدون إمكانية المقاصة؛
- تعتمد على كتابات محاسبية موثوقة وواضحة ووجيهة تعكس صورة صادقة للذمة والوضعية المالية.

في المقابل، ينبغي على محيط المحاسبة والتدقيق الحكوميين الاستجابة لهذه المتطلبات الجديدة، حيث من المعروف أن التدقيق من الخدمات التأكيدية التي تسمح بتعزيز مصداقية وموثوقية القوائم المالية، وبالتالي فإن إدراجه في مشروع الإصلاحات أمر ضروري استجابة لمتطلبات المرحلة.

في هذا السياق، جاء في المادة 88 من القانون العضوي 15-18 (2018، ص 20) تشريع المصادقة على حسابات الدولة لأول مرة في تاريخ الجزائر من طرف مجلس المحاسبة حسب مبادئ النظامية والصدق والوفاء، مع تبيين في تقرير التدقيق مختلف الإجراءات والفحوصات التي قام بها المدققون، وتحديد سنة 2023 كأول دورة لتطبيق هذه العملية التي تخص كخطوة أولى الحسابات المركزية للدولة، وتُظهر رغبة المشرع في توسيع دور مجلس المحاسبة وتعزيز علاقاته مع البرلمان، بحيث يصبح له دور فعال في تحقيق متطلبات الانتظام والصدق والصورة المخلصة للبيانات المالية.

تشير جابي (2019-2018، ص 195) في ذات السياق إلى أن محافظي الحسابات الجزائريين بدورهم سيكون لهم دور بارز من خلال تكليفهم المنتظر بالمصادقة على حسابات الهيئات العمومية الذي كان في السابق حصرا على ممارسات منظمات الأعمال، رغم عدم صدور النصوص التشريعية المتعلقة بذلك بعد بسبب وضع الهيئات العمومية في المرحلة الثانية من مشروع الإصلاح المحاسبي، وتشير الباحثة إلى أن التصديق التقليدي للانتظام الذي يقدمه المحاسب العمومي بتوقيع قوائمه المالية غير كاف لتلبية المتطلبات الجديدة في ظل نظام محاسبة الاستحقاق، كما اعتبر خبيطي وبكاري (2020، ص 818) تفعيل

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

التدقيق الحكومي من خلال المصادقة على الحسابات من طرف محافظي الحسابات تحت إشراف مجلس المحاسبة أحد أهم أسباب الإصلاح المحاسبي في القطاع العام، مقترحين تطبيقه على مراحل تركز في البداية على القطاعات الحساسة، وقد أكد المجلس الوطني للمحاسبة (الهيئة المشرفة على المهن المحاسبية في الجزائر) في هذا السياق في تعليمة صادرة مطلع سنة 2021 إلى أن المهنيين المستقلين سيلعبون دورا نشطا في إصلاحات المحاسبة العمومية في الجزائر من خلال المساهمة في المصادقة على حسابات الهيئات العمومية (CNC, 2021)).

على الرغم من هذا التأخر في التشريع والتطبيق، فقد لاحظنا في قانون الصحة الجديد الصادر سنة 2018، والذي تضمن تغييرات جوهرية في الأنظمة المحاسبية لمؤسسات الصحة العمومية في الجزائر، أن المشرع الجزائري عمد إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي المطبق في قطاع الأعمال منذ سنة 2007 في هذا النوع من الهيئات العمومية مع التشريع المباشر للمصادقة على حساباتها من قبل المدققين الخارجيين المستقلين التابعين لمهنة محافظة الحسابات (قانون رقم 18-11، 2018)، وذلك تبعا لتطبيق ذات النظام في عدد محدود من المؤسسات الاستشفائية ذات الطابع الخاص موزعة على كافة التراب الوطني منذ سنة 2006.

تجدر الإشارة هنا إلى أن التدقيق المالي في القطاع العام يخدم أغراضا قد تكون مختلفة عن نظيرتها في قطاع الأعمال، حيث يتم توجيه المساءلة في منظمات الأعمال للمستثمرين، ويكون أساس ذلك تحقيق هدف الربح وتعظيم ثروة الملاك، بينما للهيئات العمومية نوع مختلف من المساءلة تخدم أغراضا سياسية، وتكون خدمة التدقيق المالي على هذا الأساس وسيلة للتأكد من صحة العمليات المحاسبية وتوافق المعاملات مع ما تنص عليه التشريعات من جهة، كما قد تخدم أغراض الامتثال للقواعد المحاسبية من جهة أخرى، حيث أنه في غياب استعمال القوائم المالية لأغراض السوق قد يكون من شأن المدقق دفع المحاسبين إلى احترام القواعد المحاسبية عندما يكونون على دراية بأنه سيتم تدقيقها من طرف جهة مستقلة فيما بعد.

من جهة أخرى، ومن أجل أن تفيد المعلومات والمخرجات الناتجة عن النظام المحاسبي الحكومي الهيئات العمومية في تدقيق أدائها، يجب أن يوفر النظام المحاسبي المعلومات اللازمة والملائمة لغايات الرقابة الإدارية وعمليات التخطيط والبرمجة وأغراض التقييم والتحليل الاقتصادي، كما يجب أن يوفر معلومات مقارنة بين النتائج الفعلية والميزانية ومعلومات لتقييم كفاءة وفعالية الهيئة العمومية. وعليه، تستفيد

## الفصل الثاني: الإبلاغ المالي في القطاع العام وآفاق تطويره في الجزائر لأغراض التدقيق الحكومي

أغراض تدقيق الأداء في ظل النظام المحاسبي الجديد من كل من محاسبة التكاليف والتوجه نحو أساس الاستحقاق وأسلوب ميزانية البرامج والأداء (القطيش، 2011، ص 25).

يشير حيرش وطرشي (2018، ص ص 10-12) في هذا الخصوص إلى أن عصرنة نظام المحاسبة العمومية يمكن أن يخدم تدقيق اقتصاد وكفاءة أداء الهيئات العمومية من خلال إدخال أساس الاستحقاق المحاسبي الذي يسمح بتمييز مصادر واستخدامات الموارد المالية، ما يسمح بربط السنة المالية بكل نفقاتها وإيراداتها بغض النظر عن عمليات الدفع والتحصيل، وهو ما يعطي صورة شاملة حول تنفيذ البرامج والأنشطة وتحديد تكاليفها، ويدعم كذلك حل مشكلة اعتبار الأصول الثابتة نفقات عن طريق إدراجها في الحسابات واحتساب اهتلاكها، تفعيل عملية جرد ممتلكات الدولة، وتطبيق ميزانية البرامج على أساس النتائج.

### خلاصة

رغم خصائص الهيئات العمومية التي تميزها عن منظمات الأعمال وتؤثر على أنظمتها المحاسبية بعدة أشكال، إلا أن الإبلاغ المالي الحكومي بدأ يتوجه نحو محاكاة ما يحدث في قطاع الأعمال نتيجة للإصلاحات العميقة التي عرفها القطاع العام في سياق ما يعرف بالتسيير العمومي الجديد، وقد توضح لنا من خلال هذا الفصل أن ظهور IPSAS يعدّ أحد أهم مظاهر تطوّر المحاسبة العمومية في عصرنا الحالي، حيث تُبنى هذه المعايير على أساس الاستحقاق، ويعكس قبولها الواسع على المستوى الدولي الاعتقاد بفعالية إمساك السجلات المحاسبية بشكل مشابه لما يحدث في قطاع الأعمال، وتسمح بتوريد بيانات ملائمة لأغراض المساءلة بما يناسب القطاع العام.

فيما يخص حالة الجزائر، فقد تبينّت لنا محدودية مخرجات نظام المحاسبة العمومية الحالي التي تركز على الامتثال لتراخيص الميزانية ومختلف القواعد والقوانين السارية دون الأخذ بعين الاعتبار الحاجة إلى الشفافية والمساءلة، وهو ما أدركته الدولة الجزائرية التي عكفت على تقديم عدة مشاريع إصلاح وتعاون مع خبرات دولية بهدف مواكبة التطورات الحديثة، وتمكنت إثر ذلك من وضع مخطط معايير لحسابات الدولة مبنية على IPSAS في انتظار تطبيقه على أرض الواقع.

تسمح الإصلاحات التي شرعت فيها الدولة الجزائرية بخدمة أغراض التدقيق من خلال التغيير الجذري الذي يمس منظومة الإبلاغ المالي، وتوفير قوائم مالية على أساس الاستحقاق تخضع للمصادقة على الحسابات، وكذا توفير مؤشرات تخدم أغراض تدقيق الأداء من خلال الاعتماد على ميزانية النتائج.

بالإضافة إلى ذلك، نص القانون العضوي 15-18 على البدء الفعلي في المصادقة على حسابات الدولة سنة 2023، في انتظار الخطوات الإصلاحية الموائية التي تشمل الهيئات العمومية والمصادقة على حساباتها من قبل المدققين الخارجيين المستقلين، ما يشكل علاقة جديدة ومثيرة للاهتمام في القطاع العام في الجزائر تحاكي التوجهات الدولية في العديد من الأنظمة، وسنحاول التركيز على الجوانب النظرية لدخول المدققين الخارجيين المستقلين إلى مجال التدقيق الحكومي وعرض بعض التجارب الدولية في الفصل الموالي من الدراسة.

**الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها  
بالقطاع العام**

### تمهيد

يعدّ التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أحد أبرز التوجهات الدولية الحديثة التي تركت أثرا على مهنة التدقيق الخارجي المستقل، حيث برزت لها فرص جديدة للنشاط في سوق التدقيق الحكومي تم إنشاؤها من خلال تقنيات الشراكة بين القطاعين العام والخاص وتغيّر نماذج التسيير العمومي، وتم توسيع نطاق اختصاص المدققين الخارجيين المستقلين ضمن ثقافة مؤسساتية جديدة هدفت إلى خفض التكاليف والإعتماد على المناقصات التنافسية. نستهدف من خلال هذا الفصل تأطير العلاقة بين مهنة التدقيق الخارجي المستقل والقطاع العام نظريا، وتدعيمها بتجارب دولية تعزز الفهم وتعكس بشكل أدق الجوانب التنظيمية لهذه العلاقة.

خدمة لهذا الهدف، نخصص الجزأين الأول والثاني من هذا الفصل لتقديم مهنة التدقيق الخارجي المستقل في العالم والجزائر، نناقش من خلالهما مفهوم مهنة التدقيق وتطورها التاريخي على المستويين الدولي والمحلي، وكذا تقديم المعايير الدولية والجزائرية للتدقيق، ويتمحور هذا الجزء من الدراسة حول إبراز المفاهيم النظرية وتوضيح تطوّر الأطر التنظيمية للمهنة والمعايير الميدانية.

يناقش الجزء الثالث من الفصل الإطار النظري لأعمال المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام وقضايا الجودة، حيث برزت في الأدبيات السابقة نظريات ناقشت دخول مهنة التدقيق إلى مجال التدقيق الحكومي، تخدم أغراض دراستنا من خلال توفير إطار نظري لمناقشة البيانات في الدراسة الميدانية، لذلك نتناول في هذا الجزء باختصار هذه النظريات، ومن ثم نتعرض لقضية جودة أعمال المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام على ضوء المفاهيم المطروحة في الجزء النظري.

في الأخير، نسلط الضوء على تجارب دولية تتعلق بتنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية من خلال مناقشة حالة كل من فرنسا والدنمارك وإنجلترا، حيث تنتمي كل واحدة من هذه الدول إلى نموذج تسيير عمومي مختلف، ما من شأنه أن يسمح بالإطلاع على الصور الممكنة المتواجدة لتنظيم أعمال المدققين في بيئة التدقيق الحكومي.

## 1. تقديم مهنة التدقيق الخارجي المستقل

تخدم مهنة التدقيق الخارجي المستقل المصلحة العامة من خلال تحقيق جودة التدقيق في القطاعين العام والخاص، ما يدعم بدوره الثقة في الأسواق المالية ويحفز الاستثمار وتحويل واستغلال الفرص في الاقتصاد. وفي عالمنا المعاصر، يتم استيراد وتصدير الأساليب والمفاهيم والإصلاحات في هذا المجال عبر الدول مع هيمنة ظاهرة للتوجهات الأنجلوسكسونية يمكن تفسيرها بالتدخل الواسع للمكاتب الدولية الكبرى للتدقيق على الهيئات المنظمة وأصل المهنة في حد ذاتها حيث ظهرت لأول مرة في بريطانيا، وهي النقاط التي سنناقشها في هذا العنصر من خلال التعريف بمهنة التدقيق الخارجي المستقل، ثم التطور التاريخي للمهنة على المستوى الدولي، وأخيرا التفصيل في المعايير الدولية للتدقيق.

### 1.1. مفهوم مهنة التدقيق الخارجي المستقل

تندرج مهنة التدقيق الخارجي المستقل تحت نطاق مهنة المحاسبة (the accountancy profession)، حيث تنطوي هذه الأخيرة حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين على معارف المحاسبة والتدقيق والمالية والتسيير المالي والجباية، كما يطلق مصطلح محاسب مهني (professional accountant) على كل شخص لديه خبرة في ميدان المحاسبة تم تحقيقها من خلال التعليم الرسمي والخبرة المهنية، يجسّد ويحافظ على الكفاءة المهنية ويمتثل لمدونة قواعد السلوك، ويلتزم بمستوى احترافي عالي، ويخضع للتنظيم من قبل منظمة محاسبية مهنية أو آلية تنظيمية أخرى (IFAC, 2011, p. 7).

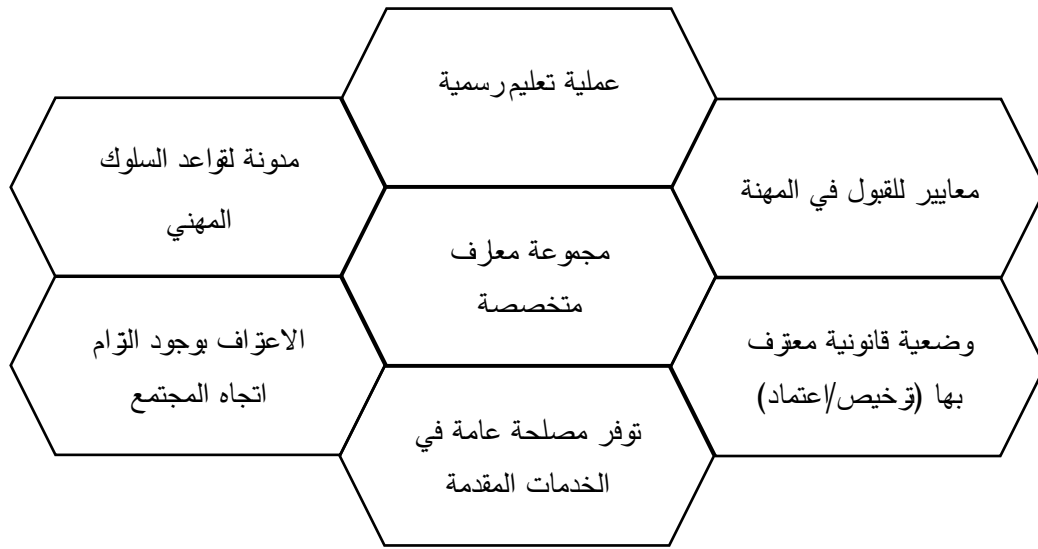
يمكن التفرقة بين أنواع المحاسبين المهنيين من خلال صفات معينة مثل الكفاءات التي يمتلكونها والمسؤوليات التي يتحملونها والخدمات التي يقدمونها (IFAC, 2011, p. 7)، ويقترح Baker et al. (2014, p. 372) في هذا السياق بأنه يمكن تمييز مهنة التدقيق عن الممارسة العامة للمحاسبة في كونها تركز على عمليات التدقيق التي يفرضها القانون وتنظّمها الدول، حيث تنطوي على الإصدار المنظم للبيانات والآراء حول التقارير المالية للمنظمات من طرف شخص أو مجموعة أشخاص معترف بهم بشكل رسمي من طرف الدولة أو الحكومة كأطراف مؤهلة للقيام بهذه العمليات.

من زاوية أخرى، يعتبر المجلس الدولي لمعايير أخلاقيات مهنة المحاسبة بأن أحد خصائص هذه المهنة هو قبولها لمسؤولية التصرف خدمة للمصلحة العامة، فمسؤولية المدقق لا تتوقف عند تلبية احتياجات زبون أو منظمة واحدة (IESBA, 2018, p. 16)، وإن كان التدقيق كما ناقشنا في الفصل الأول من هذه الدراسة قد ظهر وتطوّر منذ القدم، فإن مهنة التدقيق المستقل لم تبرز بشكلها الحالي إلا عند انتشار الثورة

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

الصناعية في أوروبا، حيث أن مفهوم المهنة (profession) في حد ذاته يتطلب التحديد والمناقشة (أنظر: Abbott, 1988). والمهنة بشكل عام ممارسات ماهرة تتطلب درجة عالية من الخبرة وتؤدي خدمة عامة، إلا أن التصور القديم لها انطوى على الاعتقاد باقتصار المهنة المستقلة القابلة للاكتساب على الأطباء والمحامين ورجال الدين، إلى غاية مطلع القرن التاسع عشر الذي تميّز ببروز عدد من المهنة الجديدة بما في ذلك المحاسبة والتدقيق (O'Regan, 2004, p. 211). يوضح الشكل 8 العناصر التي توفرت في مهنة التدقيق الخارجي المستقل والتي سمحت لها باكتساب صفة المهنية.

شكل 8. العناصر التي سمحت للمدققين الخارجيين المستقلين باكتساب صفة المهنية



المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على التحليل الوارد في (Carey (1969, p. 3).

نلاحظ من خلال الشكل 8 بأن العناصر التي سمحت للمدققين الخارجيين المستقلين باكتساب صفة مهنيين محترفين تشترك في كونها ذات طابع مؤسساتي، تتطلب زيادة على القبول العام وجود أجهزة رسمية تمثل المهنيين وتنظمهم، ومن هنا، فإن المنظمات المهنية التي بدأت بالظهور منذ أواخر القرن التاسع عشر تعتبر علامة فاصلة في تاريخ تطور مهنة التدقيق الخارجي المستقل، حيث تؤكد على أهمية تحديد قواعد إرشادية أخلاقية ومنهجية من أجل ضمان توحيد الأحكام.

### 2.1. التطور التاريخي لمهنة التدقيق الخارجي المستقل على المستوى الدولي

من المنظور التاريخي، يرتبط ظهور مهنة التدقيق الخارجي المستقل ارتباطاً وثيقاً بشركات المساهمة من خلال تطور القانون التجاري وقانون الشركات بشكل أساس في البلدان الصناعية وبالضبط في المملكة المتحدة، بالتوازي مع ظهور الثورة الصناعية خلال الفترة 1840-1920 وتوسع الصناعة وأسواق رؤوس

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

الأموال والنقل، حيث تزايدت الحاجة إلى المحاسبين وتطورت القوانين التي تنظم قطاع الأعمال، وزاد حجم الضرائب المفروضة التي تتطلب مهنيين محترفين للتعامل معها. إضافة إلى ذلك، ونظرًا لعدم خضوع السوق المالي للتنظيم وانتشار المضاربة، ارتفعت معدلات الفشل المالي، ولم تكن المسؤولية محدودة فكان المستثمرون مسؤولين عن ديون الشركة، وأصبح واضحاً أنهم في حاجة إلى الحماية.

استجابة لذلك، تم تمرير قانون شركات المساهمة (Joint Stock Companies Act) في المملكة المتحدة عام 1844، والذي نص على أنه يتعين على المديرين جعل دفاتر الشركات متوازنة وإصدار ميزانية كاملة وعادلة، بالإضافة إلى تعيين مدققين لفحص الحسابات. مع ذلك، كان المدققون حسب هذا القانون مجرد مساهمين يختارهم زملاؤهم (Kumar & Mohan, 2015, p. 44)، لذلك لم ينبثق عنه منظمة مهنية للمحاسبين أو المدققين ولا معايير أو قواعد تدقيق موحدة ولا تدريب أو مؤهلات أخرى للمهنيين، ويؤكد Carey (1969, pp. 17-18) أنه خلال هذه الفترة كان اتجاه التدقيق ونطاقه يُحدّدان فقط وفقاً لتقدير المدقق، وكان سن القوانين المتعلقة بالتدقيق يركز بشكل أساسي على الكشف عن الاحتيال.

في منتصف القرن التاسع عشر، أنشأ القانون الإنجليزي مهنة المدقق المستقل كآلية لحماية المساهمين، ويعتبر Carey (1969, p. 5) قبول المدققين البريطانيين تحمل مسؤولية تجاه الجمهور والمستثمرين والزبون الذي دفع أتعابه بمثابة لبسهم لعباءة المهنية، ونشوء ما يعرف بالمدقق الخارجي المستقل أو المدقق القانوني، كما يؤكد Brewster (2003, p. 70) بأن مفهوم المسؤولية اتجاه أصحاب المصالح التي تبناها المدققون البريطانيون في سنوات ما قبل الحرب العالمية الأولى سرعان ما تجلّى في تصوّر أكثر عمومية يتمثل في المصلحة العامة. ومن أجل كسب ثقة الجماهير، كان على المدققين تطوير منظمات مهنية ووضع معايير تقنية وأخلاقية، وكذا إنشاء نظام تدريب للمدققين المستقبليين.

تبعاً لذلك، ظهر أول تجمّع للمحاسبين المهنيين سنة 1854 في إدنبرة (Edinburgh) باسكتلندا بموجب ميثاق ملكي سمح للأعضاء باستخدام لقب محاسب قانوني (Chartered accountant)، لتصبح أول منظمة رسمية معترف بها لمهنة المحاسبة، ومن ثم انتشرت منظمات مماثلة في البلاد لم تندمج إلا سنة 1951 تحت تسمية معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا، كما قام عدد من المحاسبين بفتح مكاتب خاصة لممارسة المهنة في لندن انبثقت عنها بعض كبرى مكاتب التدقيق المعروفة حالياً، وعملوا على تشكيل جمعيات محلية للمحاسبين في لندن وليفربول ومانشستر وشيفيلد ومدن أخرى، اندمجت في عام 1870 لتنبثق عنها منظمة وطنية لتمثيل المهنة سنة 1880 تحت تسمية معهد المحاسبين القانونيين في

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

إنجلترا وويليز، والذي يجمع كل منظمات المحاسبة في تلك الأجزاء من بريطانيا، وقد سعت هذه المنظمات منذ بداياتها الأولى إلى وضع معايير السلوك وامتحانات قبول العضوية، مع السماح للأعضاء باستخدام لقب محاسب قانوني (Carey, 1969, pp. 19-20).

إلى جانب ذلك، أخذت مهنة التدقيق بالتطور خارج المملكة المتحدة بشكل سريع مع نهاية القرن التاسع عشر، حيث تمت أول عملية تدقيق خارجي مستقل في هولندا سنة 1879، وتم تأسيس أول منظمة مهنية للمدققين الخارجيين المستقلين في البلد سنة 1895 (Meuwissen, 2014, p. 14)، وظهر مؤهل المدقق الخارجي المستقل لأول مرة في فرنسا في عام 1863، فيما أنشأ قانون 24 جويلية 1867 الخاص بالشركات الإطار المؤسسي للمهنة تحت تسمية مفتش الشركة (commissaire de société)، أما بالنسبة للمنظمات المهنية فتعتبر الجمعية الفرنسية للمحاسبة (Société de la comptabilité de France) التي أسست سنة 1881 أول منظمة لمهنيي المحاسبة في فرنسا، لتحل محلها منظمة الخبراء المحاسبين في باريس سنة 1912 (Ramirez, 2003, p. 67). وخارج القارة الأوروبية ظهرت المنظمات المهنية للمدققين بشكل خاص في دول الثروة المشتركة حسب النموذج البريطاني؛ في نيوزيلندا وجنوب إفريقيا سنة 1894 وفي كندا سنة 1902 (Meuwissen, 2014, p. 14).

أما الولايات المتحدة الأمريكية، فقد استوردت التوجه نحو إعطاء صفة المهنية إلى المدققين من المملكة المتحدة مع انتقال العديد من المحاسبين القانونيين البريطانيين في أواخر القرن التاسع عشر إلى الولايات المتحدة الأمريكية، حيث كان يتم استثمار رأس المال البريطاني في الصناعات الأمريكية المتنامية، وقد قام المحاسبون القانونيون الاسكتلنديون والإنجليز الذين استقروا في الولايات المتحدة خلال الربع الأخير من القرن التاسع عشر بالكثير من أعمال التدقيق المبكرة خدمة للمصالح البريطانية (Brewster, 2003, p. 51). وبتشجيع ومشاركة هؤلاء الزوار من الخارج، شكلت مجموعة من المحاسبين المحليين عام 1887 الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين، وهي السلف المباشر للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين حالياً، وقامت ولاية نيويورك سنة 1896 بتمرير أول قانون للاعتراف بالتأهيل المعروف باسم المحاسب القانوني المعتمد (Certified Public Accountant) والذي وضع حجر الأساس لبداية مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية (Zeff, 2003, p. 190).

تطورت مهنة التدقيق منذ ظهورها الأول في نهاية القرن التاسع عشر إلى غاية عصرنا الحالي استجابة للأحداث الهامة في مجال الأعمال مثل فشل المنظمات والفضائح المالية، كما تغيرت طبيعة وحجم

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

الطلب على خدمات التدقيق، إذ نلاحظ أن أعمال التدقيق ازدهرت مع نمو الأسواق المالية وانتشارها رغم أن التدقيق الخارجي المستقل لم يكن إلزاميا في كل الدول بمجرد ظهور المهنيين والاعتراف بأهمية دورهم، فعلى سبيل المثال، لم تفرض الولايات المتحدة الأمريكية إلزامية التدقيق المستقل إلا بعد إنهيار الأسواق المالية إثر أزمة 1929 (Meuwissen, 2014, p. 14). وبالتوازي مع التحوّلات الاقتصادية التي عرفها العالم، تمكّن المدققون الخارجيون المستقلون من اكتساب مكانة اجتماعية واعتراف واسع بأهمية وظائفهم في ظل الطلب الكبير على الخبرة المتخصصة لإجراء عمليات تدقيق عالية الجودة للشركات متعددة الجنسيات الكبيرة والمعقدة بشكل متزايد.

ولعل أبرز ما ميّز تطوّر مهنة التدقيق الخارجي المستقل على المستوى العالمي هو النمو الهائل لمكاتب المحاسبة الكبرى في العالم والمعروفة حاليا بالـBig4<sup>1</sup>، حيث تجسّد هذه المكاتب توجه مهنة المحاسبة لما ذهبت له الشركات متعددة الجنسيات بداية من سنوات السبعينات من توسع غير مسبوق واندماجات متعددة بهدف تحقيق وفورات الحجم، لتمتلك اليوم -زيادة على الهيمنة على أهم أسواق التدقيق في العالم- نفوذا كبيرا في أهم الهيئات الدولية التي تنظم مهنة المحاسبة في القطاعين العام والخاص.

على الرغم من ذلك، فإن الفضائح المالية والمحاسبية التي عرفتھا الدول المتقدمة وبشكل خاص في مطلع القرن الواحد والعشرين (مثل Waste Management، Enron، WorldCom، Tyco، HealthSouth و Freddie Mac)، والتي تورط فيها المدققون الخارجيون المستقلون بشكل مباشر أو غير مباشر، قد أثرت على المهنة من خلال زعزعة ثقة العامة في المدققين، زيادة على التشريعات المفروضة بعد كل حادثة كرد فعل من السلطات. ولعل أكثر هذه الفضائح تجسيدا لتأثير تضارب المصالح على استقامة مهنة التدقيق هو انهيار مكتب Arthur Anderson سنة 2002 (أحد الـBig5) عقب إفلاس الشركة العملاقة Enron سنة 2001، هذه الأخيرة قام مديرها المالي الرئيس بالتعاون مع عدد آخر من المسيرين

---

<sup>1</sup> تطلق تسمية الـBig4 على مكاتب المحاسبة الأربعة الكبرى التي تهيمن شبكاتھا على مهنة المحاسبة عبر العالم من خلال عقد اتفاقيات مع مكاتب أخرى لتبادل الاسم والعلامة التجارية ومعايير الجودة، وتقدم خدمات متعددة من بينها التدقيق وخدمات التأكيد والاستشارة. تتمثل الـBig4 في Price Waterhouse Coopers، KPMG، Deloitte و Ernst & Young. ظهر مصطلح "الكبار" (Big n) في نهاية سنوات الستينات لوصف المكاتب العشرة الأكبر لمهنة المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية من حيث رقم الأعمال وعدد الموظفين، ونظرا لعمليات الاندماج التي دخلت فيها العديد من هذه المكاتب تقلص عددها إلى ثمانية ثم ستة خلال منتصف سنوات الثمانينات، ومع انهيار مكتب Arthur Anderson سنة 2002، بقيت 4 مكاتب فقط تسيطر على مهنة المحاسبة في العالم.

لاستغلال ثغرات وتقنيات محاسبية مركبة<sup>1</sup> بهدف إخفاء ديون بملايير الدولارات ناتجة عن صفقات ومشاريع فاشلة تورطت فيها الشركة، والتحايل على مجلس الإدارة ولجنة التدقيق فيما يخص ممارساتهم عالية المخاطر، مستفيدين من تواطؤ فريق التدقيق التابع لمكتب Arther Anderson والذي تبين أنه سمح بالعديد من التجاوزات متأثراً بكون Enron زبونه الحصري ما أثر على استقلاليته، بالإضافة إلى ارتباك المدققين أمام عمليات محاسبية لم يسبق لهم التعامل معها من قبل. وقد نتج عن المحاكمات اللاحقة إدانة Arthur Anderson بتهمة إتلاف أدلة وعرقلة العدالة ما أدى إلى انهيار مكتب التدقيق وتقليص عدد Big-6 من خمسة إلى أربعة (Shore & Wright, 2018, p. 10).

تركت هذه القضية علامة فارقة في تاريخ مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية والعالم ككل، حيث ظهر مصطلح ما بعد Enron (post-Enron) ليدل على عهد جديد في حوكمة الشركات وتنظيم أسواق رأس المال ككل، وعلى مستوى مهنة التدقيق، ظهرت العديد من التشريعات التي فرضت قيوداً جديدة على المدققين، على غرار قيام البرلمان الأمريكي بتمرير قانون Sarbanes-Oxley Act والذي صمّم لوضع مهمة التدقيق تحت رقابة حكومية أكبر، وإعطاء أهمية أكثر للرقابة الداخلية سواء من قبل المدققين أو من قبل المنظمات التي يتم تدقيقها في حد ذاتها بهدف حماية أصحاب المصالح.

بالتوازي مع هذه التطورات في المهنة، برزت عدة تحولات في مقاربات التدقيق التي يعتمدها المهنيون بما يناسب التغيرات في بيئة عمل المنظمات التي يتم تدقيقها، فقبل ظهور منهج التدقيق القائم على المخاطر المستخدم حالياً، كانت منظمات الأعمال تعمل في بيئة أقل تعقيداً ما سمح للمدققين بالقيام بمهامهم بشكل يدوي إلى حد كبير واعتماداً على اختبار نسبة هامة من المعلومات المالية التي تستند إليها القوائم المالية/ دون تركيز كبير على طبيعة ونطاق مخاطر الانحرافات الجوهرية. وبمرور الوقت تطوّرت مقاربة التدقيق القائم على المخاطر بسبب ارتفاع حجم المعاملات وزيادة تعقيدها، وتضاعف التنظيمات والقوانين التي جاءت كرد فعل على الفضائح المالية، زيادة على التطور التكنولوجي. ويركّز هذا المنهج على طبيعة ونطاق مخاطر الانحرافات الجوهرية مع الاهتمام بالرقابة الداخلية للمنظمة محل التدقيق (IAASB, 2016, p. 6)، ويعتبر تصاعد أهمية المعايير الدولية للتدقيق وقبولها الواسع ترجمة لهذه التطورات، ضف إلى ذلك

<sup>1</sup> اعتمدت Enron بشكل مكثف على محاسبة القيمة العادلة والاعتراف بارتفاع القيم السوقية للأصول المالية في قائمة الدخل، وتسجيل قيم الصفقات كإيرادات، كما استعملت الكيانات ذات الأغراض الخاصة وتسجيل الديون خارج الميزانية وصيغ تمويل معقدة تطلب تطويرها الاستعانة بأكثر من 600 محاسب مهني من مختلف الجنسيات (Brewster, 2003, p. 203).

هيمنة الـ Big4 على سوق التدقيق عبر العالم في ظل ما يعرف بعولمة خدمات التدقيق والجهود الدولية والإقليمية لتنظيم الممارسات، وكذا التعليم المحاسبي وتأهيل المهنيين.

### 3.1. تقديم المعايير الدولية للتدقيق ISAs

في ظل ضغوطات العولمة التي تدفع الدول بشكل متزايد لفتح أبوابها أمام الاستثمارات الأجنبية، ومع امتداد أنشطة منظمات الأعمال عبر الحدود، بدأ كل من القطاعين العام والخاص في إدراك أهمية وجود إطار واضح ومشارك للإبلاغ المالي مدعوم بمعايير تدقيق قوية ومقبولة دولياً، وقد جاءت المعايير الدولية للتدقيق ISAs لتلبية هذه الحاجة في ظل انتشار توجه توريد مناهج المحاسبة والتدقيق وهيمنة الفكر الأنجلوسكسوني على هذا المجال.

عند ظهور مهنة التدقيق الخارجي المستقل، تم تفويض سلطة وضع القواعد والتنظيمات في البلدان الصناعية الكبرى للمهنيين في حد ذاتهم، حيث قامت المنظمات المهنية بإصدار المعايير الأخلاقية والإرشادات المهنية، وعملت على تعديل هذه الإصدارات بشكل مستمر استجابة للأحداث الاقتصادية التي تشهدها بيئة الأعمال. تبعاً لذلك، لم تكن هناك معايير موثوقة للتدقيق في السنوات الأولى لظهور المهنة، كما أدت الاختلافات في المسؤوليات المطبقة على المدققين إلى تنوع ممارسات التدقيق. ففي الولايات المتحدة الأمريكية، أدى الافتقار لمعايير موحدة إلى وجود مرونة كبيرة في التدقيق تم تأكيدها من خلال فلسفة خدمة العميل التي سادت الممارسات المبكرة للتدقيق، وفي ظل الافتقار إلى متطلبات قانونية، كان على الممارسين الأوائل تبرير مهامهم على أساس المصالح الاقتصادية للزبون، حيث لم يكن المدقق في وضع يسمح له بإملاء نطاق العمل الذي أصبح مرناً، واقتصروا المدققون في صياغة التقرير على الاستنتاجات التي يبررها نطاق العمل المنجز (Carmichael & Winters, 1982, p. 2).

في سنة 1917، قامت هيئة الأوراق المالية الأمريكية بعد العديد من المشاورات مع المعهد الأمريكي للمحاسبين بإصدار نشرة تضمنت دليلاً لإجراء عمليات التدقيق المستقل، نصت على أن يكون التقرير النمطي في شكل شهادة أو مصادقة مرفقة بالميزانية. ورغم أن الجهود الأولى للتوصية بشكل معين لتقرير التدقيق كانت في البداية استجابة لضغوط خارجية، إلا أن هذه النشرة مثلت في نظر الكثيرين الخطوة الأولى في طريق طويل أدى إلى ظهور معايير التدقيق (Carmichael & Winters, 1982, p. 2). في ذات السياق قام المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين بترخيص تعيين لجنة دائمة لإجراءات التدقيق باشرت بإصدار أول معيار للتدقيق سنة 1939، لنتشر بعدها بسنتين سلسلة من الدلائل الإرشادية للمدققين، وفي

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

سنة 1951 أدمجت اللجنة أول مجموعة من هذه الإصدارات بلغ عددها 22 إصدارا، وقامت سنة 1972 بترميز كل القواعد الصادرة سابقا في عرض واحد. تم تغيير اسم اللجنة سنة 1972 إلى اللجنة التنفيذية لمعايير التدقيق لتبني دورها كلجنة تقنية خبيرة مكلفة بتفسير معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GAAS)، وفي سنة 1978، تم إنشاء مجلس معايير التدقيق (ASB) خليفة للجنة، ويمثل الآن الهيئة المكلفة بوضع معايير GAAS داخل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 2012, pp. 2-3).

زيادة على ذلك، كان للأحداث التي عرفتها مهنة التدقيق في مطلع الألفية والفضائح المالية أثر على تنظيم معايير التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث جاء قانون Sarbanes-Oxley Act سنة 2002 بتفويض مجلس الرقابة على محاسبة الشركات العامة (PCAOB) لوضع معايير التدقيق والممارسات المهنية ذات الصلة للشركات العامة والمعروفة باختصار AS متبوعا بترميز المعيار، وكان الهدف من هذه الخطوة تعزيز عمليات التدقيق للشركات المدرجة وفرض المزيد من المتطلبات على المدققين الخارجيين المستقلين على خلفية تورط مهنة التدقيق في العديد من الإخفاقات.

بالتوازي مع قيام الولايات المتحدة الأمريكية بتطوير معايير التدقيق الخاصة بها، تطوّرت فكرة وضع معايير دولية للتدقيق على خلفية نمو المبادلات التجارية الدولية في سنوات الستينات وما نتج عنها من توجهات عولمة مهنة المحاسبة، وقد تبنى الاتحاد الدولي للمحاسبين مهمة وضع إطار دولي موحد لمواجهة الطلب الدولي المتزايد على خدمات التدقيق الخارجي المستقل، حيث استحدث سنة 1977 منظمة دولية لتطوير إرشادات حول التدقيق ذات أمانة عامة مقرها نيويورك تحت تسمية اللجنة الدولية لممارسات التدقيق (IAPC)، بدأت نشاطها سنة 1978 بهدف مبدئي يتمثل في تطوير إرشادات حول ممارسات التدقيق المقبولة عموما، وإجراءات ومقاربات التدقيق وشكل ومضمون تقرير المدقق، والتي ستكون مفيدة لأعضاء IFAC لتحقيق مهنة متناسقة دوليا (Humphrey et al., 2014, p. 163).

قامت IAPC بنشر أول إصداراتها سنة 1980 حول أهداف ونطاق تدقيق القوائم المالية، وتوسع نشاطها منتصف سنوات الثمانينات من خلال قيامها بالتواصل مع العديد من الهيئات الدولية، ومع سعي IASC إلى الحصول على اعتراف المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) لمعاييرها المحاسبية للمنظمات المدرجة خارج الحدود، بدأت IFAC في السعي للحصول على اعتراف ذات المنظمة بإرشادات ممارسات التدقيق المقبولة عموما، ونتج عن هذه الجهود سنة 1991 إعادة تسمية الإصدارات التي بلغ عددها في ذلك الوقت 28 إصدارا بالمعايير الدولية للتدقيق ISAs على أساس أن مصطلح معيار يعكس

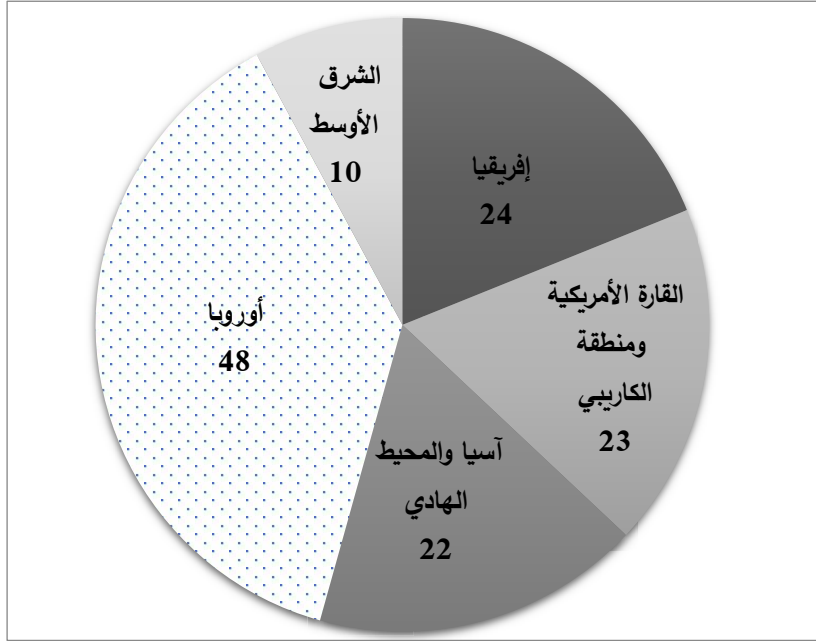
## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

مكانة ونفوذ IFAC. وفي سنة 1992، قامت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية بإصدار قرار يوصي أعضاءها بقبول 24 معياراً من IASs وثلاث مسودات معايير ينتظر صدورهما سنة 1993 كأساس للاستعمال في عروض التدقيق خارج الحدود، وقامت IAPC إثر ذلك بإصدار نسخة منظمة ومرمزة ومحدثة لـ IASs سنة 1994 (Humphrey et al., 2014, p. 163).

بالإضافة إلى ذلك، قامت منظمة التجارة العالمية سنة 1996 بإصدار بيان تدعم فيه جهود IFAC لتوفير معايير دولية لمهنة التدقيق الخارجي المستقل، وفي ذات السنة قررت اللجنة الأوروبية أخذ IASs بعين الاعتبار للاستعمال كمعايير للتدقيق داخل الاتحاد الأوروبي، وبينت دراسة صادرة عن مهنة المحاسبة في أوروبا سنة 1998 أن أغلب الدول الأوروبية إما تبنت IASs كمعايير وطنية أو قامت بتكييفها لتناسب خصائصها الوطنية، وفي ظل هذا القبول المبدئي، قام IFAC بإعادة هيكلة للمنظمة المصدرة للمعايير سنة 2001، ليتم استبدال IACP بهيئة جديدة تتمثل في مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) والذي بدأ نشاطه سنة 2002، وتمكنت ISAs من الحصول على موافقة المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية في عمليات الإصدار والإدراج خارج الحدود سنة 2009 (Humphrey et al., 2014, p. 165).

يتم استعمال المعايير الدولية للتدقيق حالياً بشكل مباشر أو غير مباشر في 127 بلداً ومقاطعة قانونية عبر العالم (IFAC, 2019, p. 18)، إما من خلال تبني المعايير بشكل جزئي أو تام كما هي بقوة القانون أو في شكل معايير اختيارية، أو استخدام ISAs لتطوير معايير محلية بما يتناسب والبيئة المحلية، وتوزع البلدان المتبنية لـ ISAs كما هو موضح في الشكل 9.

شكل 9. التوزيع الجغرافي للبلدان التي تبنت ISAs



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على بيانات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 2019, p. 18)

يبين لنا التوزيع الموضح في الشكل 9 أن المنطقة الأوروبية تعتبر الداعم الأول فيما يخص تبني ISAs وقد يرجع ذلك إلى التطور الكبير لمهنة التدقيق هناك مقارنة بالقارة الإفريقية على سبيل المثال. من جهة أخرى، ومن ناحية المحتوى تصف المعايير الدولية للتدقيق ISAs سير عملية التدقيق حيث توفر إرشادات عن كيفية أداء مختلف الخطوات العملية مع توقع ضمني بأن تتبع هذه الإجراءات سيسمح للمدقق بتقديم خدمات ذات جودة عالية، ويتم إصدار ISAs في شكل مجموعات مرقمة حسب الموضوع حيث تشمل المجموعة النهائية لـ 36 ISAs معيارا نوضحها من خلال الجدول 8.

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

### جدول 8. قائمة معايير ISAs

العنوان	ترميز المعيار
الأهداف العامة للمدقق المستقل والقيام بالتدقيق وفقاً لمعايير التدقيق	ISA 200
الإتفاق على شروط ارتباطات التدقيق	ISA 210
رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية	ISA 220
توثيق أعمال التدقيق	ISA 230
مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالغش عند تدقيق القوائم المالية	ISA 240
مراعاة الأنظمة واللوائح عند تدقيق القوائم المالية	ISA 250
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	ISA 260
إبلاغ أوجه القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	ISA 265
التخطيط لتدقيق القوائم المالية	ISA 300
التعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها	ISA 315
الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق	ISA 320
استجابات المدقق للمخاطر المقدره	ISA 330
اعتبارات التدقيق ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منظمة خدمية	ISA 402
تقويم التحريفات المتعرف عليها خلال التدقيق	ISA 450
أدلة التدقيق	ISA 500
أدلة التدقيق _ اعتبارات محدد لبنود مختارة	ISA 501
المصادقات الخارجية	ISA 505
ارتباطات التدقيق لأول مرة-الأرصدة الافتتاحية	ISA 510
الإجراءات التحليلية	ISA 520
العينات في التدقيق	ISA 530
تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة	ISA 540
الأطراف ذات العلاقة	ISA 550
الأحداث اللاحقة	ISA 560
(المعدل) الاستمرارية	ISA 570
الإفادات المكتوبة	ISA 580
اعتبارات خاصة - عمليات تدقيق القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي مكونات المجموعة)	ISA 600
استخدام عمل المدققين الداخليين	ISA 610
استخدام عمل خبير المدقق	ISA 620
تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية	ISA 700
التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	ISA 705
فقرات لفت انتباه، وأمور أخرى في تقرير المدقق المستقل	ISA 706
المعلومات المقارنة، الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة	ISA 710

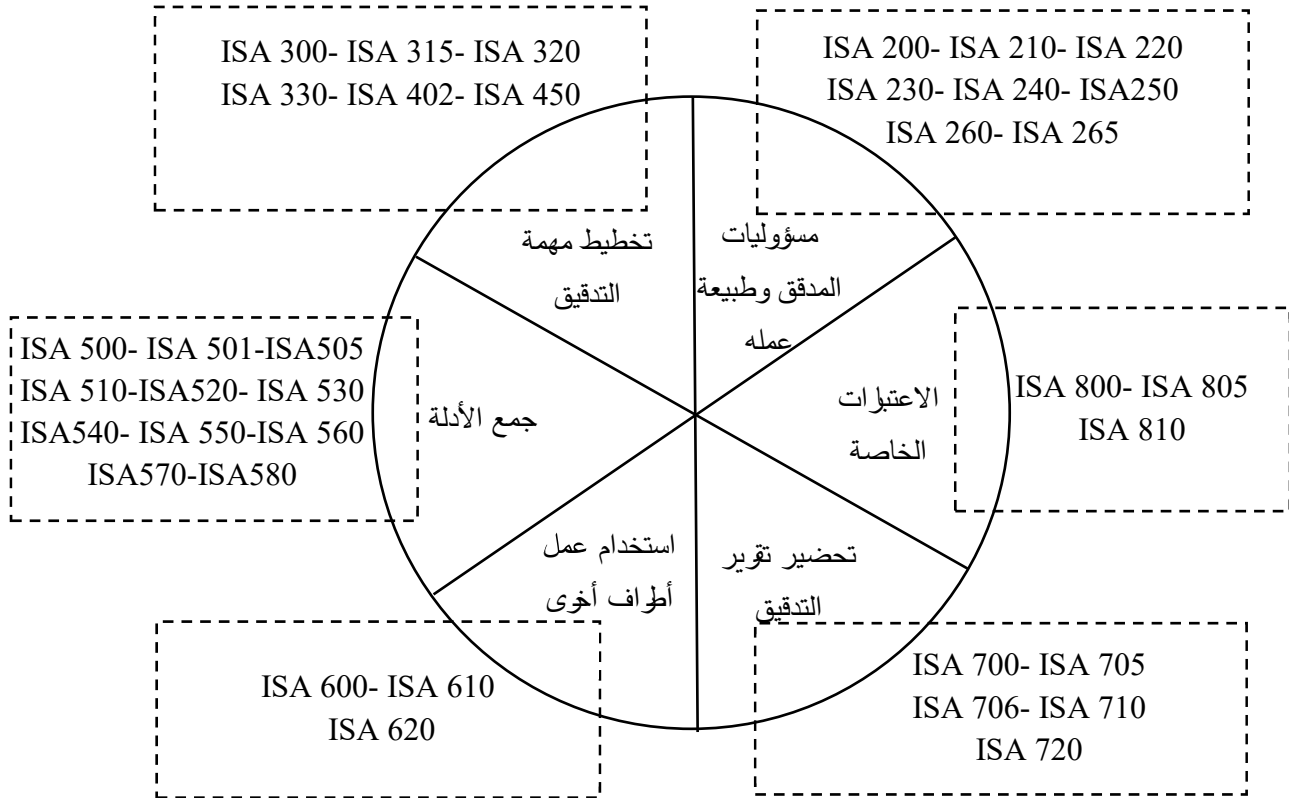
## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

ISA 720	مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى
ISA 800	اعتبارات خاصة- عمليات تدقيق القوائم المالية المعدة طبقاً لأطر ذات غرض خاص
ISA 805	اعتبارات خاصة- عمليات تدقيق قائمة مالية واحدة، وعناصر أو حسابات أو بنود محددة في قائمة مالية
ISA 810	ارتباطات لإعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة

**المصدر:** من إعداد الطالبة اعتماداً على ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات الصلة عن المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (2016-2017).

فيما يخص ترميز المعايير الموضح في الجدول 8، فإنه يتعلق بالمجموعة التي ينتمي إليها المعيار وترتبط هي الأخرى بالموضوع العام المعالج، حيث تعرض مجموعة المعايير 200-299 على سبيل المثال مسؤوليات المدقق وطبيعة عملية التدقيق وتنظيمها، بما في ذلك وثائق التدقيق وجودة الرقابة الداخلية، فيما توفر المجموعات الأخرى إرشادات تقنية حول جوانب محددة للتدقيق تتمثل في تخطيط مهمة التدقيق (ISAs 300-499) وجمع الأدلة (ISAs 500-599) واستخدام عمل أطراف أخرى (ISAs 600-699) وتحضير تقرير التدقيق (ISAs 700-799) والاعتبارات الخاصة (ISAs 800-899). يبين الشكل 10 توضيحاً أفضل لتوزيع IASs حسب الموضوع الذي تعالجه.

**شكل 10. توزيع معايير ISAs حسب الموضوع**



**المصدر:** من اقتراح الطالبة.

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

توفر المعايير الدولية للتدقيق إذا مقياساً للجودة وتوضح أهداف عملية التدقيق، فزيادة على أغراض التوحيد الدولي، تهدف IASs إلى تقديم الدعم التقني للمدققين، حيث تصف سير عملية التدقيق وتوفر إرشادات عن أداء مختلف الخطوات العملية مع توقع ضمني بأن تتبع هذه الإجراءات سيسمح بتقديم خدمات ذات جودة، وتسعى إلى تنمية جوانب مثل التخطيط وإجراءات مهمة التدقيق وجمع وتحليل الأدلة وتدقيق نظام الرقابة الداخلية ومحتوى التقرير، بينما يبقى لدى المدقق مرونة فيما يتعلق بتنفيذ واجبات التدقيق في أمور مثل الأدلة التي تعتبر كافية. ومن المفروض أن يسمح الالتزام بIASs بإعطاء موثوقية لعملية التدقيق من خلال الاستدلال على مقارنة التدقيق ومدى اكتمال الإجراءات وثباتها.

## 2. تقديم مهنة التدقيق الخارجي المستقل في الجزائر

يمارس مهنة التدقيق الخارجي المستقل في الجزائر كل من محافظ الحسابات بشكل قانوني والخبير المحاسب بشكل قانوني أو تعاقدية، حيث يعتبر كل خبير محاسبي مؤهلا تلقائيا لممارسة محافظة الحسابات، وقد تبنى المشرع الجزائري مدخلا يعتمد على الوظيفة في تعريفه للمدقق الخارجي المستقل بغض النظر عن تأهيله الذي تم ضبطه قانونيا هو الآخر، وتجلي ذلك من تعريف القانون التجاري لمحافظ الحسابات بأنه "شخص لا يتدخل في التسيير تتمثل مهمته في التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حساباتها وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها" (أمر رقم 75-59، 1975، المادة 715)، ما يتوافق والتعريف الذي جاء به القانون 10-01 (2010، المادة 22) الذي ينص على أن محافظ الحسابات هو "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

نوضح من خلال هذا الجزء من الدراسة التطور الذي عرفته مهنة التدقيق الخارجي المستقل في الجزائر مع التركيز على الجانب التنظيمي، بالإضافة إلى التعرض إلى المعايير الجزائرية للتدقيق.

### 1.2. مراحل تطور مهنة التدقيق الخارجي المستقل في الجزائر

مرت مهنة التدقيق الخارجي المستقل في الجزائر بعدة مراحل، حيث ركزت الجهود بعد الاستقلال على الرقابة على منظمات الأعمال الحكومية وشبه الحكومية، وصولا لإعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وعمليات إعادة الهيكلة ومن ثم تبني توجهات الخصوصية، ما أسفر زيادة في عدد وتعقيد المنظمات التي تحتاج إلى التدقيق. وقد اقترنت هذه التطورات بتغيير وتحديث مستمر للإطار القانوني والتنظيمي للمهنة، حيث لطالما كانت مقاربات التدقيق في الجزائر مبنية حول المتطلبات القانونية.

#### 1.1.2. الشكل الأولي لمهنة التدقيق الخارجي المستقل في مرحلة ما بعد الاستقلال

حكمت القوانين الفرنسية مهنة التدقيق في الجزائر خلال فترة الاستعمار، وبقي التنظيم الفرنسي ساري المفعول بعد الاستقلال في ظل الفراغ الذي عرفته تلك المرحلة، وبما أن الاقتصاد الجزائري كان في ذلك الوقت مهيكلا بشكل يعتمد أساسا على التخطيط المركزي وهيمنة القطاع العام، فقد تم التركيز على خدمة المدققين لهذا الغرض. ويعتبر قانون المالية لسنة 1970 أول نص قانوني أدرج مفهوم "مندوب الحسابات" في الجزائر المستقلة حيث نص على أن "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

الشركات الوطنية والمؤسسات الوطنية ذات الطابع الصناعي والتجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم" (أمر رقم 69-107، 1969، المادة 39)، وكلف النص القانوني ذاته وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط آنذاك بتحديد مهمة والتزامات المدققين.

تبعاً لذلك، تم تحديد واجبات ومهام المدققين في المؤسسات الوطنية العمومية والمختلطة، واعتبارهم مراقبين دائمين للتسيير في هذه المؤسسات من خلال المرسوم 70-173 (1970)، وذلك في ظل غياب جهاز للتدقيق الحكومي في الجزائر، حيث ينظر هذا النص القانوني إلى التدقيق الخارجي كمهمة دائمة لدى هذه المؤسسات، تسند إلى موظفين لدى الدولة يخضعون في تعيينهم وترقيتهم وعلاواتهم لقوانينها، ويكونون إما مراقبين عامين للمالية أو مراقبين للمالية أو مفتشين ماليين أو موظفين مؤهلين من وزارة المالية بصفة استثنائية.

من أجل تنظيم أفضل للمهنة، قام المشرع الجزائري بإصدار الأمر رقم 71-82 (1971) الذي تناول تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، كما نص على إنشاء مجلس أعلى للمحاسبة تحت سلطة وزير المالية كمنظمة مهنية تعمل على إصدار قواعد السلوك المهني ووضع التدابير التأديبية، تتولى أمانته الشركة الوطنية للمحاسبة (SNC). وفي سنة 1975 صدر القانون التجاري الذي نص في مادته 678 على تعيين الجمعية العامة لشركة المساهمة لمدقق خارجي مستقل واحد أو أكثر من قائمة المهنيين المؤهلين، وفي حالة عدم إمكانية ذلك يتولى رئيس المحكمة التي يوجد بدائرتها محل الشركة القيام بذلك، ليقدم المدقق تقريره إلى مجلس الإدارة في نهاية مهمة التدقيق (أمر رقم 75-59، 1975). ونلاحظ هنا ارتباط تنظيم عمل المدققين بتطور القوانين التي تنظم شركات المساهمة.

زيادة على ذلك، شهدت سنة 1980 إصدار القانون 05/80 الذي يتضمن إنشاء مجلس المحاسبة من أجل وضع أدوات رقابة أكثر فعالية على المؤسسات والهيئات العمومية ضمن سياق إعادة الهيكلة والحد من سوء التسيير، ما أدى إلى تغيير تصوّر دور المدقق الخارجي الذي وضعه قانون المالية لسنة 1970 كمراقب دائم للتسيير في المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي، حيث أن نطاق مهمة التدقيق المحدد في المرسوم 70-173 يشمل زيادة على التدقيق المالي تقييم قرارات التسيير وإصدار الآراء حولها، فانتقلت هذه المهام الإضافية إلى صلاحيات مجلس المحاسبة.

تشير هيلامي (2016-2017، ص 139) في هذا السياق إلى أن إلغاء المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 أدى إلى خلق فراغ في النصوص القانونية المتعلقة بشروط تعيين المدققين الخارجيين المستقلين

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

ومهامهم ومسؤولياتهم، حيث استمر هذا الفراغ إلى غاية سنة 1984 من خلال صدور قانون المالية لسنة 1985 الذي نص على إلزامية تعيين مدققين خارجيين مستقلين لدى المؤسسات العمومية والشركات التي تملك الدولة أو أي هيئة عمومية حصة من أموالها (قانون رقم 84-24، 1984، المادة 196)، إلا أن النصوص التنظيمية التي تحدّد كفاءات تطبيق هذه المادة تأخرت في الصدور بسبب ظروف تلك المرحلة التي دفعت بالسلطات إلى التركيز على إعادة هيكلة المؤسسات وعدم منح الأولوية لمهنة التدقيق في ظل نقص عدد المهنيين وغياب دور المنظمات المهنية، كما أن احتكار الدولة للأنشطة الاقتصادية حدّ من دور المدققين الخارجيين المستقلين في الاقتصاد عموماً. وتضيف تمار (2016-2017، ص 64) وجود اختلالات جوهرية في المهنة خلال هذه الفترة يأتي على رأسها ما يلي:

- عدم ممارسة المهنة وفقاً للمعايير الدولية؛
- نقص الإمكانيات المادية والبشرية ما أدى إلى ضعف خدمات التدقيق المقدمة؛
- عدم وضوح إجراءات ومعايير ممارسة المهنة؛
- غياب الشفافية فيما يخص معايير وشروط الالتحاق بالمهنة حيث كانت تحدّد الإدارة بالتوافق مع متطلبات المرحلة؛
- عدم تحديد مدة عهدة المدقق وتناقض بعض مهامه مع معايير المهنة المقبولة قبولاً عاماً على المستوى الدولي.

### 2.1.2. مهنة التدقيق الخارجي المستقل في ظل إعادة هيكلة المؤسسات العمومية والمختلطة

منح توجه إعادة التنظيم الذي تبنته الجزائر مع نهاية سنوات الثمانينات المؤسسات العمومية الاقتصادية حريات أكبر في التسيير، وأعطى لها صفة شركات تجارية ذات شخصية معنوية (قانون رقم 88-04، 1988، المادة 2)، ما تطلّب إعادة تنظيم التدقيق الخارجي المستقل لهذه المنظمات، حيث نتج عن الإصلاحات التي عرفها الاقتصاد الوطني وهيكلت المؤسسات الاقتصادية زيادة في عدد المنظمات التي تحتاج إلى التدقيق وتزايد تعقيد طرق تسييرها في ظل غياب أطر الرقابة على البيانات وضعف تسيير النظم المحاسبية.

استجابة لذلك، بدأ المشرع الجزائري الاهتمام بتنظيم مهنة التدقيق الخارجي المستقل من خلال إصدار القانون رقم 91-08 (1991) المتعلق بمهن الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات، والذي يعتبر محطة هامة أسست لشروط ومعايير ممارسة المهنة، حيث تم فصلها عن وزارة المالية بعد أن كانت

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

حكرا على المراقبين الماليين التابعين لها، وتم جمع ثلاث منظمات في جهاز تنظيمي مستقل تحت تسمية المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، يديرها مجلس واحد يتولى التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة دون الرجوع إلى الوزارة الوصية، وقد اعتبر أن هذه المنظمة تمتعت بالاستقلالية والتنظيم الذاتي للمهنة نظرا لكونها مستقلة لأول مرة عن وزارة المالية (هيلامي، 2016-2017، ص 140).

زيادة على ذلك، جاء القانون 91-08 بفصل مهنة التدقيق عن غيرها من أشكال مهنة المحاسبة حيث كان القانون 71-82 يشير إلى الخبير المحاسب والمحاسب كشخصين مؤهلين لممارسة وظيفة من كان يطلق عليه بـ"مندوب الحسابات"، ليظهر مصطلح "محافظ الحسابات" لأول مرة كشخص مستقل يمارس مهنة التدقيق الخارجي إضافة إلى إمكانية ممارسة ذات الوظيفة من قبل الخبير المحاسب. وقد تم تدعيم هذا القانون بمجموعة من النصوص التنظيمية الأخرى خلال سنوات التسعينات ومطلع الألفية، هدفت إلى تجاوز النقائص التي عرفت المهنة خلال ذلك الوقت، نوضح أهمها من خلال الجدول 9.

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

### جدول 9. أهم النصوص المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر خلال الفترة 1992-2001

السنة	النص القانوني
1992	مرسوم تنفيذي رقم 92-20 الصادر بتاريخ 13 جانفي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
1993	مرسوم تشريعي رقم 93-08 الصادر بتاريخ 25 أفريل يعدل ويتم الأمر رقم 75-59 التضمن القانون التجاري
1993	القرار المؤرخ في 9 أكتوبر يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات
1994	ملحق قرار وزير الاقتصاد رقم SPM/103/94 المؤرخ في 2 فيفري يتعلق بالعنایات المهنية لمحافظ الحسابات أو التوصيات الستة لمحافظ الحسابات
1995	القرار المؤرخ في 7 نوفمبر يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات
1996	مرسوم تنفيذي رقم 96-136 الصادر بتاريخ 15 أفريل يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
1996	المرسوم التنفيذي رقم 96-431 الصادر في 30 نوفمبر يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري والمؤسسات العمومية غير المستقلة.
1997	المرسوم التنفيذي رقم 97-457 الصادر بتاريخ 1 ديسمبر يتضمن تطبيق المادة 11 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
1997	المرسوم التنفيذي رقم 97-458 الصادر بتاريخ 01 ديسمبر يعدل المرسوم التنفيذي 92-20 الي يحدّد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.
2001	المرسوم التنفيذي 01-421 الصادر في 20 ديسمبر يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المعدل والمتمم الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على موقع الأمانة العامة للحكومة <http://www.joradp.dz/HAR/Index.htm>

نشير هنا إلى أن ملحق قرار وزير الاقتصاد رقم SPM/103/94 المؤرخ في 2 فيفري 1994 يعتبر أحد أهم الوثائق الصادرة خلال هذه المرحلة والتي مازالت واسعة الاستخدام بين المهنيين إلى غاية وقتنا الحالي، حيث حددت توصيات جوهرية تصف مهمة المدقق الخارجي المستقل وخطواتها من مرحلة قبول المهمة وتكوين ملف العمل، ثم جمع المعلومات حول المنظمة التي يتم تدقيقها والتخطيط للمهمة والإشراف على المساعدين وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذا جمع العناصر المقنعة وإصدار الرأي حول القوائم المالية، زيادة على تنظيم علاقة المدقق مع محيطه.

يمكن القول أخيرا أن أهم ما ميّز هذه المرحلة، زيادة على توفير الإرشادات اللازمة للمهنيين، هو الفصل بين التدقيق الخارجي المستقل والرقابة المركزية، بالإضافة إلى استقلالية المنظمة المهنية عن وزارة

المالية. ويرى بن عيسى (2016-2017، ص ص 205-206) أن أهم النقائص التي عرفت هذه الفترة تتجلى في نقص التدريب الكافي للمهنيين وضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى الزبائن، ما يعقد من عمليات التدقيق، إضافة إلى عدم تناسب أتعاب المدققين مع الجهد المبذول ما أدى إلى بروز مظاهر سلبية مثل تراجع الجودة والمنافسة غير الشريفة وعدم انتظام السلوك المهني، كما تم منح الاعتمادات بشكل فوضوي لمتربصين يكتفون بتقارير تربص شكلية دون خبرة ميدانية فعلية، وما نتج عن ذلك من تراجع في الكفاءة في ظل غياب التكوين المستمر، وهو ما تطلب إعادة تدخل الدولة لتنظيم المهنة.

### 3.1.2. إعادة تنظيم المهنة في ظل التوجهات الدولية الحديثة

إن توجه الجزائر نحو إصلاح النظام المحاسبي المالي الخاص بمنظمات الأعمال بما يتوافق والمعايير الدولية، والذي تم إصداره سنة 2007 وبدأ تطبيقه سنة 2010، تطلب إعادة تنظيم مهنة التدقيق هي الأخرى بما يتوافق والتوجهات الدولية (براق وقمان، 2011، ص 14)، وهنا جاء القانون 01-10 (2010) ليلغي كل النصوص القانونية المخالفة له ولا سيما القانون 08/91، وأسس لنقل تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر إلى وزارة المالية من خلال وضع مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة وزير المالية، زيادة على تنظيم مجالس المنظمات المهنية الثلاث الخاصة بكل صنف من أصناف مهنة المحاسبة في الجزائر تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة. وقد تميّزت هذه المرحلة بتوجه الجزائر نحو ترميم المهنة والانفتاح على المعايير الدولية في مجال التدقيق، رغم أن المعايير الجزائرية للتدقيق لم تظهر إلا بعد ست سنوات من صدور القانون.

حدّد القانون 01-10 مهام المدقق الخارجي المستقل وميّمها عن مهام المهن المحاسبية الأخرى من خلال حصرها فيما يلي (القانون 01-10، 2010، المادة 23):

- الشهادة على صحة وانتظام الحسابات السنوية ومطابقتها لنتائج عمليات الفترة المالية وكذا الوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- فحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- إبداء الرأي في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

- تقدير شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يدققها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

- إعلام المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه ومن شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

يؤكد ذات النص القانوني على حصر مهام المدقق في القيم والوثائق ومدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير، ونلاحظ في هذا السياق دور المدقق الخارجي المستقل في الجزائر كمدقق قانوني يعمل على حماية مصلحة المساهمين والمصلحة العامة عموماً من خلال الحرص على التطبيق السليم للإطار المحاسبي المعمول به والقواعد ذات العلاقة، ويقع على عاتقه تبعاً لذلك مسؤولية مدنية وجزائية وتأديبية فصلها القانون 10-01 (2010، المواد من 60 إلى 63) كما يأتي:

- المسؤولية المدنية اتجاه الزبون في الحدود التعاقدية عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، حيث يعد متضامناً اتجاه الزبون والغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القانون، ويتبرأ من هذه المسؤولية إذا تبين أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأبلغ الجهات المعنية حسب التنظيم في حالة وجود مخالفة؛

- المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني؛

- المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية حتى في حالة استقالة المدقق من مهامه، وتندرج العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها من الإنذار إلى التوبيخ إلى التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر ثم إلى الشطب من الجدول.

بالإضافة إلى ما سبق، برز التوجه نحو المعايير الدولية للتدقيق في الجزائر رغم عدم تبينها بشكل رسمي منذ سنة 2011 من خلال المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، وتبرز النزعة نحو الاندماج في السياق الدولي للمهنة كذلك من خلال ما جاء في المادة 17 من القانون 10-01 فيما يخص تكليف المنظمات المهنية المحلية بتمثيل مصالح المهنة أمام الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة، وكذا تمثيل رئيس المجلس الوطني للمحاسبة للمجلس لدى الهيئات الدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية، وتكليف المجلس بمتابعة تطوّر المناهج والنظم والأدوات

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي وإعداد مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من طرف المنظمات الدولية وتطبيقها (المرسوم التنفيذي رقم 11-24، 2011، المواد 7، 11 و18).

تلى القانون 10-01 ثلة من المراسيم التنفيذية والنصوص هدفت إلى توضيح الأدوار والصلاحيات الخاصة بالمنظمات المهنية وشروط ممارسة المهنة، ارتأينا توضيحها من خلال الجدول 10.

### جدول 10. أهم النصوص المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر الصادرة بعد القانون 10-01

السنة	النص القانوني
2011	مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 27 جانفي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
2011	مراسيم تنفيذية رقم 11-25، 11-26، و 11-27 مؤرخة في 27 جانفي تحدد تشكيلة المجالس الوطنية للمنظمات المهنية وتنظيمها وقواعد سيرها.
2011	مرسوم تنفيذي رقم 11-28 مؤرخ في 27 جانفي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمنظمات الوطنية وصلاحياتها.
2011	مرسوم تنفيذي رقم 11-29 مؤرخ في 27 جانفي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمنظمات الوطنية وصلاحياتهم.
2011	مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 27 جانفي يحدد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
2011	مرسوم تنفيذي رقم 11-31 مؤرخ في 27 جانفي يتعلق بالمعايير والشروط الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
2011	مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27 جانفي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
2011	مرسوم تنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في 16 فيفري يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.
2011	مرسوم تنفيذي رقم 11-73 مؤرخ في 16 فيفري يحدد كيفيات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظ الحسابات.
2011	مرسوم تنفيذي رقم 11-74 مؤرخ في 16 فيفري يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي، بصفة انتقالية، للحصول على شهادة الخبير المحاسب.
2011	مرسوم تنفيذي رقم 11-202 مؤرخ في 26 ماي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.
2011	مرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24 نوفمبر يحدد شروط وكيفيات سير التريص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.
2012	مرسوم تنفيذي رقم 12-288 مؤرخ في 21 جويلية يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمنهية المحاسب وتنظيمه وسيره.
2012	قرار وزاري مشترك مؤرخ في 24 ماي يعين مركز الامتحان ويحدد الكيفيات العملية للامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب وكذا تشكيلة لجنة المداولات.
2013	مرسوم تنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

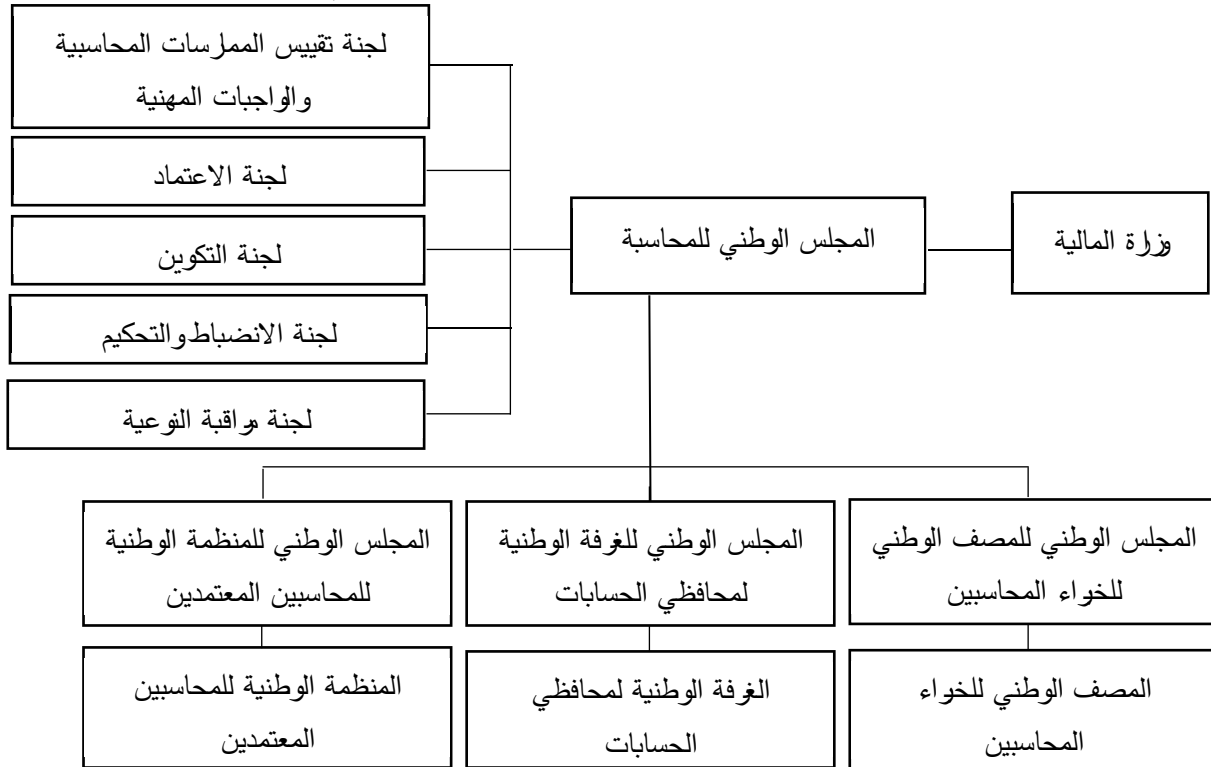
## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

- 2013 مرسوم تنفيذي رقم 13-171 مؤرخ في 23 افريل يعدل ويتم المرسوم 11-74 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي، بصفة انتقالية، للحصول على شهادة الخبير المحاسب.
- 2013 قرار مؤرخ في 24 جوان يحدد معايير تقرير محافظ الحسابات.
- 2014 قرار مؤرخ في 12 جانفي يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.
- 2017 قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.
- 2017 قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس يحدد عدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبارات والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب.
- 2017 قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس يحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكون المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على موقع الأمانة العامة للحكومة <http://www.joradp.dz/HAR/Index.htm>

نلاحظ من خلال ما جاء في الجدول 10 شمولية النصوص الصادرة لمختلف الجوانب التنظيمية المتعلقة بمهنة المحاسبة عموما، حيث عن القانون 10-01 كذلك إعادة تنظيم المهنة من خلال إنشاء معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية والمعاهد المعتمدة من طرفه كجهات تنفرد بمنح الشهادات التي تسمح بممارسة المهنة، وإعادة ضبط شكل ومهام المنظمات المهنية لتصبح تحت إشراف وزارة المالية مرة أخرى. هذا التنظيم الجديد يمكن توضيحه من خلال الشكل 11.

شكل 11. الجهات المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على ماورد في القانون 10-01 (2010)

نشير هنا إلى أنه بالرغم من التشكيل الفعلي للمنظمات المهنية الظاهرة في الشكل 9، فإن أغلب النصوص التنظيمية التي تلت القانون 10-01 بقيت حبرا على ورق في ظل عدم تفعيل لجان المجلس الوطني للمحاسبة وعدم افتتاح المعهد المختص في التكوين، حيث مازال العديد من المهنيين الجزائريين يعتمدون على ملحق قرار وزير الاقتصاد رقم SPM/103/94 المؤرخ في 2 فيفري 1994 في ظل غياب الدلائل الإرشادية التي تفصل مختلف الإصدارات التنظيمية التي شهدتها العشرية الأخيرة (بسباس، 2020-2021، ص 3)، لتبقى المهنة تعاني من جملة من المشاكل جعلتها متأخرة عن ركب التوجهات الدولية الحديثة خاصة في ظل عدم استيفاء الجزائر لشروط عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين، ويؤكد Eltweri (2021, p. 163) في هذا السياق أنه إذا أخذنا بعين الاعتبار التطور الحديث نسبيا لمهنة التدقيق الخارجي المستقل في أوروبا أيضا، فمن غير المفاجئ أن لا يزال تطور الممارسات المهنية في الدول النامية مثل بلدان شمال إفريقيا في مراحله الأولى.

كما يجدر بالذكر في هذا السياق أن أحد أهم ما جاء في التنظيم الجديد لمهنة التدقيق الخارجي المستقل في الجزائر هو التصور الذي طرحته الدولة لتأهيل المهنيين، والذي يشهد شرخا ما بين النصوص القانونية ذات العلاقة -وبالضبط ما جاء في القانون 10-01 والمراسيم التنفيذية والقرارات التي تلتها- وبين الواقع العملي المتمثل في التأخر لمدة تجاوزت العقد في فتح المعهد المختص في تكوين المهنيين، في ظل تطبيق تنظيمات انتقالية بصفة مؤقتة لتسوية الوضعيات المؤهلة حسب الأقدمية وفق امتحانات وطنية، مع تجميد التكوينات الجديدة منذ سنة 2010، وذلك رغم أن المشرع الجزائري أحاط بأغلب الجوانب التنظيمية المتعلقة باختبارات الانتقاء للمترشحين والمسار التكويني والامتحانات النهائية مع الأخذ بعين الاعتبار متطلبات المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IES) الصادرة عن مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي (IAESB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي نص بيان المجلس الوطني للمحاسبة الصادر في 5 أوت 2019 والمتعلق بإنشاء معهد التكوين المختص في مهنة المحاسب صراحة على أنها كانت المرجعية التي تم الاعتماد عليها في صياغة التنظيمات ذات العلاقة (CNC, 2019)، كما نشر المجلس الوطني للمحاسبة في ذات البيان خارطة الطريق لافتتاح معهد التكوين المختص، والتي شملت النقاط التالية (Ibid.):

- تعيين المدير العام للمعهد (جاري العمل عليه)؛
- تعيين رئيس المشروع المكلف بانطلاق المعهد (جاري العمل عليه)؛

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

- إنشاء مجلس الإدارة ومجلس التوجيه العلمي والذين يجب على أعضائهما تحديد معايير الانتقاء قيد التكوين؛
- الإعلان عن الترشيح لاختيار الأساتذة الذين يجب أن يستوفوا الشروط التي ستحددها وتطبقها لجنة الترشيح؛
- تنظيم مسابقة الدخول إلى المعهد بما يتوافق ومتطلبات المراسيم التنظيمية.

من خلال إطلاعنا على محتوى النصوص التنظيمية المتعلقة بالتأهيل الجديد للمدققين الخارجيين المستقلين في الجزائر وقفنا على تقارب لا يمكن إنكاره مع المعايير الدولية للتعليم المحاسبي (IES)، إلا أن عنصر التكوين المستمر للمهنيين والذي تناوله معيار التعليم المحاسبي الدولي IES7 (التطوير المهني المستمر) يبقى محل جدال في ظل التنظيم الحالي، حيث أن ما جاء في النصوص التنظيمية يتمحور أساسا حول تنظيم لجنة التكوين التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة والمنظمات المهنية لورشات وملتقيات وأنشطة تكوينية لفائدة المهنيين والمتربصين بشكل طوعي. وتشير علي صوشة (2017، ص 139-142) إلى أن برامج التكوين هذه يمكن اعتبارها أساسا لأنشطة التطوير المهني المستمر رغم عدم الإشارة الصريحة إلى مصطلح التكوين المتواصل في النصوص المتعلقة بها، وعدم النص على إلزاميتها، وقد اتضح هذا الاتجاه من خلال إنشاء معهد التعليم المختص لمهنة المحاسب الذي تمثلت إحدى مهامه الصريحة في إعداد وتنفيذ أنشطة التطوير المهني المستمر لصالح مهنيي المحاسبة، غير أن هذا التطور لم يتبن بعد إلزامية التكوين المتواصل لهؤلاء المهنيين، ما يتطلب توضيح النصوص القانونية حسب نفس الباحثة.

تبعاً لذلك، مازالت نقطة التكوين المستمر للمهنيين تؤثر بشكل سلبي على تطوير المهنة في الجزائر، حيث توصل يرقى (2017-2016، ص 234) على سبيل المثال من خلال دراسته الميدانية إلى أن العامل البشري يشكل عائقاً أمام تبني المعايير الدولية في مجال التدقيق الخارجي المستقل بسبب ضعف التكوين الذي لا يستند إلى المعايير العلمية والمهنية الضرورية، زيادة على عدم قدرة المنظومة القانونية على مواكبة التطورات والتحيينات الدورية التي تتميز بها التوجهات الدولية الحديثة للمهنة.

### 2.2. تقديم المعايير الجزائرية للتدقيق

يأتي إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في إطار سياسة الانفتاح الاقتصادي التي تبنتها الدولة والتي تتجسد أهم مظاهرها في السعي إلى الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية وإقامة الشراكة الأورو-جزائرية، ما تطلب فرض مجموعة من الإصلاحات الاقتصادية والمالية والتنظيمية بهدف تحسين مناخ الاستثمار بما

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

في ذلك التعديلات الجبائية والإصلاحات التي تستهدف النظام البنكي وقانون الاستثمار وتفعيل بورصة الجزائر، حيث أن التوجه نحو العولمة وتحرير الأسواق يتطلب جاهزية المدققين الخارجيين المستقلين للعمل ليس فقط في الأسواق المحلية، بل امتلاك زيادة على ذلك مؤهلات قابلة للانتشار خارج الحدود الوطنية.

في إطار هذه الجهود، بدأ المجلس الوطني للمحاسبة منذ سنة 2011 في العمل على مشروع إصدار معايير جزائرية للتدقيق مستوحاة من ISAs من خلال لجنة التقييس على مستوى المجلس، ويؤكد بن عيسى (2016-2017، ص 251) على تطابق جميع العناصر المتضمنة في المعايير الجزائرية مع ما جاء في المعايير الدولية باستثناء كون هذه الأخيرة أكثر تفصيلا من حيث إشارتها في نهاية كل عنصر إلى شروحات إضافية ترفق في نهاية المعيار. وقد بدأ أول إصدار للمعايير الجزائرية للتدقيق سنة 2016 وعرفت محليا باختصار NAA (Normes Algériennes d'Audit)، ليلعب عددها حاليا 16 معيارا تم إصدارها كما هو موضح في الجدول 11.

### جدول 11. إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق

المعايير المعنية	الإصدار
NAA 210: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق. NAA 505: التأكيدات الخارجية. NAA 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة. NAA 580: التصريحات الكتابية.	المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016
NAA 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية. NAA 500: العناصر المقنعة. NAA 510: مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية. NAA 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.	المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016
NAA 520: الإجراءات التحليلية. NAA 570: استمرارية الاستغلال. NAA 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين. NAA 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.	المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017
NAA 230: وثائق التدقيق. NAA 501: العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة. NAA 530: السبر في التدقيق.	المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018
NAA 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.	

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على المقررات الواردة في الجدول.

أخذت المقررات الظاهرة في الجدول 11 الطابع الاختياري، حيث لا يلزم المدققون بتطبيقها عند أداء مهام التدقيق القانوني، وتوجد العديد من نقاط التوافق بين المعايير الدولية للتدقيق -التي تنحدر منها المعايير الجزائرية- وبين المتطلبات القانونية والتشريعية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي المستقل في الجزائر، وبشكل خاص من ناحية الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق واستقلالته وحياده والعناية المهنية الواجبة والتخطيط والإشراف على المساعدين، وكذا تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية وجمع أدلة الإثبات. على الرغم من ذلك، يعتقد بسباس (2020-2021، ص ص 243-245) بأن الجهات المنظمة بحاجة إلى تحديد الإطار المفاهيمي والتطبيقي للمعايير الجزائرية للتدقيق في أقرب وقت لتفادي التفاوت في الفهم والمنهجيات المختلفة بين المهنيين، كما يشير ذات الباحث إلى غياب وعي حقيقي بأهمية هذه المعايير لدى زبائن التدقيق ما يدفع بعض المدققين إلى تفادي ذكر المعايير الجزائرية للتدقيق في عروضهم بسبب تخوف الزبائن من عمق إجراءات هذه المعايير وما يمكن للمدقق اكتشافه من خلال استعمالها.

زيادة على ذلك، تبقى إشكالية توفير الظروف الملائمة لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق قائمة، حيث يؤكد مسيف (2016-2017، ص 259) أن البيئة الحالية في الجزائر لا تساعد على تبني المعايير الدولية بل تشكل عائقا لها، ما يستوجب العمل على توفير الظروف الملائمة وبالأخص تفعيل السوق المالي واستقطاب رؤوس الأموال لتخفيف المضاربة على سوق العقار والسلع، وبالتالي تحقيق تنمية وتوازن اقتصاديين، وهنا تظهر لنا تحديات تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في بيئة أعمال محلية تختلف جذريا عن الدولية من ناحية نوعية المشاكل التي تواجهها وأهداف منظمات الأعمال في حد ذاتها.

من جهة أخرى، مثل العديد من الدول النامية، يؤثر ضعف المنظمات السياسية بشكل هام على تطور الممارسات المهنية الجيدة وتبني أفضل المعايير الدولية، ضف إلى ذلك العوامل الثقافية والعادات السائدة في مجتمع الأعمال، فالفلسفة القاعدية للمعايير الجزائرية المبنية على نظيرتها الدولية هي أنها تحافظ على المسافة المهنية، وقد لا يكون ذلك ممكنا في مثل هذه المجتمعات، حيث توصلت دراسة (Eltweri et al. (2021, p. 167 فيما يخص تأثير الثقافة السائدة على تبني ISAs إلى أن المجتمعات ذات التوجه الجماعي -مثل ما هو سائد في شمال إفريقيا- تتميز بالتأثير العالي لعلاقات القرابة والعائلة والأصدقاء وأحيانا القبيلة على الفرد، حيث يكون لهم أهمية أكبر من رغبته وإرادته، ما يؤدي إلى اعتبار بعض أشكال المحاباة والفساد ولاء للعائلة أو القبيلة. نتيجة لذلك، ورغم أن المدققين الأفراد قد يكونون متحمسين للعمل من أجل التوجه نحو ISAs، قد يمنعون وجود آراء مخالفة لذلك لدى الأشخاص المهمين

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

في دوائرهم الاجتماعية من أخذ المبادرة في هذا الصدد، بحيث يتم التأثير على استقلالية المدقق حينما يكون له مسؤولية اجتماعية اتجاه الأصدقاء والعائلة والقبيلة.

يبرز عائق اللغة كذلك في هذا السياق، على اعتبار أن اللغة الأصلية للمعايير ليست الفرنسية، ويشير (Eltweri et al. (2021, p. 167 أن اللغة السائدة في بلدان شمال إفريقيا والتعود على التعامل باللغة الفرنسية في مجالات المحاسبة والمالية يؤثران بشكل سلبي على مدى قبول معايير ISAs في هذه المنطقة، وهو ما يؤيد ما توصل له قبل ذلك كل من (Nobes و Nagirikandalage & Binsardi (2017) و (Zeghal & Mhedhbi (2006) و (2013) فيما يخص دور اللغة في تقبل معايير المحاسبة الدولية.

في الأخير نشير إلى أن الحديث عن التطور الفعلي لممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يتطلب بحثا عميقا قد يكون خارج نطاق دراستنا الحالية لاستقصاء مدى التأثير الفعلي للتغيير في التنظيمات بشكل ميداني على المهنة، وللبحث عن أبعاد التطبيق الفعلي لمعايير التدقيق، وقد اکتفينا في عرضنا هذا على التركيز على الجانب التنظيمي والطريقة التي تغير بها منظور المشرع الجزائري إلى المهنة في ضوء التوجهات الدولية الحديثة خدمة لأغراض الدراسة.

### 3. الإطار النظري لأعمال المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام وقضايا الجودة

شهدت العقود الأخيرة بروز توجهات دولية غير مسبوقة في إدارة ومراقبة الهيئات العمومية، حيث أدت إصلاحات التسيير العمومي الجديد إلى تركيز أكبر على مفاهيم المساءلة العامة والسعي إلى تبني أحسن الممارسات التنظيمية، وأثر هذا التوجه على تنظيم التدقيق الحكومي في العديد من الدول. ويؤكد عدة باحثين أن منهج التسيير العمومي الجديد وراء ازدياد أهمية أنشطة التدقيق الحكومي واستخدام النماذج التنافسية وعلى رأسها تفويض مهام تدقيق الهيئات العمومية إلى المدققين الخارجيين المستقلين (أنظر مثلا: English, 2003; Funnell, 1998; Pollitt & Summa, 1997; Shore & Wright, 2018; Vakkuri et al., 2006).

من جهة أخرى، أدت الرغبة في زيادة التقارب بين القطاعين العام والخاص والتي تميّزت بها إصلاحات التسيير العمومي الجديد إلى بروز مصطلح حديث يعرف بـ'حيادية القطاع' (sector neutrality) يعني تقليل الفروقات بين القطاعين وخاصة ما تعلق بالمحاسبة المالية وقياس الأداء بغرض تسهيل تنوع أكبر في توريد الخدمات (Greenwood, 2017, p. 159)، وتجسّد ذلك على أرض الواقع من خلال تطبيق الهيئات العمومية لنفس الأطر المفاهيمية المحاسبية التي تطبقها منظمات الأعمال، حيث ظهرت التطبيقات الواسعة للمحاسبة على أساس الاستحقاق، وأصبحت أكثر قبولا في العديد من مناطق العالم، وبرّرت هذه الممارسات الاعتماد على نفس مجموعة المدققين الناشطين في القطاع الخاص لأداء عمليات التدقيق الحكومي.

تبعاً لذلك، واستجابة لمتطلبات العولمة والطريقة التي تنتشر بها الممارسات المحاسبية في عالمنا المعاصر، ظهر الاعتماد على المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام في العديد من البلدان، ويفسّر (Welch and Wong (2001) هذه الظاهرة بأن المجتمعات تتبع مسارات تطويرية تتدافع نحو التقارب في نموذج موحد بسبب القوى والضغوطات الممارسة من طرف المنظمات الدولية، وقد تجسّد هذا النهج في القطاع العام من خلال توجه مشترك للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للمصادقة على حسابات الدول تحت نفس المرجعية المصممة أساساً للتطبيق في قطاع الأعمال والمتمثلة في معايير ISAs، وسمح هذا التقارب في معايير التدقيق بين القطاعين العام والخاص لمهنة التدقيق بادعاء الخبرة في التدقيق الحكومي، وهو ما اعتبره (Jeppensen (2012, p. 233 تحدياً هاماً للتخصص الفكري للتدقيق الحكومي، فعلى الرغم من أن أول ما يتبادر إلى الذهن عند مناقشة مهنة التدقيق الخارجي المستقل هو مهمة التدقيق القانوني في قطاع الأعمال وخدمة المدققين لمصالح المساهمين، إلا أن الربط بين المدققين

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

الخارجيين المستقلين والقطاع العام\_ الذي يعتبر أكثر قبولاً في البلدان الأنجلو-أمريكية\_ بدأ بالظهور في العديد من الدول ذات الخلفيات المختلفة.

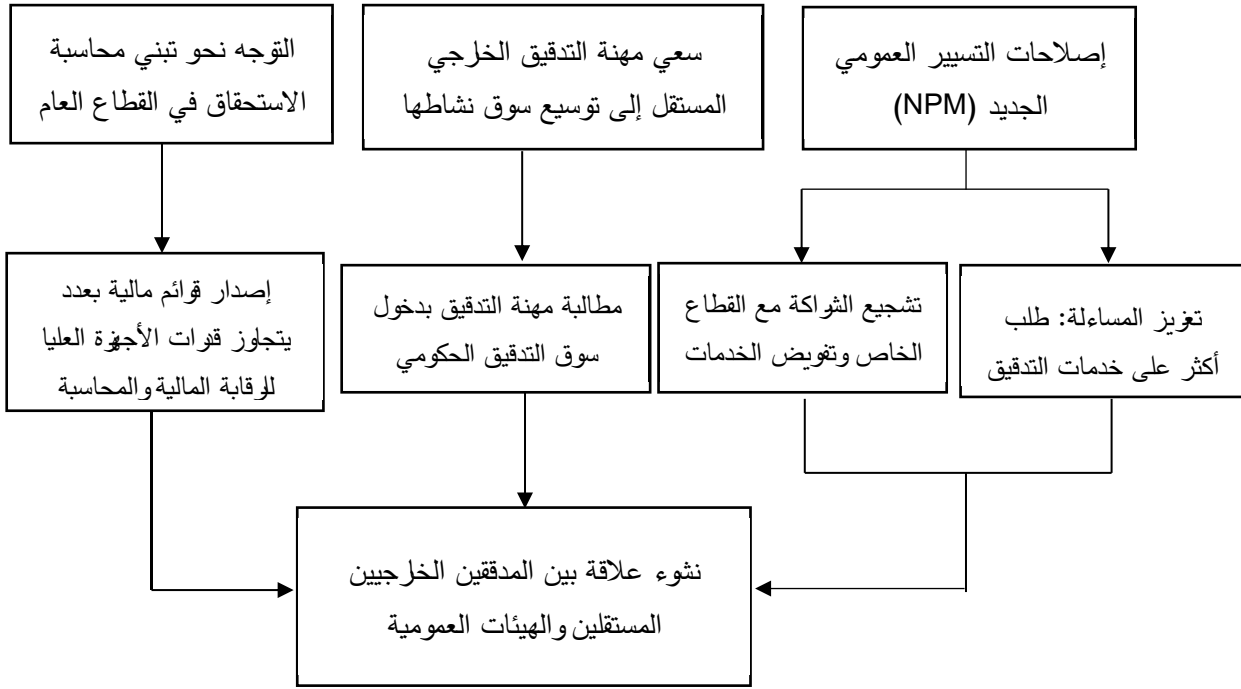
زياد على ذلك، لطالما كانت المحاسبة مهنة مقاولاتية، تسعى إلى الاندماج في مجالات أعمال جديدة ذات احتمالية ربحية، وإصلاح الممارسات القديمة والترويج والحفاظ على مكانتها، وترتبط هذه النوايا مع تنوع متزايد للممارسات المحاسبية والخدمات التي تقدمها المهنة (Radcliffe, 1998, p. 377)، وتجسد ذلك ميدانياً من خلال بروز مطالبات من المنظمات المهنية في العديد من البلدان للسماح للمدققين الخارجيين المستقلين بدخول سوق التدقيق الحكومي<sup>1</sup>، وحسب (Jeppensen (2012, p. 238 فإن ما يدعم مهنة التدقيق الخارجي المستقل للدخول إلى القطاع العام هو تبني الترتيبات المحاسبية لقطاع الأعمال في القطاع العام وهيمنة الهيئات الواضحة للمعايير التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين وعلاقتها الجيدة بالجامعات.

كاختصار للعوامل المذكورة أعلاه، نقترح الشكل 12.

---

<sup>1</sup> تجسدت هذه المطالب على المستوى المؤسسي من خلال جهود المنظمات المهنية في البلدان التي لم تمنح لمهنة التدقيق بعد صلاحيات العمل في القطاع العام، فعلى مستوى القارة الإفريقية كان موضوع الشراكة بين الهيئات العمومية والمدققين الخارجيين المستقلين موضوع الجلسات السنوية السابعة لمحافظي الحسابات الجزائريين سنة 2018 (<http://cn-cncc.dz/les-> divers-communications-des-7emes-assises/ وموضوع الجلسات السنوية السادسة لهيئة الخبراء المحاسبين المغربيين لنفس السنة (2018) (<https://www.oecmaroc.com/evenements/single/assises2018>)، كما أن النسخة الخامسة من المؤتمر الإفريقي لمهنة المحاسبة المنعقد في 19-21 جوان 2019 كانت حول موضوع فعالية القطاع العمومي في إفريقيا من وجهة نظر مهنة المحاسبة (<http://www.cn-onec.dz/index.php/2-non-categorise/123-5e-edition-du-congres-> africain-de-la-profession-comptable).

شكل 12. العوامل المحيطة بعلاقة المدققين الخارجيين المستقلين بالقطاع العام



المصدر: من اقتراح الطالبة اعتمادا على التحليل السابق

بالتوازي مع هذه التطورات، ظهرت في الجانب الأكاديمي بعض النظريات التي ناقشت دخول المدققين الخارجيين المستقلين إلى ميدان التدقيق الحكومي، ناقشها في العنصر الموالي قبل تناول إشكالية جودة خدمات التدقيق وأعمال المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام.

### 1.3. النظريات التي ناقشت علاقة المدققين الخارجيين المستقلين بالقطاع العام

تناولت الدراسات السابقة بعض النظريات التي ساهمت في تحليل علاقة المدققين الخارجيين المستقلين بالقطاع العام محاولة إما تفسيرها، أو مناقشة مقارنة المدققين عند العمل مع الهيئات العمومية، ولعل أبرزها نظرية مجتمع التدقيق لـ (Power (1997) وظاهرة انفجار التدقيق (the audit explosion) التي جاء الباحث بتأصيلها انطلاقا من دراسته للتجربة البريطانية، وكذا نظرية نظام المهن (the system of professions) لعالم الاجتماع (Abbott (1988)، حيث تم استعمال هتين النظريتين من قبل العديد من الباحثين في تفسير اهتمام المدققين الخارجيين المستقلين بالتدقيق الحكومي مثل دراسة (Jeppesen (2012) التي تناولت حالة الدنمارك، ودراسة (Troupin et al. (2010) التي تمحورت حول تجربة كندا، ودراسة (Fallon (2019) التي ركزت على حالة استراليا. نتناول من خلال هذا العنصر تفصيل هذه الأطروحات، إضافة إلى عرض

فرضية الانفصال التي تم الربط بينها وبين مقاربة المدققين الخارجيين المستقلين للتدقيق في القطاع العام في دراسة (Lowensohn and Collins (2001).

### 1.1.3. نظرية نظام المهن (the system of professions)

في كتابه The System of Professions an Essay on the Division of Expert Labor أطلق Abbott (1988) مصطلح التخصص<sup>1</sup> على العلاقة بين المهنة والوظيفة التي تؤديها، وتتمثل حجته الرئيسية في أن تطوّر المهن يجب أن يتم النظر إليه مع التركيز على العلاقات بينها وبين المهن الأخرى، وبشكل خاص على المنافسة بين المهن للسيطرة على تخصصات جديدة، حيث يؤكد Abbott أن المهن المختلفة في حالة صراع دائم حول حدود تخصص كل منها بسبب تواجدها ضمن نظام مترابط، يعتمد تطورها المستقبلي داخله على خلق تخصصات جديدة من خلال الاستحواذ على التخصصات الشاعرة أو أخذ تخصصات من مهنة أخرى كانت تحتكرها سابقا، أو من خلال المحافظة على تخصصاتها في حالة محاولة أطراف أخرى الاستحواذ عليها. ويمكن للمهن المطالبة بتخصص معين باستخدام ثلاث قنوات أو ميادين رئيسة تتمثل فيما يأتي (Abbott, 1988, pp. 59-60):

- النظام القانوني الذي يمكن أن يمنح سيطرة رسمية على العمل؛
- الرأي العام أين تقوم المهن ببناء تصورات تضغط من خلالها على النظام القانوني؛
- مكان العمل، حيث يظهر لنا في هذه الحالة ما أسماه Abbott بالإمتصاص في مكان العمل، أين يؤدي العمال غير المدربين أو غير المحترفين أعمالا تقع داخل نطاق التخصص ما يسمح لهم باكتساب الكثير من المعرفة التطبيقية (وربما النظرية) المطلوبة، يحدث هذا بشكل خاص عندما يكون هناك الكثير من العمل، لذا يمكن في مثل مواقع العمل هذه أن تتحطم الحدود بين التخصصات، حيث تطمس المطالبات بالتخصص المقدمة في أماكن العمل وتشوه الحدود الرسمية للتخصصات الموضوعية من خلال النظام القانوني أو الرأي العام.

<sup>1</sup> اعتمدنا مصطلح 'التخصص' كترجمة للكلمة الإنجليزية Jurisdiction، حيث يشير (Troupin (2012 إلى أن هذا المصطلح يستخدم عادة في اللغة الفرنسية للدليل على كلمة 'محكمة'، إلا أنه في كتاب Abbott يعود على القدرة على الحكم المأخوذة بالمعنى العام، حيث يفهم منه الحق الحصري المتحصل عليه من طرف مجموعة معينة لتصميم والقيام بعمل مهني معين (Abbott, 1988)، كما يمكن ترجمته أيضا إلى مصطلح "الكفاءة" أو "المسؤولية"، ونشير إلى أن المؤلف في حد ذاته استخدم مصطلح 'Jurisdiction' في مقال أصلي له باللغة الفرنسية (Abbott, 2003) دون ترجمته إلى كلمة أخرى.

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

تختلف أهمية هذه القنوات من بلد لآخر تبعاً لطبيعة المجتمع في حد ذاته والنظام السياسي السائد، ففي الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال يعتبر الرأي العام أهم قناة بينما في بلدان أوروبا القارية يكون النظام القانوني هو الأهم والأكثر تأثيراً (Abbott, 1988, p. 60).

رغم أن نظام المهن قد يكون في حالة توازن تمتلك فيه كل مهنة تخصصها المنفصل، فإن هذا التوازن يسهل الإخلال به بسبب قوى داخلية (مثل مهارات جديدة) أو خارجية (مثل التكنولوجيا أو السياسة)، حيث تقوي القوى الداخلية أو تضعف التخصصات، كما يمكن للقوى الخارجية أن تؤثر على النظام بشكل مباشر أكثر من خلال تدمير أو خلق التخصصات. وسواء كانت هذه الاختلالات لأسباب داخلية أو خارجية، فإنها تقود إلى صراعات على التخصصات تدعي فيها المهن المتنافسة امتلاكها للخبرة اللازمة للتخصص المعني. هذه الادعاءات بالخبرة أو المعرفة تكون موجهة للزبائن المحتملين والعامّة أو للمشروع حسب القناة المستهدفة، وتسعى لتنظيم عمل المهنة بما يتوافق مع القيم المشتركة مع المجتمع وبالتالي تحقيق صورة للمهنة بأنها تخدم المصلحة العامة، وتستخدم هذه الصورة بدورها عند المطالبة القانونية بالاحتكار ومنح السيطرة على مجال معين، وتنتهي هذه الصراعات بأحد أشكال التسوية الممكنة التالية (Abbott, 1988, p. 73):

- خلق تخصص تام ونهائي؛
- تبعية مهنة معينة تحت مهنة أخرى؛
- تقسيم العمل من خلال تقسيم التخصص إلى أجزاء مترابطة وظيفياً وتتخصص كل مهنة بجزء معين، مع إمكانية المشاركة في جزء ما دون تقسيمه؛
- التخصص الفكري أين تسيطر مهنة ما على معرفة فكرية معينة ولكنها تشترك في الممارسة في هذا المجال مع منافسين؛
- التخصص الاستشاري؛
- تمايز الزبائن.

زيادة على ذلك، يعرّف Abbott (1988, p.8) المجموعات المهنية بأنها مجموعات تطبق المعرفة المجردة<sup>1</sup> على حالات عملية، حيث يؤكد أن ما يميز المجموعات المهنية عن بعضها البعض هو الفجوة بين الطبيعة الغامضة للممارسات وتمثيلها المجرد، وتسمح هذه الفجوة للمهنة بإدراج مشاكل إنسانية مختلفة ضمن معرفتها المجردة والمطالبة بالحق الحصري للقيام بها، كما يؤكد أنه كلما كانت المهنة أكثر تنظيماً كلما زاد احتمال نجاحها في مطالبتها بالتخصص، وبشكل خاص عبر قناتي الرأي العام والنظام القانوني. لذلك، يعتبر الانتظام والتمثيل من خلال منظمة وطنية واحدة من متطلبات النجاح، كما يسمح الهيكل التنظيمي للمهنة أيضاً بصد الهجومات، حيث تتيح هياكل معايير الدخول الصارمة والتعليم الحازم طويل المدى ومتطلبات التدريب والامتحانات التحكم في دخول مهنيين جدد وعددهم الإجمالي والمستوى الأدنى للجودة. ورغم أن هذه الاستراتيجية الاحتكارية قد تحمي المهنة ضد الهجمات، إلا أنها قد تكون ضارة في حالة زيادة الطلب فجأة، لأن معاييرها الخاصة تجعل من المستحيل عليها التوسع بسرعة، ويكون الحل الوحيد عندها هو خلق مجموعة تابعة تتعامل مع الطلب الجديد، وهي استراتيجية لها مخاطرها الخاصة لأنها قد تعني خسارة جزء من التخصص للقادم الجديد.

بإسقاط نظرية نظام المهنة على التطور الذي عرفه التدقيق الحكومي، فإن تفسير Abbott يقترح بأن الاستعانة بالمدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام جاء نتيجة لنجاحهم في المطالبة بتخصصهم في الاستجابة للحاجة إلى وظيفة معينة كان من الممكن أن تقوم بها مجموعات مهنية أخرى مثل موظفي الرقابة المالية أو مدققي الأجهزة المختلفة للتدقيق الحكومي، ويسمح ذات المفهوم بتفسير الاختلافات الموجودة في تنظيم حجم تدخل مهنة التدقيق في القطاع العام والمهام المسندة إليها، حيث يتوقف ذلك حسب تحليل Abbott على طبيعة التسوية المتوصل إليها من خلال صراعات الجماعات المهنية، فقد يحصل المدققون الخارجيون المستقلون على سيطرة تامة على التخصص أو قد يصبحون مهنة تابعة لمهنة أخرى، كما يمكن أن يتم التوصل إلى تسوية تسمح بتقاسم الهيئات العمومية حسب الحجم أو الخصائص أو المستوى، وهو ما يمكن تطبيقه على التجارب الدولية التي سنقوم بعرضها في الجزء الأخير من هذا الفصل.

---

<sup>1</sup> المعرفة المجردة هي المعرفة التي تشكل الصورة العامة دون تفاصيل، أو هي المعرفة ذات التجرد العالي التي تقود إلى مستويات مرتفعة من قابلية التطبيق، حيث تعتمد الفكرة المجردة أو التفكير المجرد على الأفكار العامة بدل الأشياء والأحداث الفعلية، وتتضمن المعرفة المجردة للتدقيق تجريده من الخصوصية التي قد تتميز بها عملية تدقيق معينة عن عملية تدقيق أخرى، وإعطاء خطوط عامة قابلة للتطبيق على كل الأوجه المختلفة لهذه العمليات.

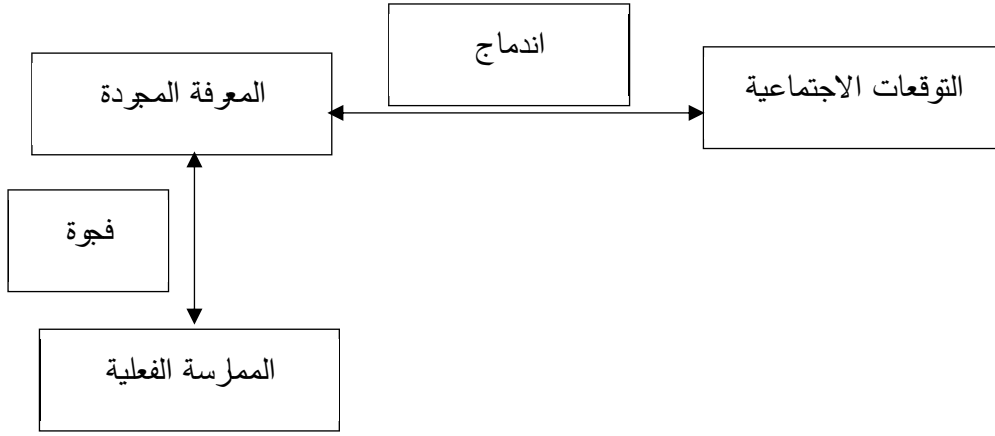
زيادة على ذلك، تلقي نظرية نظام المهن ضوءاً آخر على التوجهات الدولية الحديثة للتدقيق الحكومي، فهي تسمح باعتبار تدقيق الأداء ليس نشاطاً محددًا، بل دليلاً على أن نظام المعرفة المجردة لمهنة التدقيق تم ربطه بميدان نشاط يتمثل في تدقيق أداء الهيئات العمومية، ويرى Jeppesen (2012, p. 233) أن المعايير الموضوعية لتدقيق الأداء يمكن تحقيقها من خلال تطبيق تقنيات التدقيق المالي، وبالتالي يحق للمدققين الخارجيين المستقلين أن يدعوا الخبرة في التدقيق الحكومي، ومرجع ذلك هو أن الجمعية الأمريكية للمحاسبة تعرف التدقيق المالي بأنه فحص التوافق مع معايير معينة، وهو التعريف الذي تم تبنيه في IAS200 أين تم تعريف المعايير المحددة لتدقيق القوائم المالية بأطر الإبلاغ المالي المطبقة، وهو ما اعتبره Jeppesen تجريدًا للمعرفة يسمح بإدراج خبرات جديدة من خلال تسهيل المطالبة بأنها تقع ضمن نطاق التخصص (Abbot, 1988, pp- 52-58)، وباستخدام هذا التعريف، يمكن تدقيق أي شيء مادامت هناك معايير موضوعية يمكن الإحتكام إليها، على أن تلقى معايير الأداء هذه القبول العام، ومثل هذا التوافق يتطلب عادة تدخل الجهات المعنية في عملية وضع المعايير. وإذا كان للمدققين دور مهيم في وضع معايير الأداء المستخدمة في التدقيق، سيكون من الأسهل عليهم تحقيق ذلك، حيث أن درجة تحوّل تدقيق الأداء من القياس الموضوعي إلى فحص الامتثال لمعايير معترف بها عموماً تجعل التسيير العمومي قابلاً للتدقيق من خلال التدقيق المالي. في هذه الحالة، من السهل نسبياً على مهنة التدقيق إدعاء الخبرة في مجال التدقيق الحكومي عامة.

### 2.1.3. نظرية مجتمع التدقيق (the audit society)

ظهرت نظرية مجتمع التدقيق لأول مرة في كتاب Power (1997) بعنوان Audit Society : rituals of verifications، والذي جاء بعدة أفكار مثيرة للجدل أحدها أن انتشار التدقيق الحكومي كان نتيجة لتظاهر المدققين بالاستجابة للطلب السياسي على وظائف معينة خلقتها إصلاحات القطاع العام. في هذا الإطار، فرّق Power بين المعرفة المجردة والممارسة الفعلية للتدقيق، حيث يعتقد بأن التدقيق كممارسة هو مفهوم غامض أساساً، أي أن طبيعته الجوهرية شخصية وتفسيرية، ما يمنع إضفاء الطابع النظري عليه، إذ يتوصل مدققان يفحصان نفس المنظمة تقريباً في كل مرة إلى نتائج مختلفة. وحسب Power، فإن التدقيق على مستوى معرفته المجردة ينكر هذه الحقيقة، حيث يتم تقديمه دائماً كتقنية حيادية وموضوعية من أجل التوافق مع توقعات المجتمع حوله، وينتج عن ذلك فجوة بين المعرفة المجردة للتدقيق (موضوعي وقابل

للتحقق) وممارسته الفعلية (شخصية وتفسيرية). يصور (Troupin (2012, p. 55 بشكل مبسط هذه الفكرة كما هو موضح في الشكل 13.

شكل 13. نظرية مجتمع التدقيق لـ Power (1997)



المصدر: (Troupin (2012, p. 55)

حسب Power (1997)، عندما تظهر مطالبات اجتماعية جديدة تتعلق بتوريد نوع مستحدث من المعلومات الموضوعية، تقترح مهنة التدقيق الاستجابة لهذه الحاجة، ولتحقيق هذا الهدف، تدمج هذه المتطلبات الجديدة في معرفتها المجردة دون أن تقوم بتعديل ممارساتها الفعلية. نتيجة لذلك، تزداد حسب Power الفجوة بين المعرفة المجردة والممارسة الفعلية الموضحة في الشكل 13. وبما أن الطبيعة الغامضة للتدقيق تكون غير ظاهرة تحت غطاء المعرفة المجردة، يؤكد Power أنه لا يوجد أي شخص قادر على التحقق من حجم هذه الفجوة باستثناء المدقق، وأن مهنة التدقيق يمكنها بالتالي أن تسعى إلى إدماج المتطلبات المجتمعية الجديدة في معرفتها المجردة، والتي تنطبق من خلال عدد متزايد باستمرار من الأنشطة الجديدة، ما يؤدي في النهاية إلى خلق مجتمع التدقيق.

في ذات السياق، تتمثل الفكرة الجوهرية خلف نظرية مجتمع التدقيق في أن تصميم القوائم المالية ومقاييس الأداء التي يمكن الحكم من خلالها على المنظمات متأثر إلى حد بعيد بضرورة جعلها قابلة للتدقيق (auditable)، وهو أمر يرتبط أساساً بأهداف الرقابة على هذه المنظمات، ومنطلق ذلك حسب Power (1997, p. 307) هو أن التدقيق يجعل نفسه ممكناً من خلال الخلق النشط للبيئات التي يعمل فيها، ويترتب على ذلك أن العديد من إجراءات التدقيق ليست فحوصات محايدة، ولكنها تعمل على تشكيل وتصميم وتفسير الأداء القابل للتدقيق، حيث تعمل أجهزة التدقيق الحكومي على تشكيل مقاييس الأداء التي تسمح

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

بالتدقيق والفحص (Power, 2000, pp. 114-115)، ويقترح (Bowerman et al. (2000) في هذا السياق بأن التدقيق هو في الحقيقة نتيجة ثانوية للانتشار غير المسبوق لقياس الأداء.

زيادة على ذلك، أطلق Power مصطلح انفجار التدقيق على التصاعد الممنهج الذي عرفه التدقيق في المملكة المتحدة خلال سنوات الثمانينات، حيث أخذ مصطلح التدقيق بالانتشار بشكل واسع بين السياسيين والمنظمين والمستشارين في عدة ميادين منها الصحة والأمن والطب والتعليم والملكية الفكرية والتسيير البيئي إضافة إلى وضع المزيد من الضوابط على التدقيق المالي، وبالتالي أصبحت أدوات التدقيق أكثر جوهرية لقاعدة عمل الحكومة، وفسر المؤلف هذه الظاهرة بظهور التسيير العمومي الجديد وزيادة الطلب على المساءلة والشفافية، وكذا ظهور نماذج ضمان الجودة للرقابة على المنظمات (Power, 2000, p. 111).

يضيف Power بأن الثقافة المنتشرة في مجتمع التدقيق تتمحور حول أنظمة الرقابة التي تخلق مجموعات ومواضيع جديدة قابلة للتدقيق بهدف دعم الشرعية والمساءلة التنظيمية (Power, 1997, p. 8)، كما يعتقد أن انتشار التدقيق في المجتمعات الصناعية المتقدمة وتزايد الحديث عنه يجسد انتقالاً في نماذج الحوكمة ومفاهيم تسيير الهيئات العمومية، فالتدقيق الحكومي أخذ يتنامى حسب نفس الباحث على حساب الحدود بين هياكل الرقابة التقليدية في القطاع العام ومطالب المجتمع الذي ازداد وعيه، ومع قيام مهنة التدقيق بدمج توقعات المجتمع في شخصيتها الرسمية، يمكنها الاستمرار في الاستحواذ على تخصصات جديدة يتم فتحها من خلال البرامج الحكومية ما يؤدي إلى انفجار التدقيق. ويقترح Power بأنه مع زيادة استعمال التدقيق بكثافة، يوجد تأثيران عامان متوقعان:

- الاستعمار (colonization): يحدث عندما تستوعب منظمة معينة القيم التي ينتجها التدقيق، أي عندما تخترق القيم والممارسات التي تجعل التدقيق ممكناً بشكل عميق جوهر عمليات المنظمة، ويصبح العمل بشكل فعلي قابلاً للتدقيق، إلا أن النتائج قد تكون فعالة بشكل غير مقصود؛

- الانفصال (decoupling): في المقابل، يحدث الانفصال عندما تتفصل عملية التدقيق عما يحدث بالفعل، في هذه الحالة يصبح التدقيق غير فعال لأنه يقتصر على شعائر فحص مبررة، والنتيجة المتناقضة هي أن المزيد من التدقيق قد يؤدي إلى فحص أقل.

نظرية مجتمع التدقيق لـ Power (1997) يمكن قراءتها بناء على ما سبق كتنظير بعدي لتبني المدققين الخارجيين المستقلين مهام التدقيق في القطاع العام على خلفية انتشار ممارسات محاسبة الاستحقاق وتطور الإبلاغ المالي في الهيئات العمومية، فتطبيقا لمفهوم قابلية التدقيق، يجب على المنظمات أن تتغير داخليا حتى يتم تدقيقها، وهو ما تشهده الهيئات العمومية من خلال التغير في الأطر المحاسبية، إلا أن ما يجب الحذر منه حسب Power هو أن تصميم القوائم المالية ومقاييس الأداء للهيئات العمومية بشكل يجعلها قابلة للتدقيق يفتح المجال أمام مهنة التدقيق لإدماج هذه المتطلبات الجديدة في معرفتها المجردة دون أن تنعكس في الممارسات الفعلية التي يصعب التحقق منها، لتصبح عمليات التدقيق مجرد شعائر للفحص لا تحقق الغاية الأساسية التي صممت لأجلها.

### 3.1.3. ظاهرة الانفصال (decoupling phenomenon)

برزت ظاهرة الانفصال أو ما يعرف بفرضية الانفصال في مؤلفات التدقيق الحكومي عقب تطرق Power (1997) لها مرجحة حتمية لانفجار التدقيق، إذ يعتقد المؤلفون الذين يتبنون هذا التوجه أن الانفصال يطرح مشكلة كون أن مهنة التدقيق الخارجي المستقل تم منحها تخصصات جديدة بناء على فرضية أن تقنياتها توفر معلومة موضوعية، واعتمدت العديد من الدراسات على هذه الظاهرة في تفسير مقارنة المدققين الخارجيين المستقلين لأعمال التدقيق الحكومي (أنظر مثلا: Adhikari et al., 2013; Lowensohn & Collins, 2001; Troupin et al., 2010)، فيما يؤكد (Troupin et al., 2010, p. 35) بأن ظاهرة الانفصال التي تناقشها أدبيات التدقيق الحكومي هي نفسها ما يعرف بفجوة التوقعات في أدبيات التدقيق في قطاع الأعمال، ويتم بناء ظاهرة الانفصال على تحليل (Rose and Miller (1992 للبرامج والتقنيات الحكومية وذلك كما يلي:

- البرامج الحكومية: يؤكد (Rose and Miller (1992, pp. 181-183 بأن برامج الحكومة تتمحور حول الصعوبات والمشكلات التي يواجهها المجتمع الذي تنشط فيه، حيث تترجم سعي السياسات إلى تعديل علاقات ومواقع معينة بالشكل الذي تراه مرغوبا، وتكون مبنية على معرفة معينة بالمحيط أو المشكل الذي ستم معالجته، حيث تقترض البرامج بأن الحقيقة قابلة للبرمجة وبأنها ميدان يخضع لمجموعة من المحددات والقواعد والمعايير والعمليات التي يمكن للسلطات العمل عليها وتحسينها، فتجعل البرامج أهداف الحكومة قابلة للتفكير فيها (thinkable) بما يجعل مشكلاتها قابلة للتشخيص والوصف والعلاج من خلال حساب وتنميط التدخلات؛

- التقنيات الحكومية: ينظر (Rose and Miller (1992, p. 183 إلى الحكومة على أنها ميدان من الاستراتيجيات والتقنيات والإجراءات تسعى من خلالها مختلف القوى إلى جعل البرامج قابلة للتطبيق، وبواسطتها يتم وضع العديد من الروابط بين طموحات السلطات وأنشطة الأفراد والجماعات، فمن خلال التقنيات تصبح البرامج الحكومية التي تهيكها قابلة للتخصيص.

تبعاً لذلك، تفصّل دراسة (Lowensohn and Collins (2001 بين نظرتين أو توجهين مختلفين لأداء التدقيق الحكومي كالتالي:

- النظرة المبرمجة تمثل ما يجب أن يكون عليه التدقيق وكيف يرتبط بالأهداف السياسية الأكبر (الأوسع) الموجودة في المحيط السياسي، فهي تمثل النظرة المعيارية (النمطية) لعملية التدقيق وتقدّم شروط كل من رؤية ومهمة كيفية تقرير التدقيق بفعالية حول عدالة وكفاءة محاسبة وكيل معين في إدارة الموارد العامة؛

- النظرة التقنية أو الفنية تركز على كيفية القيام بالتدقيق، بهذا المعنى، فهي أكثر عملية وتعكس بشكل أفضل الممارسات الفعلية للتدقيق.

حسب (Meyer and Rowan (1977, pp. 356-357 فإن المنظمات عندما تواجه ضغوطاً خارجية متناقضة مع معاييرها الداخلية، تتضمن الاستراتيجية الفعالة هنا فصل الهياكل الرسمية (البرامج) عن الأنشطة الفعلية (التقنيات)، ويقترح العديد من الباحثين بأن هذه الاستراتيجية هي المستخدمة من قبل المدققين، لأن المجتمع يطلب من المدقق ما لا يمكنه تقديمه (المعلومة الموضوعية)، يتم تقديم التدقيق عندها بشكل إجرائي (formal) إلى حد كبير، بينما يتم إخفاء طبيعته عن العالم الخارجي، والتي تعتمد بعمق على الأحكام الشخصية، وعليه، فإن ظاهرة الانفصال تحدث عندما تكون عملية التدقيق منفصلة عما يحدث في أرض الواقع، ويصبح التدقيق مجرد شعائر للتحري (Power 1997, 96).

تبعاً لذلك، يركز المدقق المنفصل في حالة التدقيق الحكومي على القيام بإجراءات التدقيق من أجل الإجراءات في حد ذاتها بدل تقييم مدى ملاءمة استخدام الأموال العامة، وتتميّز إجراءات التدقيق المنفصلة بالفحوصات والإجراءات والتوثيق بغض النظر عن وجود نتائج ملائمة لذلك. ويشير Collins and Lowensohn (2001) في هذا الصدد أنه قد يحدث أن تقوم الهيئات العمومية بتطوير علاقة قوية مع المدققين الخارجيين المستقلين تجعل التدقيق عملية روتينية توفر ختم مصادقة، وبالتالي ينتج عن التدقيق في هذه الحالة عدم توافق بين عمليتي التدقيق المبرمجة والفعلية، بما أن الأولى ترى التدقيق على أنه حماية

للمصلحة العامة، بينما تركز الأخيرة على الحفاظ على العلاقة بين المدقق والزبون من خلال واجهة عملية تدقيق شعائرية وأحياناً دون معنى.

كما توصل (Lowensohn and Collins, 2001, p. 20) إلى أن مقارنة المدققين الخارجيين المستقلين الأمريكيين لعمليات التدقيق الحكومي تنطبق عليها خصائص ظاهرة الانفصال تحت تأثير الاختلافات بين التدقيق الحكومي وتدقيق منظمات الأعمال، بالإضافة لنقص تعرض المدققين لمفاهيم التدقيق الحكومي خلال عملية تأهيلهم، ويضرب الباحثان مثالا بحالة الولايات المتحدة الأمريكية أين لا تقدّم أغلبية الجامعات والمعاهد فيها دورة إلزامية حول المحاسبة والتدقيق الحكوميين في برامجها المحاسبية، بينما تقدّم بعضها دورات منفصلة في هذا الموضوع، ويرجع الباحثان ذلك إلى أنه إلى وقت قريب لم تكن منظمات القطاع العام تتطلب خدمات المدققين الخارجيين المستقلين، وبالتالي يفقد العديد من المدققين للخبرة في هذا المجال، وحتى بعد دخولهم إلى هذه السوق، مازال أغلبهم يعتبر أن الزبائن الحكوميين ثانويين مقارنة بالزبائن الآخرين.

### 2.3. إشكالية جودة أعمال المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام

لطالما كانت الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المورد التقليدي في سوق التدقيق الحكومي. نتيجة لذلك، استطاعت تطوير نظرة ثاقبة حول تاريخ وخلفية السوق والعلاقات المترابطة بين الهيئات العمومية، وعلى المستوى الجزئي، تطوير وتحيين معرفة متخصصة باستمرار، وهو عنصر هام لبلوغ فعالية الانفاق من خلال تحقيق وفورات الحجم نتيجة امتلاك عدد كبير من الزبائن من القطاع العام وفهم أكبر للتنظيم المؤسسي والإطار التنظيمي للهيئات العمومية (Chong et al., 2009, p. 679).

على الرغم من ذلك، فرضت التوجهات الدولية الحديثة تكليف المدققين الخارجيين المستقلين بالقيام بعمليات التدقيق الحكومي في العديد من البلدان، ما أثار حفيظة بعض الباحثين الذين شككوا في جودة الخدمات المقدمة تحت هذا النظام نتيجة لنقص خبرة مهنة التدقيق الخارجي المستقل في مجال التدقيق الحكومي، وقصور العامل الردعي (المتابعات القضائية) في القطاع العام مقارنة بالقطاع الخاص، ما قد يخفض من حوافز المدققين لاحترام الحد الأدنى لجودة الخدمة (Brown & Raghunandan, 1995). ترجع هذه العوامل بدورها إلى محدودية فرص المدققين الخارجيين المستقلين للدخول إلى سوق التدقيق الحكومي والتسويات التعاقدية قصيرة المدى التي تتراوح بين ثلاث وخمس سنوات، والتي تؤثر على فعالية

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

المتعاقد لأنها لا توفر له الوقت اللازم لتطوير معرفة معتبرة خاصة بالزبائن الحكوميين، وبالتالي تكوين نوع من التخصص في التدقيق الحكومي (Chong et al., 2009).

زيادة على ذلك، شككت العديد من الدراسات في حوافز مهنة التدقيق للدخول إلى القطاع العام، حيث كشف تقرير صادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1987 وجود اعتقاد سائد بأن المدققين الخارجيين المستقلين يعتبرون الهيئات العمومية زبائن ثانويين مقارنة بمنظمات القطاع الخاص (AICPA, 1987, p. 45). تم تأكيد هذا الاقتراح من طرف Hatherly et al. (1996) الذين يعتقدون بأن المدققين يتنافسون من أجل تلميع صورتهم ولخفض التكاليف، وليس من أجل تحقيق جودة التدقيق، حيث تدعوا الدراسة إلى جعل جودة التدقيق أكثر تمايزا ما يسمح بالتحقق منها.

في ذات السياق، استخدم العديد من الباحثين أداء موظفي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة كمقياس لجودة عمليات التدقيق التي يقوم بها المدققون الخارجيون المستقلون في القطاع العام، حيث توصل (2008) Jakubowski إلى أن مدققي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أكثر أرجحية لامتلاك المعرفة المتخصصة للقيام بعمليات التدقيق الحكومي مقارنة بالمدققين الخارجيين المستقلين، وهي النتيجة التي أيدتها العديد من الدراسات (Bradbury, 2017; Brown & Raghunandan, 1995; Carslaw et al., 2012; Chong et al., 2009; Dafri & Taleb, 2021; Gendron et al., 2001; Greenwood, 2017). وتعكس هذه النتائج دون شك جزء من الواقع الموجود بخصوص جودة التدقيق في القطاع العام، إلا أن أحد أوجه قصورها هو أن العينات المدروسة تنحصر في بلدان معينة تتسم بنفس طبيعة التنظيم ما يحدّ من إمكانية تعميمها. ويقدم López and Peters (2010) في هذا السياق منظورا مختلفا، إذ يرى أن الفروقات بين أداء المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام وموظفي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الموثقة في الدراسات السابقة في الولايات المتحدة الأمريكية على الأقل أخذت بالزوال في بيئة ما بعد قانون Sarbanes-Oxley، كما وجد (2021) Amri and Setyaningrum في دراسة ركزت على عينة خلال الفترة 2017-2018 أن المدققين الخارجيين المستقلين في إندونيسيا يقدمون خدمات تدقيق ذات جودة مساوية لتلك التي يقدمها جهاز التدقيق الحكومي المحلي.

تعتقد (2017, p. 165) Greenwood بدورها بأن تفويض جزء كبير من عمليات التدقيق الحكومي إلى المدققين الخارجيين المستقلين في إنجلترا يطرح على المدى البعيد مخاطر متعلقة بجودة التدقيق ترجع لوضعية المنافسة التي يتم فرضها على التدقيق الحكومي مع الخدمات الأخرى المذرة للعوائد مثل تدقيق

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

القطاع الخاص وخدمات الاستشارة التجارية الخاصة، حيث أن الإجراءات القانونية والمؤسسية والمحاسبية والاعتبارات العملية لتوزيع المدققين خلال السنة يمكن أن تقلص من خبرتهم ومعرفتهم بالقطاع العام.

على العكس من ذلك، ذهب البعض إلى اعتبار التدقيق الحكومي من المهام الملائمة للتفويض الخارجي نظرا لضرورة القيام به دون تأثير سياسي من أجل ضمان الاستقلالية والكفاءة التي يتطلبها (Grüterk, 2007)، حيث يهدف إسناد مهام التدقيق الحكومي إلى المدققين الخارجيين المستقلين إلى تحسين جودة التدقيق من خلال ضمان استقلالية المدقق وكفاءته (Craswell, 1997; English, 2003) وتمكين الهيئات العمومية من الحصول على خدمات التدقيق عالية الجودة التي تقدمها مكاتب التدقيق الكبرى، زيادة على إنقاص التكاليف من خلال استخدام أسلوب المناقصات (English, 2003; Funnell, ) (2003; Johnsen et al., 2004).

في هذا الإطار، وجد Domberger and Jensen (1997) بأنه يمكن تخفيض التكاليف بمعدل 20% بعد التعاقد الخارجي مع توقع المحافظة على جودة الخدمة أو تحسينها. زيادة على ذلك، اعتبرت المنظمات المهنية الأسترالية بأن استعانة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالمدققين الخارجيين المستقلين سيخدم بشكل أفضل المصلحة العامة من خلال الاستقلالية والجودة والفعالية، حيث تؤدي المنافسة إلى جذب مجال متنوع من المهارات بأسعار تنافسية (Karan, 2003, p. 18). في نفس السياق يعتقد Johnsen et al. (2004) أن التفويض الخارجي لخدمات التدقيق الحكومي يؤدي إلى إصدار تقارير تدقيق أكثر دقة وزيادة التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين من أجل تحسين جودة التدقيق.

من جهة أخرى، تدخل هذه التطورات تغيرات عميقة على بيئة التدقيق الحكومي بصفة عامة، حيث يشير Chong et al. (2009, p. 676) على سبيل المثال إلى أن إصلاحات التدقيق الحكومي في أستراليا وضعت الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في بيئة تنافسية، وحتى في الحالات التي لا يكون فيها الجهاز مطالباً بالمنافسة من أجل القيام بعمليات التدقيق الحكومي لأن القانون يمنح له احتكاراً لتوريد خدمات التدقيق في القطاع العام، يبقى المدققون الخارجيون المستقلون محل ضغط تنافسي من خلال عمليات المناقصات، وقد أكدت العديد من الدراسات السابقة أن محيطاً أكثر تنافسية من شأنه إنقاص تكاليف تقديم الخدمات (أنظر مثلاً: Bandyopadhyay & Kao, 2001; Cavalluzzo, 2002; Copley & Doucet, 1993; Jensen & Payne, 2005)، كما تؤدي المنافسة في سوق معين إلى قيام المتعاقدين

بشكل مستمر بتطوير وتحسين واستخدام تقنيات التدقيق الجديدة لتقليل التكاليف والأعباء ( Houghton & Jubb, 1998; Otley & Pierce, 1996).

في كل الأحوال، يعتبر تفويض عمليات التدقيق الحكومي إلى المدققين الخارجيين المستقلين تطوراً طبيعياً للتدقيق الحكومي في ظل زيادة عدد القوائم المالية الصادرة عن الهيئات العمومية والتي تحتاج إلى التدقيق، ونمو وتشعب أنشطة الهيئات العمومية، حيث لا ينمو حجم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ولا مواردها عادة بنفس الوتيرة، لتجد نفسها غير قادرة على أداء العمل المطلوب حتى في حالة توفر الموارد، فالوقت والجهد الضروري لتدريب المدققين الملائمين والإمكانيات المادية المتعلقة بالمكاتب والمعدات لا يمكن الحصول عليها بسهولة، لهذا كثيراً ما تتم الاستفادة من توفر المدققين الخارجيين المستقلين من خلال تفويض بعض مهام التدقيق لهم، وهو ما تؤكد المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، والتي ترى في أعمال المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام فرصة للاستفادة من التدقيق المالي الفعال لكل هيئة على حدة، والسماح للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالتركيز على وظائف أكثر أهمية، رغم أن المنظمة لا تكرر الصعوبات المتعلقة بجودة التدقيق والتقارير عن النتائج في صورة ملائمة (Jensen & Hällström, 2009, p. 9).

من جهة أخرى، يدعو (Lowensohn and Collins (2001, p. 34 إلى تعديل التنظيمات الرسمية بشكل يتوافق مع تصوّر المدققين الخارجيين المستقلين لبيئة التدقيق الحكومي ما يمكن أن يقود إلى قبول أكثر لمهام التدقيق بين المدققين الذين يقدمون خدمات ذات جودة، وتتضمن اقتراحات الباحثين على سبيل المثال ما يلي:

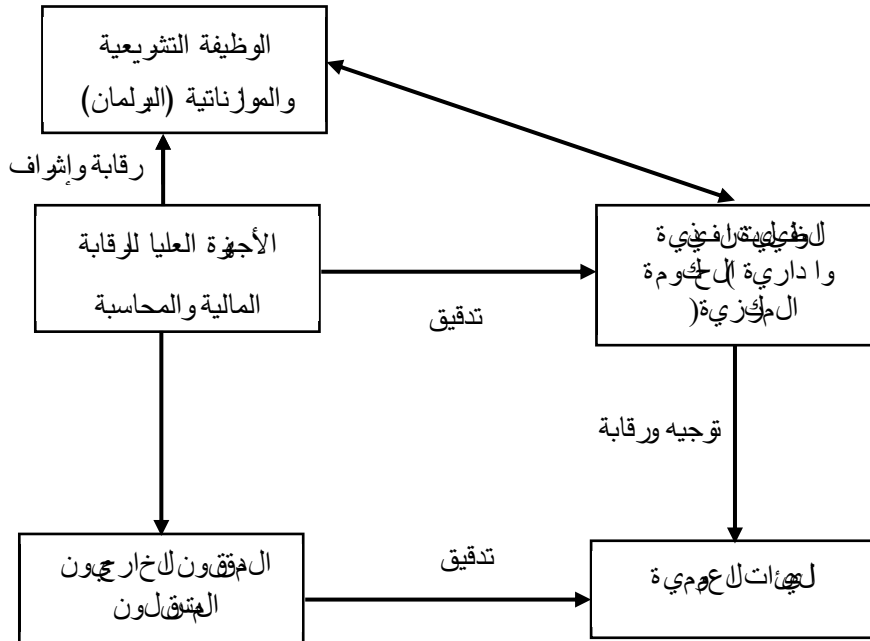
- توعية المدققين الخارجيين المستقلين بأن الإجراءات التنظيمية الإضافية التي تتميز بها بيئة التدقيق الحكومي تهدف إلى التوفيق بين برامج عملية التدقيق والممارسة الفعلية له؛
- بما أن المدققين الخارجيين المستقلين يعتبرون أنفسهم مهنيين يعملون تحت ميثاق أخلاقيات معترف به ويعترفون بمسؤوليتهم اتجاه العامة، يجب على المنظمين صياغة القوانين المتعلقة بأنشطة المدققين في القطاع العام والتعليمات والتوجيهات المختلفة بما يتوافق والاستثمار في هذه الرؤية للتقريب بين أهداف التدقيق في القطاع العام وأهداف المهنة، ويتضمن ذلك أيضاً جعل الإجراءات التنظيمية أقل تعقيداً؛
- تقليل التأثيرات السياسية على المدققين والتي قد تدفع بهم إلى تبني مقاربات تدقيق منفصلة.

#### 4. تنظيم أعمال المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام - تجارب دولية

تلعب العناصر المؤسسية والظروف التنظيمية دورا هاما في تحديد طبيعة التفاعل بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية وجودة خدمات التدقيق المقدمة، لهذا قد يكون من غير الممكن الحكم على مدى ملاءمة تقديم المدققين الخارجيين المستقلين لخدماتهم في القطاع العام بناء على تجربة بلد واحد أو مقاطعة واحدة في ظل الاختلاف في تكوين وخبرات المدققين من بلد لآخر، واختلاف حتى ما يقصد بالهيئة العمومية وطريقة تسييرها في ظل نماذج متباينة لتنظيم القطاع العام ومهنة المحاسبة في العالم اليوم. وخير دليل على ذلك ما توصل إليه (Carslaw et al. (2012, p. 56 من اختلافات في جودة خدمات التدقيق المقدمة في القطاع العام بين مختلف المقاطعات في الولايات المتحدة الأمريكية والتي تتميز بالاستقلالية في التسيير، حيث تؤكد الدراسة بأن جودة التدقيق تعتمد بشكل كبير على الخصائص الفريدة لكل مقاطعة مع تأثير واضح للقوانين الرقابية مثل التنظيمات المتعلقة بتعيين المدقق.

على الرغم من ذلك، تقدم المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (EUROSAI) تصوّرا عاما لمحيط التدقيق الحكومي يندمج فيه المدققون الخارجيون المستقلون ويقدمون خدماتهم جنبا إلى جنب مع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، هذا التصور نوضحه من خلال الشكل 14.

شكل 14. الشكل العام لانخراط المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام حسب EUROSAI



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على النموذج المقترح من طرف (Jensen and Hällström (2009, p. 7)

من خلال الشكل 16 نلاحظ نقطتين رئيسيتين متعلقتين بأنشطة المدققين الخارجيين المستقلين حسب رؤية EUROSAI:

- تدخل المدققين الخارجيين المستقلين يكون على المستوى المحلي، أي أنهم لا يقدمون خدماتهم للحكومة المركزية، وتبقى حسابات الدولة محل تدقيق من طرف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في كل الأحوال، بينما ينصب نشاط المدققين الخارجيين المستقلين على الهيئات العمومية الأخرى حسب تنظيم كل بلد؛
- عمل المدققين الخارجيين المستقلين يكون بالتواصل مع الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، ورغم عدم تحديد طبيعة هذه العلاقة من طرف EUROSAI، فهي قد تكون علاقة تعيين أو تنظيم أو تقرير أو غير ذلك، حسب القوانين المحلية.

ما سبق، لعل أحسن طريقة يمكننا تبنيها لتوضيح الجانب التنظيمي لأنشطة المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام هو استعراض بعض التجارب الدولية في المجال، والتي ستسمح لنا بتوضيح تنظيماتها مقابل الشكل الذي تقترحه EUROSAI. اخترنا في هذا السياق عرض تجارب ثلاث بلدان تتمثل في كل من فرنسا والدنمارك وانجلترا، اعتمادا أولا على توفر البيانات الضرورية للإحاطة بالتجربة، وثانيا على درجة تقدم الإصلاحات ونضجها في الدول المدروسة، وأخيرا، انطلاقا من الاختلاف التنظيمي ونماذج التسيير العمومي بين البلدان المختارة رغم انتمائها إلى نفس القارة، ما يسمح بعرض تجارب متباينة.

### 1.4. التجربة الفرنسية

تتنمي فرنسا إلى نموذج تسيير عمومي أوروبي قاري منتشر في دول جنوب أوروبا ومستعمراتها السابقة بما في ذلك الجزائر، ويؤكد (Pina et al. (2009, pp. 770-771 بأن الجانب التنظيمي للتدقيق الحكومي يتأثر بشكل خاص بالثقافة التنظيمية والخلفية التاريخية للبلد، وبالتالي، يؤكد نفس المرجع، فإن النموذج الأوروبي القاري متأثر بهيكل موروثه عن العقلية البيروقراطية والبناء الهرمي للإدارة العمومية المتأصل في القوانين والتنظيمات، والمبني أساسا على النموذج الفرنسي القانوني وعلى القانون الإداري، لذلك يأخذ التوجه نحو التسيير العمومي الجديد في البلدان التي تتبع هذا النموذج شكلا نسبيا، وتبقى الحكومة المركزية تحدّد أهم القوانين التي تحكم تقديم الخدمات العامة من خلال نظام خزينة عمومية مركزي يتلقى تقريبا كامل الموارد العامة نيابة عن السلطات الجهوية، كما يتميز هذا النموذج باعتماد المنظمات المصدرة

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

لمعايير التدقيق على الحكومة المركزية التي تتحكم في اعتماد المهنيين للنشاط في القطاعين العام والخاص، مع التعاون بدرجات مختلفة مع مهنة المحاسبة (Ibid, p.772).

بالنسبة لتنظيم القطاع العام في فرنسا، فإنه يمكن التفرقة بين منظمات الأعمال المملوكة للدولة، والتي تخضع للقانون التجاري، والهيئات العمومية التي لا تخضع له. من الناحية المحاسبية، تطبق منظمات الأعمال المملوكة للدولة -مثل نظيرتها الخاصة- محاسبة مالية، بينما تطبق الهيئات العمومية محاسبة عمومية تتطلب منها وضع ميزانية وإمساك حساب إداري، إضافة إلى نظام محاسبي مبني على أساس الاستحقاق بدأ تطبيقه مع مطلع الألفية، كما يخضع حصولها على الموارد إلى قواعد قانون الصفقات العمومية مثل ما هو الحال في الجزائر. وفيما تعتبر المصادقة على حسابات منظمات الأعمال المملوكة للدولة ممارسة قديمة في فرنسا، فإن تعيين الهيئات العمومية لمدققين خارجيين مستقلين يعتبر أمراً حديثاً، كما يقوم الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة الفرنسي (مجلس المحاسبة) بالمصادقة على حسابات الدولة منذ سنة 2006.

تعود بدايات ظهور المصادقة على حسابات الهيئات العمومية من طرف المدققين الخارجيين المستقلين في فرنسا إلى صدور قانون الضمان المالي (la loi de la sécurité financière) سنة 2003 المدمج في القانون التجاري، والذي فرض على منظمات القطاع العام، سواء كانت تطبق محاسبة عمومية أو لا، والتي تسيطر على منظمة واحدة أو أكثر أو تمارس عليها تأثيراً جوهرياً، إعداد قوائم مالية مدمجة<sup>1</sup> وتعيين على الأقل مدققين خارجيين مستقلين اثنين ينتميان لمكتبين مختلفين للمصادقة على هذه الحسابات (Loi n° 2003-706)، ليعرف البلد بعدها توجهاً عاماً للمصادقة على حسابات الهيئات العمومية من خلال ما يلي:

- في سنة 2006 تم فرض المصادقة على حسابات النظام العام للضمان الاجتماعي من طرف مجلس المحاسبة الفرنسي وباقي أنظمة الضمان الاجتماعي من طرف المدققين الخارجيين المستقلين (Code de la sécurité sociale, 2006, section L114-8)، وقد تبع ذلك في سنة 2012 قيام الهيئة المشرفة على المهنة (CNCC) بإصدار معيار تدقيق خاص (NEP 920) لتوفير الإرشادات اللازمة للمدققين الخارجيين المستقلين للمصادقة على حسابات أنظمة الضمان الاجتماعي الوطنية؛

<sup>1</sup> القوائم المالية المدمجة أو القوائم المالية الموحدة هي القوائم المالية لمنظمة متعددة الأقسام أو الشركات التابعة.

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

- في سنة 2007، تم إلزام المؤسسات الجامعية العمومية التي تختار التسيير الذاتي بتعيين مدقق خارجي مستقل للمصادقة على حساباتها (Loi n° 2007-1199, 2007)، متبوعة سنة 2009 بالمؤسسات العمومية الاستشفائية (Loi n° 2009-879, 2009)؛
- تم تعميم إلزامية تعيين مدقق خارجي مستقل لدى القنصليات والمتاحف والموانئ العمومية منذ سنة 2014؛
- إطلاق عملية تجريبية في 25 مقاطعة للمصادقة على حسابات الجماعات المحلية التابعة لها من قبل مدققين خارجيين مستقلين، حيث تم التخطيط لتقييم العملية سنة 2023 قبل تعميمها (Loi n° 2015-991, 2015)؛

على الرغم من ذلك، لا تفرض فرنسا تعيين مدقق خارجي مستقل على كل الهيئات العمومية، بل تتبنى في هذا الخصوص منطقاً اقتصادياً يهدف إلى تخفيض التكاليف وتركيز الجهود والموارد على الهيئات ذات الأهمية المالية (Lizot & Lascawiec, 2014, p. 68)، ويؤكد مجلس المحاسبة الفرنسي بأن هذه السياسة سمحت سنة 2016 بالمصادقة على الحسابات المتعلقة بثلاثة أرباع الإنفاق الخام الإجمالي للهيئات العمومية سواء من طرف مجلس المحاسبة في حد ذاته أو من طرف المدققين الخارجيين المستقلين (Cour des Comptes, 2018, p. 13). يوضح الشكل 15 نسب توزيع عمليات التدقيق على الهيئات العمومية في فرنسا بين مجموعتي المدققين ونسب الحسابات المدققة خلال سنة 2016 من منظور حجم النفقات العامة.

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

شكل 15. الهيئات العمومية التي يتم المصادقة على حساباتها في فرنسا وتوزيع عمليات التدقيق لسنة 2016 حسب حجم الإنفاق العمومي الخام.



المصدر: Cour des Comptes (2018, p. 13)

يظهر لنا الشكل 17 أنه، وعلى الرغم من عدم تعميم إلزامية تعيين مدققين خارجيين مستقلين على كل الهيئات العمومية، إلا أن السياسة الانتقائية التي تتبناها فرنسا تسمح لها بفرض المصادقة على الحسابات على قسم هام من النفقات العامة، ما يدل على التخطيط المحكم في كيفية اختيار الهيئات التي يتم تدقيقها، حيث من المفترض أن تسمح هذه الطريقة بالتحكم في تكاليف عمليات التدقيق وجعلها أكثر فعالية. من ناحية أخرى، نلاحظ أنه ورغم حداثة الإصلاحات التي سمحت للمدققين الخارجيين المستقلين بالدخول إلى سوق التدقيق الحكومي، فإنهم قد تمكنوا من اكتساب حصة سوقية معتبرة تقدر بـ 20% من إجمالي النفقات العامة الخام، ما يجعلهم طرفا فاعلا في الإصلاحات المحاسبية في القطاع العام.

أما فيما يخص نطاق عمليات التدقيق التي يقوم بها المدققون الخارجيون المستقلون في فرنسا فإنه يقتصر على التدقيق المالي، حيث لا يتم الاعتماد عليهم للقيام بعمليات تدقيق الأداء أو تدقيق الالتزام كما هو الحال في بعض الدول الأخرى، ما يجعل عمليات المصادقة على حسابات الهيئات العمومية في فرنسا شبيهة إلى حد كبير بما يقوم به المدققون الخارجيون المستقلون في قطاع الأعمال في ظل استخدام نفس معايير التدقيق الفرنسية المحلية (NEPs) المبنية على المعايير الدولية للتدقيق ISAs، والتقارب بين

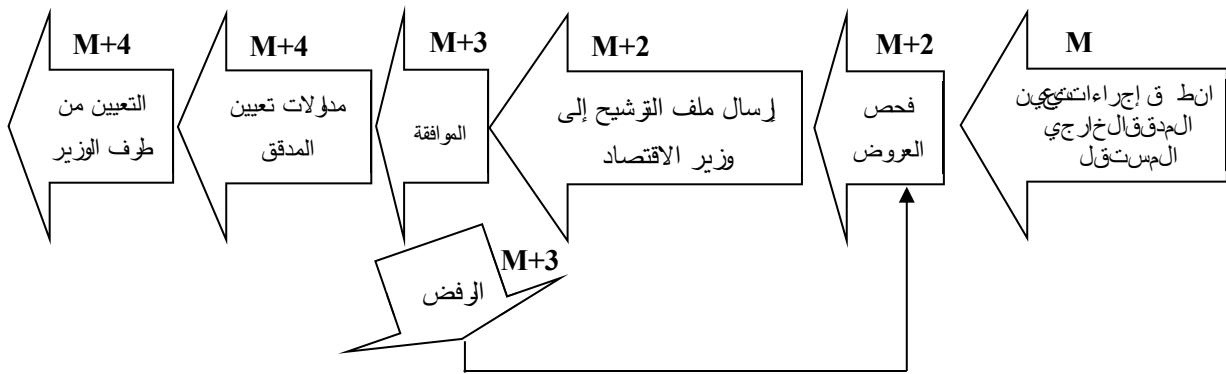
## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

النظاميين المحاسبين للقطاعين العام والخاص. نتيجة لذلك، فإن تقرير تدقيق الهيئات العمومية لا يختلف عن نظيره لمنظمات الأعمال، ويقوم المدقق بإمضاء تقرير التدقيق بنفسه بشكل مستقل عن مجلس المحاسبة.

زيادة على ذلك، يلزم التنظيم الفرنسي المدققين الخارجيين المستقلين بتقديم تقاريرهم إلى إدارة الهيئة العمومية التي تم تدقيقها وأي جهة حكومية مشرفة عليها حسب التنظيم، بالإضافة إلى إرسال نسخة إلى مجلس المحاسبة الذي يقوم بإعداد ملخص وإصدار رأي حول حسابات الهيئات العمومية بناء على هذه التقارير. يتم نشر رأي مجلس المحاسبة هذا على موقع المجلس على الانترنت، بالإضافة إلى إرساله إلى البرلمان والوزير المكلف بالميزانية ورؤساء التجمعات البرلمانية (Ordonnance n° 2016-1360, 2016, section 8)، إلا أنه لا يوجد نص قانوني يلزم الهيئات العمومية بنشر تقارير التدقيق للعامة.

فيما يخص تعيين المدقق، فإن البيئة الفرنسية تتميز بالتدخل الواسع للحكومة في تنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية، حيث يتم اختيار المدققين اعتمادا على قانون الصفقات العمومية من خلال مناقصة تنظمها الهيئة المعنية (DGFP, 2011, p. 11)، ويشترك في سلطة ترشيح المدقق كل من مدير الهيئة العمومية ومجلس إدارتها من خلال عملية مداوات، ليتم مراسلة وزير الاقتصاد بخصوص المدقق الذي وقع عليه الاختيار والذي تعود له سلطة التعيين، حيث يتعين على إدارة الهيئة العمومية اختيار مترشح آخر في حالة عدم موافقة الوزير على الخيار الأول (DGCP, 2008, pp. 144-). يوضح الشكل 16 سير عملية تعيين المدقق الخارجي المستقل في القطاع العام في فرنسا.

شكل 16. السير الزمني لعملية تعيين مدقق خارجي مستقل بدأت في الشهر M



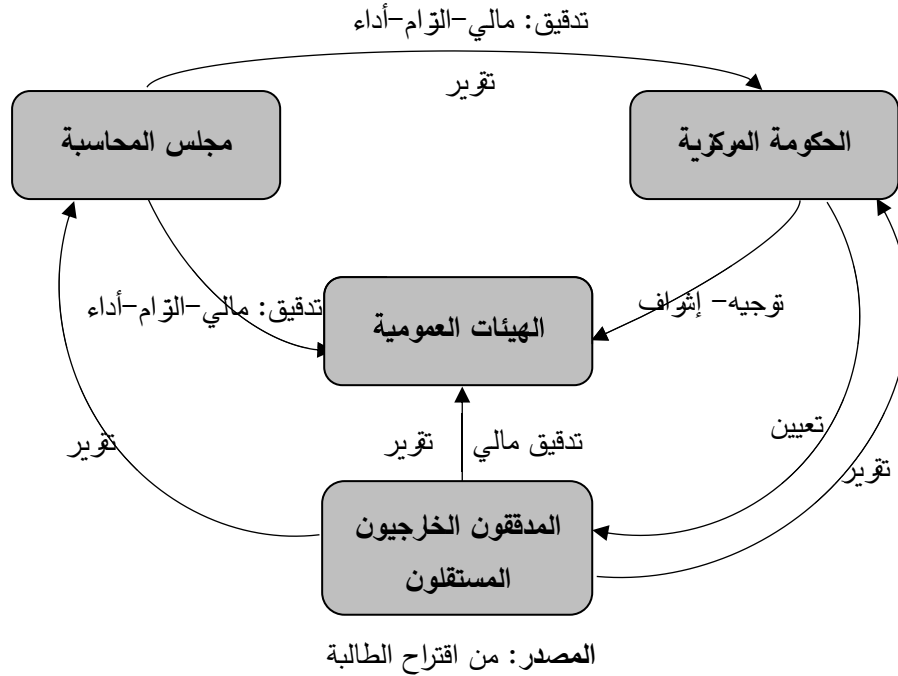
المصدر: (DGFP (2011, p. 7)

ما يمكن ملاحظته على التجربة الفرنسية هو أنه رغم تبني الدولة للتوجهات الدولية الحديثة فيما يخص تفويض جزء من عمليات التدقيق الحكومي إلى المدققين الخارجيين المستقلين، والذي ينبع أساسا من

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

منطق السوق، إلا أنها حافظت على رقابة وإشراف الحكومة على تنظيم العلاقة بين المدققين والهيئات العمومية وحصر دورهم في التدقيق المالي، كما ركزت على دور مجلس المحاسبة في جمع تقارير التدقيق واستخدام مخرجاتها وإبداء رأي نهائي في حسابات الهيئات العمومية اعتمادا عليها، زيادة على ذلك، لا يتم توفير تقارير تدقيق الهيئات العمومية التي يمضيها المدققون الخارجيون المستقلون بشكل إلزامي للامة، ما يعكس التنظيم العام لمهنة التدقيق الخارجي وللقطاع العام في فرنسا والذي ينتمي إلى النموذج الأوروبي القاري. يمكن تلخيص أبعاد تنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في فرنسا من خلال الشكل 17.

شكل 17. تنظيم أعمال المدققين الخارجيين المستقلين في بيئة التدقيق الحكومي الفرنسية



يوضّح لنا الشكل 17 أن إدراج المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام الفرنسي يضعهم في موقف يخدم كل من الهيئات العمومية والحكومة ومجلس المحاسبة، بالإضافة إلى البرلمان بشكل غير مباشر من خلال مجلس المحاسبة، ويعكس ذلك قيام الحكومة بتعيين المدققين بما يجسّد النظرة الفرنسية لمهنة التدقيق والتي لا تتمتع بالاستقلالية التامة في علاقتها مع زبائن القطاع العام، حيث يمكن اعتبارهم في هذه الحالة أداة تستعملها الحكومة ومجلس المحاسبة لتلبية احتياجات سوق التدقيق الحكومي من جانب التدقيق المالي فقط مع الاحتفاظ باحتكار مجلس المحاسبة لأعمال تدقيق الالتزام وتدقيق الأداء. ويمكن القول أن التجربة الفرنسية لم تغيّر النظرة التقليدية للمدققين الخارجيين المستقلين عند أداء مهامهم في القطاع

العام، حيث لا تختلف هذه المهام عن نظيرتها في القطاع الخاص ولا تتطلب من المدقق أي مهارات خاصة أو استعمال معايير ميدانية مختلفة.

### 2.4. تجربة الدنمارك

من وجهة نظر أساليب الإدارة العمومية ينتمي الدنمارك إلى نموذج الدول الإسكندنافية (دول شمال أوروبا) والذي يهتم بالدرجة الأولى بتلبية احتياجات المواطنين، ويتميز باللجوء إلى طرق الاستشارات والمفاوضات في تقديم الخدمات العامة بحثا عن الكفاءة والفعالية، وقد كان لهذا النموذج توجه قانوني قديما إلا أنه تغير في منتصف القرن العشرين (Pina et al., 2009, p. 771)، ومثل نظيرتها في جنوب أوروبا تتميز البلدان الإسكندنافية بتدخل الحكومة في تنظيم مهنة المحاسبة ووضع المعايير المهنية.

على الرغم من ذلك، تتصف دولة الدنمارك بدرجة عالية من اللامركزية في تسيير القطاع العام، إذ تشير منظمة EUROSAI إلى أن ما يميز القطاع العام في الدنمارك هو تحمل الجماعات المحلية مجسدة في البلديات والمقاطعات لمسؤولية توريد الخدمات العمومية، حيث توجد في الدنمارك 98 بلدية و5 مقاطعات يتم تمويلها من خلال الجباية المحلية وصناديق الدولة، ويحكم كل مقاطعة مجلس جهوي يتكون من سياسيين منتخبين يمثل الهيئة العليا لاتخاذ القرارات، وتكون البلديات مسؤولة عن الخدمات الصحية والمستشفيات والتنمية المحلية وغير ذلك (EUROSAI, 2018, p. 34). لذلك، يكون لدى تدقيق الجماعات المحلية أهمية جوهرية في الدنمارك، باعتبار أن الهيئات العمومية التي قد تكون تابعة مباشرة للحكومة المركزية في بلدان أخرى تندرج في هذه الحالة تحت إشراف البلديات والمقاطعات.

تبعاً لذلك، تخضع جميع الهيئات العمومية في الدنمارك بمختلف مستوياتها إلى إلزامية قانونية لتدقيق قوائمها المالية السنوية، إلا أن طريقة تنظيم عمليات التدقيق هذه تتوقف على مستوى الهيئة في الحكومة، ويمكن تمييز ثلاثة مستويات للحكومة تحكمها ثلاث مجموعات من المتطلبات القانونية لعمليات التدقيق الحكومي وذلك كما يلي (Ernst & Young, 2012, pp. 108-109):

- **الحكومة المركزية:** تكون محل تدقيق سنوي من قبل الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة الدنماركي (المكتب الوطني للتدقيق NAO) يغطي نطاقها التدقيق المالي وتدقيق الأداء وتدقيق الالتزام. زيادة على ذلك، قد يتم تكليف المدققين الخارجيين المستقلين بتدقيق بعض الهيئات التي تعمل خارج الميزانية تحت إشراف المكتب الوطني للتدقيق؛

- **الجماعات المحلية:** تشمل الإدارات المحلية والبلديات والمقاطعات، حيث تخضع البلديات لإلزامية تعيين مدقق خارجي مستقل بشكل سنوي تغطي التزاماته التدقيق المالي وتدقيق الأداء وتدقيق الالتزام، كما يكون ملزماً بتدقيق الهيئات الأخرى التي تشرف عليها البلدية، بينما تكون المقاطعات محل تدقيق سنوي من قبل مدقق خارجي مستقل يشمل التدقيق المالي وتدقيق الأداء، وكذا محل عملية تدقيق سنوية من قبل المكتب الوطني للتدقيق يشمل تدقيق الالتزام؛

- **الصناديق الاجتماعية:** تكون محل تدقيق سنوي من قبل مدقق خارجي مستقل يغطي كلا من التدقيق المالي وتدقيق الأداء، زيادة على عملية تدقيق الالتزام يقوم بها المكتب الوطني للتدقيق. على الرغم من التشارك في تدقيق بعض الهيئات العمومية بين المدققين الخارجيين المستقلين والمكتب الوطني للتدقيق في الدنمارك من خلال توريد خدمات تدقيق مختلفة لنفس الهيئة، إلا أن التفاعل بين مجموعتي المدققين محدود جداً، حيث لا يشرف المكتب الوطني للتدقيق على العمليات التي يقوم بها المدققون الخارجيون المستقلون على الهيئات العمومية، ولا يلزم المدققون بإرسال تقاريرهم إلى المكتب من أجل إعداد تقارير شاملة.

يعتمد المدققون الخارجيون المستقلون الدنماركيون على المعايير الدولية للتدقيق ISAs خلال أداء مهامهم في القطاع العام، زيادة على معايير التدقيق الحكومي المحلية التي يتم إصدارها من قبل المجلس الوطني للتدقيق بالتعاون مع الهيئة المهنية للمدققين الدنماركيين، وتوفر هذه المعايير مبادئ معمقة لعمليات التدقيق بالتوافق مع المعايير الدولية (Rigsrevisionen, 2018, p. 6). على الرغم من ذلك، يبقى نطاق التدقيق محل تفاهم بين الهيئة محل التدقيق والمدقق قبل وضع خطة التدقيق، ويخضع هذا النطاق عادة لأحكام المتطلبات القانونية والتعليمات والقواعد سارية المفعول، زيادة على الاتفاقية الخاصة بين المدقق والهيئة التي يتم تدقيقها (Ibid, p. 9). يعكس هذا الترتيب مرة أخرى درجة استقلالية الهيئات العمومية في الدنمارك وقدرتها على تعديل متطلبات ونطاق التدقيق بما يناسب احتياجاتها.

وجدير بالذكر أن سنة 2005 شهدت محاولة إنشاء تأهيل خاص بالمدققين الحكوميين في الدنمارك يجعل من أعمال التدقيق التي يمارسها المدققون الخارجيون المستقلون في القطاع العام حكراً على أولئك الذين يحوزون عليه، حيث قامت شركة BDO Kommunernes Revision (BDO KR)، وهي منظمة خاصة استحوذت على مكتب التدقيق الحكومي السابق المختص في تدقيق البلديات، بالتعاون مع المكتب الوطني للتدقيق من أجل وضع تكوين وامتحان اختياري للمدققين الخارجيين المستقلين للحصول على اعتماد

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

كمدقق حكومي معتمد (BDO, 2012, p. 27)، ويقترح (Jeppesen (2012) من خلال تحليله الذي اعتمد على نظرية نظام المهن لـ (Abbott (1988) بأن اقتراح تأهيل المدقق الحكومي المعتمد في البيئة الدنماركية جسد صراعا حول التخصص في التدقيق الحكومي بين المدققين ذوي الخلفيات المختلفة. وفي سنة 2013 قرّر المكتب الوطني للتدقيق إنهاء نظام تأهيل المدققين الحكوميين المعتمدين نتيجة لضعف الاقبال عليه (Jeppesen et al., 2017, p. 165). ونشير إلى أن نظام تأهيل مدققين حكوميين معتمدين يقومون حصريا بأعمال التدقيق الحكومي معمول به في دول أخرى مثل فنلندا والسويد.

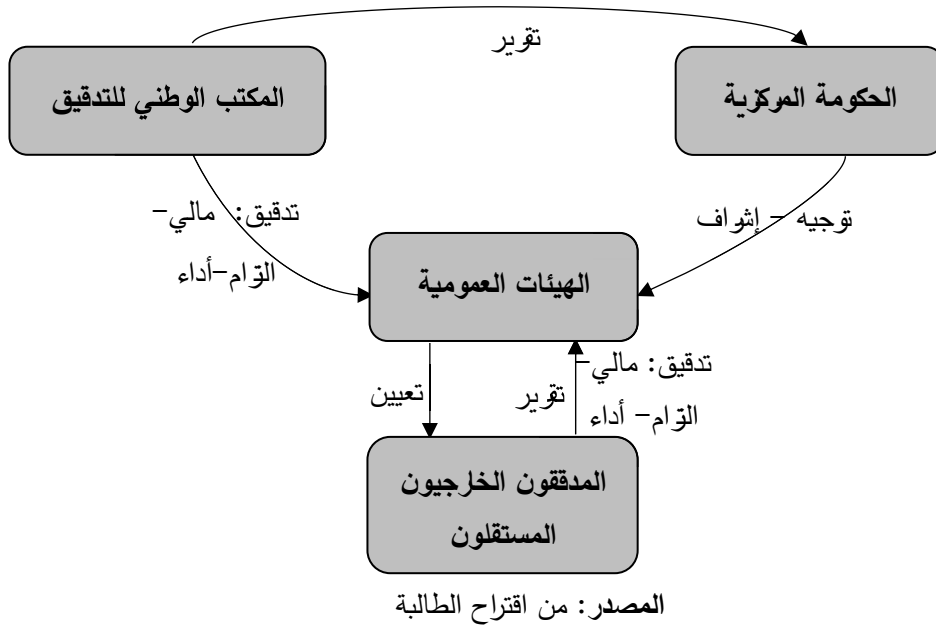
بالنسبة لتعيين المدقق، يقوم المجلس البلدي الجهوي والذي يعتبر السلطة العليا لاتخاذ القرار على المستوى المحلي باختيار المدقق الخارجي المستقل من خلال عملية مناقصة، كما يعتبر المجلس المذكور زبون التدقيق (BDO, 2012, p. 9) حيث يتم دفع أتعاب المدقق من خلال ميزانية البلدية أو المقاطعة، وتغطي خدماته كل الهيئات والعمليات التابعة لها (EUROSAI, 2018, p. 36)، وبالتالي لا يكون للحكومة أو للمجلس الوطني للتدقيق أي دخل في تعيين المدققين.

أما فيما يخص تقرير المدقق، فيقوم كل من المجلس الوطني للتدقيق والهيئة المهنية للمدققين الدنماركيين بتطوير مجموعة من القوالب مصممة طبقا للمعايير الدولية يمكن للمدققين الخارجيين المستقلين الاعتماد عليها عند تدقيق الهيئات العمومية بمختلف أشكالها، وتغطي مختلف مهام التدقيق في القطاع العام (Folketinget rigsrevisionen, 2020). يتم تقديم تقارير التدقيق إلى المجلس البلدي أو إلى اللجنة الجهوية، والذين يكونون مسؤولين عن تطبيق توصيات المدقق في حالة الإجماع عليها من قبل المصوتين (Ernst & Young, 2012, p. 108)، وعلى خلاف حالة فرنسا، لا يتم إرسال تقارير التدقيق إلى المكتب الوطني للتدقيق، إلا أنه توجد إلزامية قانونية للهيئات العمومية لنشر هذه التقارير وجعلها متوفرة للعامة (Pontoppidan, 2015, p. 52)، وتعكس هذه التنظيمات التوجه العام لعملية التدقيق الحكومي في الدنمارك الذي يعتبر المواطنين هم الزبائن الحقيقيين للمدقق، ويتم أخذهم بعين الاعتبار عند الإبلاغ عن نتائج التدقيق.

يمكن تلخيص أبعاد تنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في الدنمارك

من خلال الشكل 18.

شكل 18. تنظيم أعمال المدققين الخارجيين المستقلين في بيئة التدقيق الحكومي الدنماركية  
تدقيق: مالي-الزام-أداء



يظهر لنا المخطط الموضح في الشكل 18 أن مهام المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام الدنماركي تتركز في خدمة الهيئات العمومية باعتبارهم زبائن التدقيق الرئيسيين، دون تدخل مباشر من الحكومة والمكتب الوطني للتدقيق اللذان يلعبان دوراً تنظيمياً، ويعكس ذلك قيام الهيئات العمومية بتعيين المدقق بشكل مستقل عن أي جهة أخرى، بالإضافة إلى تحديد نطاق عمليات التدقيق في حدود ما هو موضح في التشريعات. والملفت للنظر في تجربة الدنمارك هو اعتبار أعمال تدقيق الأداء وتدقيق الالتزام من المهام الداخلة في تخصص المدققين الخارجيين المستقلين، وهي اعتقاد حديث حسب Jeppesen (2012, p. 223) الذي يؤكد أنه خلال سنوات الثمانينات وبداية التسعينات لم تكن مهنة التدقيق الدنماركية تفكر حتى في ممارسة أعمال التدقيق الحكومي، بسبب اعتبار تدقيق الأداء مهمة خارج تخصصها، وقد تغيرت هذه النظرة تدريجياً مع إصلاحات القطاع العام التي خلقت الحاجة إلى تكثيف عمليات التدقيق الحكومي، ما خلق فرصة للمهنة لتوسيع مجال نشاطها.

### 3.4. تجربة إنجلترا

تعتبر إنجلترا والمملكة المتحدة بصفة عامة مهد التوجه الأنجلوسكسوني في الإدارة العمومية، حيث قامت الدول التي تتبنى هذا التوجه خلال سنوات الثمانينات بإدخال مقارنة تسيير عمومي تركز على الكفاءة والفعالية والقيمة مقابل المال المنفق إلى القطاع العام، وهذه البلدان أكثر توجهاً إلى إدخال آليات السوق وأفكار المنافسة ومحاولة جعل الخدمات العامة أكثر استجابة لمستخدميها ومستهلكيها (Pina et al., 2009).

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

(p. 771)، وتتميز الهيئات المصدرة للمعايير المحاسبية في هذه البلدان بكونها مؤسسة ومسيرة من طرف الجمعيات المحاسبية المهنية، وبالتالي تتميز هذه الدول بتأثير قوي لهذه الجمعيات عندما يتم تصميم تنظيمات المحاسبة والتدقيق في القطاع العام.

من جهة أخرى، يتم الاعتماد في تعريف القطاع العام في إنجلترا على مفهوم الخدمات العامة، والتي يتم تمويلها من خلال النظام الجبائي والميزانية العمومية، وتعتبر أكثر بلدان أوروبا الغربية اعتماداً على المركزية في تمويل الحكومة المحلية (Ferry & Murphy, 2018, p. 625)، ويمكن النظر إلى القطاع العام في إنجلترا حسب هذا المنظور على أنه ست مجموعات تشمل الحكومة المركزية والحكومة المحلية، بالإضافة إلى التعليم العالي والمدارس والخدمات الصحية الوطنية، وأخيراً الخدمات العامة التي تديرها أطراف خاصة، وقد فرض منهج التسيير العمومي الجديد الذي تبنته إنجلترا تسيير الهيئات العمومية بشكل يتقارب إلى حد كبير مع الأنماط المطبقة في القطاع الخاص، مع توجه مستمر نحو ما يعرف بحيادية القطاع (Greenwood, 2017)، وانعكس ذلك على تنظيم التدقيق الحكومي من خلال فرض إلزاميته على كامل القطاع العام.

عملياً، يقوم الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة لإنجلترا، المكتب الوطني للتدقيق (the national audit office)، بتقديم خدمات التدقيق للحكومة المركزية كما هو الحال في فرنسا والدنمارك، إذ يصادق على حسابات الحكومة وهيئات عمومية أخرى، زيادة على تقديم خدمات تدقيق الأداء، بينما كان يتم استعمال المدققين الخارجيين المستقلين قبل سنة 2015 عن طريق لجنة التدقيق (The Audit Commission)، وهي هيئة مستقلة مسؤولة عن تعيين المدققين وتحديد الأنواع والمعايير للتدقيق ومراقبة الجودة، وكان لدى لجنة التدقيق فرع داخلي يمارس عمليات التدقيق الحكومي (عرف بـ District Audit Service) يحتكر ما يقارب 70% من عمليات التدقيق، فيما يتم إخضاع الـ 30% الباقية للمناقصات التنافسية في سوق التدقيق ليقوم بها المدققون الخارجيون المستقلون (Greenwood, 2017, p. 162).

خدمت لجنة تدقيق الأغراض التي أنشأت لأجلها منذ سنة 1983، إلا أنه وخلال الفترة من 2010 إلى 2015 تم حل اللجنة واستبدال نظام التدقيق الحكومي في إنجلترا بتنظيم جديد يعتمد على المدققين الخارجيين المستقلين، وتم تبعا لذلك توقيف دور لجنة التدقيق فيما يخص تدقيق الأداء سنة 2010 بحجة وجود تكرار وتداخل بين أنظمة التدقيق، وفي سنة 2011 تم حل فرعها الداخلي المختص في التدقيق وتحويل عقود التدقيق إلى المناقصة، ليتم تم بقية العقود التي تمتلكها مكاتب التدقيق الخاصة لإعادة

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

المناقصة سنة 2014/ وإصدار قانون التدقيق المحلي والمساءلة الذي نص بشكل رسمي على حل لجنة التدقيق (Greenwood, 2017, p. 164)، ووضع النظام الجديد للتدقيق الحكومي في إنجلترا والذي وزع المسؤوليات التي كانت تتحملها لجنة التدقيق كما يلي:

- المكتب الوطني للتدقيق كلف بإصدار إرشادات التدقيق للتدقيق المحلي؛
- تم تحويل وظيفة الرقابة على الجودة إلى مجلس الإبلاغ المالي، الهيئة المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي المستقل؛
- تم تحويل تسيير عقود التدقيق الموجودة إلى منظمة جديدة تحمل اسم تعيينات التدقيق الحكومي PSAA (Public Sector Audit Appointments Ltd) إلى غاية تمكن الهيئات العمومية المحلية من تعيين مدققيها بنفسها.

بناء على ذلك، تم إنشاء PSAA من قبل الجمعية الحكومية المحلية (Local government association) في أوت 2014، وهي أحد فروع وكالة التطوير والتحسين المملوكة للجمعية الحكومية المحلية. في جويلية 2016 تم تكليف PSAA كجهة مختصة بتعيين المدققين لصالح الجماعات المحلية الرئيسية وأجهزة الشرطة طبقا لما جاء في قانون التدقيق المحلي والمساءلة لسنة 2014 وتنظيم التدقيق المحلي لسنة 2015. طبقا لدورها، الـ PSAA مسؤولة عن تعيين المدققين ووضع سلم أتعاب التدقيق للهيئات العمومية المعنية التي اختارت أن تدخل ضمن هذا النظام، حيث أنه وخلال سنة 2017 اختارت 493 هيئة عمومية الاعتماد على PSAA في تعيين المدققين منها 484 هيئة ارتبطت بعقود لمدة خمس سنوات (PSAA, 2017, p. 1)، وتعمل PSAA على تحقيق الأهداف التالية (Ibid.):

- تعيين المدققين لكل الهيئات العمومية المحلية المعنية بما في ذلك المجالس المحلية والشرطة وسلطات الإطفاء والإنقاذ وغيرها من الهيئات العمومية المحلية الرئيسية ذات الصلة؛
- تحديد سلم الأتعاب عند تدقيق حسابات الهيئات العمومية المعنية والتشاور مع الجهات المعنية فيما يخص هذه الأتعاب؛
- مراقبة توريد خدمات التدقيق من طرف المدققين الذين قامت بتعيينهم من أجل ضمان اتساق وجودة وفعالية الخدمات المقدمة للهيئات العمومية؛
- السهر على السير الفعال لعقود التدقيق مع المدققين الخارجيين المستقلين.

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

في ذات السياق، قام المكتب الوطني للتدقيق عقب تكليفه بإصدار الإرشادات الخاصة بالتدقيق المحلي تبعا لحل لجنة التدقيق بإنشاء فريق قانون التدقيق المحلي والإرشادات التابع له، والذي يتحمل مسؤولية إصدار قانون ممارسة التدقيق ودعم تقديم الإرشادات للمدققين ضمن إطار تطبيق قانون التدقيق المحلي والمساءلة لسنة 2014. الفريق مسؤول عن تحضير والحفاظ على ونشر قانون المدقق العام لممارسات وإرشادات التدقيق، وقد أصدر لغاية الآن زيادة نسختين من قانون ممارسة التدقيق سنتي 2015 و2020، ومجموعة من الملاحظات الإرشادية للمدققين يبلغ عددها ثماني إصدارات تغطي مواضيع عامة حول مهمة التدقيق والتقرير عن النتائج ومواضيع خاصة بأنواع معينة من الهيئات العمومية (National Audit Office, 2019).

زيادة على ذلك، أضاف مجلس الإبلاغ المالي (Financial Reporting Board) إلى مهامه مسؤولية الرقابة على جودة عمليات التدقيق الحكومي التي يقوم بها المدققون الخارجيون المستقلون، وقد عكس هذا التنظيم الاعتقاد بأنه بتفويض كل عمليات التدقيق المالي إلى القطاع الخاص لم يعد يوجد أي حاجة لمنظم عمومي، بما أن المدققين الخارجيين المستقلين هم محل تنظيم من قبل مجلس التقرير المالي، وبالتالي تبنت الإصلاحات مبدأ حيادية القطاع الهادف إلى زيادة التماثل بين ممارسات القطاعين العام والخاص من خلال امتلاكهما لهيئة تنظيمية واحدة.

في ذات السياق، تبنى قانون التدقيق المحلي والمساءلة لسنة 2014 مقاربة مبنية على المبادئ بدل القواعد، تسمح للمدقق بتبني منهج مرن يستجيب لتطورات القطاع والظروف الخاصة بالهيئة العمومية التي يتم تدقيقها، مثل حالة حجم العمل المطلوب لأداء تدقيق ذو جودة، والذي قد يزيد أو ينقص استجابة لهذه الظروف، حيث تتوقع الهيئات العمومية مناقشة هذه القضايا مع المدقق دون المساس باستقلالته وحكمه الشخصي (National Audit Office, 2015, p. 6)، لذلك، لم ترد القوانين المتعلقة بأداء المدققين الخارجيين المستقلين لعمليات التدقيق الحكومي في شكل قواعد جامدة، بل اعتمدت بشكل كبير على تشجيع المدققين على استعمال حكمهم الشخصي لتطبيق المبادئ والمتطلبات المحددة في القانون على الظروف الخاصة الموجودة في الهيئات المدققة المختلفة.

أما فيما يخص أنواع التدقيق التي ألزم قانون التدقيق المحلي والمساءلة لسنة 2014 المدققين بأدائها فقد شملت بشكل خاص التدقيق المالي، واقتصرت متطلبات تدقيق الالتزام على بعض الأنواع الخاصة من الهيئات العمومية، فيما تم تكييف متطلبات تدقيق الأداء بشكل يختلف عما كانت عليه قبل حل لجنة

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

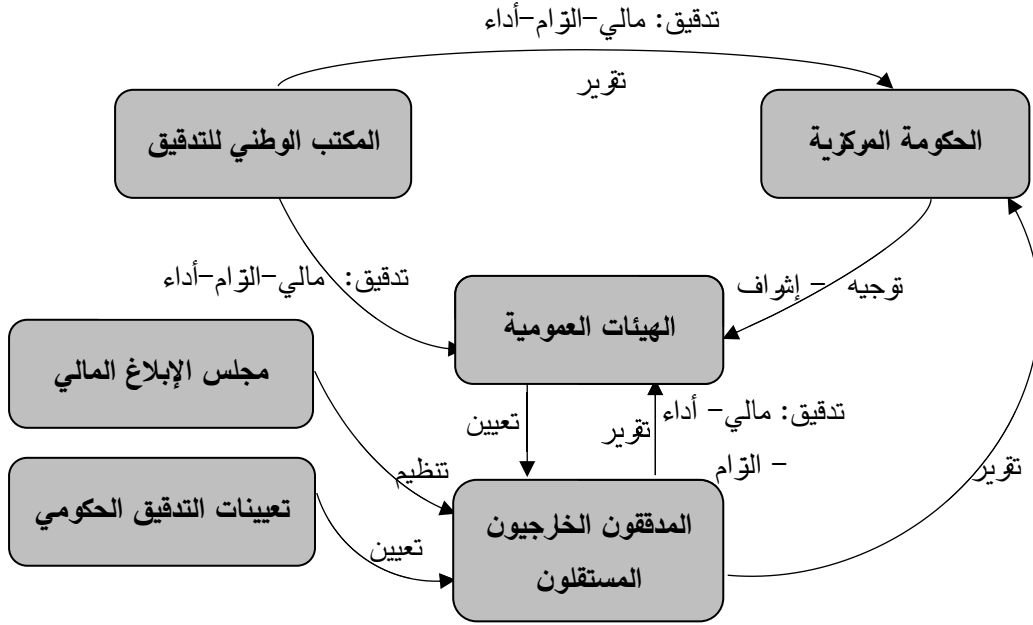
التدقيق، حيث يشير التنظيم الجديد إلى إلزام المدقق من خلال اتباع الإرشادات التي يصدرها المكتب الوطني للتدقيق بالقيام بالعمل الكافي لإبداء الرأي حول ما إذا كانت الهيئة المدققة قد وضعت الترتيبات اللازمة لدعم تحقيق القيمة مقابل المال المنفق، دون إلزامه بجمع الأدلة المقنعة بأن الهيئة التي يتم تدقيقها قد حققت القيمة مقابل المال المنفق خلال فترة التقرير، ولا يذكر المدقق في تقريره رأيه حول تدقيق الأداء إلا إذا ظهرت له أدلة على عدم تطبيق عناصر الكفاءة والفعالية والاقتصاد أثناء عملية التدقيق (National Audit Office, 2015, p. 17).

ألزم التنظيم الجديد أيضا المدققين الخارجيين المستقلين بإصدار تقرير تدقيق نمطي (standard) إذا كان رأيهم نظيفاً، أما إذا كانوا غير راضين بأن القوائم المالية تقدّم صورة صادقة وعادلة أو حول ترتيبات ضمان القيمة مقابل المال المنفق، فيقومون بإصدار تقرير تدقيق غير نمطي، ويتضمن التقرير نتائج التدقيق المالي للقوائم المالية والمصادقة على اكتمال التدقيق ونتائج تدقيق الأداء، كما قد يحتوي استثنائياً أي تقرير من المدقق حول قضايا إضافية إذا كان ذلك ملائماً حسب نوع الهيئة التي يتم تدقيقها. يقوم المدقق الذي يتّراس مهمة التدقيق بإمضاء تقرير التدقيق باسمه وكذا باسم مكتب التدقيق الذي ينتمي إليه (National Audit Office, 2015, p. 20).

زيادة على ذلك، يحدد القانون اعتبارات التدقيق والتقرير للهيئات العمومية صغيرة الحجم والهيئات ذات الخصوصية، ويسمح للمدقق بإصدار توصيات للهيئة المدققة تلتزم بالاستجابة لها علناً، كما يمكنه إحالة قضية ما إلى أمانة الحكومة إذا كان يعتقد أن الهيئة التي يتم تدقيقها أو أحد موظفيها يوشك على القيام، أو قام، باتخاذ قرار يتضمن أو سيتضمن تحمل الهيئة لنفقات غير قانونية، أو إذا أوشك أو بدأ القيام بسلسلة من التصرفات التي ستقود في نهايتها إلى نتيجة غير قانونية وستسبب على الأرجح في خسارة أو فشل (National Audit Office, 2015, p. 27).

يتم نشر تقارير تدقيق الهيئات العمومية في إنجلترا للعامة، كما يمكن لأي مواطن الاطلاع على نتائج التدقيق ومراسلة المكتب الوطني للتدقيق حولها، ويعكس هذا التوجه منطق المساءلة اتجاه المواطنين التي تتبناها الدولة، حيث يتم استعمال المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام كما في القطاع الخاص خدمة للمصلحة العامة وأداة من أدوات الدولة للرقابة على النفقات العامة. ويمكن تلخيص أبعاد تنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في إنجلترا من خلال الشكل 19.

شكل 19. تنظيم أعمال المدققين الخارجيين المستقلين في بيئة التدقيق الحكومي الانجليزية



المصدر: من اقتراح الطالبة

يظهر لنا من خلال الشكل 19 أن إنجلترا تمرّ بفترة انتقالية تهدف إلى منح دور أوسع للمدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام وتقليص تدخل الأجهزة الأخرى من خلال حل لجنة التدقيق والطابع المؤقت الذي يأخذه جهاز تعيينات التدقيق الحكومي، ويرجع هذا التوجه إلى الرغبة في تقليص الفروقات بين القطاعين العام والخاص، حيث يبقى المدققون تحت القانون الجديد محل تنظيم من طرف مجلس الإبلاغ المالي فقط، وهو نفس الهيئة التي تشرف على تنظيم أنشطة مهنة المحاسبة في قطاع الأعمال، كما تتميز الإصلاحات الجديدة بالحدّ من أعمال تدقيق الأداء وهو ما وصفته Greenwood (2017, p. 159) بـ'ترا' لهذا النوع من التدقيق الذي يعتبر ميزة خاصة ذات أهمية متزايدة للتدقيق الحكومي، وعبرت نفس الباحثة عن مخاوفها من أن هذه الإصلاحات قد تأتي بمنافع تتعلق بتحقيق الفعالية على المدى القصير في توريد خدمات التدقيق المالي، إلا أنها ستكون على حساب خطر بعيد المدى على جودة التدقيق. وفي كل الأحوال فإن التجربة الإنجليزية تعكس التوجه الأنجلوسكسوني الذي يميل إلى إنشاء أجهزة خاصة مستقلة أو تابعة للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة تتقاسم سوق التدقيق الحكومي مع المدققين الخارجيين المستقلين - كما هو الحال في أستراليا ونيوزيلندا - وتلعب دوراً تنظيمياً، إلا أن هذا النموذج غير ثابت في حد ذاته، وهو محل تغيير وإصلاح حسب التوجهات الرئيسية لتنظيم القطاع العام في مختلف هذه الدول.

من خلال استعراض التجارب الدولية السابقة، يظهر لنا غياب نمط موحد لتنظيم تدخل المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام، حيث يتوقف الأمر بشكل كبير على كيفية تطبيق إصلاحات التسيير العمومي التي يتبناها البلد وعلى الثقافة التنظيمية والمؤسسية، وقد لاحظنا أنه في كل الحالات فإن تدقيق الحكومة المركزية يكون محل احتكار من طرف الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، بينما يتركز نشاط المدققين الخارجيين المستقلين على المستوى المحلي، وهو ما يشير إلى وجود تسوية من نوع تقاسم العمل حسب نظرية نظام المهن لـ Abbott يمكن تعميمها على بيئة التدقيق الحكومي في البلدان المدروسة، حيث تم تقسيم تخصص التدقيق الحكومي إلى جزأين مترابطين هما تدقيق الحكومة المركزية الذي تختص فيه الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وتدقيق باقي الهيئات العمومية الذي يكون أكثر انفتاحاً على تدخل المدققين الخارجيين المستقلين ولكن بدرجات متفاوتة من بلد إلى آخر.

كما يبدو لنا من العرض السابق أن التجربة الفرنسية تتميز باقتصار التدقيق الحكومي على هيئات عمومية معينة عكس صيغة التعميم التي تميزت بها الدولتان الأخريان محل الدراسة، ووقفنا كذلك على الدور الهام للحكومة في تعيين المدقق وتحديد مهامه بشكل مستقل عن الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، والذي يكتفي بالاستفادة من مخرجات التدقيق في تقييمه لجودة حسابات الهيئات العمومية، كما تكتفي فرنسا بتكليف المدققين الخارجيين المستقلين بمهام التدقيق المالي، حيث يتم النظر إلى المدققين الخارجيين المستقلين كمدققين ماليين فقط. ومن وجهة نظر نظرية نظام المهن لـ Abbott، فإن الحالة الفرنسية تميل أكثر إلى تسوية من نوع تبعية مهنة لمهنة أخرى، حيث يتضح لنا اعتقاد ضمني بأن التدقيق الحكومي هو من اختصاص مجلس المحاسبة بينما يساهم المدققون الخارجيون المستقلون جزئياً فقط في هذا التخصص، ويمكن اعتبارهم من خلال العلاقة الإبلاغية التي تربطهم بمجلس المحاسبة وعلاقة التعيين من طرف الحكومة موردين ثانويين للتدقيق الحكومي.

من جهة أخرى، عكست التجربة الدنماركية نموذجاً مميزاً من اللامركزية، تشرف فيه الجماعات المحلية على الهيئات العمومية وتعمل على تعيين المدققين وتحديد شروط التدقيق، مع احتفاظ الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بسلطة إصدار الإرشادات والمعايير بالتعاون مع المنظمات المهنية، وانفراد المدققين الخارجيين المستقلين بسوق التدقيق على المستوى المحلي من خلال أداء مختلف أنواع التدقيق المالي وتدقيق الالتزام وتدقيق الأداء، وهو ما غاب في النموذج الفرنسي الذي اكتفى بالتدقيق المالي والنموذج الإنجليزي الذي حصر تدقيق الالتزام في أشكال معينة للهيئات العمومية ووضع شروطاً خاصة بتدقيق

## الفصل الثالث: مهنة التدقيق الخارجي المستقل وعلاقتها بالقطاع العام

الأداء، ونشير هنا إلى أن التجربة الدنماركية في هذا السياق تشبه إلى حد كبير التنظيم في فنلندا والسويد. وبتطبيق ما تناولناه سابقا حول نظرية نظام المهن لـ Abbott يتضح لنا أن حالة الدنمارك تعكس تسوية مهيمنة من نوع التخصص التام، حيث يوجد قبول قانوني واجتماعي لاعتبار التدقيق الحكومي بمختلف أنواعه ضمن تخصص المدققين الخارجيين المستقلين، مع وجود نوع من تقسيم العمل يظهر لنا من خلال أعمال تدقيق الهيئات العمومية الداخلة ضمن تخصص المكتب الوطني للتدقيق.

كما توضّح لنا من خلال ما تم تناوله ضمن هذا العنصر أن إنجلترا أكثر انفتاحا على أداء المدققين الخارجيين المستقلين لعمليات التدقيق في القطاع العام بسبب تقبل نظام الإدارة العمومية فيها لتقنيات تسيير القطاع الخاص وغياب هيمنة القوانين الإدارية، وهو مفهوم لاحظناه أيضا في تجربة الدنمارك لكنه يعدّ أكثر حداثة، وبدا لنا كذلك أن إنجلترا تمرّ بفترة انتقالية تقود إلى استقلالية أكبر للهيئات العمومية في تعيين المدققين، وحل لجنة التدقيق مع إسناد تنظيم المدققين أثناء أداء مهامهم في القطاع العام إلى نفس الجهاز المنظم للمهنة في القطاع الخاص، وهي خطوة تعكس توجهها أكثر وضوحا لمفهوم حيادية القطاع، ويمكن النظر إليها من زاوية نظرية نظام المهن لـ Abbott على أنها تسوية من نوع تخصص تام كما في حالة الدنمارك، حيث يوجد تسليم ظاهر بأن التدقيق الحكومي بمختلف أنواعه يدخل ضمن تخصص المدققين الخارجيين المستقلين، وتظهر لنا هنا حالة انتقالية لتسوية من نوع تقسيم العمل تقاسمت فيها لجنة التدقيق سوق التدقيق الحكومي مع المدققين الخارجيين المستقلين، إلى حالة من التخصص التام لهؤلاء الأخيرين في التدقيق الحكومي على المستوى المحلي.

في كل الأحوال، لا يمكن المفاضلة بين النماذج المستعرضة لتنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية، لأنها تتوقف إلى حد بعيد على متطلبات البيئة المحلية وخصوصياتها، وتخدم أغراضا محددة صممت لأجلها تختلف من بلد لآخر، فرغم جهود التوحيد الدولي في مجال التدقيق، لا زالت توجد اختلافات هامة بين معارف وخبرات المدققين الخارجيين المستقلين على المستوى الدولي، زيادة على اختلاف بنية القطاع العام في حد ذاته ومفهوم الهيئة العمومية وتنظيمها، ومدى حداثة إصلاحات أنظمة المحاسبة العمومية. كل هذه العوامل تفرض على كل بلد اختيار الترتيبات التي تناسبه، وتخدم المصلحة العامة على أحسن وجه، كما تكون هذه التنظيمات في العديد من الأحيان محل ضغط من الجماعات أصحاب المصالح والتي تهدف كل منها إلى تحقيق غاية معينة قد لا تكون دائما خدمة المصلحة العامة أولويتها (Karan, 2003).

## خلاصة

ظهرت مهنة التدقيق استجابة للحاجة العامة للتحقق من مصداقية وموثوقية النتائج المحاسبية لصالح المساهمين والأطراف الأخرى، وقد توضح لنا من خلال هذا الفصل أن ظهور المنظمات المهنية كان أحد معالم نشوء المهنة وتطورها منذ منتصف القرن التاسع عشر، وأن المهنة عرفت تغييرات هامة استجابة لتطور قطاع الأعمال والقطاع العام وكذا توجهات تدويل المهنة. في الجزائر، رأينا كيف خدم المدقق الخارجي كموظف دائم لدى الدولة في ظل الفكر الاشتراكي الذي ساد بعد الاستقلال، ليتم تقليص صلاحياته وإدخال تعديلات تنظيمية مع تبني سياسة إعادة الهيكلة بداية الثمانينات، كما تم إعادة تنظيم التدقيق حسب التوجهات الدولية بالتوازي مع إصلاح النظام المحاسبي لمنظمات الأعمال سنة 2010، إلا أن المهنة لازالت تتخبط في العديد من المشكلات الناتجة عن الفجوة بين التنظيم والواقع العملي.

كما تمكنا من خلال الجزء الثاني من هذا الفصل من استعراض الإطار النظري لدخول المدققين الخارجيين المستقلين إلى بيئة التدقيق الحكومي، وكيف كان ذلك نتيجة لعدة عوامل تتعلق بتبني إصلاحات التسيير العمومي من جهة، وسعي مهنة التدقيق لتوسيع مجال تخصصها من جهة أخرى، بالإضافة إلى الاستفادة من تبني محاسبة الاستحقاق في القطاع العام والتي تعدّ ميدان خبرة المهنيين الأول، وقد قدّمت نظرية نظام المهن لـ(1988) Abbott ونظرية مجتمع التدقيق لـ(1997) Power إطارا نظريا مثيرا للاهتمام سمح بتفسير التفاعل بين المدققين والهيئات العمومية، كما قدّمت ظاهرة الانفصال مقارنة لتفسير قضايا جودة مهام التدقيق التي يؤديها المدققون الخارجيون المستقلون.

طرحنا كذلك في الجزء الأخير من هذا الفصل تجارب دولية حول تنظيم العلاقة بين مهنة التدقيق والهيئات العمومية من حيث التفاعل بين المدققين ومختلف الأطراف الفاعلة في سوق التدقيق الحكومي. وسمحت لنا تجربة كل من فرنسا (ذات التوجه القاري الأوروبي) والدنمارك (ذات التوجه الإسكندنافي) وإنجلترا (ذات التوجه الأنجلوسكسوني) من التعرّض لنماذج متباينة في تنظيم أعمال المدققين، لعل أبرز نقطة التقاء تمثلت في حصر نشاط مهنة التدقيق على المستوى المحلي، وقد تمكنا من توظيف نظرية نظام المهن لـ(1988) Abott لتفسير تسوية عمل المدققين في القطاع العام للبلدان محل الدراسة، وهي نفس النظرية التي سنحاول توظيفها في الفصل الموالي من هذه الدراسة، إضافة إلى أطر مفاهيمية أخرى من أجل استشراف العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في الجزائر.

## الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

## تمهيد

تهدف هذه الأطروحة إلى استكشاف أبعاد العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في ظل التوجهات الدولية الحديثة للتدقيق الحكومي واستشراف وضعيتها في الجزائر، وقد عملنا من خلال الفصول السابقة على بناء الإطار النظري للدراسة وتوضيح مختلف المفاهيم ذات العلاقة، وكذا عرض تنظيم بعض التجارب الدولية في المجال، لننتقل في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية التي تستهدف بالدرجة الأولى البيئة الجزائرية.

نتناول في الجزء الأول من الفصل أدوات الدراسة، ونهدف هنا إلى شرح الدوافع وراء اختيار منهجية البحث المتبعة، وطرق جمع البيانات وتحليلها، مع توضيح مختلف الجوانب المتعلقة بمحيط الدراسة وتصميمها والمشاركين فيها، وإجراءات المعاينة ومعايير جودة البحث وأخلاقياته. ونحرص في هذا الجزء على تقديم أكبر قدر ممكن من التفصيل في النقاط الهامة التي تفيدهم نتائج الدراسة المعروضة في الجزء الموالي.

بالنسبة للجزء الثاني من الفصل، فنعرض من خلاله نتائج التحليل المحوري لبيانات الدراسة بمساعدة برنامج تحليل البيانات النوعية MAXQDA، والذي يربط أسئلة الدراسة المطروحة في مقدمة هذه الأطروحة مباشرة مع المواضيع الرئيسية للنتائج، متفرعة بدورها إلى مواضيع فرعية ثم إلى رموز، تهدف إلى الإجابة بشكل معمق على أسئلة الدراسة والإمام بمختلف أبعادها، ونراعي في هذا الجزء دعم التحليل بما ينبغي من الاقتباسات المباشرة المستخرجة من البيانات كلما استلزم الأمر ذلك.

الجزء الأخير من هذا الفصل يتناول مناقشة النتائج المعروضة في الجزء السابق من أجل ربطها بالإطار النظري للأطروحة، وتوضيح معالجة إشكالية الدراسة، حيث يتم تقسيم المناقشة بدورها بما يتفق والأسئلة الأربعة المطروحة في المقدمة، مع الاستعانة بالتجارب الدولية والأدبيات السابقة في النقاش كلما كان ذلك ملائماً.

## 1. أدوات الدراسة

إن التفصيل في أدوات الدراسة مرحلة مهمة قبل التقرير عن نتائج كل من الدراسات الكمية والنوعية، حيث يعتبر أحد أعمدة الحكم على قابلية التعميم (generalizability) في الأولى، وقابلية النقل (transferability) في الثانية، وكلاهما ترتبط ارتباطاً وثيقاً بجودة النتائج في البحث العلمي. لهذا، فقد ارتأينا تخصيص الجزء الأول من هذا الفصل لعرض الأدوات التي اعتمدنا عليها في دراستنا الحالية بداية من محيط الدراسة، مروراً بمختلف الخطوات والطرق والأدوات المستخدمة، ووصولاً إلى معايير الجودة والقضايا الأخلاقية، وهو ما نتناوله من خلال العناصر الموالية.

### 1.1. محيط الدراسة

يتعلق محيط هذه الدراسة بالهيئات العمومية الجزائرية، وقد تبين لنا من خلال الفصل الثاني من هذه الأطروحة أن مشروع معايير محاسبة الدولة الأخير الذي وضعته وزارة المالية يقسم برامجه إلى تلك الموجهة لمحاسبة الدولة، ثم الموجه منها إلى الجماعات المحلية، وأخيراً تلك الموجهة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. وبالعودة إلى أنواع الهيئات العمومية في الجزائر، نجد تقسيمات عديدة ومتباينة، حيث أن هذه الهيئات كانت وليدة سلسلة معقدة من القوانين ومراسيم الإنشاء والتعديل، ويمكن الوصول إلى تصنيف مبسط للهيئات العمومية من زاوية الطبيعة القانونية كما وردت في النصوص التنظيمية المختلفة<sup>1</sup> كالآتي:

- الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- الهيئات العمومية ذات التسيير الخاص؛
- الهيئات العمومية ذات الطابع العلمي والتكنولوجي؛
- الهيئات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني؛
- الهيئات الإدارية المستقلة؛

جدير بالذكر هنا أننا لا نربط بالضرورة ضمن دراستنا بين تطبيق المعايير المحاسبية للدولة وتعيين مدققين خارجيين مستقلين في الهيئات العمومية، ولن نقصر على الهيئات التي ستطبق هذه المعايير. كما تركز الدراسة الميدانية على الجماعات المحلية والهيئات العمومية الأخرى باستثناء الإدارات المركزية بما أننا نبحث في العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية، وحسابات الدولة (الإدارات

<sup>1</sup> تم اقتراح هذا التصنيف بعد الاطلاع على القانون 88-01 ومجموعة أخرى من النصوص التنظيمية مثل المرسوم التنفيذي رقم 99-256 (1999) والقانون 99-05 (1999) والمتضمنة لإنشاء أنواع معينة من الهيئات العمومية.

المركزية) سبق التفصيل في كون تدقيقها من اختصاص مجلس المحاسبة من خلال ما ورد في القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية.

من ناحية العدد، أحصت مفتشية المصالح المحاسبية 9036 مؤسسة عمومية ذات طابع إداري في الجزائر إلى غاية سنة 2017 (P3A, 2019a, p. 16)، كما أحصى الديوان الوطني للإحصائيات فيما يخص الجماعات المحلية 1541 بلدية ضمن 547 دائرة تنتمي إلى 48 ولاية قبل التقسيم الإداري الجديد الذي تم إحداثه نهاية سنة 2019 (الديوان الوطني للإحصائيات، 2017، ص 5). أما من زاوية العامل البشري، فتوظف الهيئات العمومية في الجزائر 2 160 836 موظفاً، منهم 78.3% موظف دائم و21.7% موظف متعاقد (DGFPPRA, 2020)، يتم توزيع هؤلاء الموظفين على مختلف قطاعات نشاط الهيئات العمومية كما هو موضح في الجدول 12.

#### جدول 12. توزيع موظفي القطاع العام في الجزائر حسب قطاعات النشاط

قطاع النشاط	نسبة الأعوان إلى إجمالي موظفي القطاع العام
الداخلية والجماعات المحلية	28.34 %
التربية الوطنية	31.27 %
الصحة العمومية	13.64 %
التعليم العالي	9.02 %
المالية	3.60 %
التكوين والتعليم المهنيين	2.67 %
العدل	1.98 %
قطاعات أخرى	9.48 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على بيانات المديرية العامة للتوظيف العمومية والإصلاح الإداري (DGFPPRA, 2020).

يتبين لنا من خلال الجدول 12 بأن قطاعات التعليم والصحة والداخلية والجماعات المحلية توظف ما يقارب ثلاثة أرباع الموظفين العموميين في الجزائر، ويمكن القول أنها القطاعات الأكثر حساسية والتي تلعب دورا جوهريا في تنفيذ السياسات العامة وتقديم الخدمات للمواطنين.

عمليا، فإن المدققين الخارجيين المستقلين في الجزائر معنيون بتدقيق أصناف محدودة من الهيئات العمومية، وفي ظل عدم تفعيل إصلاحات المحاسبة العمومية حسب مشروع المعايير المحاسبية للدولة، فإن الهيئات العمومية التي تتم المصادقة على حساباتها حاليا تطبق النظام المحاسبي المالي المصمم أساسا للقطاع الاقتصادي. ومن خلال القراءة التي قمنا بها للنصوص التنظيمية المختلفة، توصلنا إلى المعلومات الواردة في الجدول 13 والتي تلخص وضعيّة التدقيق المالي في الهيئات العمومية في الجزائر.

جدول 13. تشريع المصادقة على حسابات الهيئات العمومية في الجزائر

النص القانوني	بدء التطبيق	سنة التشريع	المدقق	الوضعية	الهيئات العمومية
القانون العضوي 15-18	2023	2018	مجلس المحاسبة	مشرعة غير مفعلة	الإدارات المركزية (حسابات الدولة)
مرسوم تنفيذي رقم 431-96	1997	1996	المدققون الخارجيون المستقلون	مشرعة ومفعلة	مراكز البحث والتنمية
مراسيم الإنشاء	2015	2006- 2007	المدققون الخارجيون المستقلون	مشرعة ومفعلة	المؤسسات الاستشفائية ذات الطابع الخاص
قانون الصحة	غير محدد	2018	المدققون الخارجيون المستقلون	مشرعة غير مفعلة	المؤسسات العمومية للصحة
قانون الصحة	غير محدد	2018	المدققون الخارجيون المستقلون	مشرعة غير مفعلة	الوكالة الوطنية للمواد الصيدلانية
/	/	/	/	غير مشرعة	باقي الهيئات العمومية

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على النصوص التنظيمية الواردة في الجدول.

عند الإطلاع على الجدول 13، نلاحظ أنه، وباستثناء مراكز البحث والتنمية، فإن تشريع تدقيق الهيئات العمومية في الجزائر هو أمر حديث، كما أنه يتوقف على الشكل القانوني لهذه الهيئات وطبيعة النظام المحاسبي المطبق، فنحن ركزنا في مناقشتنا في الفصل الثالث على أن دخول المدققين الخارجيين المستقلين إلى القطاع العام يرتبط بتطبيق محاسبة الاستحقاق في هذا الأخير، إلا أن هذا لا يعني بأنه من الضروري أن يتم تبني نظام محاسبي مستوحى من معايير IPSAS من أجل خلق هذه العلاقة، وخير مثال على ذلك هو ما ورد في قانون الصحة لسنة 2018 من تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسات الصحة العمومية، وقبلها في مراسيم إنشاء المؤسسات الاستشفائية ذات الطابع الخاص.

من أجل تلبية أهداف الدراسة، استهدفنا من ناحية المشاركين في المقابلات مجموعة متنوعة من الأطراف الفاعلة في القطاع العام، إلى جانب صنف المدققين الخارجيين المستقلين، كما ارتأينا أن نضيف إلى بياناتنا تجربة إحدى الهيئات العمومية التي تتعاقد دوريا مع مدقق خارجي، ووقع اختيارنا على صنف المؤسسات العمومية الاستشفائية ذات الطابع الخاص كون تجربتها حديثة، وإمكانية الوصول إليها بالنسبة لنا أسهل من مراكز البحث والتنمية، ويبلغ عدد هذه الهيئات ثمانية مؤسسات للصحة العمومية موزعة على التراب الوطني تتمثل في ما يأتي:

- المؤسسة الاستشفائية الجامعية لوهراڤ؛
- المؤسسة الاستشفائية بن زرجب بعين تيموشنت؛
- المؤسسة الاستشفائية لسكيدة؛
- المؤسسة الاستشفائية لعين الترك ولاية وهران؛
- المؤسسة الاستشفائية بعين أزال ولاية سطيف؛
- المؤسسة الاستشفائية بديدوش مراد ولاية قسنطينة؛
- المؤسسة الاستشفائية لطب العيون للجلفة؛
- المؤسسة الاستشفائية لطب العيون لورقلة.

من أجل تحقيق ذلك، تواصلنا مع المؤسسات الاستشفائية الثلاث الموجودة في كل من سكيدة وقسنطينة وسطيف نظرا لكونها أقرب إلى مقر سكن الطالبة (ولاية ميلة)، إلا أن ظروف انتشار جائحة كوفيد 19 التي ميّزت فترة إعداد هذه الأطروحة حالت دون حصولنا على الموافقة لاستقبالنا من أجل القيام بدراسة ميدانية ما عدا من طرف مؤسسة واحدة وهي المؤسسة الاستشفائية بعين أزال ولاية سطيف، وتمكنا إثر ذلك من إضافة خمس مقابلات معمقة شبه موجهة إلى بيانات الدراسة مع أطراف ذوي علاقة بهذه المؤسسة، بالإضافة إلى الحصول على تقرير تدقيق.

المؤسسة العمومية الاستشفائية عين أزال- سطيف هي واحدة من مؤسسات الصحة العمومية في الجزائر التي تطبق نظاما محاسبيا على أساس الاستحقاق منذ سنة 2008، وتتعاقد دوريا مع مدققين خارجيين مستقلين منذ سنة 2015. تم إطلاق هذه المؤسسات ابتداء من سنة 2006 ضمن موجة إصلاحات هدفت إلى وضع تغيير جذري للتسيير الاستشفائي في الجزائر، إلا أن المشروع لم يعرف تعميما أو دراسات تقييمية مناسبة. تشكل هذه المؤسسات بيئة ملائمة لدراسة العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين الجزائريين والهيئات العمومية في ظل تطبيقها لمحاسبة موازناتية إلى جانب المحاسبة المالية، وخضوعها لقواعد التسيير العمومي الجديد حسب نظرة الحكومة الجزائرية للإصلاحات.

## 2.1. تصميم الدراسة

إن الطبيعة الاستشراافية لدراستنا وحادثة الموضوع استدعت منا التفكير في استخدام مقارنة نوعية تلبى أغراض التعمق التي تتطلبها البحوث الاستكشافية، وتتقضى الوقوع في تحليل إحصائي لبيانات استبيانات ملئت من أطراف غير ملمة بموضوع الدراسة نظرا لحدثته. ويعرف (2017) Creswell البحث النوعي بأنه استقصاء للفهم، يستند إلى تقاليد منهجية متميزة في البحث، ويستكشف مشكلة اجتماعية أو إنسانية، أين يبني الباحث صورة معقدة وشاملة، ويحلل الكلمات، ويبلغ بالتفصيل عن آراء المشاركين.

عرفت البحوث النوعية في دراسات المحاسبة قفزة كمية في السنوات الأخيرة على المستوى الدولي، أما في الجزائر، فما زالت البحوث الكمية تهيمن على هذا المجال<sup>1</sup> رغم الانتقادات التي كثيرا ما يبديها الخبراء حول مصداقية الاستبيانات من جهة، وسطحية النتائج من جهة أخرى. مع ذلك، يرى بعض الباحثين أن البحوث النوعية عرضة للتحيز، بالإضافة إلى صغر حجم عيناتها والطابع السردى للنتائج التي قد تقتصر إلى الدقة (Hammersley, 2008). إلا أن التوجه الحديث إلى تدعيم البحوث النوعية بمعايير جودة ومتطلبات تصميم صارمة توفر خصائص عدم التحيز والمصداقية والموثوقية والصرامة للنتائج، كما تمنحها فهما عميقا للظواهر المدروسة قد تقتصر إليه المقاربات الكمية. نقدم من خلال الجدول 14 مقارنة بين البحوث النوعية والكمية لتوضيح أفضل للمدخل المتبنى في هذه الدراسة.

### جدول 14. مقارنة بين البحوث النوعية والكمية

أوجه المقارنة	البحوث النوعية	البحوث الكمية
النموذج الفلسفي	Interpretivism المدخل التفسيري	Positivism المدخل الوضعي
هدف البحث	معيار الفهم: تهتم بفهم العلاقات المعقدة بين متغيرات مختلفة.	معيار التفسير: تهتم بالتفسير والضبط.
طبيعة الحقيقة	ذاتية ومتعددة.	موضوعية وفريدة.
المعرفة	معيار المعرفة المنشأة أو المكونة: المعرفة تنشأ وتتطور.	معيار المعرفة المكتشفة: المعرفة تكتشف.
علاقة الباحث والمبحوث	قريبة.	بعيدة.
العلاقة بين النظرية والمفاهيم والبحث	علاقة ناشئة.	علاقة تحقق من الفرضيات البحثية.

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على جامع (2019، ص ص 22-23).

<sup>1</sup> لاحظنا توجهها حديثا إلى البحوث النوعية في أطروحات الدكتوراه بتخصص المحاسبة والتدقيق بجامعة الغرب الجزائري مؤخرًا مثل أطروحة مرحوم (2016-2017) وأطروحة بسباس (2020-2021).

إن اختيارنا للمنهج النوعي كان بعد مراعاة الخصائص الواردة في الجدول 14 ومدى تلاؤمها مع أهداف دراستنا، فنحن نهدف إلى فهم علاقة ذات أبعاد مختلفة ومعقدة أحياناً بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية، حيث نتوقع أن تنشأ لدينا في نهاية البحث مجموعة من المتغيرات والمفاهيم الجديدة التي يمكن أن تشكل أساساً لبحوث مستقبلية، ولا نهدف إلى وضع فرضيات واختبارها كما هو الحال في الدراسات الكمية.

أما من ناحية الخيارات المتوفرة لتصميم الدراسات ضمن البحوث النوعية، فقد اعتمدنا في بناء الإطار المنهجي لهذه الأطروحة على دراسة الحالة، وهي أحد المقاربات الخمس المعروفة في البحوث النوعية كما حددها (Creswell 2017) والتي نوضحها من خلال الجدول 15.

#### جدول 15. مقاربات البحوث النوعية حسب Creswell

تعريفها	المقاربة المنهجية
نوع من تصاميم البحث في العلوم الإنسانية يطلب فيه الباحث من فرد أو أكثر تقديم قصص عن حياتهم، وغالباً ما يعيد الباحث سرد هذه المعلومات أو يستعيدتها في تسلسل زمني سردي.	البحث السردي Narrative research
نوع من تصاميم البحوث يستخدم في الفلسفة وعلم النفس، يصف فيه الباحث التجارب الحية للأفراد حول ظاهرة كما وصفها المشاركون.	البحث الظاهري Phenomenological research
يستخدم هذا النوع من التصاميم في العلوم الاجتماعية، يستمد فيه الباحث نظرية عامة مجردة لعملية أو فعل أو تفاعل يركز على آراء المشاركين، ويتضمن استخدام مراحل متعددة من جمع البيانات وتثقيح وترابط فئات المعلومات.	النظرية المجذرة Grounded theory
يستعمل هذا النوع في الأنثروبولوجيا وعلم الاجتماع، حيث يدرس الباحث الأنماط المشتركة للسلوكيات واللغة وأفعال مجموعة ثقافية محددة في بيئة طبيعية على مدى فترة طويلة من الزمن.	البحث الاثنوغرافي Ethnography
تستعمل دراسات الحالة في العديد من الحقول المعرفية، حيث يقوم الباحث بتطوير تحليل معمق لحالة، غالباً ما يكون برنامجاً أو حدثاً أو نشاطاً أو عملية أو فرداً واحداً أو أكثر، وتكون الحالات محدودة بالوقت والنشاط، حيث يجمع الباحث معلومات مفصلة باستخدام مجموعة متنوعة من إجراءات جمع البيانات على مدى فترة زمنية طويلة نسبياً.	دراسة الحالة Case study

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على (Creswell 2017)

من خلال الخيارات المبينة في الجدول 15، فإن منهج دراسة الحالة هو الأنسب لدراستنا التي تستهدف مجموعة محددة من الهيئات ومن المهنيين الجزائريين، وتعتمد منهجية دراسة الحالة تقليدياً على النهج

الاستقرائي، ولكن تم تطويرها لتبني مزيد من الأساليب الاستنباطية، وقد استخدمنا تحديدا في هذا الخصوص كتاب Yin (2003) الذي طوّر بحوث دراسة الحالة بشكل كبير لتسمح بالوصول إلى نتائج أكثر تفصيلاً من البحوث التقليدية، إذ تعتمد دراستنا على النهج الأكثر استنباطية لتحليل دراسة الحالة من خلال ربطها بأسئلة البحث الأربعة المحددة في مقدمة الأطروحة.

استناداً إلى منهجية دراسة الحالة الخاصة بـ Yin (2003)، فإن نقاط القوة لهذا النوع من البحوث تشمل القدرة على توليد نظرة ثاقبة مفصلة حول موضوع الدراسة، والمساهمة في زيادة المعرفة بكيفية تصرف الأفراد والمنظمات في الواقع، وتوفير أداة لفهم الظواهر المعقدة، كما يسمح بوضع إطار للمناقشات في المستقبل واستخدام مجموعة متعددة من مصادر البيانات في ذات الوقت، ما يدعم المصادقية، إذ يتم تقليل التحيز المحتمل نظراً لأن المعلومات ليست من مصدر واحد كما سنفسّر ذلك في عنصر معايير الجودة. من جهة أخرى، يحدد Yin (2003) ثلاثة أنواع رئيسة من أنماط دراسة الحالة تشمل الاستكشافية والوصفية والتفسيرية وذلك كما يلي:

- دراسات الحالة التفسيرية (Explanatory) تفحص البيانات عن قرب من أجل شرح الظاهرة الموجودة فيها، وبناء على هذه البيانات قد يكون الباحث نظرية ويضع اختباراً لفحصها، وتستعمل دراسات الحالة التفسيرية لشرح العلاقة المفترضة مسبقاً، والتي قد تكون معقدة بشكل لا يسمح باستخدام الطرق الأخرى؛
  - دراسات الحالة الاستكشافية (Exploratory) هي التحقيق الأولي الذي يتم إجراؤه أحياناً كمقدمة لأنواع أخرى من البحوث، وتهدف لاستكشاف أي ظاهرة في البيانات تخدم نقطة اهتمام الباحث، كما تستخدم عند الرغبة في استكشاف المواقف التي لا تبدو واضحة والتي يمكن أن تتعدد آثارها ونتائجها، وهو النمط الذي سيتم تطبيقه في هذه الدراسة؛
  - دراسات الحالة الوصفية يتم إعدادها لوصف ظاهرة طبيعية تحدث في البيانات محل الدراسة، والهدف الذي يضعه الباحث هو وصف البيانات كما هي؛
- وقع اختيارنا على دراسة الحالة الاستكشافية لتوافق أغراضها مع أهداف دراستنا، حيث يسمح النهج الاستكشافي بالتحقيق وشرح خصائص الظاهرة المدروسة بمزيد من التفصيل، في محاولة لإيجاد علاقات متبادلة والإجابة على أسئلة البحث، كما يلائم خاصية حداثة موضوع الدراسة وهدفنا المتمثل في استكشاف

وإنشاء مجموعة من المواضيع والمتغيرات ذات الطبيعة الدقيقة التي يمكن أن تكون قاعدة للمزيد من الدراسات المستقبلية حول هذا الموضوع في الجزائر.

أخيراً، وبالنسبة لكيفية تطبيق منهجية Yin (2003) لدراسة الحالة على هذه الأطروحة، فقد اتبعنا التوصيات الثلاث الواردة في كتابه والمتعلقة بصحة البناء والصلاحية الخارجية والموثوقية خلال الأربع خطوات التي اتبعناها بما في ذلك تصميم دراسة الحالة، وإجراء الدراسة الميدانية، وتحليل البيانات، وأخيراً تحليل النتائج وتطوير التوصيات، وذلك كما يلي:

- بالنسبة لعنصر صحة البناء والذي يعني أن يعتمد الباحث على مصادر متعددة للبيانات واختيار مصادر البيانات التي يمكن أن تضيف وضوحاً للإجابة على سؤال الدراسة، يتم تحقيق ذلك في هذه الدراسة من خلال استخدام التنوع في خلفية الأفراد المشاركين من جهة، والدمج بين حالة الهيئات العمومية التي لم تطبق الإصلاحات بعد لاستشراف وضعيتها، وتلك التجريبية التي تتعامل مع المدققين الخارجيين المستقلين منذ فترة، وكذا استخدام تقارير تدقيق خاصة بهذه الأخيرة؛

- تتطلب الصلاحية الخارجية إنشاء نطاق يمكن من خلاله قياس نتائج الدراسة، ويهدف الإطار النظري المعتمد في هذه الأطروحة من خلال الفصول السابقة إلى تحقيق ذلك، حيث يتم التحقق من صحة الصلاحية الخارجية في عنصر مناقشة النتائج باستخدام الإطار النظري والتجارب الدولية التي تمت مناقشتها في الفصل الثالث، ومدى تناسبها مع النتائج التي توصلنا إليها؛

- بالنسبة للموثوقية والتي تعني في مفهوم Yin أن تكون البيانات الأولية المستخدمة في الدراسة موضوعية وشاملة ومستمدة من مصدر حسن السمعة، وليس مجرد مقتطفات عشوائية أو انتقائية، أي أن تتمتع بالاتساق، وقد راعينا هذا الأمر في تصميمنا لأسئلة المقابلات وتنفيذها كما سنوضح لاحقاً.

### 3.1. المشاركون في الدراسة

إن الأداة الأساس التي اعتمدنا عليها في هذه الدراسة تتمثل في ثلاثين مقابلة معمقة شبه موجهة تم إجراؤها على مدة ستة أشهر خلال الفترة من جويلية إلى ديسمبر 2021، وقد استهدفنا الأطراف ذوي العلاقة بموضوع الدراسة والفاعلين في القطاع العام، حيث كان الصنف الأول من المشاركين مدققين خارجيين مستقلين (محافظي حسابات وخبراء محاسبين) بلغ عددهم إثني عشرة مهنيًا، استخدمنا الرمز CAC متبوعاً

برقم المشارك لترميزهم، وهو اختصار للمصطلح الفرنسي commissaire aux comptes. نوضح تفاصيل المشاركين من صنف المدققين من خلال الجدول 16.

جدول 16. تفاصيل مقابلات المدققين الخارجيين المستقلين

الرمز	الجنس	السن (سنة)	سنوات الخبرة	الولاية	تاريخ المقابلة	المدة (دقيقة)	وسيلة المقابلة
CAC1	ذكر	57	32	ميلة	2021/08/24	125	شخصية
CAC2	ذكر	56	28	سطيف	2021/09/07	77	هاتفية
CAC3	ذكر	62	35	باتنة	2021/10/10	75	شخصية
CAC4	ذكر	48	11	سطيف	2021/10/19	120	هاتفية
CAC5	ذكر	56	32	قسنطينة	2021/11/18	75	شخصية
CAC6	ذكر	49	13	ميلة	2021/11/28	90	شخصية
CAC7	ذكر	39	10	قسنطينة	2021/11/08	70	شخصية
CAC8	ذكر	45	14	ميلة	2021/11/20	80	شخصية
CAC9	ذكر	59	30	أم البواقي	2021/11/13	90	هاتفية
CAC10	ذكر	58	28	قسنطينة	2021/11/08	70	هاتفية
CAC11	ذكر	52	17	جيجل	2021/12/18	90	هاتفية
CAC12	ذكر	55	25	مستغانم	2021/12/21	60	هاتفية

المصدر: من إعداد الطالبة.

تجدر الإشارة هنا إلى أننا اعتمدنا على العينة المقصودة في إجراءات المعاينة كما سنوضح لاحقا، ولهذا توجد بعض الخصائص المقصودة في المشاركين الواردين في الجدول 16، من بينها ألا تقل خبرة المشارك عن 10 سنوات، كما استهدفنا من أجل الوصول إلى آراء المنظمة الرسمية لمهنة التدقيق في الجزائر ثلاثة مشاركين ظاهرين في الجدول، ويتعلق الأمر بالمشارك CAC12 الذي يشغل منصب رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمشاركين CAC1 وCAC5 الأعضاء في ذات المجلس، كما أن كلا من المشاركين CAC3 وCAC9 وCAC12 هم خبراء محاسبون، بينما يحمل المشاركون الآخرون اعتماد ممارسة مهنة محافظة الحسابات.

من جهة أخرى، فإن باقي المشاركين في الدراسة والبالغ عددهم 16 مشاركا قد أطلقنا عليهم تسمية "الفاعلين في القطاع العام"، ويتعلق الأمر بمحاسبين عموميين (الرمز CP) وأميرين بالصرف (الرمز D) وإطارات الرقابة المالية (الرمز CF) والخزينة العمومية (الرمز CP)، وموظفي مصالح المحاسبة والمالية في الهيئات العمومية (الرمز ADM). نوضح تفاصيل هذه المقابلات من خلال الجدول 17.

جدول 17. تفاصيل مقابلات الأطراف الفاعلة في القطاع العام

الرمز	الجنس	السن (سنة)	الخبرة (سنة)	الوظيفة	القطاع	الولاية	تاريخ المقابلة	المدة (دقيقة)	وسيلة المقابلة
ADM1	أنثى	28	4	متصرف	ص	ورقلة	2021/07/11	60	هاتفية
ADM2	ذكر	32	8	متصرف	ص	ورقلة	2021/07/13	65	هاتفية
ADM3	أنثى	38	10	مقتصد	ت.ع	أم البواقي	2021/07/18	60	هاتفية
ADM4	أنثى	35	11	متصرف	ج.م	ميلة	2021/08/07	65	شخصية
ADM5	أنثى	37	13	رئيس مصلحة	ص	سطيف	2021/10/10	65	شخصية
CP1	أنثى	28	5	محاسب عمومي	ت	خنشلة	2021/07/10	60	هاتفية
CP2	ذكر	42	18	عون محاسب	ص	سطيف	2021/10/10	75	شخصية
CP3	ذكر	50	31	أمين خزينة	خ.ع	ميلة	2021/11/12	75	شخصية
CP4	ذكر	51	30	وكيل مفوض	خ.ع	ميلة	2021/10/19	90	شخصية
CP5	ذكر	49	22	وكيل مفوض	خ.ع	جيجل	2021/11/02	90	هاتفية
CP6	ذكر	42	10	وكيل مفوض	خ.ع	قسنطينة	2021/10/28	60	هاتفية
D1	ذكر	33	10	آمر بالصرف	ص	ورقلة	2021/07/15	76	هاتفية
D2	ذكر	38	10	آمر بالصرف	ص	سطيف	2021/10/10	60	شخصية
D3	ذكر	52	28	آمر بالصرف	ص	ميلة	2021/09/23	75	شخصية
D5	ذكر	48	13	آمر بالصرف	ج.م	ميلة	2021/09/07	65	شخصية
CF1	ذكر	52	20	مراقب مالي	ر.م	ميلة	2021/10/12	120	شخصية
CF2	ذكر	42	10	مراقب م. مساعد	ر.م	ميلة	2021/11/04	90	شخصية
CF3	أنثى	37	12	مفتش محلل	ر.م	قسنطينة	2021/11/18	60	هاتفية

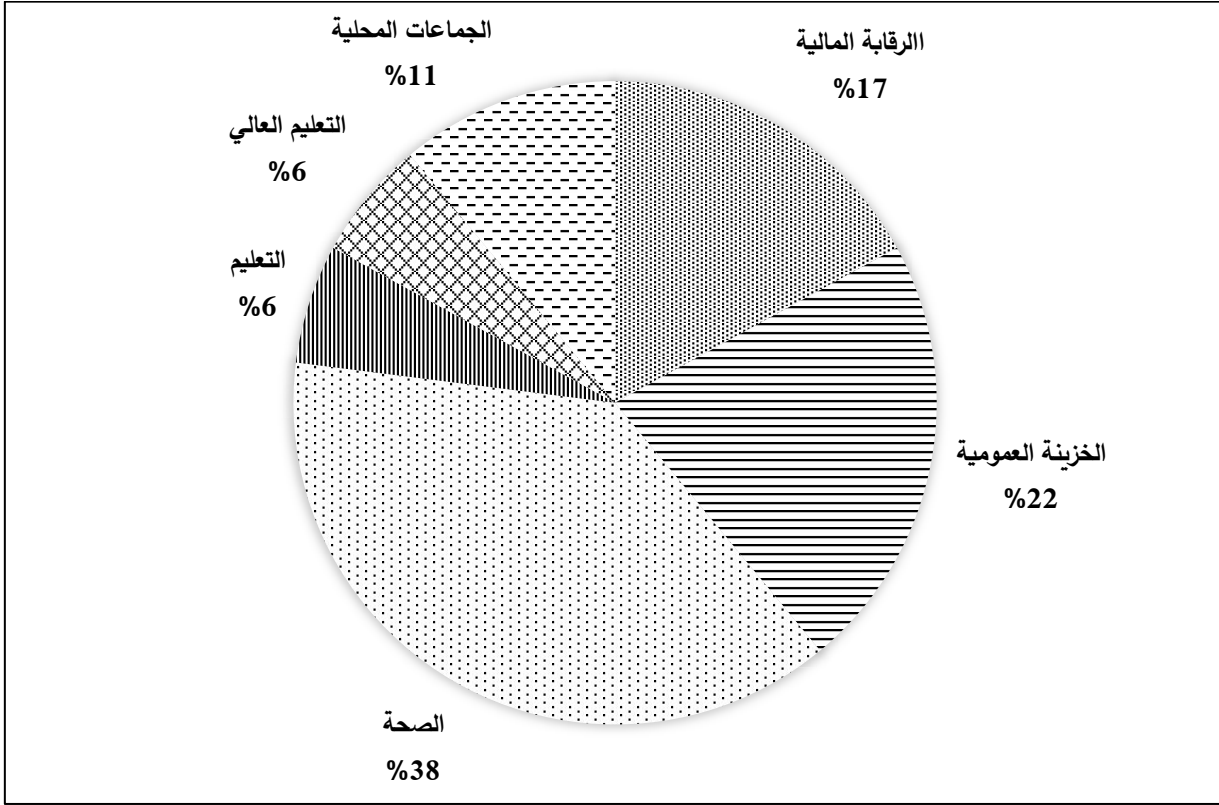
المفتاح: ص: قطاع الصحة  
ت: قطاع التعليم  
ت.ع: قطاع التعليم العالي  
خ.ع: الخزينة العمومية  
ج.م: قطاع الجماعات المحلية  
ر.م: الرقابة المالية

المصدر: من إعداد الطالبة.

من خلال الجدول 17، فإن المشاركين في الدراسة من صنف الفاعلين في القطاع العام يتميزون بالتنوع من ناحية الخلفية والمهام الموكلة إليهم ودورهم في مراحل تنفيذ الميزانية، وعلاقتهم بالتدقيق الحكومي، وقد استقصدنا طبيعة الرتبة العليا لدى إطارات الرقابة المالية والخزينة العمومية والخبرة التي تتجاوز الـ10 سنوات لدى جميع الأصناف باستثناء موظفي المصالح المحاسبية والمالية لدى الهيئات العمومية، أين أردنا مشاركة الأطراف الأصغر سنا بحكم حداثة تخرجهم وإلمامهم بالمحاسبة على أساس الاستحقاق، ما يسمح لهم بفهم الأسئلة الموجهة إليهم. من جهة أخرى، يتركز المشاركون في الدراسة في منطقة الشرق الجزائري (ولايات ميلة، قسنطينة، أم البواقي، سطيف، خنشلة وجيجل) بسبب اختيارنا

لمشاركين أقرب من الناحية الجغرافية لسهولة تحري ملاءمة خصائصهم ومتطلبات العينة. وبالنسبة لقطاعات النشاط، فقد ارتأينا توضيح توزيع المشاركين على القطاعات الظاهرة في الجدول 17 من خلال الشكل 20.

شكل 20. توزيع المشاركين في الدراسة على قطاعات النشاط



المصدر: من إعداد الطالبة.

يظهر لنا من خلال الشكل 20 أن المبحوثين من قطاعي الصحة والخزينة العمومية مثلوا الخلفية الغالبة للمشاركين في الدراسة، يلي ذلك قطاع الرقابة المالية، فيما استكملنا العينة بمشاركين من قطاعات الجماعات المحلية، التعليم والتعليم العالي بشكل أقل، وقد توزع المشاركون على القطاعات بهذه الطريقة بشكل غير مقصود، كوننا تحرينا في الأساس رتبة المشاركين ومهامهم بغض النظر عن القطاعات، حيث لا تتعامل دراستنا الحالية مع كل قطاع على حدة.

كما تجدر الإشارة إلى أن المشاركين من المؤسسة الاستشفائية العمومية ذات الطابع الخاص عين أزال سطيف يظهرون في الجدول 17 مع باقي المشاركين في الدراسة بسبب دمجنا لبياناتهم عند التحليل، إلا أنه من الملائم تحديدهم بشكل مفصل من أجل تسهيل استعمال نتائج مقابلاتهم لاحقا، وقد تضمنت هذه المقابلات محافظ الحسابات الذي يحمل شهادة الخبرة المحاسبية والمكلف أيضا بمهام تدقيق المؤسسة

العمومية الاستثنائية سكيكدة (المشارك CAC3)، حيث قمنا بمقابلة معمقة شبه موجهة معه تضمنت مجموعة من الأسئلة المصممة خصيصا لتجربته، بالإضافة إلى مدير المؤسسة (المشارك D2) ورئيسة قسم المحاسبة التحليلية (المشارك ADM4) والعون المحاسب (المشارك CP2)، كما تم التواصل مع العون المحاسب السابق للمستشفى والذي توجه حاليا إلى ممارسة مهنة التدقيق، وحدثنا عن تجربته السابقة في العمل في المستشفى، كما شارك في الدراسة بصفته مدقق خارجي مستقل (المشارك CAC4).

#### 4.1. إجراءات المعاينة وجمع البيانات

استخدمنا في اختيارنا لعينة الدراسة أسلوب العينة المقصودة أو العينة الهادفة (purposive sampling)، وهو أسلوب "يختار الباحث فيه عينته وفق اجتهاده الشخصي من خلال توجهه المقصود والهادف نحو مجموعة محددة من الأشخاص يعتقد بأنهم يملكون المميزات التي تجعل منهم الخيار الأفضل لبناء عينة الدراسة" (بن جخل، 2019، ص 56)، وقد وقع اختيارنا على هذا النوع من طرق المعاينة للسماح بالوصول إلى خبراء قادرين على استيعاب الموضوع ومناقشته وإغنائه، حيث استهدفنا المدققين ذوي خبرة تتجاوز 10 سنوات كما أشرنا سابقا، وفي صنف إطارات الرقابة المالية استهدفنا المراقبين الماليين والمراقبين الماليين المساعدين والمفتشين الرئيسيين كأقل رتبة، وفي الخزينة العمومية استقصدنا أمناء الخزينة والوكلاء المفوضين، أما في صنف المستخدمين في مصالح المحاسبة والمالية في الهيئات العمومية فاستهدفنا الموظفين الأقل سنا رغم خبرتهم الأقل نسبيا للوصول إلى مشاركين يحملون شهادات جامعية ولديهم معرفة بالمحاسبة على أساس الاستحقاق.

من المعروف أن العينة المقصودة قد تؤدي بالباحث إلى الوقوع في التحيز، إذ لا تسمح بتوفير فرص متساوية بين جميع وحدات مجتمع البحث المستهدف بسبب غياب عشوائية الاختيار، إلا أن هذا الأمر يمكن تجاوزه عن طريق التنوع في خصائص العينة لأقصى حد ممكن، ما يفتح مجالا للتكامل بين وجهات النظر والحصول على إدراك أوسع للظاهرة من خلال النظر إليها من جميع الزوايا، ما يتيح بدوره للباحث تحديد المواضيع المشتركة بين المشاركين في الدراسة (بن جخل، 2019، ص ص 56-57)، وهو ما لجأنا إليه في دراستنا لتجاوز هذا العيب، حيث عمدنا إلى تقسيم عينتنا إلى صنفين رئيسيين هما المدققون الخارجيون المستقلون والأطراف الفاعلة في القطاع العام، مع تفرّع هذا الصنف الأخير بدوره إلى أربعة أصناف مختلفة كما سبق ووضحنا في الجدول 17، ما أضفى صبغة متنوعة على العينة.

فيما يخص حجم العينة، فإن المتعارف عليه في البحوث المبنية على المقابلات هو أن عدد المشاركين في الدراسة يتوقف على وصول البيانات إلى مرحلة التشبع، مع تغليب جودة المشاركات على كميتها (Boddy, 2016). يحظى معيار تشبع البيانات بقبول واسع كمبدأ منهجي في البحوث النوعية، ويعني التضمن المستمر للمزيد من المشاركين في الدراسة إلى أن تصبح مجموعة البيانات جاهزة بشكل يستدل عليه من خلال التكرارات، أي أننا نصل إلى مرحلة التشبع عندما تصبح المزيد من المقابلات غير قادرة على إضافة وجهات نظر أو مساهمات جديدة إلى مجموع البيانات (Marshall et al., 2013). وقد اعتمدنا في دراستنا على معيار التشبع في ظل غياب عدد محدد متفق عليه بين الباحثين حول الحجم الأدنى للمقابلات في دراسات الحالة، حيث وجدنا توصيات بأرقام مثل على الأقل 12 مقابلة (Clarke & Braun, 2006; Fugard & Potts, 2015; Guest et al., 2006; Marshall et al., 2013). ورغم عدم اعتمادنا على هذه المعايير العددية مبدئياً وتركيزنا على تطوّر البيانات وتشبعها، فقد تطلب الأمر في حالتنا عينة مكونة من 30 مشاركاً لبلوغ مرحلة أصبحت فيها المقابلات الجديدة غير قادرة على إضافة المزيد من القيمة إلى البيانات، وقررنا حينها التوقف عن جمع البيانات والبدء بعملية التحليل.

من جهة أخرى، تضمنت إجراءات المعاينة التواصل مع مجموعة واسعة من المدققين الخارجيين المستقلين من خلال زيارة مكاتبهم أو التواصل عبر الهاتف أو وسائل التواصل الاجتماعي، وكانت نسبة الاستجابة منخفضة، حيث استغرق الأمر ما يقارب الشهرين للحصول على أول مقابلة مع مدقق بسبب جداول أعمالهم المشغلة من جهة، وظروف انتشار جائحة كوفيد 19 التي ميزت فترة جمع البيانات من جهة أخرى. عند الانتهاء من كل مقابلة، قمنا بسؤال المشاركين عما إذا كان بإمكانهم الإيحاء بمدققين آخرين ذوي خبرة أو معرفة ملائمة للموضوع، واستجاب بعضهم بالإيجاب ومساعدتنا في الوصول إلى أفراد آخرين، ما سمح لنا بالتوسيع التدريجي لعدد المشاركين من هذه الفئة لتنتهي بـ 12 مشاركاً مبحوثاً.

أما بالنسبة للمشاركين من صنف الأطراف الفاعلة في القطاع العام، فقد استغلينا فرصة ندوة علمية منظمة من قبل المديرية العامة للميزانية التابعة لوزارة المالية، وذلك بدار الثقافة لولاية ميله يوم 27 جويلية 2021 حول الإصلاح الميزانياتي والقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، أين حضر موظفو وإطارات الخزينة العمومية والرقابة المالية للولاية، لنقوم بالتقرب من الأطراف المقصودة وشرح موضوع الدراسة وهدفها، أين تحصلنا على أرقام هواتف مجموعة من الأطراف المستهدفة، وتمكننا خلال الأشهر التي تلت

من تنظيم مقابلات شخصية وعن طريق الهاتف (أنظر الجدول 17) بناء على هذه الخطوة، كما استفدنا من مساعدة الوكيل المفوض للخرينة العمومية لولاية ميله من الوصول إلى إطارات في الخزينة العمومية بولاية قسنطينة وجيجل، وتم استكمال باقي المشاركين اعتمادا على علاقاتنا الشخصية، بالإضافة إلى المشاركين الخمس من المؤسسة العمومية الاستشفائية عين أزال سطيف، التي سبق وشرحنا كيفية تواصلنا معها، ليصل حجم العينة من هذا الصنف في الأخير إلى 18 مشاركا.

نشير في الأخير إلى أن الوضعية الوبائية المتعلقة بانتشار جائحة كوفيد 19 آلت دون انتقالنا بحرية لجمع البيانات بشكل شخصي بالنسبة لجميع المشاركين، ما حتم الاعتماد على وسيلة الهاتف في 14 مقابلة من أصل 30، كما كانت هناك مقابلتان تم إجراؤهما شخصيا واستكمالهما عن طريق الهاتف، وقد حاولنا قدر المستطاع توفير الجو الملائم للمشاركين في حالة التواصل عبر الهاتف من خلال التمهيد الجيد قبل البدء بطرح الأسئلة، واختيار التوقيت الملائم للمشاركة مع إمكانية التوقف واستكمال المقابلة بلا يلائم جداولهم، وإعادة التواصل معهم في حالة الحاجة إلى استيضاح نقاط معينة. سمحت لنا هذه الطريقة بالوصول إلى درجة مرضية من التقارب بين نتائج المقابلات الشخصية وتلك المنظمة عن طريق الهاتف.

### 5.1 طرق جمع البيانات

تشكل بيانات هذه الدراسة من المعطيات المتحصل عليها عن طريق المقابلات المعمقة شبه الموجهة، وتقنية المقابلة هي إحدى أهم أدوات جمع البيانات في العديد من مجالات العلوم، وتتضمن قيام الباحث بطرح مجموعة أسئلة مدروسة ومدققة وهادفة من أجل خدمة موضوع البحث على مجموعة مختارة من المشاركين، بهدف الحصول على معطيات تستخدم في البحث العلمي أو في تشخيص ظواهر معينة (لطاد وآخرون، 2019، ص 70). ويؤكد بوترة (2018، ص ص 218-219) أن المقابلات تتيح جمع البيانات مباشرة من المشاركين من خلال الاتصال الفوري، حيث يتردد العديد من الأشخاص في كتابة عدة تفاصيل، لكن في المقابلات يختلف الأمر أين يتاح لهم التعبير بارتياح وسهولة على ما يشعرون به أو وجهات نظرهم حول قضية معينة، ويمكن للباحث في المقابلات الحصول على معلومات سرية كانت ستكون غير متاحة لو تطلب التعبير عنها بالكتابة كما في حالة الاستبيانات، كما تمكّن المقابلات الباحث من التعمق واستكشاف المزيد من الظواهر المعقدة التي قد تكون مخفية وغير مرئية.

توجد عدة خيارات مفتوحة بالنسبة لأنواع المقابلات، كما يتم تصنيفها حسب عدة معايير وأشهرها معيار نوعية الأسئلة كما يلي (احجيج وفزة، 2019، ص ص 90-100):

- المقابلات الموجهة أو المبنية (structured interviews): تقوم على نفس مبدأ الاستبيانات من خلال تحضير وإنشاء مجموعة منظمة ومرتبطة من الأسئلة، يتم طرحها على جميع المرشحين بنفس الترتيب دون تعليق أو تغيير أو إضافات خلال سير الحوار، ومن ميزات إتاحة المقارنات وإمكانية تكميم الإجابات، إلا أنها لا تسمح باستغلال كافة إمكانيات الحصول على البيانات من المشاركين؛
  - المقابلات المفتوحة أو غير المبنية (unstructured interviews): هي نوع من المقابلة يطرح فيها الباحث أسئلة لم يتم إعدادها مسبقاً، بل تظهر بشكل عفوي في محادثة حرة، ما يعني أنه يتم طرح أسئلة مختلفة على المشاركين المختلفين، وهي طريقة جيدة لجمع البيانات بصفة حرة لكنها تصعب المقارنة بين الإجابات والتحليل لاحقاً؛
  - المقابلات شبه الموجهة أو شبه المبنية (semi-structured interviews): تجمع بين الحالتين السابقتين، حيث تستعير من المقابلات الموجهة صفة وجود دليل مقابلة، ومن المقابلات المفتوحة إمكانية النقاش المفتوح بين الباحث والمشارك المبحوث، وبذلك تسمح بتلافي العيوب السابقة.
- وقع اختيارنا -كما سبق ذكره- على طريقة المقابلة المعمقة شبه الموجهة للاستفادة من إمكانية المحادثة التفاعلية بين الباحث والمشارك، حيث يسمح مزيج الأسئلة المفتوحة والمغلقة بتشجيع المشاركين على توضيح القضايا الحساسة، والتحقيق بشكل أعمق في الإجابات والدخول في القضايا المعقدة، وتطلب منا ذلك وضع دليل مقابلات مخصص لكل صنف من المشاركين ذو نسق وترتيب معين مع مزيج من أنواع الأسئلة، لكنها كانت في الغالب مفتوحة، أين يمكن إضافة المزيد من المواضيع للنقاش بهدف الوصول إلى تعمق أكبر، ونتج عن ذلك طول وقت المقابلات التي لم تقل أي واحدة منها عن 60 دقيقة فيما كانت أطول مقابلة مدتها 125 دقيقة. وكان أكبر تحد في هذا النوع من المقابلات توفير بيئة مريحة وآمنة للمشاركين، وحاولنا مواجهته من خلال تصميم دليل المقابلة بشكل يستهل فيه المشارك الحديث عن مواضيع مألوفة لديه ويرتاح في مناقشتها، وبناء جو من الثقة قبل طرح الأسئلة الأكثر تعقيداً.
- صممنا تبعاً لذلك ثلاثة دلائل مقابلات لا تختلف كثيراً عن بعضها البعض من ناحية المحتوى المبني على أسئلة الدراسة المطروحة سابقاً في المقدمة، لكن تم تعديلها حسب خلفية المشارك، كما تم القيام بمقابلة تجريبية لكل دليل مقابلة وإدخال تعديلات على الأسئلة قبل الوصول إلى شكلها النهائي، وشملت دلائل المقابلات ما يلي:
- دليل مقابلة المدققين الخارجيين المستقلين (ملحق 1)؛

- دليل مقابلة الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين والمستخدمين في مصالح المحاسبة والمالية في الهيئات العمومية (ملحق 2)؛
- دليل مقابلة إدارات الرقابة المالية (ملحق 3)؛

نشير في الأخير إلى أن البيانات المستخدمة في الدراسة تم تدعيمها بتقريبي تدقيق للمؤسسة العمومية الاستشفائية عين أزال بسطيف لسنة 2020 (الملحقين 4 و5)، استخدمناهما بشكل محدود نوعا ما في عرضنا لنتائج الدراسة، حيث كانا بمثابة بيانات تكميلية لتدعيم تعدد مصادر البيانات وتجويد النتائج.

### 6.1. طرق تحليل البيانات

تحليل البيانات النوعية هي عملية وصف وتصنيف وربط الظواهر الموجودة في البيانات مع مفاهيم الباحث، وتشمل الوصف الدقيق للظواهر المتضمنة في البيانات، كما يجب أن يكون الباحث قادرا على تفسير وشرح وتصنيف هذه البيانات من خلال إطاره المفاهيمي، وفي الأخير، بناء المعاني وربطها مع بعضها البعض (Graue, 2015, p. 8). وتجدر الإشارة إلى أن طرق تحليل البيانات النوعية تشمل عدة خيارات يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات رئيسية كما يلي (Smith & Firth, 2011, p. 55):

- الطرق اللغوية الاجتماعية: تستكشف استعمال ومعنى اللغة في البيانات، ومن أمثلة ذلك تحليل الخطاب وتحليل الحوارات؛
- الطرق التي تركز على تطوير نظرية، وتتجسد في النظرية المجردة؛
- الطرق التي تصف وتفسر وجهات نظر المشاركين مثل تحليل المحتوى والتحليل المحوري.

بالنسبة لدراستنا الحالية، فقد حصلنا في نهاية جمعنا للبيانات على 30 تسجيل صوتي لمقابلات شخصية وهاتفية، قمنا بنسخها كتابيا في برنامج الورد (Microsoft Office Word) باللغة العربية، إذ كانت بعض المشاركات باللغة الفرنسية أو باللهجة المحلية، ما تطلب منا الحذر في اختيار المصطلحات التي تلائم ما أراد المشاركون قوله. تبعا لذلك، قررنا الابتعاد عن المقاربات اللغوية في تحليل البيانات الكيفية، إذ لا تناسب هذه الأساليب نصوصا تم ترجمة الكثير من عباراتها من اللغة الاصلية التي استخدمها المشاركون. وبما أننا لا نهدف أيضا إلى تطوير نظرية من البيانات المحصل عليها، فقد وقع اختيارنا على الصنف الأخير من طرق تحليل البيانات الذي يركز على وصف وتفسير وجهات نظر المشاركين، وبالتحديد اخترنا أسلوب التحليل المحوري أو تحليل الموضوعات (thematic analysis).

التحليل المحوري هو أسلوب منهجي لتحديد وتنظيم وتقديم نظرة ثاقبة لأنماط المعاني (المواضيع) عبر مجموعة من البيانات، إذ يسمح التركيز على المعاني في البيانات للباحث بالتعرف على التجارب والمفاهيم المشتركة واستيعابها، ويعتمد التحليل المحوري على تحديد النقاط الشائعة في الطريقة التي يتم بها الحديث عن الموضوع أو الكتابة عنه، وفهم تلك القواسم المشتركة (Braun & Clarke, 2012, p. 57). ويتميز التحليل المحوري بسهولة الاستخدام والمرونة، حيث ينصح به في تحليل البيانات النوعية ذات الحجم الكبير كونه يتمتع ببساطة ووضوح في الخطوات، كما يوفر نتائج ممنهجة يمكن ربطها بالقضايا النظرية والمفاهيمية الأوسع (Ibid., p. 58).

تتم معالجة البيانات ضمن أسلوب التحليل المحوري من خلال إنشاء رموز (codes) تعبر عن فكرة ما، وتتضمن مقاطع نصية من البيانات يتم اختيارها وتحديدها لتصبح مقاطعاً مرمزة، ثم تتم معالجتها وجمعها للوصول إلى المواضيع ذات العلاقة بأسئلة الدراسة، ولا بد لنا في هذا السياق من تعريف كل من الموضوع (theme) والرمز (code) حيث أن (Gormley et al., 2019, p. 139):

- الترميز (coding) هو عملية تحديد فقرة في نص البيانات والبحث عن المفاهيم وتحديدها وإيجاد العلاقات بينها، والرمز (code) هو الوحدة الأساس للتحليل، إذ يتكون عادة من أجزاء أو اقتباسات من البيانات النصية يقرر الباحث أن لديها علاقة بأسئلة الدراسة؛
- الموضوع (theme) يحدد جزءاً من البيانات تتعلق بتوجهات تدور حول مفهوم مركزي ينظم الملاحظات التحليلية، وقد يتكوّن الموضوع من مواضيع فرعية تتفرع بدورها إلى رموز، ونشير هنا إلى أن ما يميز المواضيع عن الرموز هو عملية التطوير والربط المستخدمة والتي ترتب الرموز في قائمة المواضيع النهائية.

من جهة أخرى، يمكن القيام بعملية الترميز في التحليل المحوري سواء من خلال المنهج الاستنباطي، أين يتم الترميز وتطوير الموضوع الذي يتم توجيهه بواسطة المفاهيم أو الأفكار المسبقة للباحث والنتيجة عن الإطار النظري للدراسة، أو من خلال المنهج الاستقرائي الذي يتضمن الترميز وتطوير الموضوع الذي يوجهه محتوى البيانات، إذ ترتبط الموضوعات المحددة باستخدام التحليل المحوري ارتباطاً وثيقاً بالبيانات نفسها، وغالباً ما تمزج دراسات الحالة بين النهجين الاستقرائي والاستنباطي في عملية الترميز، ما يسمح بتحقيق نقاط القوة في كلتا الطريقتين (Fallon, 2019)، إلا أن مقاربتنا خلال هذه الدراسة غلب عليها النهج الاستنباطي في الترميز، مع وجود بعض الإضافات الاستقرائية لرموز محدودة.

يتم تطبيق التحليل المحوري من خلال مجموعة من الخطوات تبدأ بالتعرف على البيانات والقراءة الجيدة لها، ومن ثم البدء بعملية الترميز الأولي التي تتضمن التعرف على معاني الإجابات والمشاركات في البيانات وإعطائها رموزاً تعبر عنها، ثم جمع هذه الرموز وتضمينها تحت فئات أو مواضيع فرعية ثم رئيسة ما يسمح بتفسيرها. يوضح الجدول 18 مراحل القيام بالتحليل المحوري للبيانات.

#### جدول 18. مراحل التحليل المحوري للبيانات

المرحلة	وصف الإجراءات
التعرف على البيانات	نسخ البيانات الصوتية إلى بيانات كتابية عند الحاجة، القراءة المتكررة للبيانات، كتابة الأفكار الأولية.
إنشاء الرموز الأولية	ترميز الميزات المهمة في البيانات بطريقة ممنهجة عبر كامل مجموعة البيانات وتجميع البيانات ذات العلاقة بكل رمز.
البحث على المواضيع	جمع الرموز في شكل مواضيع محتملة وجمع كل البيانات المرتبطة بكل موضوع ممكن.
مراجعة المواضيع	فحص ما إذا كانت المواضيع صالحة على ضوء المقاطع المرمزة (المستوى الأول) والمجموع الكلي للبيانات (المستوى الثاني)، واستخراج خريطة موضوعات التحليل.
تحديد وتسمية المواضيع	القيام بالمزيد من التحليل للتحديد الدقيق لخصائص كل موضوع والقصة الشاملة التي تحكيها عملية التحليل، خلق أسماء وتعريف واضحة لكل موضوع.
صياغة التقرير	آخر فرصة لوضع اللمسات الأخيرة على التحليل واختيار المواضيع التي سيتم عرضها إذا كان ذلك ضرورياً، استكمال الأمثلة المقتبسة، ربط التحليل بأسئلة الدراسة والإطار النظري وصياغة تقرير علمي عن نتائج الدراسة.

المصدر: (Braun & Clarke, 2006, p. 87)

اعتماداً على النهج الموضح في الجدول 18، انطلقنا من مرحلة التعرف على البيانات التي قمنا بنسخها من الصيغة المسموعة إلى المكتوبة، ما أعطانا فهماً أفضل لمحتوى المقابلات، كما قمنا بعدة قراءات مسترسلة سمحت بوضع مجموعة من الملاحظات الأولية. اعتمدنا بعد ذلك نظراً لكبر حجم البيانات على برنامج تحليل البيانات النوعية MAXQDA نسخة 18.0.3 في إنشاء الرموز الأولية والبحث عن المواضيع، ثم استخدمنا ذات البرنامج في مراجعة المواضيع وتحديدها وتسميتها، كما دعم البرنامج عملية صياغة النتائج من خلال تسهيل الوصول إلى المقاطع المرمزة وتقديم صورة شاملة عن البيانات وإحصائياتها بما يسهل عرضها. ونشير هنا إلى أننا لا نعتمد على أي مداخل كمية في تحليلنا للبيانات، ولا نأخذ التكرارات بعين الاعتبار، وإنما نوردتها في النتائج من باب إيصال فكرة واضحة عن البيانات إلى القارئ.

لا بد في الأخير من تقديم تعريف مبسط<sup>1</sup> لبرنامج MAXQDA المستخدم في التحليل، وهو برنامج معروف وذو قبول واسع بين الباحثين وبشكل خاص في العالم العربي بسبب دعمه الجيد للغة العربية، يتم تطويره وتوزيعه بواسطة شركة VERBI Software الألمانية، ويوفر أدوات لتنظيم وتحليل البيانات النوعية بما في ذلك الملفات النصية والصوتية والصور والفيديوهات وغيرها، ويمكن تحليل البيانات في شاشة من أربع نوافذ بمساعدة الرموز والمواضيع المتفرعة والملاحظات وقائمة النصوص الموجودة مع عرض محتوى الفقرات المرمزة بسهولة، كما يتضمن MAXQDA بعض أدوات تحليل البيانات الكمية.

### 7.1. معايير الجودة

تتعامل البحوث النوعية مع التجارب الذاتية للمشاركين، وبالتالي فهي تحتاج إلى تتبع إجراءات صارمة ومنتينة لضمان موثوقية النتائج، وتختلف متطلبات جودة البحوث النوعية عن نظيرتها الكمية، حيث توجد أربعة أبعاد لتحقيق جودة النتائج حسب ما ورد في المراجعة المعمقة التي قام بها Nowell et al. (2017) نوضحها فيما يلي مع تبيين كيفية تطبيقها في دراستنا:

- المصدقية (credibility): وتعني تناسب وجهة نظر المشاركين مع تقديم الباحث لها، وقد راعينا هذا المعيار من خلال النقل الحرفي للمشاركات وعدم تغيير العبارات ما أمكن، إلا ما تعلق بمتطلبات الترجمة، وتحري ما يقصده المشارك المبحوث مرة أخرى في حالة الشك من خلال إعادة صياغة السؤال، أو إعادة سرد إجابته وسؤاله إن كان هذا السرد يعكس ما يقصده؛
- قابلية النقل (transferability): تتحقق هذه الخاصية من خلال تقديم وصف غني لدراسة الحالة وللمشاركين وكل خصائصهم، بحيث تكون المعرفة الناشئة قابلة للنقل إلى دراسة حالة أخرى، وتقابل هذه الخاصية في البحوث الكمية خاصية قابلية التعميم، وتمت مراعاة قابلية النقل في دراستنا الحالية من خلال التوصيف الدقيق لخصائص العينة وظروف الدراسة؛
- الاعتمادية (dependability): يجب أن تتبع عملية البحث مجموعة من الخطوات المنطقية والقابلة للتتبع والواضحة، وقد وضحنا من خلال عنصر أدوات الدراسة هذه الخطوات وتفاصيلها؛
- قابلية التحقق (confirmability): يجب أن تكون تفسيرات ونتائج الباحث مستخرجة بشكل واضح من البيانات، إذ يوضح الباحث كيف توصل إلى النتائج والخلاصات، وقد راعينا هذه الخاصية في

<sup>1</sup> للمزيد حول البرنامج المستخدم أنظر موقع الانترنت الرسمي للموزع <https://www.maxqda.com>

عرضنا للنتائج من خلال عرض نسب المقاطع المرزمة وتوفير أكبر قدر ممكن من الاقتباسات لكل فكرة مطروحة.

### 8.1. القضايا الأخلاقية

خلال المراحل المختلفة لإعداد هذه الدراسة، التزمنا بالأخلاقيات المعروفة للبحث العلمي، وبشكل خاص فيما يتعلق بسرية هوية المشاركين واحترام خصوصياتهم، وقد راعينا خصوصا الاعتبارات التالية:

- تم إعلام المشارك المبحوث واستئذانه لتسجيل المقابلة، وتأكيد سرية هويته وإعلامه أن المعلومات التي ستم مشاركتها حوله ستتعلق بوظيفته وصفاته الديمغرافية فقط؛
- إعلام المشاركين بإمكانية رفضهم الإجابة عن الأسئلة التي لا يريدون الإجابة عنها، وإمكانية انسحابهم من الدراسة في أي وقت خلال المقابلة أو خلال الأسبوعين التاليين لإجرائها؛
- إعلام المشاركين بإمكانية حذف أي أجزاء من المقابلة لايشعرون بالرضا عنه؛
- بالنسبة للتسجيلات، تم صبها مباشرة بعد المقابلة من جهاز التسجيل (الهاتف) إلى جهاز الكمبيوتر ومسح النسخة الموجودة على الهاتف، فيما تبقى النسخة على الكمبيوتر محمية بكلمة سر إلى غاية نسخها في ملف نصي تغفل فيه معلومات المشارك، ليتم عندها التخلص النهائي من التسجيلات الصوتية وحذفها؛
- تم حفظ كل البيانات النصية وملف التحليل ببرنامج MAXQDA محمية بكلمة سر على كمبيوتر الطالبة.

في الأخير، فإن التفصيل في منهجية وطرق البحث من خلال عنصر أدوات الدراسة يهدف أيضا إلى تسهيل مقروئية واستيعاب النتائج التي نستعرضها من خلال الجزء الموالي.

2. النتائج

سمح لنا إدراج نصوص المقابلات المفرغة المتمثلة في ثلاثين ملف بصيغة الورد ( Microsoft Office Word) في برنامج MAXQDA نسخة 18.0.3، والقيام بعملية الترميز واستخراج المواضيع الفرعية ثم الرئيسية، من الوصول إلى 1825 مقطعا رمزاً، استخدمنا منها في تحليلنا 1530 مقطعا، حيث توصلنا بعد استخراج المواضيع الفرعية إلى أن بقية المقاطع المحذوفة (295 مقطعا) لا تخدم أغراض الدراسة الحالية. وقد وزعنا المقاطع الـ1530 على 27 رمزا، وزعت بدورها على عشرة (10) مواضيع فرعية تتكثل في أربعة (04) مواضيع رئيسية يتعلق كل واحد منها بأحد أسئلة الدراسة التي طرحناها في مقدمة الأطروحة. يوضح الجدول 19 هيكل مواضيع الدراسة الرئيسية والفرعية.

جدول 19. تقديم هيكل مواضيع التحليل

المواضيع الفرعية	الموضوع الرئيس	نسبة الرموز إلى الإجمالي
محدودية نظام التدقيق الحكومي التقليدي قضايا التخصص وأفضلية المدقق الخارجي المستقل	سؤال الدراسة الأول	18.56 %
الثقافة التنظيمية وتوجهات الأفراد خصوصيات متعلقة بأنظمة المحاسبة والموازنة والرقابة القيمة المضافة ضمن عملية المصادقة على الحسابات	سؤال الدراسة الثاني	25.50 %
منفعة المدقق في إطار تعزيز الإلتزام لدى الهيئات العمومية المساهمة الأوسع للمدقق وحدود دوره إشكالات تنظيم عملية التدقيق وتفعيلها	سؤال الدراسة الثالث	28.56 %
إشكالات بيئة التدقيق الحكومي الترتيبات الملائمة للبيئة الجزائرية	سؤال الدراسة الرابع	27.38 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج MAXQDA نسخة 18.0.3

تجدر الإشارة هنا إلى أننا قمنا بدمج نتائج مقابلات المؤسسة العمومية الاستشفائية عين أزال مع نتائج باقي المقابلات في الترميز، وعند عرض النتائج فإننا نستعملها بشكل توكيدي أو مقارن، أي أننا نعرض نتائج المقابلات الاستشرفية، ومن ثم نضع أي مشاركات ممكنة وردت في مقابلات المستشفى ذات صلة بالموضوع الذي تتم مناقشته، كما استخدمنا تقرير التدقيق اللذين تحصلنا عليهما من ذات المؤسسة لذات الغرض فيما يخص بعض النتائج (الملحقين 4 و5). في ذات السياق، فإننا نعرض نتائج المشاركين في الدراسة من مختلف الأصناف بشكل مشترك ما عدا في الحالات التي تستدعي المقارنة أو المقاربة بين

صنفين معينين لخدمة الموضوع الذي يتم عرضه. نتناول فيما يأتي نتائج التحليل المحوري للبيانات مرتبة حسب أسئلة الدراسة.

## 1.2. السؤال الأول للدراسة

في مقدمة هذه الأطروحة، قمنا بطرح السؤال الأول للدراسة على الشكل التالي:

ما الميزات التي تمكن المدققين الخارجيين المستقلين من الاستجابة للمتطلبات الحديثة لتدقيق الهيئات العمومية في الجزائر؟

توزعت النتائج المتعلقة بهذا السؤال في بيانات المقابلات على موضوعين فرعيين، يتضمن الأول رمزين والثاني ثلاثة رموز، وبلغ عدد المقاطع المرمزة ضمن هذا الموضوع 284 مقطعاً، وهو ما يعادل 18.56% من المجموع الكلي للمقاطع المرمزة من بيانات المقابلات، توزعت بدورها كما هو موضح في الجدول 20.

### جدول 20. المواضيع الفرعية لسؤال الدراسة الأول

الموضوع الفرعي	نسبة الرموز الظاهرة إلى إجمالي رموز السؤال الأول
محدودية نظام التدقيق الحكومي التقليدي	35.21%
قضايا التخصص وأفضلية المدقق الخارجي المستقل	64.79%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على مخرجات برنامج MAXQDA نسخة 18.0.3

نلاحظ من خلال الجدول 20 أن المشاركات الواردة ضمن موضوع سؤال الدراسة الأول ركزت على الموضوع الفرعي الثاني المتعلق بقضايا التخصص وأفضلية المدقق الخارجي المستقل، فيما لم تتجاوز المشاركات المتعلقة بمحدودية نظام التدقيق الحكومي التقليدي ثلث الرموز المستخدمة. نوضح من خلال العناصر الموالية تفصيل نتائج تحليل المقابلات المتعلقة بهذين الموضوعين الفرعيين.

### 1.1.2. محدودية نظام التدقيق الحكومي التقليدي

من أجل استشراف المستقبل المنظور في أي مجال، فإننا ننطلق دائماً من الواقع الملموس ومشكلاته الراهنة، وهو ما دفعنا إلى البدء في عرضنا من الوضعية الحالية لنظام التدقيق الحكومي في الجزائر، وقد قمنا بترميز آراء وإفادات المشاركين في الدراسة المتعلقة بمحدودية نظام التدقيق الحكومي التقليدي ضمن هذا الموضوع الفرعي من خلال رمزين اثنين تضمنا 100 مقطع مرمز، نوضح تفاصيلهما في الجدول 21.

جدول 21. رموز الموضوع الفرعي محدودية نظام التدقيق الحكومي التقليدي

الرمز	نسبة الرموز الظاهرة إلى إجمالي رموز الموضوع الفرعي
قصور نظام التدقيق الحكومي الحالي	81 %
عدم كفاية الإمكانيات الحالية لمتطلبات المراحل اللاحقة	19 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج MAXQDA نسخة 18.0.3

يتبين لنا من خلال الجدول 21 أن المشاركين في الدراسة ركزوا في استجاباتهم المتعلقة بموضوع محدودية نظام التدقيق الحكومي الحالي على أوجه القصور التي يعاني منها هذا النظام، وهو الموضوع المهيمن على المقاطع المرمزة ضمن هذا العنصر، وتعلقت أغلب الإجابات التي تحصلنا عليها بالسؤالين الموجهين للمشاركين من فئة الأطراف الفاعلة في القطاع العام حول كل من المشاكل التي تواجه مهامهم اليومية وعلاقتهم مع جهات الرقابة، بينما ظهرت لنا فئة صغيرة نسبيا من المقاطع المرمزة ركزت على قضية عدم كفاية الإمكانيات الحالية لمتطلبات المراحل اللاحقة، وهو موضوع لم نتناوله بشكل مباشر ضمن الأسئلة المطروحة على المشاركين.

بداية، عبّر أغلب المشاركين في الدراسة عن ضعف عملية التأكد الشخصي من الوجود المادي لممتلكات الهيئات العمومية ومتابعة المخزونات بشكل دوري ضمن النظام الحالي، وهو الأمر الذي أدى إلى اعتبار عمليات الرقابة شكلية إلى حد بعيد، ولا يخدم مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي وفرض الرقابة القبلية هذه الأغراض نظرا لمحدودية تدخلاتهم العملية، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

" شخصيا لدي اعتراض على كيفية تدقيق الممتلكات حاليا وأريد الخروج من هذه الرقابة الشكلية، نحن رقابتنا كأمين خزينة ومهما كانت جيدة تعتبر شكلية في هذا المجال، فأنا مثلا عندما تأتيني حوالة تحتوي على فاتورة أطلب من العون رقم الجرد على الفاتورة فقط، ولا أقوم بأي حال من الأحوال بالتأكد الفعلي من الوجود المادي للمشتريات أو مدى مطابقتها للمواصفات" (المشارك CP3).

"أحيانا قد تكون التلاعبات خارج نطاق الموظف، حيث تصله فاتورة مستوفية لكل الشروط إلا أنها غير مطبقة بالفعل، وبما أن العمل في الجامعة يتضمن إطارا كبيرا وعدة أطراف متداخلة لا يمكن التأكد من كل ختم... فقد تكون الفاتورة مرت على المراقب المالي وعلى مكتب الصفقات بشكل قانوني، لكن وجودها الواقعي غير مؤكد، لذا فإن رقابتنا ورقابة المراقب المالي والمحاسب العمومي تقتصر على قانونية الصفقات واكتمال الأوراق" (المشارك ADM3).

"إحدى المشاكل التي كان عليّ الوقوف على إصلاحها كانت قيام الصيدلة داخل مصلحة الصيدلية بالإبلاغ عن قرب تواريخ انتهاء صلاحية بعض الأدوية باهظة الثمن بفترة وجيزة جدا لا تتجاوز الأسبوعين، وبكميات معتبرة، هنا أصبح أمام ضغط تصريف هذه الأدوية بسرعة فائقة إلى مؤسسات أخرى وكثيرا ما يفشل الأمر ويتم هدرها، لا توجد رقابة جيدة على المخزونات من الأدوية وجردها وهذا الأمر كلفنا الكثير" (المشارك D3).

من ناحية أخرى، ظهرت لدينا العديد من المشاركات التي انتقدت محدودية نطاق الرقابة والتدقيق الحكوميين، فغالبا ما تركز مهام التدقيق على عنصر معين، زيادة على غياب عامل ديمومة ودورية التدقيق، ما يترك فرصة للاسترسال في الأخطاء من جهة، ويعطل الإجراءات التصحيحية من جهة أخرى، ناهيك عن الاطمئنان العام لدى المشاركين في هذا الخصوص بأن أعمالهم لن تخضع على الغالب للتدقيق بسبب ندرة هذه العمليات أساسا:

"الخزينة العمومية تخضع لرقابة المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة، عمليات التدقيق هذه تكون حسب برامج الرقابة التي تضعها هذه الهيئات، وهي غير منتظمة وغير دورية، مفتشية المصالح المحاسبية التابعة لوزارة المالية تقوم أيضا بعمليات رقابة على الخزينة العمومية، لكنها أيضا ليست دورية، تقريبا كل 2 إلى 3 سنوات... منذ بدأت العمل هنا سنة 1990 عملية التدقيق الوحيدة التي شملت جميع المكاتب هي التي قامت بها مديرية المصالح المحاسبية، أنواع الرقابة الأخرى تأتي موجهة لديها أمور معينة تهتم بها فقط دون تعمق ودون اهتمام بالأمور الأخرى" (المشارك CP3).

"سبق وأن جاءت لجنة من مجلس المحاسبة وقامت بمهمة تدقيق عمل المحاسب العمومي الذي يعمل معنا، هذه المهمة شملت عمل ثلاث سنوات وليس فقط الدورة الحالية، وتم تحرير تقرير... احتوى على ملاحظات تتعلق بأمور لم ننتبه له، لهذا فقد استفدنا من الملاحظات... مثل هذه اللجان ليّتها كانت تأتي كل سنة لأنه مهما كان عملنا دقيقا فإننا نبقى في حاجة إلى التصويب والتوجيه" (المشارك ADM3).

"أعتقد أن أهم عيب لطرق التدقيق الحالية هي أنها تكون شاملة لعدة سنوات... وقد تستغرق وقتا طويلا في التنفيذ كما تحدث تأخيرات هامة في تحرير تقارير التدقيق، وهو ما يؤدي بدوره إلى تأخير اتخاذ الإجراءات التصحيحية" (المشارك CP4).

على خلفية هذه الحالة، وعندما طرحنا بعض الأسئلة المتعلقة بمستقبل عمليات التدقيق الحكومي في الجزائر، أشار بعض المشاركين أن الإمكانيات الحالية لأجهزة التدقيق الحكومي غير كافية لمثل هذه

العمليات. لاحظنا من جهة أخرى أن المشاركين من صنف المدققين الخارجيين المستقلين استغلوا هذه الفرصة للتعبير عن ضرورة إدراجهم كعنصر فاعل في عمليات التدقيق الحكومي بناء على هذه الحالة:

"أعتقد أن المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة لديهم من الكفاءات ما يستجيب لمتطلبات المراحل القادمة، أعرف شخصيا العديد من الإطارات ذوي الكفاءة والجدية والنزاهة، لكن الإشكال يقع في عدم كفاية الإمكانيات والحجم الكبير للإصلاحات وتشعباتها في الميدانين الميزانياتي والمحاسبي، ضف إلى ذلك إدخال مؤشرات الأداء في تنفيذ الميزانية وضرورة الرقابة عليها وتقييم البرامج" (المشارك CF1).

"لقد تحدثنا عن هذا الموضوع في جلسات محافظي الحسابات سنة 2018 في مدينة قسنطينة، ورفعنا مجموعة من التوصيات إلى وزارة المالية، أعتقد أن المنظمات المهنية تضغط على الوزارة من أجل تطبيق هذا الأمر... خصوصا في ظل محدودية إمكانيات مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، هذه الجهات بالكاد تستطيع تغطية الهيئات العمومية حاليا دون وجود قوائم مالية، فما بالك إن وجدت" (المشارك CAC9).

"إمكانيات مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية غير كافية لمشروع بهذا الحجم... لقد رأينا كيف أسند القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية ووظيفة المصادقة على حسابات الدولة لمجلس المحاسبة، هنا الأمر يتعلق بمهمة شاقة ونوعية لمجلس المحاسبة، وأعتقد أنه لا يمكن إضافة المزيد من الثقل عليه إلا بعد أن يتجاوز هذه المهمة" (المشارك CP5).

من خلال ما تم عرضه أعلاه، نلاحظ توجها نحو انتقاد نظام التدقيق الحكومي التقليدي الموجود حاليا في الجزائر من حيث غياب عنصرى الانتظام والشمولية، وعدم توفير تدقيق مادي للممتلكات بشكل مستمر، إلا أن المشاركين في الدراسة أشاروا في نفس الوقت إلى عدم كفاية إمكانيات هذا النظام لمواجهة متطلبات التدقيق التي سيخلقها التوجه نحو محاسبة الاستحقاق في القطاع العام، وكان للمدققين الخارجيين المستقلين فرصة في هذه النقطة للتعبير عن ضرورة دخولهم إلى القطاع العام لسدّ هذه الحاجة، وهي الفكرة التي سنتوسع فيها في العنصر الموالي من خلال عرض النتائج المتعلقة بالحجج التي طرحها المشاركون في الدراسة حول ميزات مهنة التدقيق التي تسمح لها بالدخول إلى هذا المجال.

## 2.1.2. قضايا التخصص وأفضلية المدقق الخارجي المستقل

ضمن تنظيمنا لنتائج المقابلات، استعملنا الموضوع الفرعي "قضايا التخصص وأفضلية المدقق الخارجي المستقل" للتعبير عن مجموعة المشاركات التي ركز أصحابها على أن التدقيق الحكومي هو جزء لا يتجزأ من مجالات نشاط مهنة التدقيق، وكذا تلك التي استرسل أصحابها في التعبير عن أفضلية المدقق الخارجي المستقل لمهام معينة. ومن أجل عرض هذا الموضوع استخدمنا ثلاثة رموز تضمنت إجمالاً 184 مقطعا مرزما، وتوزعت كما هو موضح في الجدول 22.

### جدول 22. رموز الموضوع الفرعي قضايا التخصص وأفضلية المدقق الخارجي المستقل

الرمز	نسبة الرموز إلى إجمالي رموز الموضوع الفرعي
التدقيق الحكومي جزء من تخصص المدقق الخارجي المستقل	56.52 %
المدقق الخارجي المستقل يتمتع باستقلالية أكبر	09.24 %
أفضلية المدقق الخارجي المستقل في مجال التدقيق المالي	34.24 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج MAXQDA نسخة 18.0.3

يتبين لنا من خلال الجدول 22 أن الاستجابات التي تحصلنا عليها ضمن هذا الموضوع الفرعي قد ركزت على اعتبار التدقيق الحكومي جزءا من تخصص المدقق الخارجي المستقل، بينما كان لقضية استقلالية المدقق أقل عدد من التكرارات، وركزت حوالي ثلث المشاركات في هذا السياق على أفضلية المدقق الخارجي المستقل في مجال التدقيق الحكومي. نعرض فيما يأتي كل واحد من هذه الرموز.

بالنسبة لرمز "التدقيق الحكومي جزء من تخصص المدقق الخارجي المستقل" فقد استعملنا هذه العبارة لترميز آراء المشاركين المتعلقة باعتبارهم الهيئات العمومية أصلا جزءا من مجال نشاط المدققين الخارجيين المستقلين، وقد عبّر المشاركون في الدراسة وبشكل خاص من صنف المدققين\_ في هذا السياق عن أن كون المدققين خبراء في المحاسبة وعلى معرفة واسعة بمعاييرها، يجعلهم مختصين في عمليات التدقيق المالي بغض النظر عن الشكل القانوني للهيئة، وهو ما ورد في القانون 10-01 عند تعريف المهنة، وضمنا في بعض المعايير الجزائرية للتدقيق، كما يرى بعضهم أن المدققين الجزائريين ينشطون أصلا في قطاعات مختلفة داخل القطاع الاقتصادي، ما يجعلهم معتادين على التعامل مع زبائن تختلف أهدافهم وخصائص أنشطتهم والأطر القانونية التي تنظمهم، من ثم فإن القطاع العام ليس استثناء بالنسبة لهم، ومن أمثلة المشاركات في هذا السياق نذكر:

"النشاط الواسع لمحافظ الحسابات يجعله دائما لديه إمام بجميع أنواع الهيئات الموجودة.. وقد تم تعييني من قبل بصفتي خبيرا قضائيا للقيام بمهمة في المجلس الشعبي البلدي بسبب وجود شبهة اختلاسات، ولم يتم تعيين فرد من الرقابة المالية أو مجلس المحاسبة في هذه المهمة لأن لدى محافظ الحسابات الكفاءة الكافية للقيام بها، حيث تتطلب معرفة مالية معمقة وليس فقط معرفة بالقوانين والتنظيمات" (المشارك CAC1).

"صحيح أن النصوص المتعلقة بمهمة محافظة الحسابات تتحدث أساسا عن مهامه في المؤسسات الاقتصادية، لكن المعايير الجزائرية للتدقيق المستوحاة من المعايير الدولية تأخذ بعين الاعتبار القطاع العام، وهذا ما لاحظته لدى اطلاعي على NAA 510 المتعلق بالأرصدة الافتتاحية والتي يحتوي على فقرة تتناول الجوانب الخاصة بوحدة القطاع العمومي وكيفية التعامل مع أعمال أجهزة التدقيق الحكومي الأخرى في هذه النقطة عند القيام بعمليات التدقيق في القطاع العام، أعتقد أن التدقيق الحكومي ليس أمرا مستبعدا على محافظ الحسابات الجزائري" (المشارك CAC8).

"يتخصص محافظ الحسابات في المحاسبة المالية وتدقيق المؤسسات الاقتصادية، فالقطاع العام جديد نوعا ما عليهم، لكن في نفس الوقت هم أصحاب التخصص وإذا قلنا بأنه سيتم إصدار قوائم مالية في القطاع العام فهم أول المعنيين" (المشارك CP4).

من جهة أخرى، فإن الإجابة التي تشارك فيها أغلب المشاركين في الدراسة من مختلف الأصناف عند الحديث عن قيام المدققين الخارجيين المستقلين بمهام التدقيق الحكومي كانت تتمتعهم بميزة الاستقلالية، ورغم الاستقلالية التي يمتلكها مجلس المحاسبة بصفته هيئة دستورية مستقلة، فإن قضية دورية عمليات التدقيق ستستدعي قيام نفس المدققين بتدقيق نفس الهيئات لفترات طويلة، عكس نظام العهدة الذي يعمل به المدققون الخارجيون المستقلون، ما يسمح بالتغيير الدوري للمدقق ويهدف أساسا إلى الحفاظ على استقلاليته، ومن أمثلة النقاط التي أثارها المشاركون حول هذه النقطة ما يلي:

"أعتقد أنه من الأفضل إسناد المهام الجديدة للتدقيق المتولدة عن إصلاحات المحاسبة العمومية إلى محافظ الحسابات لأن هذا الأخير يتمتع بالاستقلالية، أما الأطراف الأخرى فأعتقد أنها غير مستقلة، كما أن تعيين محافظ الحسابات سيعني حدوث تغيير حقيقي، وهو الوحيد الذي سيضمن شفافية أكثر، صحيح أن محافظ الحسابات جديد على القطاع العام لكنه مستقل وإذا فقد المدقق استقلاليته فستفقد عملية الإصلاح معناها" (المشارك CP1).

"إذا فهمنا جيداً جوهر عملية التدقيق ومعناها، فإن محافظ الحسابات يظهر كطرف مؤهل وملائم لإدخال هذه الوظيفة إلى القوائم المالية في القطاع العام، فمحافظو الحسابات يتمتعون بالاستقلالية بصفتهم مهنيين مستقلين، لديهم مهام قانونية محدّدة تحكمها الأنظمة وتثريها معايير التدقيق" (المشارك CAC6).

"أعتقد أن إيصال مهمة المصادقة على حسابات الهيئات العمومية إلى مجلس المحاسبة قد يطرح إشكالات... طبيعة التدقيق المالي في حد ذاته تفرض التغيير الضروري للمدقق بشكل دوري، حيث تصل عهده إلى نهايتها بعد ثلاث سنوات ويتم إعادة تجديدها مرة واحدة، بينما قد يؤدي إسناد مهمة المصادقة على الحسابات إلى مجلس المحاسبة إلى عدم تغيير المدقق لفترات زمنية طويلة نظراً للعهدات الدائمة للقضاة، ما يهدد استقلالية المدقق ويخل بأحد مبادئ التدقيق" (المشارك CAC6).

في ذات السياق، عبّر أحد المشاركين من صنف المدققين الخارجيين المستقلين عن أن الوضعية الحالية لمهنة التدقيق في الجزائر، والتي تتضمن إشراف وزارة المالية على المنظمة المهنية للمدققين تهدد استقلاليتهم، وبشكل خاص إذا كانوا سيقومون بمهام تدقيق تستهدف الحكومة في حد ذاتها ممثلة في الهيئات العمومية، حيث من المفروض هنا ألا يكونوا تابعين لأي من وزاراتها، هذه النقطة شرحها المشارك في الدراسة CAC6 كما يلي:

"أنا مثلاً أقول بأن المفتشية العامة للمالية ليست ملائمة للمصادقة على الحسابات لأنها تابعة لوزارة المالية وهذه الأخيرة جزء من الحكومة، وعملية التدقيق في القطاع العام تهدف إلى فرض مبادئ المساءلة على الحكومة، لكنني في نفس الوقت أعلم أن الهيئة المشرفة على مهنة المحاسبة في الجزائر ممثلة في المجلس الوطني للمحاسبة تم وضعها تحت إشراف وزارة المالية، ما يضعنا كمهنيين في وضعية حرجة فيما يتعلق باستقلاليتنا إذا أردنا فرض أنفسنا كمدققين مستقلين في القطاع العام، وهو أمر أرى أننا يجب أن نناضل لتغييره" (المشارك CAC6).

جزء آخر من آراء المشاركين ضمن ذات السياق ركّز على امتلاك المدققين الخارجيين المستقلين لأفضلية القيام بعمليات التدقيق في القطاع العام نظراً لتخصّصهم في التدقيق المالي، فالأمر هنا يتعلق بإصلاحات محاسبية تنتج عنها قوائم مالية معدّة طبقاً لمعايير ومرجعية محاسبية يختص فيها هؤلاء المهنيون منذ نشأة مهنتهم، كما أشار المشاركون في هذه النقطة إلى أن ما يحدث في البلدان الأخرى في هذا الخصوص هو انعكاس لهذه الأفضلية، لهذا فقد ظهرت هذه الإجابة باستمرار بشكل خاص لدى المشاركين

من صنف المدققين الخارجيين المستقلين عند إجابتهم على السؤال المتعلق بمن يمكن أن يدقق القوائم المالية للهيئات العمومية ومن أمثلة ذلك ما يلي:

"لا يمكن إنكار أن مجلس المحاسبة هو الجهاز الدستوري للتدقيق الخارجي في القطاع العام لكنني أعتقد شخصيا أنه إذا تعلق الأمر بالمصادقة على الحسابات فإن محافظ الحسابات أكثر تأهيلا من أي جهاز موجود حاليا في المحيط الجزائري، محافظ الحسابات هو خبير مختص في هذا الأمر، وحتى وإن تم تكوين أعوان مجلس المحاسبة والمفتشين على هذه المهام، فلا يمكنهم اكتساب صفة المهنية التي يتمتع بها محافظ الحسابات، وخير دليل على ذلك هو ما يحدث في الدول التي سبقتنا في الإصلاحات والتي يتم فيها التعاقد مع محافظي الحسابات لتدقيق الهيئات العمومية" (المشارك CAC11).

"معنى المصادقة على انتظام ومصادقية ووفاء القوائم المالية ليس أمر يفهمه الجميع... على سبيل المثال قد يتعلق الأمر بتخصيص مؤونة... تدقيق الانتظام يتضمن التأكد من تخصيص المؤونة من عدمه، أما الجزء الصعب فهو تقييم ملاءمة حجم المؤونة التي تم تخصيصها، وهو أمر لا يمكن ربطه بانتظام الحسابات بل بصحتها، وإذا لم تتمكن من تحديد قيمة المؤونة بسبب صعوبات التقييم والتقدير نقوم بالإشارة إلى ذلك في الملحق، وهنا يتعلق الأمر بالصورة الوافية، وهنا تتحقق مبادئ الانتظام والصدق والصورة الوافية، لهذا لا يمكن أن يكون لدينا رقابة قانونية فقط على المعلومة المحاسبية المعقدة بطبيعتها، ولا يمكن إصدار حكم بل فقط رأي، ولذلك أعتقد أن إيكال مهمة المصادقة على حسابات الهيئات العمومية إلى مجلس المحاسبة قد يطرح إشكالا، لأن هذا الأخير تم إنشاؤه لإصدار الأحكام وليس للمصادقة التي تتضمن إبداء رأي، ويتعلق الأمر هنا بطبيعة المدققين الذين يأخذون صفة قضاة" (المشارك CAC6).

"مادامت الهيئات العمومية في ظل النظام المحاسبي الجديد ملزمة بالمحاسبة المالية، من هو الطرف الذي يستطيع إعطاء رأيه في سلامة تطبيق هذه المحاسبة؟ صاحب هذه المهنة هو محافظ الحسابات لأنه المؤهل، مجلس المحاسبة ومفتشي الإدارة الضريبية والمفتشية العامة للمالية والمراقب المالي قد تكون لديهم نظرة جيدة عن المحاسبة ولكنهم ليسوا أهل المحاسبة محافظ الحسابات هو الوحيد المؤهل وصاحب هذه المهنة وهو الذي يعرف عمله ولديه الطرق والآليات والإجراءات التي يستعملها لفحص المحاسبة كمحاسبة" (المشارك CAC2).

من أجل توضيح أكثر لهذه النقطة، واستكشاف الموقف الرسمي لمهنة المحاسبة من خلال المنظمة المهنية المتمثلة في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ورأيها حول أفضلية المدقق الخارجي المستقل في

هذا المجال، طرحنا مجموعة أسئلة حول هذه القضية خلال المقابلة المجرأة مع رئيس مجلسها الوطني، ويظهر من إجاباته أن لدى المنظمة رغبة في المشاركة في ورشات الإصلاحات المنتظر فتحها في القطاع العام، حيث عبّر لنا المشارك المبحوث عن هذه النظرة من خلال ما يلي:

"نحن كمحافظي حسابات أو كمنظمة مهنية... نعتبر أنفسنا شركاء في عملية إصلاح المحاسبة العمومية، لأنه بمجرد ما يتم وضع الأنظمة والقوانين الجديدة المتعلقة بتطبيق محاسبة الاستحقاق في القطاع العمومي... لا بد أولاً من مرافقة تلك المؤسسات لتطبيق المحاسبة الجديدة، ومن سيقوم بهذه المهمة هم محافظو الحسابات والخبراء المحاسبون والمحاسبون المعتمدون... لا يخفى علينا أن الهيئات العمومية في الجزائر عددها كبير جداً وعدد مستخدميها المعنيين بتطبيق المحاسبة الجديدة هائل، وبالتالي أحسن مهنة مهنية لمرافقة السلطات العمومية لتطبيق هذا الإصلاح هم أصحاب المهن المحاسبية بأنواعها الثلاث، أولاً من خلال تكوين المحاسبين العموميين، وثانياً من خلال مرافقة المحاسبين العموميين لتطبيق تلك المحاسبة لأول مرة، وثالثاً مساعدتهم على مسك تلك المحاسبة، ورابعاً تدقيق القوائم المالية الناتجة عن تطبيق تلك المحاسبة، إذن فنحن نعتبر أنفسنا شركاء ونتمنى أن نجد فرصاً للاتفاق مع السلطات العمومية للمشاركة بصورة متواصلة في هذه الإصلاحات" (المشارك CAC12).

نلاحظ هنا أن ممثل المنظمة لا يخفي رغبة المهنة في إيجاد طرق تعاون مع السلطات العمومية من أجل تفعيل مساهمة المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام، ويذهب أبعد من ذلك عند الحديث عن عمليات التكوين التي انخرطت فيها المهنة للتخصيص لهذه المرحلة، والدعوة التي أطلقتها المجلس الوطني للمحاسبة لفتح ورشات تكوينية حول إصلاحات المحاسبة العمومية، وذلك كما يلي:

"كانت هناك مبادرات فردية ومبادرات رسمية بخصوص دخول مهنة التدقيق إلى القطاع العام، من بين المبادرات الفردية في سبتمبر 2019 كانت لدينا الفرصة للانتقال رفقة فوج مكون من عشرين خبير من المهنيين الجزائريين إلى الأردن، وبالضبط إلى المجمع العربي للمحاسبين الذي يشرف عليه الدكتور طلال أبو غزالة، واستفدنا من تكوين حول معايير IPSAS، قام كذلك الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة بتوجيه مراسلة لجميع مهنيي المحاسبة أطلق من خلالها نداء لتدارس هذه المعايير بين المهنيين، واعتبرت هذه المراسلة المهنيين شركاء لتطبيق هذه الإصلاحات، يوجد أيضاً مشروع لبدء تكوين المحاسبين العموميين تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة الذي قام بالاتصال بمجموعة من المهنيين للإشراف على هذا التكوين" (المشارك CAC12).

"نحن بصدد التفكير في إعداد برنامج تكوين لمحافظي الحسابات، أولاً التكوين سيركز على شرح مبادئ القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، ونحن بانتظار صدور القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية لتنظيم دورات تكوينية لشرح فصوله، ولحد الآن لدينا فقط مشروع المعايير المحاسبية للدولة المتمثلة في 17 معياراً، وهي التي سننظم حولها برنامجاً تكوينياً مفصلاً، وأنا أؤكد أن مهنيي المحاسبة مستعدون لأنه عند الاطلاع على المعايير فهي مستوحاة من معايير IAS/IFRS وجل محافظي الحسابات لديهم فكرة عن هذه الأخيرة، وبالتالي باستثناء بعض المعايير سيكون من السهل جداً شرح المعايير المحاسبية للدولة واستيعابها من قبل المهنيين، والنقطة الثانية للانخراط في الإصلاحات هي من خلال خلق جسور مع الجهات المعنية لإيجاد آليات للمشاركة في عملية الإصلاح هذه، وهذا يكون من خلال المشاركة في التكوين والتدريب والانتقال لأول مرة ومرافقة المؤسسات لتطبيق المحاسبة وتدقيق القوائم المالية" (المشارك CAC12).

من خلال هذه الفقرة الأخيرة نلاحظ أن رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يقدم المدققين الخارجيين المستقلين صراحة على أنهم مستعدون للانخراط في القطاع العام، وفي هذا تجسيد للاهتمام الحالي للمهنة بالهيئات العمومية، إلا أن ما نريد الإشارة له هو أن غالبية المدققين الخارجيين المستقلين المشاركين في الدراسة لم يكونوا على علم بما ورد في قانون الصحة لسنة 2018 بخصوص المصادقة على حسابات مؤسسات الصحة العمومية، حتى على مستوى المنظمة المهنية، ما يدل على أن الحصول على هذه الحصص السوقية -إن صح التعبير- لم يكن نتيجة سعي رسمي أو غير رسمي من المهنة للدخول إلى هذا المجال، بل كان على الأرجح نتيجة لمقاربة استيراد الإصلاحات التي تنتهجها الجزائر في هذا الخصوص.

في كل الأحوال، فإن استشراف الأبعاد المختلفة للعلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين الجزائريين والهيئات العمومية يتطلب منا بعد توضيح النقاط المتعلقة بالميزات التي تتمتع بها مهنة التدقيق والتي تؤهلها للاستجابة للمتطلبات الحديثة للتدقيق الحكومي، أن نعرِّج على خصوصيات الهيئات العمومية التي حدّدها المشاركون في الدراسة كمؤثرة على عمليات التدقيق الحكومي، وهو ما ناقشته من خلال العنصر الموالي المتعلق بالسؤال الثاني للدراسة.

## 2.2. السؤال الثاني للدراسة

قبل استعراض النتائج المتعلقة بهذا الموضوع، نذكر بالسؤال الثاني للدراسة والذي طرحناه في مقدمة هذه الأطروحة على الشكل التالي:

**ما الخصوصيات المؤثرة للهيئات العمومية على عمليات التدقيق التي يقودها المدققون الخارجيون المستقلون؟**

توزعت النتائج المتعلقة بهذا السؤال في بيانات المقابلات على موضوعين فرعيين ينقسم الأول إلى أربعة رموز والثاني إلى ثلاثة، وبلغ عدد المقاطع المرمزة ضمن هذا الموضوع 390 فقرة وهو ما يعادل 25.5% من المجموع الكلي للمقاطع المرمزة من بيانات المقابلات. يوضح الجدول 23 نسب ورود كل موضوع فرعي من المواضيع التي تفرعت عن سؤال الدراسة الثاني في بيانات المقابلات المرمزة.

### جدول 23. المواضيع الفرعية لسؤال الدراسة الثاني

الموضوع الفرعي	نسبة الرموز إلى إجمالي رموز سؤال الدراسة الثاني
الثقافة التنظيمية وتوجهات الأفراد	75.13%
خصوصيات متعلقة بأنظمة المحاسبة والموازنة والرقابة	24.87%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج MAXQDA نسخة 18.0.3

من خلال الجدول 23 فإن أغلبية المشاركات المتعلقة بموضوع الدراسة الثاني ركزت على الثقافة التنظيمية وتوجهات الأفراد، بينما كان ربع المقاطع المرمزة في هذا الخصوص ذا صلة بخصوصيات متعلقة بأنظمة المحاسبة والموازنة والرقابة، ما يعكس تركيز المشاركين على سلوكيات الأفراد في رؤيتهم للعوامل المؤثرة على المدققين في الهيئات العمومية. نتطرق فيما يأتي لهذه الرموز الفرعية بالتفصيل.

### 1.2.2. الثقافة التنظيمية وتوجهات الأفراد

خلال المقابلات التي قمنا بها، وجهنا سؤالا إلى كل أصناف المشاركين حول الصعوبات والتحديات المتوقعة للمدققين الخارجيين المستقلين ضمن بيئة التدقيق الحكومي، وقد ضمنا في الموضوع الفرعي "الثقافة التنظيمية وتوجهات الأفراد" كل المشاركات التي وردت في هذا السياق وعبرت عن مشاكل متوقعة للمدققين ترتبط بتوجهات الأطراف الفاعلة في القطاع العام ونمط العمل الذي تعودوا عليه، ونظرتهم لعمليات التدقيق عموما وثقافتهم التنظيمية، كما انطوى هذا الموضوع الفرعي على أربعة رموز بمجموع 293 مقطعاً رمزياً نوضح تفاصيلها من خلال الجدول 24.

جدول 24. رموز الموضوع الفرعي الثقافة التنظيمية وتوجهات الأفراد

الرمز	نسبة الرموز الظاهرة إلى إجمالي رموز الموضوع الفرعي
رفض التغيير	11.26 %
قضايا الثقافة التنظيمية	34.82 %
قضايا العامل البشري	29.69 %
التخوف من المدقق الخارجي المستقل	24.23 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج MAXQDA نسخة 18.0.3

يتبين لنا من خلال الجدول 24 أن توزيع المقاطع المرمزة ضمن هذا الموضوع الفرعي يتميز بشيء من الاتساق، وذلك رغم اهتمام المشاركين بشكل أبرز بقضايا الثقافة التنظيمية. نوضح فيما يأتي تفاصيل المشاركات في كل واحد من هذه الرموز.

بالنسبة لقضية رفض التغيير، فإن أرضيتها الأساس ضمن هذا السياق كانت استقرار المشاركين في الدراسة لرد فعل المستخدمين والمسيرين والمحاسبين العموميين اتجاه فرض عمليات تدقيق يقودها مدققون خارجيون مستقلون على الهيئات التي ينشطون فيها، وانطلقت هذه الآراء من تجارب واقعية يظهر من خلال المشاركين في الدراسة أنها لا تقتصر على رفض التعاون مع المدقق، ولكنها تمتد إلى رفض تغيير طرق العمل القديمة، وصعوبة التأقلم مع حجم التغيير المتوقع في ظل فرض نظام محاسبي وموازناتي جديد، ومن أبرز المشاركات في هذا السياق نذكر ما يلي:

"كمراقب مالي أتعامل يوميا مع الهيئات العمومية بمختلف أنواعها أعتقد أن محافظ الحسابات سيواجه صعوبات في مهامه في القطاع العام... المسيريون عموما لا يحبون أجهزة الرقابة وهذا لن يختلف مع محافظ الحسابات، فلا تتوقع أن يتقبلوه بسهولة، خاصة إذا كان تعيينه من طرف خارجي، أتوقع أن يتم إخفاء معلومات عنه وألا يتم التعاون معه" (المشارك CF1).

"سأعطيك حالة نعيشها في البلدية الصغيرة التي أعمل فيها الآن، وانت قيسي هذا الأمر على محاسبة الاستحقاق، عون مكتب الدخول الذي يقبض مبلغا معيناً مقابل الفحص الذي يتلقاه المريض... يحرر وصل استلام يعطيه للمريض ويمسك نسخة له، ويسجل ذلك في سجل، حاليا تم إدخال الإعلام الآلي لهذه العملية... قام هؤلاء الموظفون بالتخلص من أجهزة الإعلام الآلي ورفضوا استعمال البرنامج بحجة أنه يستغرق وقتا... أما في بلدية أخرى بعيدة عن مركز الولاية والتي تعتبر منطقة ظل، فالأعوان غير متعلمين أصلا وليست لديهم معرفة بالتكنولوجيا ومن المستحيل عليهم أن يستعملوا الإعلام الآلي، وهنا توجد ظاهرة رفض الموظفين للإصلاحات" (المشارك CP3).

"إذا كان الأمر بيد الأمر بالصرف فنحن لا نريد أي طرف يدققنا ويزيد علينا رقابة إضافية، أفضل التعامل مع المراقب المالي الذي أعرفه وأتفق معه" (المشارك D1).

زيادة على ذلك، توجد بعض الاعتبارات المتعلقة بطبيعة الهيئات العمومية التي أعطتها ثقافة تنظيمية تتوافق مع أهدافها، وتجعلها بعيدة عن الطابع الاقتصادي الذي اعتاد المدققون الخارجيون المستقلون عليه، كما أن أنظمة المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق تم تصميمها لتخدم أولاً أغراض القطاع الاقتصادي، وعمليات التدقيق المالي لطالما خدمت دوراً تكميلياً في هذا الخصوص، إلا أنه عليها الآن أن تتفاعل مع بيئة مختلفة اعتاد أفرادها والفاعلون فيها على ثقافة معينة، وتلعب فيها القوانين والأغراض السياسية دوراً نشطاً، ضف إلى ذلك الخصوصيات المتعلقة بالبيئة الجزائرية في حد ذاتها. وقد ناقش العديد من المشاركين في الدراسة هذه النقطة باسترسال، وبشكل خاص من طرف صنف المدققين الخارجيين المستقلين، ومن بين أبرز ما ورد في المقابلات في هذا الخصوص ما يلي:

"هنا نأخذ بعين الاعتبار أن مهمة التدقيق القانوني نشأت في محيط اقتصادي ضمن مفهوم خدمة مصالح الملاك وتم تدويلها من خلال المعايير الدولية، إلا أن الهيئات العمومية تتأثر بشكل أقل بالعولمة ويبقى تنظيمها معتمداً بالدرجة الأولى على التنظيمات المحلية" (المشارك CAC10).

"بالتأكيد ستوجد اختلافات في الهيئات العمومية، ابتداءً من القوائم المالية، مثلاً ليس هناك رأس مال وستكون الميزانية هي مصدر التمويل الرئيسي، المحاسبة التقليدية المعتمدة على تنفيذ الميزانية ستبقى مرتبطة بالمحاسبة المالية حيث يبقى على محافظ الحسابات التحقق من التقارب معها وهو أمر لا نجده في القطاع الخاص، النظام الضريبي أيضاً سيكون مختلفاً جذرياً، قد لا يوجد إخضاع ضريبي إطلاقاً، وقد تكون الضرائب وارادات، أيضاً فيما يخص أن الموظفين سيكونون تابعين للتوظيف العمومي وأجورهم محددة بشكل مستقل عن إدارة المؤسسة... مثال آخر هو أن هذه الهيئات لا تهدف إلى تحقيق الربح، بل لها أغراض أخرى تتعلق بتقديم خدمة عامة، هنا سيكون على محافظ الحسابات التكبير بشكل غير اعتيادي فيما نعرفه الآن بمصلحة الملاك، لا يوجد ملاك في القطاع العام أصلاً بل هي ملكية عامة، وإذا كنت أفكر في مصلحة الملكية العامة فالأمر لا يتعلق هنا أصلاً بالربح بل بخدمة أغراض اجتماعية ربما" (المشارك CAC9).

"المالية العامة تتضمن خليطاً من التخصصات؛ الاقتصاد بالتأكيد ولكن أيضاً القانون والسياسة والتسيير وحتى العلوم الاجتماعية، وتأقلم محافظ الحسابات مع الجو العام في الهيئات العمومية

يتوقف على قدرته على الإلمام بمختلف هذه الجوانب، صحيح أنه يتعامل فقط مع الجانب المحاسبي، لكن عملية التدقيق تشمل تشخيصا للوضعية المالية للهيئة وهو أمر يتطلب فهما عميقا لأنشطتها والبيئة التي تعمل فيها" (المشارك CP5).

غير بعيد عن ذلك، برزت لنا من خلال بيانات المقابلات أن أحد القضايا التي يُتوقع أن تؤثر على عمل المدقق في القطاع العام تتمثل في العامل البشري، بداية من قضية ضعف التكوين والتي ستكون عائقا أمام فرض نظام رقابة داخلية محكم يسهل عمل المدقق، علما أنه لم يكن هناك سؤال مباشر حول تكوين العامل البشري في أسئلة المقابلات، إلا أن أغلبية المشاركين فتحوا موضوع التكوين مباشرة بمجرد الحديث عن موضوع الإصلاحات، وصولا إلى إشكالية عدم الوعي بأهمية أنظمة المحاسبة والتدقيق، ومن أمثلة ما ورد في المقابلات في هذا الخصوص ما يلي:

"عندما جئنا فريق التدقيق من مجلس المحاسبة وجه لي رئيس البلدية تعليمات بالألا أعطيه كل المعلومات التي لدي، خصوصا ما تعلق بمشاكل ممتلكات البلدية التي تقوم بتأجيرها، من هذه الناحية أعتقد أن محافظ الحسابات سيواجه صعوبات حيث سيتم إخفاء معلومات عنه" (المشارك ADM4).

"حاليا في المستشفيات العمومية تجد موظفين يقتربون من سن التقاعد، عمل حياته كاملة بالاعتماد على الأوراق والأقلام، أن تطلب منه العمل بالمحاسبة على أساس الاستحقاق أو المحاسبة التحليلية التي لم تمر عليه في حياته من قبل هو أمر صعب التحقيق، يوجد كذلك خريجي تخصص حقوق يعملون كأميرين بالصرف أو يرأسون مصالح المحاسبة والمالية، كما يوجد أشخاص لم يكملوا دراستهم الثانوية في نفس المنصب، من خلال الترقيات عبر الخبرة الطويلة، لا يمكن أن تتوقع الكثير من مثل هذه الأطراف" (المشارك DI).

"المبدأ المتبنى في الإصلاحات في الجزائر هو أنه سيتم إحضار برنامج يعمل كل شيء من الناحية المحاسبية، وما عليك إلا إدخال البيانات من جهة واحدة فيه، بحيث يوجد تصور أنه لا حاجة إلى أعوان متمكنين في ظل وجود البرنامج، في الواقع البرنامج يساعد كثيرا ويكسبك الوقت، لكن يجب أن يكون المستخدم ملما بتركيبه، فإذا سيره شخص لا يعرف المعالجة المحاسبية... فهو لن يستطيع متابعة العمليات، فتصبح النتائج التي يعطيها البرنامج هي كل ما يتم الاعتماد عليه وفي حالة مجيء محافظ الحسابات لمراقبة العمليات فسيجد الأخطاء في العمليات التي تم تنفيذها دون انتباه العون الذي يدخل البيانات، إذن فلن يتم الانتباه لها إلا بعد وقوعها ووقوع أثرها على القوائم المالية، لذا فإن العائق الأساسي الذي سيواجه إصلاحات المحاسبة العمومية سيكون في تكوين الأعوان والموظفين" (المشارك CAC4).

في هذا الخصوص، شارك معنا أحد المدققين الخارجيين المستقلين المشاركين في الدراسة، والذي سبق واشتغل كعون محاسب في المؤسسة العمومية الاستشفائية عين أزال تجربته في هذا الخصوص، وكيف أن عدم معرفة أمين الخزينة والموظفين المختصين بمديرية الصحة بالمحاسبة أساس الاستحقاق عقد من عمله داخل المستشفى، وذلك كما يلي:

"عندما بدأت العمل وقع لي إشكال في التقارب بين الحسابات الموجودة في الموازنة... وبين المخطط المحاسبي الوطني... حيث تتكون الموازنة من أبواب ومواد... لكننا عند التطبيق نستخدم المحاسبة المالية حسب المخطط المحاسبي الوطني، لهذا توجب التقارب بين النظامين... والخزينة العمومية تطالب المحاسب بوثيقة مقارنة حول الوضعية المالية شهريا حتى تتم متابعتها، المشكل الذي واجهناه هو أن أمين الخزينة لا يجيد المحاسبة المالية الواردة في المخطط المحاسبي الوطني، وقد قمنا في المؤسسة بإعداد هذه الوثيقة حسب المخطط المحاسبي الوطني، بينما اعتادوا عليها بشكل معين يظهر الأبواب والمواد كما في المحاسبة العمومية، ونتج عن ذلك حالة من الارتباك، فطلب منا أمين الخزينة أن نضع نسخة من هذه الوثيقة لدى مديرية الصحة للولاية لكن عندما قمنا بذلك وجدنا نفس المشكل، حيث كان رد فعلهم أنهم لا يفهمون هذه الحسابات ولا يستطيعون متابعتها" (المشارك CAC4).

في ذات السياق، تطرق أغلب المشاركين في الدراسة بشكل أو بآخر إلى قضية التخوف من المدقق من قبل الأطراف التي تتعامل معه، وكانت أغلب هذه المشاركات استجابة للسؤال المتعلق بما إذا كان التعامل مع المدقق سيشكل ضغطا على الأطراف المعنية، وحسب المشاركين في الدراسة فإن مصدر هذا الخوف يتمثل في توتر طبيعي ينتاب أي شخص يعلم بأن عمله سيتم تدقيقه، فيما عبر البعض عن التخوف من تعطيل العمل، أو من أن يتخذ المدقق إجراءات قانونية من شأنها أن تؤدي إلى تبعات تهدد المسير، كما أشار مشاركون آخرون إلى أن هذه المخاوف من الطبيعي أن تزول بعد العمل مع المدقق وذلك بناء على تجاربهم السابقة مع مدققين حكوميين، وكانت مشاركات المدققين الخارجيين المستقلين في هذه النقطة تتمحور حول تفهم هذه المخاوف وتأكيد أنها ستزول أيضا مع مرور الوقت، ومن أمثلة هذه المشاركات نذكر ما يلي:

"أفضل التعامل مع المراقب المالي الذي أعرفه وأتفق معه، ويمثل بالنسبة لي رقابة قبلية فحتى عندما أتوجه إليه بصفحة معينة، فهو لا يستطيع أن يشتكي علي لأن الصفقة لم تتم بعد، بل فقط يرفض الصفقة أو يطلب تعديلات على المعاملة، أما محافظ الحسابات فيمكن أن يقف

على تجاوزات لا يمكن تصحيحها، ويمكن أن يقدم شكوى أمام المصالح المختصة" (المشارك D1).

"يتوقف الأمر على تصرف المدقق في حد ذاته، إذا قرر التعامل بصرامة والتقرير مباشرة عن أي أخطاء يرتكبها المحاسب لا أعتقد بأنني سأستطيع الاستفاضة منها، لأنني سأهابه وأخافه" (المشارك CPI).

"في السنة الماضية عند وصول وفد مدققي مجلس المحاسبة إلى البلدية التي أعمل فيها، في البداية شعرت بالانزعاج والقلق والتوتر، ولكن مع فهمي لمهمتهم واعتيادي على وجودهم زالت كل هذه المخاوف" (المشارك ADM4).

"يتوقف الأمر على سلوك محافظ الحسابات، فقد يوجد بعض المهنيين الذين يتوجهون إلى مهمة التدقيق بشكل عدائي نوعا ما... بدل التفكير في أن مهمته تقتصر على القيام بمهمة تدقيق تسير على القواعد والمعايير الموضوعية ذات العلاقة، وهنا قد يكون مصدر الخوف سلوك المدقق الذي يتم التعامل معه" (المشارك CACI).

من خلال ما سبق، يظهر لنا أن كلا من الثقافة التنظيمية للهيئات العمومية والعامل البشري يشكلان مميزات خاصة بالقطاع العام قد يكون لها أثر على مهمة المدققين الخارجيين المستقلين، ما يستدعي أخذها بعين الاعتبار، لكنها ليست العامل الوحيد المتعلق بهذه النقطة، حيث أشار المشاركون في الدراسة إلى مجموعة من العوامل الأخرى تتعلق بأنظمة المحاسبة والموازنة والرقابة في القطاع العام نستعرضها من خلال العنصر الموالي.

## 2.2.2. خصوصيات متعلقة بأنظمة المحاسبة والموازنة والرقابة

استخدمنا الموضوع الفرعي "خصوصيات متعلقة بأنظمة المحاسبة والموازنة والرقابة" لتضمين مجموعة من المقاطع المرمزة بلغ عددها 97 مقطعاً، عبّر من خلالها المشاركون في الدراسة عن مجموعة من خصوصيات الهيئات العمومية تتعلق بأنظمة المحاسبة والموازنة والرقابة المطبقة في القطاع العام وتؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على مهمة المدقق، وقد تفرّع هذا الموضوع إلى ثلاثة رموز نوضحها من خلال الجدول 25.

جدول 25. رموز الموضوع الفرعي خصوصيات متعلقة بأنظمة المحاسبة والموازنة والرقابة

الرمز	نسبة الرموز الظاهرة إلى إجمالي رموز الموضوع الفرعي
قضايا الممتلكات والجرد	26.80 %
التعامل مع الموازنة العامة	28.86 %
علاقة المدقق الخارجي المستقل بصيغ الرقابة التقليدية	44.34 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج MAXQDA نسخة 18.0.3

نلاحظ من خلال الجدول 25 أن رموز الموضوع الفرعي "خصوصيات متعلقة بأنظمة المحاسبة والموازنة والرقابة" تتفرع بشكل يركز على علاقة المدقق الخارجي المستقل بصيغ الرقابة التقليدية والذي يعتبر أمرا تنفرد به الهيئات العمومية مقارنة بالخاصة، وكذلك الأمر بالنسبة للتعامل مع الموازنة العامة، فيما يبرز لدينا رمز "قضايا الممتلكات والجرد" بنسبة أقل ولكن غير بعيدة عن الرمزين الآخرين. نستعرض فيما يأتي نتائج تحليل هذه الرموز.

بالنسبة للمقابلات التي أجريناها مع صنف الأطراف الفاعلة في القطاع العام، فقد أشار جميع المشاركين دون استثناء إلى مواضيع متعلقة بممتلكات الهيئات العمومية وجردها عند سؤالهم عن النقاط التي ينبغي على المدقق التركيز عليها، وقد وردت مشاركات من صنف المدققين الخارجيين المستقلين أيضا في هذا الصدد، وانطلق بعض المشاركين من الواقع الحالي والمشاكل المتعلقة بالممتلكات في ظل نظام التدقيق الراهن، بينما ذهب البعض إلى الحديث عن الصعوبات المتعلقة بجرد هذه الممتلكات وحصرها وتقييمها، والاختلافات العميقة في التعامل معها بين النظام الحالي وبين ما ستصبح الأمور عليه في ظل نظام محاسبي مبني على أساس الاستحقاق، ومتطلبات مرحلة الانتقال، ومن أهم المشاركات في هذا الخصوص نذكر:

"خلال مهمة تدقيق قادها فريق من مجلس المحاسبة تعامل المدققون معي بشكل سلس... في المقابل، طلبوا من زميلتي المسؤولة عن الممتلكات -وبشكل خاص السوق والمذبح والمحلات والسكنات - عقود الإيجار وعقود الملكية وأمور كثيرة كانت محل صعوبات، تتمحور الصعوبات لدينا في السوق الذي كثيرا ما يكون محل نزاعات قضائية، وقد واجهت زميلتي صعوبات في الاستجابة لمطالب المدققين وتوفير كل الوثائق التي طلبوها بسبب أننا لا نملك أصلا كل تلك الوثائق" (المشارك ADM4).

"أول تحدٍ سيواجه محافظ الحسابات في الهيئات العمومية هو الاستثمارات وربما أيضا المخزونات، حيث توجد أصول ثابتة تجاوزت مدة استعمالها بسنين، أو حتى عقود وممتلكات

اهتلكت نهائيا ولكنها مازالت تقدم خدمات، كيف يمكن تسجيل مثل هذه الأصول في الميزانية؟ وتوجد سيارات قديمة ومهتلكة مازالت تسير في الهيئات العمومية تاريخ صنعها كان منذ 35 سنة، كيف ندرجها في الميزانية؟ كما توجد بنايات من وقت الاستعمار الفرنسي كيف سيتم الاعتراف بها؟" (المشارك D1).

"حدثت مؤخرا حادثة في أحد مستشفيات الولاية في عز الموجة الثالثة لأزمة كوفيد 19 وندرة مادة الأكسجين... حيث تم العثور على مولد أكسجين مجهز في هذا المستشفى كان المسؤولون قد نسوا أمره ولم يستعمل منذ مدة طويلة، أعتقد لو أنه كان لدى هذه المؤسسة محافظ حسابات وقام بالتأكد من عملية الجرد كجزء من مهمته فإن هذا الجهاز كان سيظهر في الجرد المحاسبي وكان سيطلب التأكد من وجوده ماديا، أو أنه كان سيرفع تحفظات حول عدم وجوده، وكان هذا الأمر سيتم الانتباه له منذ مدة طويل" (المشارك CAC1).

"تقييم الممتلكات سيشكل أيضا عائقا كبيرا وورشة عمل ضخمة ينبغي للمدقق المساهمة فيها، فخيارات التقييم التي لدينا هي التكلفة التاريخية والتي قد تكون غير ملائمة بسبب الاختلافات الكبيرة في القيمة الواقعية لهذه الممتلكات والقيمة التي سجلت بها وبشكل خاص ما يتعلق بالعقارات، والقيمة العادلة أو السوقية والتي تواجه أيضا عدة صعوبات من بينها عدم وجود سوق منظم في الجزائر وتكلفة التقييم والخبرة من أجل تحديدها" (المشارك CP6).

زيادة على ذلك، تحدّث المشاركون من مختلف الأصناف عن موضوع ارتباط المحاسبة بالموازنة العامة في الهيئات العمومية، حيث ترتبط أنشطة هذه الهيئات جوهريا بعملية تنفيذ الميزانية، ولطالما تم تسيير الأمور فيها من خلال إعطاء الأولوية للمحاسبة الموازنتية، وعند تطبيق أنواع جديدة من المحاسبة في القطاع العام، فإنها ستبقى مرتبطة بهذه الميزانية، وسيخلق ذلك دون شك معاملات وترتيبات خاصة واعتبارات ينبغي على المدقق أخذها بعين الاعتبار، حيث عبّر المشاركون في الدراسة عن هذه النقطة من خلال مجموعة من المشاركات نذكر بعضها كما يأتي:

"في المحاسبة الموازنتية عندما يريدون على سبيل المثال بناء موقف سيارات... لا يتم تسجيله كأصل رغم أهمية المبلغ... بينما في النظام المحاسبي المالي هذه العملية تسجل كإنجاز المؤسسة لذاتها ويظهر في القوائم المالية كأصل، لهذا إذا أردنا وضع قيمة موجودات هذه الهيئة العمومية فلن نجد لها متطابقة مع متطلبات المحاسبة على أساس الاستحقاق، وستكون هناك فروقات كبيرة وهامة في المقاربة التي يتم التعامل بها مع الممتلكات" (المشارك CAC4).

"أستطيع أن أخص أهم المحاور المتعلقة بصعوبات التدقيق في الهيئات العمومية من خلال التفكير في الصعوبات التي تواجهها هذه الهيئات حالياً أو التي ستواجهها إذا أدخلنا نظاما محاسبيا جديدا وفرضنا أدوات رقابية داخلية وخارجية ومعاصرة... الرقابة على الالتزامات خارج الميزانية... متابعة الخزينة والإجراءات الميزانية غير الموجودة في القطاع الخاص، سيكون على محافظ الحسابات التعامل مع هذه العناصر إذا أراد تقديم مساهمة حقيقية في القطاع العام" (المشارك CF3).

"ميزانية البرامج المزمع البدء بالعمل بها سنة 2023 ستطرح تحديات في إعداد القوائم المالية، فإذا كان البرنامج ثلاثي السنوات على سبيل المثال، فإن القوائم المالية للسنتين 1 و2 ستكون نوعا ما تقريبية، لأن إدارة المؤسسة ليس لديها رؤية شاملة وواقعية حول وضعيتها المالية مادام الأمر متوقفا على تقدم البرنامج وتحقيقه لأهدافه، حتى من ناحية التمويل فهي في حالة عدم تأكيد، أي أن المعلومات الموجودة لدى الإدارة غير كافية لإعطاء صورة واضحة عن الوضعية المالية للهيئة العمومية" (المشارك CP6).

كما شرح لنا العون المحاسب في المؤسسة العمومية الاستشفائية ذات الطابع الخاص عين أزال تجربته في هذا الخصوص كما يلي:

"عندما بدأت العمل كمحاسب في مستشفى عين أزال قمت شخصيا بالإشراف على تكييف المحاسبة الموزناتية في المؤسسة مع المخطط المحاسبي الوطني آنذاك، حيث قمت بالمقاربة بين مخصصات الموازنة وحسابات النظام المحاسبي، لكن توجد بعض العمليات، مثل الديون غير المدفوعة والتي تنتمي إلى سنة معينة ن، عند نهاية هذه السنة، نحن في المحاسبة المالية تبقى ظاهرة لدينا في القوائم المالية من أجل متابعتها حتى التسديد، أما في المحاسبة الموزناتية وبمجرد مرور العام يتم الانتظار حتى يتم إرسال تفويضات جديدة ليتم دفعها، ولا يمكنها تسديدها من المبالغ الموجودة في الموازنة الجديدة للسنة ن+1، أي أننا في المحاسبة المالية نبقى نتبع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف واستقلالية الدورات، بينما في المحاسبة الموزناتية لا يتبعون نفس المبدأ ويكملون عملهم بشكل عادي ثم يرسلون طلب بإرسال مخصصات لتسديد مخلفات هذه الديون، وبالتالي فإن الديون في القطاع العام أو في المحاسبة الموزناتية لها طبيعة خاصة" (المشارك CAC4).

من جهة أخرى، وعند طرحنا للأسئلة المتعلقة بإدراج المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام، برزت لدينا ردة فعل حول مكانة هذا المدقق ضمن النسيج الحالي لأنظمة الرقابة التقليدية وعلاقته بها لدى أغلبية المشاركين من مختلف الأصناف، فذهب البعض إلى التأكيد على علاقة التكامل بين كل أنظمة

الرقابة والتدقيق المختلفة، أو الإشارة إلى أن مهمة التدقيق ستكون في مراحل متقدمة بشكل مستقل عن الأجهزة الأخرى ولن يتغير أي شيء بالنسبة لها، بينما ذهب البعض الآخر إلى التأكيد على صعوبة الحكم على طبيعة هذه العلاقة في هذه المرحلة المبكرة، إلا أن الصورة العامة لهذه العلاقة يمكن استنباطها من خلال هذه المشاركات والتي كان من أهمها ما يلي:

"مجلس المحاسبة يفحص الظروف التي قامت الهيئات العمومية خلالها باستخدام وإدارة الموارد والوسائل المادية والأموال العام، والتأكد من امتثال عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والأنظمة المعمول بها، ومهمته تدرج ضمن سياق شفافية إدارة المالية العامة، في حين أن مهمة المفتشية العامة للمالية، والتي لا تتقاطع أعمالها بالضرورة مع مجلس المحاسبة، تقوم بعمليات تكون مصحوبة بتقييمات من خلال دراسات وتحليلات خارجة عن نطاق عمليات الرقابة والتدقيق. لهذا أرى أن مهمة محافظ الحسابات مستقلة بشكل تام عن مهام هذه الهيئات، لكن يمكن أن يكون لها دور تكميلي أو تعاوني" (المشارك CAC10).

"النظام التقليدي يضم الأمر بالصرف الذي يأمر بالنفقة والمحاسب العمومي الذي ينفذها ومجلس المحاسبة الذي يحكم على قانونيتها، نقوم الآن بإدخال طبقة رابعة لهذا المزيج من خلال محافظ الحسابات الذي يقوم بالمصادقة على الحسابات، وهو أمر يأتي من ثقافة مختلفة تتمثل في الثقافة الأنجلوساكسونية، ونحن هنا لا نقوم باستبدال الرقابة المتبادلة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي ورقابة مجلس المحاسبة بالمصادقة على الحسابات من طرف محافظ الحسابات، بل سيتم الإبقاء على الأمرين بالتوازي، فحتى يكون المحاسب في وضعية آمنة وحتى يكون الأمر بالصرف مرتاحا تتم المصادقة على الحسابات" (المشارك CP4).

"لقد ورد تعيين محافظي الحسابات لتدقيق المؤسسات الصحية العمومية في قانون الصحة لسنة 2018... رقابتهم تركز على الجانب المحاسبي فقط وهي تأتي لاحقا بعدما ينتهي عملنا نحن وعمل المحاسب العمومي والأمر بالصرف، كما أن مهمته ستكون مستقلة عن مهمة مجلس المحاسبة المتعلقة بالحساب الإداري وحساب التسيير. أعتقد أن تعيين محافظي الحسابات في القطاع العام هو أمر يتعلق بالشفافية... يمكن أن يتقاطع عمله مع انتظام العمليات قانونيا وتقييم نظام الرقابة الداخلية عندما تدخل في نطاق عملية التدقيق لكن هدفه الأول ليس ذلك، إلا أنه إذا أردنا أن نحقق الأداء الجيد كمؤسسة فيجب أن نكون شفافين، فأنا أعتقد بأن الشفافية هي جسر ضروري للمرور إلى الأداء الجيد" (المشارك CFI).

من خلال ما سبق، فإن مهمة المدقق الخارجي المستقل في الهيئات العمومية ستميّزها مجموعة من المتطلبات الخاصة المتعلقة بعوامل مثل الثقافة التنظيمية وسلوكات الأفراد المتوقعة والتخوف الممكن من

المدقق، وما قد ينتج عن ذلك من صعوبات أو خصوصيات، بالإضافة إلى أنظمة المحاسبة والموازنة والرقابة في حد ذاتها، وتعامل الهيئات العمومية مع الممتلكات وجردها، كل هذه الأمور يجب أن يتم أخذها بعين الاعتبار من قبل مهنة التدقيق، هذه الأخيرة، ينتظر منها تقديم قيمة مضافة تتجلى في عدة أوجه ممكنة ناقشها المشاركون في الدراسة باسترسال، نتاولها من خلال العنصر الموالي.

### 3.2. السؤال الثالث للدراسة

يتعلق جزء هام من استشراف أبعاد العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في الجزائر بالقيمة المضافة الممكنة لعمليات التدقيق هذه، وهو ما دفعنا إلى طرح سؤال الدراسة الثالث حول هذا الموضوع وصياغته بالشكل التالي:

**ما القيمة المضافة المرتقب تقديمها من مصادقة المدققين الخارجيين المستقلين الجزائريين على حسابات الهيئات العمومية؟**

نال هذا الموضوع اهتماما كبيرا من المشاركين في الدراسة، حيث كان أكثر المواضيع ترميزا بـ437 مقطعا مرمزا، وقد أوردنا في كل المقابلات مع مختلف أصناف المشاركين سؤالاً واحداً على الأقل حول هذه النقطة (أنظر نصوص المقابلات في الملاحق)، وتفرّع الموضوع إلى ثلاثة مواضيع فرعية ينقسم اثنان منها إلى أربعة رموز والآخر إلى ثلاث رموز، نوضّح هذه المواضيع الفرعية من خلال الجدول 26.

#### جدول 26. المواضيع الفرعية لسؤال الدراسة الثالث

الموضوع الفرعي	نسبة الرموز إلى إجمالي رموز سؤال الدراسة الثالث
القيمة المضافة ضمن عملية المصادقة على الحسابات	24.26 %
منفعة المدقق في إطار تعزيز الالتزام لدى الهيئات العمومية	28.60 %
المساهمة الأوسع للمدقق وحدود دوره	47.14 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج MAXQDA نسخة 18.0.3

قمنا بتقسيم رموز سؤال الدراسة الثالث إلى ثلاثة مواضيع فرعية كما هو موضح في الجدول 26، وقد دمجنا موضوع المساهمة الأوسع للمدقق وحدود دوره في موضوع فرعي واحد نال أكبر عدد من المقاطع المرمزة وجمع أربعة رموز، بينما كان للموضوعين الفرعيين الآخرين نسب متقاربة من المقاطع المرمزة. نناقش فيما يأتي تفصيل هذه المواضيع الفرعية ورموزها.

### 1.3.2. القيمة المضافة ضمن عملية المصادقة على الحسابات

قمنا بتضمين مجموعة مكونة من أربعة رموز ضمن الموضوع الفرعي "القيمة المضافة ضمن عملية المصادقة على الحسابات"، حيث أن المشاركات الواردة في هذا العنصر والتي شملت 106 مقطعا مرزما تتعلق بمساهمات منتظرة من المدقق الخارجي المستقل في القطاع العام مرتبطة مباشرة بقيامه بالمصادقة على حسابات الهيئات العمومية، ونتج عن ذلك التقسيم الموضح في الجدول 27.

#### جدول 27. رموز الموضوع الفرعي القيمة المضافة ضمن عملية المصادقة على الحسابات

الرمز	نسبة الرموز الظاهرة إلى إجمالي رموز الموضوع الفرعي
إدخال مفهوم جودة المعلومات	58.5 %
إدخال عنصر دورية التدقيق	17.92 %
منفعة المدقق ضمن فرضية التوكيد	16.03 %
منفعة المدقق ضمن تفسير الضمان	07.55 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج MAXQDA نسخة 18.0.3

يُظهر لنا الجدول 27 تفرعات الموضوع الفرعي "القيمة المضافة ضمن عملية المصادقة على الحسابات"، والتي هيمن عليها رمز إدخال مفهوم جودة المعلومات بما يتجاوز نصف المقاطع المرزمة، بينما كان للرموز الأخرى نسب أقل تتقارب نوعا ما. نستعرض في ما يأتي هذه الرموز.

إن أول وأهم مساهمة ممكنة لمحاظي الحسابات في القطاع العام تتجلى في إدخال مفهوم جودة المعلومات المحاسبية والمالية إلى الهيئات العمومية، وهو أمر يرتبط مباشرة بعملية المصادقة على الحسابات، وقد عبر المشاركون في الدراسة -وبشكل خاص من صنف المدققين الخارجيين المستقلين- عن أهمية هذه النقطة وضرورتها في البيئة المعاصرة التي تنتشط فيها هذه الهيئات، وبشكل خاص مع تبني نماذج حديثة للتسيير العمومي، كما ركز المشاركون على أن منفعة التدقيق في هذه النقطة تنطلق من منفعة المحاسبة في حد ذاتها، فإذا كنت القوائم المالية على أساس الاستحقاق تستطيع أن تعكس معلومات هامة حول الممتلكات والموارد واستخداماتها، فإن عملية التدقيق تعطي ضمانا على جودة هذه المعلومات في حد ذاتها، وتكرّر في بيانات المقابلات أن هذا الأمر لا يأخذ طابعا قانونيا بل طابعا محاسبيا، وهو الأمر الجديد في القطاع العام في الجزائر الذي لطالما ركزت فيه الرقابة على قانونية المعاملات، ومن أمثلة المشاركات في هذا الصدد نذكر ما يأتي:

"الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام يفرض وجود رقابة على جودة المحاسبة عند إنتاج معلومة مالية، والتي تكون عادة عملية معقدة، فمن الطبيعي أن تتم الرقابة على جودة هذه المعلومة. بالنسبة لي المصادقة على الحسابات في القطاع العام ليست إجراء قانونيا بل هو إجراء محاسبي تم تقنيه، ولهذا من غير المنطقي أن يتم إسناد هذه العملية إلى لجنة أو هيئة ذات خلفية قانونية، بل إن مهنة المحاسبة هي المعنية بالدرجة الأولى بهذا الإجراء" (المشارك CAC9).

"المصادقة على الحسابات تتضمن الشهادة بأن القوائم المالية منتظمة وصادقة وتعكس صورة وافية عن واقع المؤسسة... لهذا لا يمكن أن يكون لدينا رقابة قانونية فقط على المعلومة المحاسبية المعقدة بطبيعتها، بل يجب تحقيق هذه العناصر الثلاث من خلال المصادقة على الحسابات" (المشارك CAC6).

"بالتأكيد يجب المصادقة على حسابات الهيئات العمومية وعلى القوائم المالية التي يتم إعدادها على أساس الاستحقاق فالهدف الأكبر لهذه الإصلاحات هو خلق مفهوم الجودة المحاسبية في القطاع العام، وهو أمر لا يمكن تحقيقه بدون عملية التدقيق" (المشارك CAC5).

علاوة على ذلك، فإن قضية غياب دورية التدقيق التي يتميز بها نظام التدقيق الحكومي التقليدي في الجزائر، كما ناقشنا في الموضوع الفرعي المتعلق بمحدودية هذا الأخير في موضوع السؤال الأول للدراسة، قد ظهرت مرة أخرى في إجابات المشاركين المتعلقة بالقيمة المضافة الممكنة للمدققين الخارجيين المستقلين، وذلك من خلال إشارتهم إلى أن هؤلاء المدققين سيدخلون عنصر دورية عمليات التدقيق إلى القطاع العام، وهو أمر اتفق عليه المشاركون في الدراسة بكل أصنافهم، ومن أمثلة ذلك نذكر ما يلي:

"عمليات التدقيق الحالية في القطاع العام تركز على سنوات مجتمعة يكون عادة قد مرّ عليها وقت طويل، وهنا لا أرى فائدة من النظر إلى الوراء، عمليات التدقيق يجب أن تقدم معلومات نافعة للحاضر والمستقبل، لهذا يجب أن يكون هناك تدقيق بصورة دائمة مثل ما يوفره تعيين محافظ حسابات، ما يسمح للمحاسب العمومي والمسيرين ببذل جهد لتحسين التسيير لأنهم يعلمون أنه توجد عين ساهرة تراقبهم بصورة دورية" (المشارك CAC12).

"يسمح إدراج المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام بالانتقال التدريجي من تركيز التدقيق الحكومي على التدقيق القبلي إلى التركيز على التدقيق بالمرافقة، على الرغم من طابعه البعدي، لكن ديمومته تسمح له بتحقيق بعد المرافقة على المدى المتوسط والطويل" (المشارك CP5).

" إذا قارنا عمل محافظ الحسابات بأنظمة الرقابة الحالية في القطاع العام فتوجد العديد من الاختلافات، رقابة محافظ الحسابات هي رقابة دائمة بينما رقابة مجلس المحاسبة مثلا تتم خلال 5 سنوات في أغلب الأحيان" (المشارك CAC8).

"ميزة محافظ الحسابات هو أنه سيوفر علاقة دائمة ودورية مع الهيئة التي يديقها" (المشارك CF3).

من جهة أخرى، كنا قد ناقشنا في الفصل الأول من هذه الدراسة عند استعراضنا لتفسيرات الحاجة إلى التدقيق في القطاع العام ما أطلق عليه المؤلفون في المجال "فرضية التوكيد"، والتي تعني ببساطة بأن المسيرين يميلون لأن يكونوا أكثر صدقا عند معرفتهم بأن إفصاحاتهم سيتم التأكد منها لاحقا، وقد برز هذا العنصر في بيانات الدراسة صراحة وخاصة من قبل المشاركين من صنف الأطراف الفاعلة في القطاع العام على الرغم من عدم وجود سؤال مباشر حوله، حيث يبدو أن هذه الفكرة موجودة لدى الأفراد عندما يؤدون مهامهم، ففضية وجود مدقق بعدي يتأكد بأن القوائم المالية تعكس الواقع تدفعهم إلى الالتزام بحد معين من المصادقية أو الانتظام، وهو ما يتوضّح لنا من المشاركات التالية:

"أنت تعلم بأن عمك ستم مراقبته من طرف خبير، بالتأكد ستجتهد وتحاول تفادي المشاكل والأخطاء قدر المستطاع" (المشارك CP5).

"حتى وإن بدى لنا عمليا أن عمليات التدقيق ليست عميقة أو صارمة بما يكفي لكنها تبقى صمام الأمان أمام التجاوزات، على الأقل فإن المحاسب أو الإدارة يعلمون بأنه ستم مراقبتهم ويسعون إلى الانتظام والالتزام بالقوانين ما أمكن" (المشارك CAC8).

"أعتقد أن مجرد وجود محافظ الحسابات سيؤدي إلى تكثيف الجهود داخل المؤسسة للوصول إلى درجة معينة من الانتظام والتسيير الجيد، مما يساهم في الحماية من المخاطر التي نكرتها سابقا ذات الطبيعة القانونية والمحاسبية" (المشارك D3).

ضمن ذات السياق، تطرقنا في الفصل الأول من هذه الدراسة، وفي نفس عنصر تفسيرات الحاجة إلى التدقيق في القطاع العام، إلى "تفسير الضمان"، حيث يتعلق جزء من هذا المفهوم بأن تقوم أطراف معينة بطلب عمليات التدقيق كأداة لزيادة حظوظ تغطية بعض أنواع الخسائر، ويوفر المدقق هدفا يمكن أن يتقاسم معهم بعض التبعات القانونية في حالة الإخلال بالأنظمة، وبرزت لنا إجابات لدى بعض المشاركين في الدراسة تدور في هذا المحور رغم عدم وجود سؤال مباشر حوله، حيث عبروا عن قدرة المدقق على

تقاسم المسؤولية القانونية في حالة محاسبة المسيرين في الهيئات العمومية، ومن أمثلة هذه المشاركات نذكر ما يلي:

"أعتقد أن رؤساء المجالس الشعبية قد يستفيدون من الأمر أيضا من الناحية السياسية، تقديم قوائم مالية مدققة حول عهدهم يمكن استعماله كورقة لتبرئة ذمتهم، وفي حالة محاسبتهم يصبح المدقق مسؤولا معهم أيضا، أعتقد أن الأمر نفسه يمكن تطبيقه على كل المديرين، المدقق سيصبح شريكا في المساءلة خاصة في حالة ظهور فضائح مالية. تستذكرني هنا قضية المؤسسات الاستشفائية ذات الطابع الخاص، يوجد مستشفى جامعي من بينها عرف فضيحة مالية كبيرة في منتصف العشرية الماضية، وعندما تم فتح تحقيق تبين أنها لا تقوم بتعيين محافظ حسابات رغم أن قانونها التأسيسي ينص على ذلك، وكانت هذه الحادثة السبب وراء قيام وزارة الصحة بتعيين محافظي حسابات في كل المؤسسات الصحية ذات الطابع الخاص حينها، أعتقد لو أن هذه المؤسسة كان لديها محافظ حسابات لتمت مساءلته بنفس درجة مساءلة المسؤول أو ربما أكثر، فلا يخفى عليك أن لدى محافظي الحسابات مسؤولية جزائية أيضا" (المشارك CP6).

"مر عليّ كخبير قضائي العديد من القضايا المتعلقة بهذه الأمور والتي كان تقرير محافظ الحسابات هو الفيصل فيها، ماذا فعل محافظ الحسابات في الشركة عندما كانت فيها نزاعات ومشاكل وأين كان؟ هل المشاكل الموجودة في هذه القضية رفعها محافظ الحسابات من قبل كتحفظات؟ هل وصلت هذه التحفظات من قبل للمالك ولم يأخذوها بعين الاعتبار وبالتالي يمكن اعتبارهم متواطئين؟ هل هذه التحفظات كانت تستدعي من محافظ الحسابات إبلاغ وكيل الجمهورية؟" (المشارك CAC1).

"أنا لا أرى محافظ الحسابات كمصدر ضغط، بالعكس هو سيكون مرافقا لما يحدث داخل الهيئة العمومية ووجوده سيفرض الانتظام وأنا شخص أحب النظام. ربما بالنسبة للمحاسب الذي سيعد القوائم المالية فالأمر سيكون مختلف، أنا كمدير أعمل في بيئة عالية المخاطر وأي طرف يساعدي على تحديد هذه المخاطر ومواجهتها ويتحمل معي جزءا من مسؤوليتها القانونية مرحب به" (المشارك D4).

بناء على ما سبق، فإن مساهمة المدقق في القطاع العام من خلال مصادقته على الحسابات تتجسد في عدة أوجه أبرزها إدخال مفهوم جودة المعلومات المالية والمحاسبية إلى الهيئات العمومية التي اعتادت على نظام رقابة يركز على المتطلبات القانونية فقط، بالإضافة إلى خلق عملية تدقيق دورية على خلاف تلك التي يقوم بها مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، وتوفير دوافع للإدارة لتحسين جودة

الإفصاح، كما قد يتقاسم المدقق المسؤولية القانونية مع المسيرين في حالة وقوع اختلالات كان بإمكانه الكشف عنها ضمن مهامه العادية. علاوة على هذه النقاط، برز لنا من خلال بيانات المقابلات مجموعة أخرى من النقاط المتعلقة بالقيمة المضافة للمدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام تتمحور حول تعزيز الالتزام لدى الهيئات العمومية، نعرضها من خلال العنصر الموالي.

### 2.3.2. منفعة المدقق في إطار تعزيز الالتزام لدى الهيئات العمومية

استخدمنا الموضوع الفرعي "منفعة المدقق في إطار تعزيز الالتزام لدى الهيئات العمومية" ليشمل ثلاثة رموز وردت ضمن بيانات المقابلات، تتعلق بالقيمة المضافة للمدققين التي يتم تحقيقها من خلال تعزيزهم للالتزام الإدارة والمستخدمين في الهيئات العمومية بالتنظيمات بمختلف أنواعها، وكانت أغلب المشاركات ضمن هذا الموضوع الفرعي استجابة لسؤال مباشر يتعلق بالمنافع الممكنة لتعيين مدققين خارجيين مستقلين في القطاع العام إذ تضمنت 125 مقطعا مرمرزا، حيث نوضح هذه الرموز من خلال الجدول 28.

#### جدول 28. رموز الموضوع الفرعي منفعة المدقق في إطار تعزيز الالتزام لدى الهيئات العمومية

الرمز	نسبة الرموز الظاهرة إلى إجمالي رموز الموضوع الفرعي
منفعة المدقق في الحفاظ على الممتلكات	32.8 %
منفعة المدقق في تصحيح الأخطاء	15.2 %
منفعة المدقق في دعم الالتزام بالتنظيمات المحاسبية	52 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج MAXQDA نسخة 18.0.3

يوضح الجدول 28 أن أكثر من نصف المقاطع المرمرزة الداخلة في الموضوع الفرعي "منفعة المدقق في إطار تعزيز الالتزام لدى الهيئات العمومية" تركزت في قضية دعم الالتزام بالتنظيمات المحاسبية، بينما عادت قضية الممتلكات التي تحدثنا عنها في موضوع محدودية نظام التدقيق الحكومي الحالي للظهور مرة أخرى من زاوية منفعة المدقق، إذ كان ما يقارب ثلث المقاطع المرمرزة ضمن هذا الموضوع الفرعي حول نقطة الحفاظ على الممتلكات، وكانت بقية المقاطع المرمرزة تتمحور حول منفعة التدقيق في تصحيح الأخطاء. نتناول فيما يأتي هذه الرموز.

خلال استعراضنا للنتائج المتعلقة بالسؤال الثاني للدراسة تطرقنا إلى القضايا المتعلقة بالممتلكات والجرد، واستكمالا لهذه النقطة، ورد في بيانات المقابلات مشاركات تناولت منفعة المدقق في هذا الإطار واستعملنا عبارة "منفعة المدقق في الحفاظ على الممتلكات" في ترميزها، وقد ربط المشاركون من صنف

المدققين الخارجيين المستقلين خاصة بين مهمتهم والمحافظة على الممتلكات، من خلال تأكد المدقق من الوجود المادي لهذه الأصول وتدقيقه للمخزونات، وفرض رقابة صارمة عليها، واعتبروا ذلك جزءا عاديا من مهمته، ومن أمثلة هذه المشاركات نذكر:

" يجب أن نتحدث عن تحقيق المنفعة من وراء هذا التدقيق، وهي أمر لن يأتي إلا إذا جاء لنا محافظو الحسابات بقيمة مضافة، وتتجلى هذه الأخيرة في تشجيع مسيري الهيئات العمومية على تحسين الرقابة الداخلية والمراقبة الصارمة للأصول" (المشارك CAC10).

"كيف يعقل أن تكون شركة لديها محافظ حسابات ثم يتبين أنه كانت هناك عمليات اختلاس كبيرة في الشركة؟ أين كان محافظ الحسابات؟ ربما كان يمكن الكشف عن هذه التجاوزات إذا قام محافظ الحسابات بتطبيق المعايير ذات العلاقة، أما إذا كانت هذه الاختلالات غير موجودة في المعايير التي ينبغي على المدقق استعمالها فإنه غير مسؤول عنها، ولكن في بعض الأحيان يكون لإهمال لمدقق دور في هذه التجاوزات، فقد لا يدقق المخزونات، ولا يقوم بالتقارب بين الجرد المادي والمحاسبي، ولا يتأكد من تطبيق المعايير المحاسبية المتعلقة بالمخزونات، وقد لا يقوم بالتأكد من الوجود المادي للتشبيات، وفي حالة ثبوت وقوع سرقة لمعدات مذكورة في السجلات المحاسبية فإن محافظ الحسابات قد يتعرض للمساءلة بسبب عدم ذكره لعدم وجودها المادي في تقريره" (المشارك CAC1).

"كثيرا ما نسمع عن اختلالات في التسيير وتجاوزات خطيرة، أعتقد أن محافظ الحسابات يمكن أن يشكل طبقة حماية إلى درجة معينة في هذا الخصوص، وبشكل خاص فيما يتعلق بالأصول الثابتة من مركبات ومباني ومعدات وأجهزة... فأنا خلال مهامي أحرص على إعطاء أهمية للجرد المادي... أعتقد أن أغلب المشاكل المتعلقة بمحافظة الحسابات تحدث بسبب عدم الاهتمام بالجرد، يجب أن نتأكد من الوجود المادي للممتلكات ويجب الاهتمام بالمخزونات بشكل مقرب، خاصة في المؤسسات التي تطرح فيها مخاطر تعود لحجمها الكبير أو قيمتها المرتفعة" (المشارك CAC8).

هذا الأمر تم أيضا التأكيد عليه من قبل رئيسة مصلحة محاسبة التكاليف في المؤسسة الاستشفائية العمومية ذات الطابع الخاص عين أزال، والتي أكدت أن المدقق الخارجي المستقل هو من فرض على المؤسسة القيام بالجرد، وذلك كما يلي:

"نحن لم نكن نقوم بالجرد ولم نبدأ القيام به إلا عندما جاء محافظ الحسابات سنة 2015 وأخبرنا بضرورة القيام به، الآن نتعاون جميعا للقيام به في الوقت المناسب، ومازال المدقق يذكرنا بتوقيته ويحرص على ألا نتأخر فيه" (المشارك ADM5).

كما ورد في تقرير المدقق الخارجي المستقل حول القوائم المالية لسنة 2020 للمؤسسة الاستشفائية العمومية ذات الطابع الخاص عين أزال (ملحق 4) ملاحظات في هذا السياق، مثل إشارة المدقق إلى عدم تقييم وإدراج الأراضي في ميزانية المستشفى، وعدم تقييم الممتلكات التي يتحصل عليها المستشفى مجانا، وبالتالي عدم إدراجها في الحسابات، كما تأكد هذا الدور في التقرير المؤقت لذات المدقق لسنة 2020 لنفس المؤسسة (ملحق 5) من خلال مجموعة من الملاحظات نذكر منها:

- عدم استعمال برنامج الإعلام الآلي المخصص للجرد المادي؛
- غياب الإجراءات الإدارية المكتوبة في ما يخص القيام بالجرد؛
- غياب لجنة مكلفة بتقييم ومعالجة فروقات الجرد؛
- إلى غاية تحرير التقرير فإن الجرد المادي لنشاط سنة 2020 الذي كان يجب إنشاؤه قبل تاريخ 2020/12/31 لم ينته بعد، ما يشكل خطر وقوع أخطاء في الإحصاء المادي للأصول وتقييم ممتلكات المؤسسة.

من جهة أخرى، فإن المشاركين في الدراسة من صنف الأطراف الفاعلة في القطاع العام تحدثوا في مقابلاتهم عن منفعة أخرى ممكنة للمدقق، تتمثل في تصحيح الأخطاء الممكن الوقوع فيها في القوائم المالية أو في أمور أخرى، واستند بعض المشاركين في آرائهم إلى تجارب سابقة مع مدققين صححوا لهم أخطاءهم، ولم ترد لدينا ضمن هذا الرمز أية مشاركات من صنف المدققين الخارجيين المستقلين المبحوثين، وكمثال على هذه المشاركات نذكر ما يأتي:

يمكن أن يستفيد المحاسب العمومي من محافظ الحسابات إذا كانت توجد أخطاء فتتراكم لديه وتحتاج إلى من يتبعها، فأنا مهتمتي تنتهي بالتصريح بما تبقى لدي في الخزينة في نهاية السنة، والباقي عليه، لهذا أعتقد أنه من الجيد أن يراقب طرف ما أمين الخزينة" (المشارك ADM2).

"خلال السنة الماضية تم إرسال ثلاثة مدققين من مجلس المحاسبة إلى البلدية... تمكن المدققون من تشخيص مجموعة من الأخطاء التي وقعت فيها... أغلب هذه الأخطاء كانت نتيجة لاعتمادني في عملي على الطريقة التي استخدمها الأشخاص الذين عملوا في مناصبي

قبلي، واكتشفت أن ما تعلمته عندما تم توظيفي لأول مرة لم يكن صحيحا 100%، حيث ساعدني المدققون على إدراك ذلك. على سبيل المثال الإيرادات الناتجة عن اللوحات الإشهارية كنت أسجلها في مادة غير المادة المخصصة لها، تمت الإشارة إلى هذا الخطأ من قبل المدققين، وقاموا بإدراجه كملاحظة في تقرير التدقيق، تمكنت على إثر ذلك من تصحيح الخطأ" (المشارك ADM4).

"من الأفضل أن يتم تدقيق القوائم المالية للتأكد من سلامة طريقة إعدادها، ويمكننا الاستفادة من محافظ الحسابات في هذا المجال، على سبيل المثال تقوم مصلحة المالية والمحاسبة في البلدية بإعداد عدة وثائق... ورغم الجهد المبذول لتجنب الخطأ فنحن نستفيد من مراجعة هذه الوثائق من طرف موظفة الميزانية في الدائرة، والتي تساعدنا على اكتشاف الأخطاء قبل إرسال هذه الوثائق إلى أمين الخزينة" (المشارك D4).

زيادة على ما سبق، فإن إحدى منافع عملية التدقيق حسب ماورد في بيانات المقابلات تتجلى في دعم المدقق للالتزام بالتنظيمات المحاسبية، وقد ورد لدينا هذا الرمز بشكل خاص لدى فئة المدققين الخارجيين المستقلين المشاركين، ونعني بالالتزام بالتنظيمات المحاسبية التطبيق السليم لما يرد في النصوص والمعايير التي تنظم وظيفة المحاسبة في الهيئة العمومية، وهو فعلا أحد الأمور التي يتأكد منها المدقق من الناحية النظرية، لذلك، عبر المدققون المشاركون عن هذا الأمر عند سؤالهم عن القيمة المضافة التي يمكنهم تقديمها للقطاع العام، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

"محافظ الحسابات هو الذي يدفع الشركة إلى تطبيق ما جاء في الإطار التصوري وما جاء في المرجعية المحاسبية عموما، فهو عندما يقف على تطبيق أحد القواعد المحاسبية قد يرفع تحفظات وفي حالة عدم تصحيحها قد يرفض المصادقة على الحسابات، وهو ما سيدفع بالمؤسسة إلى تطبيق المبادئ المحاسبية... بالإضافة إلى أن محافظ الحسابات من خلال مهمته سيسمح بالكشف عن الاختلالات المتعلقة بصعوبات تطبيق النظام المحاسبي الجديد، وستسمح تحفظاته بتصحيح هذه الاختلالات وتحسين النظام المحاسبي بصفة عامة على مستوى المؤسسة أو على مستوى الجهات المنظمة في حالة استعمال مخرجات عملية التدقيق" (المشارك CAC2).

"محافظ الحسابات عندما يعطي رأيه في القوائم المالية للهيئة العمومية يستطيع من خلال الملاحظات التي يرفعها أو التحفظات التي قد يبديها أن يساهم بشكل غير مباشر في مساعدة الهيئة التي يتم تدقيقها في تبني النظام المحاسبي بشكل سليم" (المشارك CAC7).

إن المنافع المتعلقة بالحفاظ على الممتلكات وتصحيح الأخطاء ودعم الالتزام بالالتزامات المحاسبية والتي استعرضناها ضمن هذا العنصر تتكامل جميعها مع وظائف أخرى داخل الهيئات العمومية، ما يسمح لنا بالقول بأنه قد يكون للمدقق مساهمة أوسع في الهيئات العمومية، كما قد يكون لدوره حدود غير واضحة للعامّة ناتجة عن معتقدات غير واقعية تخص حقيقة مهمته، وهي النقاط التي سنتناولها في العنصر الموالي انطلاقاً من بيانات المقابلات.

### 3.3.2. المساهمة الأوسع للمدقق وحدود دوره

استعملنا الموضوع الفرعي 'المساهمة الأوسع للمدقق وحدود دوره' ضمن نتائج هذه الدراسة ليشمل أربعة رموز حول أدوار أخرى للمدقق غير التي ناقشناها في العنصرين السابقين، وكذا حدود تخصصه ومنفعته من وجهة نظر المهنيين أنفسهم، وقد تضمنت هذه الرموز مشاركات من مختلف أصناف المشاركين في الدراسة مبنية على توقعاتهم وما ينتظرونه من المدقق وتجاربهم السابقة مع أجهزة تدقيق أخرى، وكذا ما يعنقد المدققون أن مهنتهم يمكن أن تقدّم إلى الهيئات العمومية بناء على تجاربهم مع قطاع الأعمال سابقاً وما عرفه من انتقال إلى نظام محاسبي جديد سنة 2010، شملت هذه الرموز 206 مقطعا مرزما نوضح تفاصيلها من خلال الجدول 29.

#### جدول 29. رموز الموضوع الفرعي المساهمة الأوسع للمدقق وحدود دوره

الرمز	نسبة الرموز الظاهرة إلى إجمالي رموز الموضوع الفرعي
الدور المرافق للمدقق	33 %
الدور التعليمي للمدقق	23.8 %
تكامل مهمة التدقيق مع أهداف أوسع	30 %
حدود تخصص ومنفعة المدقق	13.2 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج MAXQDA نسخة 18.0.3

من خلال الجدول 29 يتبين لنا أن رموز الموضوع الفرعي 'المساهمة الأوسع للمدقق وحدود دوره' تتفرع بشكل متقارب بين الرموز الأربعة ماعدا رمز حدود تخصص ومنفعة المدقق والذي أخذ أقل نسبة من المقاطع المرزمة. نتناول فيما يأتي تفصيل هذه الرموز.

إن الانتقال المنتظر في القطاع العام من نظام محاسبي على الأساس النقدي إلى نظام محاسبي على أساس الاستحقاق يتطلب من المدققين أن يتعاملوا مع الهيئات العمومية بطريقة خاصة تلائم متطلبات المرحلة الانتقالية، بحيث يصبح لأنشطتهم داخل المؤسسة بُعد متعلق بتحقيق منفعة على المدى المتوسط

والطويل ترتبط بتوفير الجو الملائم لتطوير نظام الرقابة الداخلية وقدرة الهيئة العمومية على التأقلم وتحقيق أهداف الإصلاحات، وذلك من خلال التفاعل الدائم مع الإدارة والمحاسب بما يخدم هذه المتطلبات ضمن ما يعرف بدور المرافقة للمدقق، وقد هيمن المشاركون في الدراسة من صنف المدققين الخارجيين المستقلين على هذا الجزء من رموز الدراسة، وعبروا عن الزاوية التي يرون من خلالها هذه العملية التدريجية كما يأتي:

"صحيح أن الهيئات العمومية تخضع لرقابة العديد من أجهزة التدقيق الحكومي، لكن عمليات التدقيق هذه ليست من نفس الطبيعة... التدقيق المالي الذي يتضمن تعيين محافظ حسابات هو رقابة دائمة، ما يسمح بالرقابة بالمرافقة (contrôle d'accompagnement) (المشارك CAC5).

"يسمح إدراج المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام بالانتقال التدريجي من تركيز التدقيق الحكومي على التدقيق القبلي إلى التركيز على التدقيق بالمرافقة، على الرغم من طابعه البعدي، لكن ديمومته تسمح له بتحقيق بعد المرافقة على المدى المتوسط والطويل" (المشارك CAC10).

"محافظ الحسابات يعطي الاطمئنان بأن المؤسسة قادرة على التسيير المالي وفق الأنظمة الموجودة بكل شفافية، وهو مرافق للجهاز الإداري في كل مرحلة من مراحل التسيير المالي، وفي كل مرحلة من هذه المراحل أين يمكن أن تظهر تعقيدات فستدخل من خلال إعطاء توجيهات أو تعليمات أو حلول لهذه المشكلات" (المشارك CAC6).

من جهة ثانية، بدى لنا من مشاركات الأطراف الفاعلة في القطاع العام توقعات أو فهم معين للدور التعليمي للمدقق، حيث أن هؤلاء المشاركين يتوقعون من المدققين الخارجيين المستقلين أن يقدموا لهم تعليمات أو توجيهات، أو أن يساعدهم في فهم المعايير والنصوص المحاسبية والقانونية، وقد لمسنا هذه الفكرة لدى أغلبية المشاركين من هذه الفئة، ومن أمثلة ذلك نذكر:

"في حالة تطبيق النظام المحاسبي الجديد محافظ الحسابات سيساعدنا كثيرا في تعلم متطلباته... أتوقع من محافظ الحسابات أن يقدم لنا توجيهات" (المشارك ADM3).

"محافظ الحسابات كخبير في المجال يمكن الاتصال به واستشارته عند مواجهة صعوبات في تطبيق النظام الجديد، أتصور أن هذا أمر ممكن، فأحيانا أنا كمراقب مالي يتصل بي مسيرون ليسألوني عن بعض النققات أو العمليات التي يجدون فيها صعوبة، وهو أمر عادي لا ينقص من استقلاليته" (المشارك CF1).

"حسب رأبي لو كان لدى محافظ الحسابات مجال مفتوح في القطاع العام فإنه سيجد فجوات وثغرات وحلول لأمر عديدة، مثل أمور نكون نحن قد تغافلنا عليها أو لم نعرفها، محافظ الحسابات يمكن أن يوضح لنا هذه الأمور أو يرينا طريقة العمل حسب المعايير الموجودة في المرجعية المحاسبية الجديدة" (المشارك ADM3).

في المقابل، لم يرد هذا الأمر إطلاقاً في مشاركات المدققين الخارجيين المستقلين، وعندما طرحنا سؤالاً مباشراً حوله إلى المشارك CAC3، وهو خبير محاسب ومدقق لدى هئيتين عموميتين تتمثلان في المؤسستين الاستشفائيتين ذات الطابع الخاص بسكيدة وسطيف، فقد استبعد هذا الدور، في حين لم ينكر وجود ما أسماه باللغة الفرنسية "le role pédagogique de l'auditeur" أو الدور التعليمي للمدقق، لكنه حسبته يتعلق بأسلوب تعامل هذا الأخير مع المحاسب وليس من خلال تقديم توجيهات أو دروس مباشرة إليه، وقد كانت إجابة هذا المشارك حول هذه النقطة كما يلي:

"مجرد تعيين محافظ الحسابات لن يقضي على إشكالات التحول، لأن محافظ الحسابات عندما يأتي ليس دوره أن يري الموظفين كيفية التسجيل المحاسبي أو كيفية القيام بالجرد أو بتخصيص المؤونات أو معالجة الأجور. محافظ الحسابات لا يقوم بتعليم الموظفين كيف يقومون بهذه المهام، بل يأتي ليدققها فقط، وليس من صلاحياته القيام بالعمليات المحاسبية، صلاحيات محافظ الحسابات هي القيام بمراقبة بعدية، بعد أن ينتهي المحاسب من عمله يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من الالتزام بالمعايير الموضوعية" (المشارك CAC4).

"إذا كان الأعوان العاملون في مصالح المحاسبة في الهيئات العمومية غير متمكنين من النظام المحاسبي فأنا كمحافظ حسابات لا يمكنني مساعدتهم في هذا الأمر، عليهم بتكوين أنفسهم ويجب تنظيم دورات تدريبية لهم، أما إذا كان الأمر يتعلق بنقائص معينة فيمكن لمحافظ الحسابات من خلال الحوار توجيه المحاسب. يتوقف الأمر أيضاً على مهارات التعليم لدى محافظ الحسابات فهو يجب أن يكون بيداغوجياً، فعند تقديم التوجيهات قد يقول شيئاً للمحاسب لا يقبله هذا الأخير، لها يجب أن يكون لديه القدرة على إيصال الرسالة بالشكل الصحيح وإلا فهو غير محترف" (المشارك CAC3).

على الرغم من ذلك، فإن المشارك CAC11 قدّم لنا نظرة أخرى حول ما يمكن تسميته بالدور التعليمي للمدقق، تم ربطها بتقييمه لنظام الرقابة الداخلية واقتراح التحسينات والتصحيحات، وبذلك يكون المدقق مصدر تعليم للإدارة، أي أن هذا الدور يكون غير مباشر، وهو ما لا يتناقض ورأي المشارك CAC3، كما أكدت لنا المشاركة ADM5 رئيسة مصلحة محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاستشفائية ذات الطابع الخاص

بعين أزال أنها تستفيد من التحوار مع مدقق المؤسسة وإرشاداته في هذا السياق، ونفس الأمر ورد على لسان العون المحاسب في ذات المؤسسة (المشارك CP2)، وقد اقتبسنا من هاته المشاركات ما يلي:

"نظام الرقابة الداخلية يساهم في تحسين أداء التسيير والمدقق يكمل هذا النظام من خلال تقديم الضمان على جودة هذا النظام وتحديد المشاكل الموجودة فيه واقتراح التحسينات الممكنة، ولا ننسى بأن محافظ الحسابات لديه مهمة دائمة لدى المؤسسة، وهذا ما يسمح له بأن يكون مصدر تعليم بالنسبة للمسيرين" (المشارك CAC11).

"محافظ الحسابات يأتي إلى مصلحة محاسبة التكاليف، وعندما كنت في مصلحة الأجور قام باستدعائي ذات مرة بخصوص أمر ما في معالجة أجور الموظفين، وهو عادة ما يقدم لي إرشادات ويحاورني حول العمل وتعلمت منه الكثير حتى فيما يخص حساب التكلفة" (المشارك ADM5).

"نحن المحاسبون نعمل في محيط مغلق لكن محافظ الحسابات يعمل في محيط مفتوح، لديه اتصالات مع العديد من المؤسسات وتمر عليه العديد من التجارب، لهذا يمكن الاستفادة من خبرته بالتأكيد في العديد من الأمور" (المشارك CP2).

الدور التعليمي للمدقق إذا يمكن اعتباره نتيجة غير مباشرة لعملية التدقيق وتوصياتها، وليس كما يمكن تصوره لدى البعض كدروس أو تعليمات مباشرة، ويمكن التفكير فيه أيضا كتنقل المدقق داخل الهيئة العمومية لتقديم دور أوسع، وهو ما يقودنا إلى النقطة الموالية المتعلقة بتكامل مهمة التدقيق مع أهداف أوسع، حيث وردت في بيانات المقابلات العديد من المشاركات المثيرة للاهتمام في هذا المجال والتي لم نتوقع الوصول إليها عند وضعنا لأسئلة المقابلات.

أحد المواضيع التي ظهرت في هذا النطاق هي الربط بين مهمة المدقق في إطار المصادقة على الحسابات ودعم أنظمة الرقابة الداخلية، حيث أن إصلاحات المحاسبة العمومية لا تتوقف على وضع نظام محاسبي شامل ومحدّد، بل يجب تطوير نظام الرقابة الداخلية ما يسمح بتجويد عملية إنتاج المعلومة المالية، وهي مهمة معقدة وتتطلب تعاون كل الأطراف داخل الهيئة العمومية، ويبدو أن المشاركين في الدراسة الذين يربطون بين عملية التدقيق وهذه النقطة يرون أن مهمة المدققين الخارجيين المستقلين تستطيع التكامل مع هذه الجهود ودعم تحقيق أهدافها، ونذكر هنا على سبيل المثال ما يلي:

"الإصلاح المحاسبي في القطاع العام يهدف إلى التوافق مع المعايير الأوروبية وعصرنة أنظمة الرقابة، وإدخال التدقيق المالي إلى القطاع العام يبدأ بتطبيق النظام المحاسبي على

أساس الاستحقاق، ويتضمن ذلك أيضا تطوير أنظمة للرقابة الداخلية داخل الهيئات العمومية، وكل هذه الأمور مرتبطة ببعضها البعض وتعود إلى جعل حسابات الهيئات العمومية قابلة للتدقيق، فإذا تخيلنا الأمر على شكل هرم سيكون أول شيء هو وضع الأنظمة المحاسبية الملائمة كقاعدة، يليها تطوير أنظمة الرقابة الداخلية، ووضع الأنظمة المعلوماتية وبرامج الإعلام الآلي الضرورية المرافقة، لتأتي في الأخير عمليات التحسين والتصحيح والتي يمكن النظر إلى التدقيق كجزء منها بصفته يقدم ضمانا على جودة المعلومة بشكل يكمل الأعمال الأخرى" (المشارك CAC9).

"أعتقد أن إدراج المصادقة على الحسابات في القطاع العام تهدف على إلزام الهيئات العمومية بالمسك السليم للمحاسبة المالية وإضفاء الطابع الرسمي على إجراءات الرقابة الداخلية التي ستخضع بدورها إلى رقابة خارجية" (المشارك CAC8).

"إحدى أهم الخطوات لتقديم حسابات منتظمة وصادقة وتعكس صورة واقعية عن أنشطة المؤسسة هي من خلال تعزيز نظام الرقابة الداخلية... يتم بداية جرد كل العمليات التي تؤدي إلى إحداث تأثيرات محاسبية، وهو ما يسمح بتحديد العمليات المحاسبية التي يجب تسجيلها، ثم تحليل نظام المعلومات الذي يتم الاعتماد عليه في إنتاج المعلومة المحاسبية، المفروض أن تسمح هاتان العمليتان بتحديد نقاط الضعف والقوة في الإجراءات المستخدمة، واعتمادا على ذلك تحديد ترتيب المخاطر المالية والمحاسبية والنقاط ذات الأولوية، لتأتي بعدها مرحلة التحرك واتخاذ القرارات التي تسمح بتحسين التنظيم والمتابعة للعمليات المحاسبية... ضمن هذا النسيج، يمكن لمحافظ الحسابات المساهمة من خلال تعاونه مع هذه الجهود وتقديم رأيه كخبير في نظام الرقابة الداخلية" (المشارك CAC11).

نشير هنا إلى أن المدقق الخارجي المستقل الذي يقوم بتدقيق حسابات المؤسسة العمومية الاستشفائية ذات الطابع الخاص عين أزال أكد لنا أن عملية التدقيق دون وضع نظام رقابة داخلية وفي ظل فراغ تنظيمي وقانوني لا يمكن القيام بها، رغم تطبيق النظام المحاسبي المالي على أساس الاستحقاق، ما يؤكد لنا تكامل مهمة المدقق مع هذه الأغراض، ورغم تأكيده في الأخير أن وجود المدقق أحسن من عدمه رغم الصعوبات، إلا أن رأيه قد عكس خطورة الإسراع في تشريع عمليات التدقيق دون ربطها بالصورة الأكبر لسير العمل داخل الهيئات العمومية، ووردت مشاركته في هذا السياق كما يلي:

"لا توجد مهمة تدقيق في المستشفى، لا يمكننا القيام بمهمة تدقيق هنا لأنه لا توجد إجراءات قانونية، لا يوجد قانون يعملون به، فالموظف في مصلحة المحاسبة التحليلية مثلا إذا سأله محافظ الحسابات ما هي مهامك سيخبرك بأنه يأتي في بداية اليوم ويتبع ما يطلبه منه المسير،

ولا توجد إجراءات عمل على كل المستويات، من المدير إلى أسفل الهرم التنظيمي، سيبدوون قريبا في عمليات الجرد، لكن لا يوجد أحد معين مكلف بها، لذلك سيقومون بالانتظار إلى غاية نهاية السنة واستعمالها، من المفروض أن تكون هناك إجراءات تحدد تاريخ بدأ الجرد وكيفية القيام به وخطواته، وعندما لا يكون لشخص ما إجراءات كيف يمكنك تقييمه؟" (المشارك CAC3).

"رغم ذلك، لا يمكن القول أن مهمة تدقيق المستشفى الذي أعمل معه هي مهمة شكلية، صحيح أننا نعاني من مشاكل غياب إجراءات العمل ما يؤثر على مهمة التدقيق، إلا أنه بالمقارنة مع الهيئات العمومية الأخرى يوجد فرق ملموس ومهمة التدقيق تساهم في ضبط بعض الأمور مثل الجرد والتأكد من سلامة الإجراءات المحاسبية ورفع ملاحظات متعلقة بنظام الرقابة الداخلية" (المشارك CAC3).

كما ورد في التقرير المؤقت للمدقق الخارجي المستقل لسنة 2020 للمؤسسة الاستشفائية العمومية ذات الطابع الخاص عين أزال (ملحق 5) مجموعة من الملاحظات التي تخدم هذا الغرض، حيث قدم المدقق تقييما شاملا لنقاط الضعف التي ينبغي تداركها لتحسين التسيير ككل، ومن بين هذه الملاحظات نذكر:

"فيما يخص نظام الرقابة الداخلية: غياب الإجراءات الإدارية المكتوبة (أنشطة الموارد البشرية، التجارية، التموين والمحاسبة) ما لم يسمح لنا بالحكم على نظام الرقابة الداخلية الموضوع من طرف المسؤولين داخل المؤسسة، لذلك، فإن التزامات مختلف المتدخلين في سلسلة تنفيذ هذه الأنشطة غير موضوعة بوضوح والمسؤوليات غير محددة" (الملحق 5).

من جهة أخرى، أشار بعض المشاركين في الدراسة إلى أن المدققين في الهيئات العمومية يمكنهم مساعدة السلطة المركزية في تشخيص الصعوبات التي تواجه مشاريع الإصلاحات ميدانيا من خلال الملاحظات التي يرفعونها في تقاريرهم، كما أن هذه المعلومات تساهم في تقييم المخاطر المختلفة التي تهدد أنشطة الهيئات العمومية بصفتها مؤسسات غير منتجة يتعلق تحسين تسييرها أساسا بتخفيض تكاليفها، حيث تتكامل مهمة المدقق مع المهمة الأشمل لتسيير المخاطر داخل الهيئة، ومن أبرز المشاركات في هذا السياق نذكر ما يأتي:

"يمكن للمدقق كذلك بشكل غير مباشر إعلام الجهات المشرفة على الإصلاحات بالمشاكل الحقيقية التي يواجهها المطبقون، فإذا كان كل المدققين يقررون بشكل مستمر عن خلل في

حساب معين يقع فيه المحاسبون، هنا يجب على الجهات المسؤولة مراجعة الأمر سواء من خلال توضيح النصوص القانونية أو تكوين المستخدمين" (المشارك CAC6).

"أعتقد أن تقييم المخاطر هو أحد أهم العناصر التي يمكن لمحافظ الحسابات إدخالها إلى القطاع العام، الهيئات العمومية بشكل عام تكون في الصف الأول للتصدي للأزمات المختلفة وهو ما رأيناه مثلا خلال جائحة كوفيد 19، طبيعة عملية التدقيق تسمح بتحليل عميق لأنشطة المؤسسة وأين تصرف أموالها، يمكن بالتأكيد الاعتماد على ملاحظات محافظ الحسابات لتقييم المخاطر المختلفة، فهو خبير متمكن، ونظرته المكتسبة على مر السنوات من القطاع الاقتصادي ستكون دون شك نافعة في هذه النقطة" (المشارك CAC9).

"أنا أؤكد أن مهمة التدقيق في المؤسسات التي تستهلك الثروة أهم وأنبئ من مهمة التدقيق في المؤسسات التي تولد الثروة، فإذا أخذنا مثلا مؤسسة اقتصادية... الأمر يتعلق هنا بجملة من الأشخاص يقومون بخلق الثروة وعلى الأقل هم يسددون الضرائب ويمولون الخزينة... التدقيق لا يكون قاسيا وحادا مثل التدقيق على مستوى بلدية تستهلك الثروة، فالبلدية ليس لديها شيء تنتجه خصوصا في الجزائر، مهمة محافظ الحسابات إذن في القطاع العام سوف تساهم في الحد من التكاليف لأن هذه المؤسسات تنجح عندما تحد من تكاليفها، فهي ليست لديها رقم أعمال أو ربح، ففي الدول الأنجلوساكسونية أصل المدقق أن يقوم بالتدقيق في القطاع العام وهو أمر طبيعي جدا لأنها هي التي تستهلك الثروة والجهة التي تستهلك الثروة هي التي يجب إحكام الرقابة عليها لأن أساس تمويلها هو إعانات ومخصصات الدولة، وربما هنا يتم خلق ثروة بطريقة غير مباشرة لما يقدم خدمة عامة" (المشارك CAC12).

من جهة أخرى، فقد عبّر بعض المشاركين في الدراسة بشكل مباشر أو غير مباشر عن اعتقادهم بأن مهمة المدققين الخارجيين المستقلين تتكامل مع تصوّر التسيير العمومي الجديد في الجزائر، وذلك من خلال ربط عملية التدقيق بالعقلية الاقتصادية للمدققين، والتي تتلاءم مع صورة الهيئة العمومية المثالية القادرة على تمويل نشاطاتها ومحاكاة منظمات الأعمال، ومن أمثلة هذه المشاركات ما يلي:

"مشاكل تمويل الهيئات العمومية لا تتلخص في صعوبة الوصول إلى الموارد، فالهيئات العمومية لديها أحيانا طرق خاصة لتوليد مصادر للتمويل في حد ذاتها، واستعمال هذه الطرق يعتمد على جودة تسييرها، والمصادقة على الحسابات تسمح بدعم أدوات التسيير والتحليل وأدوات السيطرة على عمليات الهيئة العمومية، وتحسين هذه الأدوات هو وسيلة ملائمة وقوية لوضع الهيئة في وضعية تسمح بجعل حساباتها قابلة للمصادقة، لأنه في النهاية يمكن القول أن محافظ الحسابات من خلال امتلاكه لمتطلبات دنيا يطلبها ليقوم بعملية التدقيق ويصادق

على الحسابات فهو يدفع بالإدارة إلى جمع الأدوات الهامة والإمكانيات والعمليات التي تسمح له بذلك، ما يخدم جودة التسيير والاستغلال الأمثل لمصادر التمويل الممكنة" (المشارك CAC11).

"عندما يدقق محافظ الحسابات عدة مؤسسات بعضها تنتمي إلى القطاع العام والبعض الآخر ذات طابع اقتصادي فهو لا إراديا سيقوم بنوع من المقارنة... بنموذج مثالي يحمله في ذهنه ناتج عن تعامله مع المؤسسات الاقتصادية الهادفة للربح، والتي تسعى إلى تطبيق أحسن نماذج التسيير... وبالتالي الهيئة العمومية التي تخضع للتدقيق يعطيها ملاحظات ويشير لنقائص يمكن للأجهزة الأخرى للتدقيق الحكومي أن لا تنتبه لها، لأنه ليس لديها تلك النظرة للمؤسسة التي هدفها ربحي أو المؤسسة التي تمول نفسها بنفسها، وهو أحد أهداف إصلاحات القطاع العام بالنسبة للهيئات العمومية حيث من المستحسن في نظام التسيير الجديد أن تتمكن الهيئات العمومية من خلق مصادر للتمويل... أي أن محافظ الحسابات ينظر إلى أي هيئة عمومية على أنها مؤسسة قادرة على خلق الثروة هي الأخرى، ربما لا يوجد في القريب المنظور توجه في الجزائر لجعل الهيئات العمومية قادرة على خلق مداخيل لكن هذا يبقى الهدف الكبير للإصلاحات في مجال التسيير العمومي" (المشارك CAC7).

إضافة إلى ذلك، شرح لنا مدير المؤسسة الاستشفائية ذات الطابع الخاص عين أزال هذه النقطة من خلال وصفه لطريقة التسيير الجديدة للمستشفى مقارنة بالهيئات العمومية الأخرى، وذلك كما يلي:

"الإصلاحات خلقت شكلا جديدا للهيئات العمومية متمثلة في المؤسسات العمومية ذات الطابع الخاص... والخصوصية هنا متعلقة بالتسيير... لدي مرونة في التسيير لأنني في حالة التعرض للمساءلة أقول بأنني لست خاضعا لقوانين المحاسبة العمومية التقليدية... القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية سيغير طريقة التمويل لئتم تمويلنا حسب الأهداف، فالميزانية الكلاسيكية سوف تزول وهي تعتمد على تنفيذ الميزانية فقط، أما الآن فسيتم وضع أهداف قابلة للقياس، وهذا هو أحد الأهداف التي نريد تحقيقها، يجب أن نركز على جعل الأهداف قابلة للقياس وحسب هذه الأهداف سنقوم بطلب الميزانيات، وفي نهاية السنة ستتم محاسبتك، وهو أمر ضروري نظرا لضخامة المبالغ حيث توجد مؤسسات تتجاوز قيمة ميزانياتها مليار دينار جزائري" (المشارك D2).

أخيرا، أردنا أن نختم الموضوع المتعلق بسؤال الدراسة الثالث، والذي يتمحور حول القيمة المضافة الممكنة لإدخال المدققين الخارجيين المستقلين إلى القطاع العام، بالمشاركات الواردة من صنف المدققين أساسا والمشاركين الآخرين بشكل جد محدود (مشارك واحد)، والتي تتعلق بحدود تخصص ومنفعة المدقق،

حيث تضمن هذا الرمز العديد من التأكيدات بخصوص محدودية دور المدقق، وأن التوقعات بأن وجوده سيحل مشاكل معينة خارجة أصلاً عن مهمته، أو أنه سيساهم في بعض الأمور بشكل مبالغ فيه، وقد وردت هذه الإجابات في بيانات المقابلات على الرغم من عدم طرحنا لسؤال مباشر حول الموضوع، حيث كانت في الغالب ردة فعل لحديث الطالبة عن المساهمة الممكنة للمدقق في الهيئات العمومية، ومن أهم الأمثلة على هذه النقاط نذكر ما يلي:

" مهمة محافظ الحسابات هي مهمة قانونية، ويجب تفرقتها عن مهمة المدقق عامة التي قد تكون تعاقدية، ما يمكننا توقعه منه هو ما سيرد في التنظيمات المتعلقة بمهمته و فقط" (المشارك CAC6).

" حسب ما ورد في قانون الصحة فإن المؤسسات الصحية ستبدأ بالتعاقد مع محافظي الحسابات... ماذا سيفعل محافظ الحسابات في المستشفى الجامعي إذا لم تكن مطبقة لديه المحاسبة المالية؟ محافظ الحسابات لن يفحص المحاسبة الموازناتية بل سيهتم بالمحاسبة المالية المبنية إما على النظام المحاسبي المالي أو على المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام IPSAS" (المشارك CAC3).

" صحيح أن تعيين محافظي الحسابات ملائم في هذا السياق لكن مهمة محافظ الحسابات هي مهمة بعدية... إذا كان التسيير سيئاً فمحافظ الحسابات سيعلمني بأن الأمور لا تسير على ما يرام وأنا لا أحتاج إلى هذه المعلومة في هذه المرحلة بل أحتاج كمسير إلى نظم التسيير السليم ووضع نظام داخلي مضبوط" (المشارك CAC4).

" كخريج تخصص محاسبة وتدقيق لدي فهم بأن عمليات التدقيق التي يقوم بها محافظو الحسابات لا تعني الضمان التام بمصداقية القوائم المالية ولكن يتم استعمال عبارة خاصة في هذا الموضوع وهي عبارة "ضمان معقول" بأنه لا توجد أي اختلالات "جوهرية"، وهنا نركز على عبارة معقول وعلى عبارة جوهرية، الأمر يرجع أولاً إلى حكم المدقق على أهمية الاختلالات أولاً ثم إلى تقديره لكفاية الأدلة التي جمعها، التدقيق هنا ينصب على امتلاك الهيئات المعنية لأنظمة الرقابة الداخلية الكافية لإصدار معلومة موثوقة وأيضاً في المقاربات الحديثة على التحكم في المخاطر المرتبطة بأنشطة هذه الهيئات، وبهذا فإن التدقيق ليس غاية في حد ذاته بل هو أداة من أدوات التسيير والرقابة" (المشارك CP6).

من خلال ما ناقشناه ضمن هذا الجزء من الدراسة، يمكن النظر إلى القيمة المضافة التي قد يقدمها المدققون الخارجيون المستقلون للهيئات العمومية من زاوية تقسيمها إلى صنفين مختلفين، صنف يتعلق

بمنافع يمكن لأي هيئة تدقيق حكومي خارجية تقديمها إذا أوكل إليها نفس الدور، وصنف آخر يمكن القول بأنه حصري للمدققين الخارجيين المستقلين بصفتهم مهنيين مستقلين. وفي كل الأحوال، فإن العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية لا يمكن تصورها خارج نطاق تأطيرها القانوني الذي ينبغي أن يراعي المشاكل الممكنة في البيئة الجزائرية والترتيبات الأكثر ملاءمة، وهو ما دفعنا لتخصيص السؤال الأخير من هذه الأطروحة لمعالجة هذا الموضوع.

#### 4.2. السؤال الرابع للدراسة

إن القضايا المتعلقة بتنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية ترتبط أساسا بالقوانين والتنظيمات التي يضعها المشرع، والتي عادة ما يتم استيرادها من تجارب دول أثبتت نجاعتها فيها، وعلى رأسها التجربة الفرنسية، إلا أننا أردنا أن تشمل دراستنا على جزء نستقصي فيه المشاكل الممكنة للجانب الميداني لهذه العلاقة والطرق الأنسب لتنظيمها حسب المشاركين في الدراسة بغض النظر عما يرد في القوانين والتنظيمات، ولهذا فقد قمنا في مقدمة الأطروحة بطرح السؤال الرابع للدراسة على الشكل التالي:

ما الطرق الأنسب لتنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية وتجاوز مشاكل التطبيق بما يلائم البيئة الجزائرية؟

في الحقيقة فإن أغلب المشاركات التي وردت حول هذا الموضوع في بيانات الدراسة لم تكن نتيجة لأسئلة مباشرة حول جوانبه المختلفة، بل إن المشاركين أبدوا مباشرة قلقهم اتجاه المشاكل الممكنة والقضايا التي إما تتواجد حاليا سواء في مهنة التدقيق في الجزائر أو في بيئة الهيئات العمومية، أو يتوقعون ظهورها بمجرد البدء في تطبيق الإصلاحات على نطاق واسع، وقد تفرّع موضوع سؤال الدراسة الرابع إلى ثلاثة مواضيع فرعية يتفرّع كل منها بدوره إلى أربعة رموز نتج عنها 419 مقطعا مرمزا كما هو موضح في الجدول 30.

#### جدول 30. المواضيع الفرعية لسؤال الدراسة الرابع

الموضوع الفرعي	نسبة الرموز الظاهرة إلى إجمالي رموز سؤال الدراسة الرابع
إشكالات تنظيم عملية التدقيق وتفعيلها	35 %
إشكالات بيئة التدقيق الحكومي	34.6 %
الترتيبات الملائمة للبيئة الجزائرية	30.4 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج MAXQDA نسخة 18.0.3

يظهر لنا من خلال الجدول 30 التوزيع المتقارب والمتوازن للمقاطع المرمزة الخاصة بموضوع سؤال الدراسة الرابع بين المواضيع الفرعية الثلاث، حيث قسمنا نتائج هذا الجزء من البيانات إلى موضوعين فرعيين يناقشان الإشكالات الممكنة، وموضوع فرعي أخير يتناول الترتيبات الملائمة للبيئة الجزائرية. نتطرق فيما يأتي لتفاصيل كل منها.

#### 1.4.2. إشكالات تنظيم عملية التدقيق وتفعيلها

قمنا بتضمين الموضوع الفرعي "إشكالات تنظيم عملية التدقيق وتفعيلها" أربعة رموز تتعلق بمشكلات من المتوقع أن تؤثر على تنظيم وتفعيل عملية التدقيق في إطار العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية، وقد وردت مشاركات متباينة نوعا ما ضمن هذه الرموز تمحور بعضها حول المشاكل الحالية لمهنة التدقيق، والتي من شأنها أن تنتقل إلى القطاع العام أيضا وتؤثر دون شك على مهام التدقيق، فيما تحدث بعض المشاركين عن الجانب المادي لتنظيم هذه المهام. يوضح الجدول 31 الرموز المتضمنة في هذا الموضوع الفرعي والتي بلغ عدد مقاطعها المرمزة 147 مقطعا.

#### جدول 31. رموز الموضوع الفرعي إشكالات تنظيم عملية التدقيق وتفعيلها

الرمز	نسبة الرموز الظاهرة إلى إجمالي رموز الموضوع الفرعي
التجاوزات الأخلاقية للمدقق	19.04 %
إنفصال عملية التدقيق عن أهدافها	34.69 %
تكاليف الانتقال	06.82 %
تأثير طريقة تعيين المدقق	39.45 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج MAXQDA نسخة 18.0.3

يتبين لنا من خلال الجدول 31 أن الرموز داخل هذا الموضوع الفرعي قد أخذت طابعا متنوعا نوعا ما من حيث طبيعة المشكلات المتوقعة، مع تركيز المشاركين من حيث عدد المقاطع المرمزة على قضية الانفصال وتأثير طريقة تعيين المدقق. نعرض فيما يلي هذه الرموز بالتفصيل.

بداية، فإن قضية التجاوزات الأخلاقية للمدققين قد وردت في بيانات المقابلات باحتشام نوعا ما بسبب عدم ورود سؤال مباشر حولها من جهة، وحساسية الموضوع من جهة أخرى، حيث يتردد أغلب المشاركين في الاسترسال في الموضوع بسبب علمهم بتسجيل المقابلة، وقد قمنا بحذف فقرتين من بيانات المقابلات حول هذا الموضوع بطلب أحد المشاركين من صنف المدققين الخارجيين المستقلين بعد أن اتصل بنا وغير رأيه حول قبوله لورودهما في مقابلته. وتتعلق بعض هذه التجاوزات بغياب الاستقلالية وتغليب المصلحة

الشخصية لدى مجموعة من المدققين، ما يعكس خلافا عميقا في تنظيم عملية التدقيق تنتج عنه وضعية يجد فيها المدقق نفسه دون استقلالية، إلا أن الأمر قد يتعلق أيضا بممارسات تعسفية من المدققين، ومن أمثلة ذلك نذكر:

"نجد في الواقع أن أغلب محافظي الحسابات لا يقومون برفض المصادقة على الحسابات خلال العهدة الأولى لضمان إعادة التعاقد معه، وإذا حدث وأن قدم مدقق تقريراً غير نظيف فإن ذلك يكون في العهدة الثانية لأنه يكون من غير الممكن تجديد عقده في كل الأحوال في هذه الحالة" (المشارك CAC5).

"يوجد بعض محافظي الحسابات قاموا بإيذاء أشخاص، يوجد أشخاص خسروا عملهم وشخص أعرفه أصيب بأمراض بسبب المشاكل التي أثارها محافظ الحسابات وأحيانا يتعلق الأمر بالبحث عن امتيازات معينة، وعندما لا يتحصل عليها يقوم بتقديم تقرير غير نظيف... صحيح كان هناك خطأ لكن تم تصحيحه بسرعة... لكن تم تكبير الموضوع من طرف محافظ الحسابات ووصل الأمر بالاتهام بالتحويل غير القانوني للأموال إلى الخارج، رغم أن الخطأ بالدرجة الأولى كان خطأ البنك، واستمر التحقيق سنوات أصيب خلالها المسير بمرض السكري بسبب الضغوط الكبيرة" (المشارك CAC3).

زيادة على ذلك، نجد أن بعض المهنيين يقعون في حالات التنافي التي نص القانون المنظم للمهنة صراحة عليها، وهو أمر أثاره حتى مشاركون خارج صنف المدققين، ومثال على ذلك ما يلي:

"ميدانيا محافظو الحسابات يقدمون خدمات مختلفة بما فيها تلك التي تدخل في حالات التنافي التي نص عليها القانون، حتى المسك المحاسبي الذي لا يحق له القيام به بالتوازي مع تعيينه كمحافظ الحسابات لنفس المؤسسة، لكن للأسف توجد العديد من المؤسسات وشاهدنا ذلك بأعيننا يأتيك أصحابها قاصدين خدماتك معتقدين أنك ستكون محافظ الحسابات وستكون أيضا محاسبا... العديد يقومون بذلك، فهو الذي يمسك المحاسبة وهو الذي يقوم بالتصريحات الجبائية وشبه الجبائية، ويقوم بإعداد القوائم المالية ثم يقوم بإعداد تقرير التدقيق، لكن في الحقيقة لا يتم إعلام الزبون بذلك، بل يعمل بشكل يظهر فيه بأن أحد موظفي المؤسسة يقوم بالمسك المحاسبي، بينما رسميا محافظ الحسابات يقوم فقط بمهمة التدقيق" (المشارك CAC7).

"محافظ الحسابات يعمل مع الشركات الكبيرة التي يستطيع معها أن يحصل على أتعاب في شكل نسب مئوية حسب الاتفاق، سبق لي وأن شهدت عندما كنت في تربص في إطار الحصول على شهادة الماستر في مكتب محافظ حسابات على معاملة مع شركة خاصة..."

كان محافظ الحسابات يعطي ختمه لمسير الشركة ليمضي به ما يشاء من أوراق" (المشارك D1).

من ناحية أخرى، عبّر العديد من المشاركين من صنف المدققين عن وجود منافسة غير شريفة في سوق التدقيق في الجزائر، كما عبّر أحد المشاركين من صنف المحاسبين العموميين عن نظرتهم السلبية لمهنة التدقيق في ذات السياق، إذ يوجد بعض المهنيين الذين يقومون بممارسات غير أخلاقية تفسد على غيرهم فرصة الحصول على مهام تدقيق، وهو أمر نوضحه بشكل أفضل في استعراضنا للرموز المتعلقة بتأثير طرق تعيين المدقق، وفي هذا المجال نذكر المشاركتين التاليتين:

"لا أستطيع إنكار وجود منافسة على مهام التدقيق نتج عنها بعض التجاوزات في تقديم العروض بأسعار جد منخفضة من قبل بعض المهنيين، عموماً الأمور ليست على ما يرام وأعرف بعض المهنيين المتمكنين الذين انسحبوا من سوق التدقيق ويكتفون الآن بمهام المسك المحاسبي وبعض الوظائف الأخرى تجنباً لهذه الاختلالات" (المشارك CAC9).

"محافظ الحسابات هو مهني خبير في مجال التدقيق، ما أعرف عنه هو أنها مهنة محتكرة، هذه المهن التي لديها منظمات مهنية تسعى لغلق المجال أمام الأجيال الجديدة الراغبة في الالتحاق بالمهنة، فالقانون الخاص بتأهيل المهنيين الجدد لم يبدأ تطبيقه رغم صدوره قبل 11 عاماً، أعتقد أنه يجب على الدولة التدخل لحل هذا المشكل ومنع احتكار المهنة، هذا الأمر يجعلني أشكك في نزاهة محافظي الحسابات بالتأكيد، فالمهنة التي من المفروض أن هدفها حماية القانون أصبحت عرضة لاختراقات قانونية" (المشارك CP4).

من زاوية أخرى، فإن إحدى تداعيات هذه الظواهر -وربما نتيجة لعوامل أخرى- تتمثل في تقديم بعض المشاركين في الدراسة لوصف عمليات التدقيق التي يقودها المدققون الخارجيون المستقلون حالياً، أو التي يُنتظر أن يقوموا بها في القطاع العام، بأنها قد تكون سطحية ولا تتوافق مع الأهداف المسطرة لعملية التدقيق أساساً، وهو ما يتطابق مع وصف ظاهرة الانفصال التي ناقشناها في الفصل الثالث من هذه الأطروحة، وعند مراجعتنا لبيانات المقابلات، تبين لنا أن المشارك CP4 من صنف المحاسبين العموميين هو أكثر مشارك قدّم وصفاً دقيقاً للظاهرة من وجهة نظر استشرافية بناء على تجاربه السابقة مع إصلاحات القطاع العام، وذلك من خلال المشاركة التي نعرضها في ما يلي إلى جانب مشاركات مدققين خارجيين مستقلين في ذات السياق:

"لا أظن أن خبراء بحجم محافظي الحسابات سيصعب عليهم التأقلم مع الهيئات العمومية، لكني أريد أن أحلل مفهوم التأقلم في سؤالك، هل يكفي أن يقوم محافظ الحسابات بعملية التدقيق بكل سلاسة لنقول أنه تأقلم؟ يجب أن تكون طموحاتنا أكبر من هذا، فمحافظ الحسابات الذي يعمل الآن في القطاع الاقتصادي متأقلم بشكل جيد مع المؤسسات التي يدققها، لكن عمليات التدقيق التي تتم بعيدة كل البعد عن معايير الجودة، لأننا لا نهتم أصلا بمفهوم جودة التدقيق في الجزائر، تذهب إلى شركة ما فتجد المحاسب ومحافظ الحسابات تجمعهما علاقة جد مقربة ويتناولان الغداء معا، هذه الأمور غير احترافية على الإطلاق وتدل على سطحية عملية التدقيق وانعدام استقلالية المدقق، نحن إذا أمام مشكلة إدخال إصلاحات سطحية إلى القطاع العام، لماذا أعين محافظي الحسابات في الهيئات العمومية؟ لأن هذا ما تفعله البلدان المتقدمة... هذه قضية تقليد إذا وليس قضية إصلاح، فمعنى التأقلم يجب أن يكون أعمق بمعنى أن محافظ الحسابات يستوعب مهمته ويسعى إلى توفير الشروط الضرورية لنجاحها ويمتلك الكفاءة والاستقلالية اللازمة لتحقيق أهدافها، هنا فجوابي سيكون لا، ليس لأنه يفقد الإمكانيات، ولكن أن طبيعة البيئة الجزائرية هي هكذا، نحن نفتقد للاحترافية في العمل" (المشارك CP4).

"يوجد العديد من محافظي الحسابات الذين ينشطون في ولايات صغيرة حيث لا يوجد نسيج اقتصادي هام ولا توجد شركات تعتمد بشكل جدي على محافظ الحسابات، فتجد أن مستواهم مازال نظريا من الدرجة الأولى... ويرجع ذلك إلى اعتمادهم الكبير على المعارف النظرية وعدم حضور الدورات التكوينية والملتقيات وعدم التعامل مع شركات كبرى تسمح لهم بالتمرن مع محافظي حسابات آخرين للاستفادة من خبراتهم، فيجدون أنفسهم يقومون بنفس العمليات ويبدون نفس الآراء ويقدمون نفس التقرير مع تغيير التاريخ ومعلومات الشركة المدققة فقط" (المشارك CAC1).

"مهمة التدقيق القانوني كما هي موصوفة في القانون الجزائري وفي معايير التدقيق يمكن تطبيقها على المؤسسات الجزائرية لكن لا أحد يعمل هكذا، على سبيل المثال عندما أتوجه إلى مؤسسة معينة فأنا لا أجد دائما أن إجراءات نظام الرقابة الداخلية مكتوبة، ولكن عندما أحاور الأطراف المختلفة أكتشف وجودها... العديد من الحاصلين الجدد على الاعتمادات تكوينهم ضعيف عموما، لهذا فعمليات التدقيق واقعا هي عمليات سطحية يتم من خلالها الاطلاع على الحسابات وفحصها دون الاهتمام بالأمور العميقة، وتقارير التدقيق تعكس ذلك، أحيانا بمجرد النظر إلى تقرير المدقق تستطيع استنتاج مدى سطحية عملية التدقيق التي قام بها" (المشارك CAC5).

عند محاولة التعمق في هذه الظاهرة، تبين لنا أن لديها بعداً آخر يتجسد في استسلام المدققين للضغوطات المختلفة التي يواجهونها خلال مهامهم، ويتجسد ذلك من خلال تعبيرهم عن صعوبة رفع تحفظات في تقاريرهم، حيث أن الرأي غير النظيف للمدقق يتم النظر إليه بشكل سلبي في البيئة الجزائرية وقد تتم المبالغة في تفسير تبعاته، كما أن علاقة المدقق بالزبون تتأثر بشكل كبير بما قد يهدد سمعته، ومن أمثلة هذه المشاركات نذكر ما يلي:

"لا أستطيع تقديم تحفظات في تقارير التدقيق، إذا وضعت تحفظات يجب أن أتبع مجموعة من الإجراءات القانونية التي قد تصل إلى إبلاغ وكيل الجمهورية، وأنا لا أريد أن أبلغ هذه المراحل، ولا أريد الدخول في دوامة النظام القضائي، ربما حتى أن وكيل الجمهورية لن يفهم محتوى التقرير وقد يرسل الأجهزة الأمنية لفتح تحقيق وتبدأ الأمور بالتعقيد وينظر الأطراف في المؤسسة بأن محافظ الحسابات هو الذي تسبب لهم بالمشاكل بينما هم لم يفعلوا شيئاً... لم يسبق لي في مسيرتي أن وضعت تقريراً بتحفظ... حتى المسؤولين على المستوى الأعلى في حالة التقرير غير النظيف سيهولون الأمر، وقد يستعمل الأمر حتى في تصفية حسابات" (المشارك CAC3).

"لا نقوم بوضع تحفظات عادة ولا نرفض المصادقة على الحسابات، أنا فقط أرفع ملاحظات، فأنا أعلم أن التجاوزات التي وجدتها ليست ذات طابع خطر أو ناتجة عن نية خبيثة، كما أنني أحرص على حسن العلاقة مع الزبون وغالبية المؤسسات تعتبر رفض المصادقة أو وضع تحفظات أمراً خطيراً قد يؤثر على علاقتي المستقبلية معها" (المشارك CAC8).

من جهة أخرى، فإن إحدى المواضيع التي تطرق لها المشاركون في الدراسة والتي قد تشكل عائقاً أمام الانتقال إلى نظام تدقيق حكومي جديد يصادق فيه المدققون الخارجيون المستقلون على حسابات الهيئات بشكل دوري هو موضوع تمويل عمليات التدقيق هذه وتكاليف الانتقال، وهنا طرح المشاركون قضية الموازنة بين المنافع الممكنة لهذه العمليات وتكلفتها المتوقعة، ويمكن تقديم المشاركات التالية كمثال على هذه النقطة:

"هل تعيين محافظي الحسابات لتدقيق الهيئات العمومية أمر صائب؟ هنا يجب أن نتحدث عن تحقيق المنفعة من وراء هذا التدقيق، وهي أمر لن يأتي إلا إذا جاء لنا محافظو الحسابات بقيمة مضافة... يجب على الدولة اختيار الهيئات التي تتركز فيها النفقات العمومية بشكل مكثف لأن عملية التدقيق تبقى معاملة اقتصادية نأخذ فيها بعين الاعتبار العلاقة بين التكلفة والمنفعة" (المشارك CAC10).

"توجد كذلك قضية التكاليف والتي لا تتعلق فقط بأتعاب المدقق بل أيضا بتكاليف وضع نظام للرقابة الداخلية ومصاريف تكوين المستخدمين، يجب دائما أن ننظر إلى هذا الأمر من زاوية المنفعة مقابل التكلفة، وهنا نحن نتحدث عن تكلفة المعلومة الموثوقة، علما أن تكلفة البقاء في معلومات غير موثوقة تبقى كبيرة لكنها غير قابلة للتكثير... بالنسبة لتكلفة الإصلاحات إذا نظرنا بشكل عام إلى قطاعات مثل الصحة والجماعات المحلية والتي توجد مشاريع جدية لجعلها قادرة على توليد المداخيل بنفسها، فإن مصداقية الحسابات فيها ستأخذ بعدا محوريا بصفتها جزءا من مشروع كبير يهدف إلى التغيير من طبيعتها غير المذرة للأرباح، وهنا يمكن للدولة استعادة تكلفة عملية التدقيق من خلال هذه الموارد الجديدة" (المشارك CAC11).

"كلما كان هناك مشروع إصلاحات تطرح لدينا قضية التكلفة، نعم أوافق الرأي القائل بأن إدخال عمليات التدقيق المالي إلى الهيئات العمومية سيكون مكلفا... الأمر هنا يستدعي التفكير الجيد والتروي لأنه لا يمكن الحكم على هذه التكاليف بأنها باهظة ولا تستحق المحاولة و فقط، يجب أن نفكر أيضا في قضية أن عدم وجود أنظمة مماثلة في القطاع العام في الجزائر يكلفنا سنويا ملايين الدينارات من نواتج سوء التسيير وغياب الرقابة وحتى صور الفساد، وحتى في حالة عدم وجود هذه المظاهر، يوجد غياب واضح لفعالية المشاريع العمومية وهنا يمكن أن تساعد عمليات التدقيق على الحد من هذه المظاهر، لهذا أظن أنه يجب أن نترث ونقوم بدراسات جدوى وننتهج منهجا علميا أمام هذه الخيارات" (المشارك CP6).

زيادة على ذلك، فقد توضح لنا خلال جميع المقابلات مع المدققين الخارجيين المستقلين بدون استثناء أن هناك إشكالية حالية تتعلق بتأثير طريقة تعيين المدققين في الجزائر على عمليات التدقيق، حيث توجد حسب المشاركين تجاوزات ومنافسة غير عادلة واحتكار للسوق وممارسات غير أخلاقية من طرف كل من المدققين والزبائن، وهنا كان رأي أغلب المشاركين يدور حول اعتماد طرق أخرى لتعيين المدقق في القطاع العام لتجنب الوقوع في ذات المشكل، ومن هذه المشاركات نذكر:

"في القطاع الخاص لا توجد قوانين تماثل قانون الصفقات العمومية المطبق في القطاع العام، وتوجد العديد من التجاوزات المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات بسبب ذلك، كثيرا ما تلجأ المؤسسات إلى الاستشارة، ومن العادي أن يتلقى محافظ الحسابات اتصالا من مؤسسة معينة يعرفه أصحابها ويطلبون منه أن يتواصل مع مدققين اثنين آخرين لتقديم عروض شكلية وترسى المهمة في النهاية عليه بحكم العلاقة الشخصية بينه وبين الملاك، هكذا يتم العمل لعهدات متتالية لدى العديد من المؤسسات وهو أمر يخلو بشكل تام من الاستقلالية ما يؤثر

على جودة التدقيق، كما أنه ينفر المدققين من العمل بسبب عدم عدالة طريقة الاختيار" (المشارك CAC9).

"تسمح عملية اختيار محافظ الحسابات من خلال الاستشارة الانتقائية بتقديم عروض من طرف ثلاثة مدققين، غالباً ما يكون المدقق الذي يقع عليه الاختيار معروفاً مسبقاً، كذلك غالباً ما تكون شبكة التقييم موجهة وتكون المواعيد النهائية لإعداد ملف تقديم العروض قصيرة، مؤخراً قامت شركة وطنية لديها فروع في مختلف ولايات الوطن بمنح مهلة 15 يوماً لسحب وإيداع ملفات الترشح بما في ذلك دفتر الشروط الذي ينبغي من أجل الحصول عليه الانتقال إلى الجزائر العاصمة" (المشارك CAC3).

"أصبحت المؤسسات تقوم بإعداد دفتر شروط على المقاس، يعني كأنها قامت بإلغاء أو في بعض الحالات بتهميش محافظي الحسابات الذين هم ليسوا خبراء محاسبين" (المشارك CAC1).

على الرغم من ذلك، فإن أحد المشاركين في الدراسة والذي يشغل منصب عضو في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أكد لنا أن الإشكالية الحقيقية ليست في طريقة التعيين أو في دفتر الشروط، ولكن في تغييب دور لجنة الرقابة على النوعية لدى المجلس الوطني للمحاسبة والتي من شأنها الحد من هذه المظاهر، وذلك كما يلي:

"بالنسبة لتعيين محافظ الحسابات في الجزائر فإن دفتر الشروط هي طريقة معتمدة في كل البلدان، والمشكلة المتعلقة بها ليست مرتبطة بطريقة التعيين بقدر ما هي متعلقة بغياب تفاعل دور لجنة الرقابة على الجودة الموجودة لدى المجلس الوطني للمحاسبة، هذه اللجنة والتي من المفروض أن تتكون من محافظي حسابات يتم اختيارهم من طرف المنظمة سوف توقف التجاوزات، فمحافظو الحسابات الذين يطلبون أتعاباً منخفضة لا تغطي مهمة التدقيق سيضطرون لتقديم خدمات ذات جودة منخفضة، لهذا فإن وجود هذه اللجنة وقيامها بالسهر على أن محافظ الحسابات يقوم بعمل كل الإجراءات الضرورية المنصوص عليها في مهمة التدقيق سيدفع بهم إلى تقديم أسعار معقولة وملائمة للمهمة" (المشارك CAC5).

في ذات السياق، فإن المشاركين في الدراسة قدموا مجموعة من التصورات أو الاقتراحات حول كيفية تعيين المدقق في الهيئات العمومية، وقد اشتركت الآراء التي تناولت هذه النقطة في التأكيد على مركزية تعيين المدقق وتجنب ترك الأمر بيد الإدارة، وكان من المشاركين من اقترح وضع هيئة خاصة لتعيين المدققين أو إسناد الأمر إلى مجلس المحاسبة، ومن أمثلة ذلك نذكر ما يلي:

تعيين محافظ الحسابات الأفضل أن يتم على المستوى المركزي، وأفضل حتى تعيين محافظي حسابات من خارج الولاية رغم أن ذلك سيرفع النفقات... أحد أفضل الطرق التي أقرتها لتعيين المدققين هي التعاون بين مجلس المحاسبة والمنظمة الوطنية لهذه المهنة ووضع قائمة مدققين مؤهلين من ضمن محافظي الحسابات وتعيينهم حسب رؤية مجلس المحاسبة في مهام يكون هو المشرف عليها، بحيث يتم احتواء الانحرافات تحت راية هذا الجهاز الدستوري الذي يتمتع باستقلالية لا بأس بها، ولا تنقصه إلا الإمكانيات البشرية للقيام بهذه المهام بنفسه" (المشارك CP4).

"بالنسبة لتعيين محافظي الحسابات أعتقد بأنه يمكن الاستعانة بهيئة مستقلة تقوم بتعيينهم للحفاظ على استقلاليتهم، وأعتقد أن مجلس المحاسبة جهاز مناسب لهذا الغرض فهي كهيئة رقابية مستقلة تتمتع بالصفة القضائية لها قوة أكبر قانونيا من أي طرف آخر، ربما وزارة المالية ليست مناسبة لهذا الغرض لأنها في حد ذاتها جزء من الحكومة، يمكن أيضا وضع دفتر شروط موحد لهذه الهيئات العمومية لتفادي توجيهه" (المشارك CP3).

"توجد بعض الاعتبارات التي يمكن أن تحسن من عمليات التدقيق هذه، مثلا إذا تم وضع مجلس المحاسبة كهيئة تشرف على العمليات التي يقوم بها محافظو الحسابات وتكليفه بمراجعة تقاريرهم وإجراءات تعيينهم وجودة عملياتهم، سيدفع هذا الأمر بالمدققين إلى تقديم أعمال أفضل" (المشارك CF3).

تجدر الإشارة هنا إلى أن الطريقة المتبناة في المؤسسات العمومية الاستشفائية ذات الطابع الخاص تتضمن اختيار مجلس الإدارة للمدقق، ثم اقتراحه على وزارتي المالية والصحة أين يتم تعيينه من خلال مرسوم مشترك بين هتين الأخيرتين بعد الموافقة على الاختيار، وهو ما يحاكي ما رأيناه في التجربة الفرنسية في الفصل الثالث من هذه الأطروحة، إلا أن ذلك لا يعني بالضرورة تعميم هذه الطريقة على مختلف أشكال الهيئات العمومية، وتتمثل طريقة التعيين في المؤسسة الاستشفائية العمومية ذات الطابع الخاص عين أزال فيما يأتي:

" يتم وضع إعلان للعروض حسب دفتر شروط تبعا لمجموعة من الشكليات القانونية، ثم يتم ترتيب محافظي الحسابات المشاركين حسب التتقيط الذي تحصل عليه كل عرض ضمن متطلبات دفتر الشروط، ومن ثم يتم جمع العروض كاملة مع التتقيط الذي تم منحه لكل عرض وإرسالها إلى وزارة الصحة، بحيث يحدّد التتقيط محافظ الحسابات الذي تم اختياره مبدئيا، وتقوم وزارة الصحة بالتنسيق مع وزارة المالية بتعيين محافظ الحسابات تبعا لذلك من خلال قرار مشترك بين الوزارتين بالموافقة على المدقق الذي تم اختياره" (المشارك CAC4).

تناولنا من خلال ما سبق رؤية استشرافية لمختلف المشكلات المتوقعة في العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين الجزائريين والهيئات العمومية والمتعلقة بتنظيم عملية التدقيق وتفعيلها، حيث شملت النتائج التجاوزات الأخلاقية للمدققين وانفصال عملية التدقيق عن أهدافها، بالإضافة إلى تكاليف الانتقال والتأثيرات المتعلقة بطريقة تعيين المدقق، إلا أن هذه النقاط ليست القضايا الوحيدة التي عبر المشاركون في الدراسة عن تخوفهم منها، حيث توجد قضايا أخرى يمكن ربطها بطبيعة بيئة التدقيق الحكومي في الجزائر، وهو ما نستعرضه في العنصر الموالي.

#### 2.4.2. إشكالات بيئة التدقيق الحكومي

على الرغم من أن عمليات التدقيق التي يقودها المدققون الخارجيون المستقلون لن تختلف في جوهرها باختلاف القطاع أو طبيعة النشاط، إلا أنه لا يمكن إنكار وجود تحديات خاصة بالقطاع العام أو بيئة التدقيق الحكومي ينبغي أخذها بعين الاعتبار إذا أردنا تقديم صورة شاملة وواقعية عن التفاعل الممكن بين الهيئات العمومية ومهنة التدقيق، وقد قمنا بجمع الرموز التي تضمنت مشكلات من هذا النوع داخل الموضوع الفرعي "إشكالات بيئة التدقيق الحكومي"، حيث تفرّع إلى ثلاثة رموز بـ145 مقطعا مرزما نوضح تفاصيلها من خلال الجدول 32.

#### جدول 32. رموز الموضوع الفرعي إشكالات بيئة التدقيق الحكومي

الرمز	نسبة الرموز الظاهرة إلى إجمالي رموز الموضوع الفرعي
تأثير تعقيد وتشعب وحجم الهيئات العمومية	46.22 %
غياب الوعي بمنفعة الشفافية المالية	22.75 %
فرضية الانتقال الشكلي إلى النظام المحاسبي الجديد	31.03 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج MAXQDA نسخة 18.0.3

يُبين الجدول 32 أن تأثير تعقيد وتشعب وحجم الهيئات العمومية هو الرمز الذي نال ما يقارب نصف المقاطع المرزمة ضمن الموضوع الفرعي إشكالات بيئة التدقيق الحكومي، ما يعكس وعي المشاركين لهذا الأمر كعائق حقيقي، فيما جاءت الرموز الأخرى بعدد متقارب للمقاطع المرزمة، نوضح مضمونها فيما يأتي.

عند الحديث عن القطاع العام، فإن المشاركين في الدراسة عبروا في أكثر من مناسبة عن أن الأمر يتعلق بنسيج مقعد ومتشعب من الهيئات العمومية، بعضها ذات حجم كبير ونفقات ضخمة، كما تحكمها نصوص قانونية خاصة ومتشعبة، ما يُنتظر أن يؤثر على المدققين بشكل أو بآخر أو يشكل لهم

صعوبات، إذ يجب عليهم مبدئياً استيعاب هذا التنظيم وهذه الخصائص، حتى يكون لمهمة التدقيق أبعاد أوسع تسمح لها بالتكامل مع أغراض أخرى كما رأينا في الجزء الخاص بمنفعة المدقق ضمن السؤال الثالث لهذه الدراسة، كما أشار بعض المشاركين إلى أن هذه الخصائص ستصعب من تطبيق الإصلاحات سواء على مستوى المحاسبة أو التدقيق الحكومي، ومن أمثلة هذه الآراء نذكر ما يأتي:

"يجب على المدقق أن يحيط بقوانين الوظيفة العمومية والصفقات العمومية والمالية العامة وكيفية تنظيم الولاية والبلدية ومختلف أشكال الهيئات العمومية والعلاقات بينها، والحالات الخاصة، وهي أمور معقدة وجديدة ولا يعقل القيام بعمليات تدقيق دون الفهم الكامل لها" (المشارك CF2).

"مثلا حالة ولاية ورقلة توجد مؤسسة صحية ومؤسسة للصحة الجوارية التابعة لها بتقرت مصنفة الثانية على مستوى الجزائر من حيث عدد المباني على مستوى الجزائر بـ 59 أو 60 بناية من عيادات صغيرة وكبيرة ومباني إدارية، كيف سيتم تقييم هذه المباني من أجل إدراجها في الميزانية؟ خاصة وأن هذه البناءات ليست جديدة" (المشارك DI).

"لدينا أيضا علاقات الارتباط بين الهيئات العمومية المختلفة، مثل علاقة البلدية بالولاية، وعلاقة المؤسسات الصحية ببعضها البعض داخل الوحدة الصحية الواحدة، وعلاقة الخدمات الجامعية برئاسة الجامعة مثلا، هذه الهيئات العمومية قد يكون من الأنسب أن تقدم حسابات مجمعة في ظل النظام المحاسبي المبني على الاستحقاق، وهنا ستظهر لنا تعقيدات في التطبيق والتنسيق، وتعقيدات في عمليات التدقيق التي ستكون ذات طابع واسع، وقد نحتاج إلى فريق تدقيق بدل المدقق الواحد" (المشارك CP6).

في ذات السياق، فإن لتعقيد وتشعب وحجم الهيئات العمومية حسب آراء المشاركين في الدراسة تداعيات أخرى على المدة الضرورية لتطبيق النظام المحاسبي على أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية، وهو الأمر الضروري لبدء عمليات التدقيق أساسا، ويرى أغلب المشاركين في الدراسة أنه يجب تخفيض سقف التوقعات فيما يخص تواريخ بدء التطبيق، والتروي وأخذ هذه الخصائص بعين الاعتبار، ومن أمثلة المشاركات في هذا الشأن نذكر ما يلي:

"حجم الأموال والمعدات والأصول الثابتة الموجودة في عهدة الهيئات العمومية سيعني أن تطبيق إصلاحات المحاسبة العمومية والتدقيق الحكومي ستستغرق وقتا طويلا ولا يمكن توقع أن يتم تطبيقها في سنة واحدة" (المشارك CAC4).

"يستحيل أن تبدأ الإصلاحات المحاسبية سنة 2023 في ظل هذه الظروف حتى ولو تم إصدار قانون المحاسبة العمومية، فستبقى هناك مشكلة التطبيق وتكوين الموارد البشرية، وسيطلب الأمر وقتا لتطبيق النصوص على أرض الواقع، فالجانب الميزانياتي أبسط من الجانب المحاسبي الذي يأخذ طابعا تقنيا مبنيا على مبادئ، ما يتطلب تكويننا وتحضيرا" (المشارك CF3).

"يجب أولا تطوير أنظمة الرقابة الداخلية في الهيئات العمومية... وهذا فقط في حد ذاته عمل جبار يتطلب وقتا طويلا ومجهودات كبيرة تشمل وضع تصور مبدئي ووضع خارطة طريق ضمن نسيج معقد من الهيئات العمومية" (المشارك CAC9).

تجدر الإشارة هنا إلى أن بعض المشاركين في الدراسة، ومنهم رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أشاروا إلى أن الطبيعة الممركزة للمحاسبة العمومية في الجزائر تعني أنه لا يمكن المصادقة على حسابات الدولة كما ورد في القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية دون تميم حسابات الجماعات المحلية، ويمكن اعتبار هذا الأمر أحد تبعات تعقيد العلاقات داخل القطاع العام، وذلك كما يأتي:

"عند الاطلاع على النصوص القانونية مثل الدستور الجزائري وقانون المحاسبة العمومية وحتى القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية... فكلها تتحدث عن مجلس المحاسبة وحاليا هو الجهاز الذي لديه صلاحيات التدقيق الخارجي والمصادقة على حسابات الدولة، ولكن المفارقة هو أنه للمصادقة على حسابات الدولة فالدولة لديها فروع، لديها ما نسميه بالتعداد (dénombrement) من خلال الوزارات والجماعات المحلية، وبالتالي عند التفكير في الأمر بعمق حتى نصادق على حسابات الدولة يجب أن نصادق على حسابات كل البلديات حتى تلك المتواجدة في أقصى التراب الوطني" (المشارك CAC12).

"يوجد في الحقيقة هرم للمحاسبين العموميين في الجزائر، يتكون في قاعدته من المحاسبين العموميين الثانويين أو ما يسمى بمحاسبى الوكالات المالية... يقوم هؤلاء بتركيز حساباتهم عند المستوى الثاني للهرم المتمثل في أمناء خزائن الولايات، وهؤلاء بدورهم يقومون بإرسال الحسابات إلى المحاسب المركزي الذي يجمعها مركزيا من مختلف الولايات. لا يمكن بأي حال من الأحوال تطبيق مبادئ الصدق والانتظام على حسابات الدولة دون فرضها على حسابات كل الهيئات العمومية الأخرى، تطبيق محاسبة الاستحقاق يبدأ على مستوى المحاسبين الثانويين ثم الرئيسيين ثم المحاسب المركزي" (المشارك CP3).

بالإضافة إلى ذلك، تبين لنا من خلال ما ورد في المقابلات أنه يوجد رأي قائل بأن الشفافية المالية وجودة المعلومات المحاسبية ليس لها معنى في القطاع العام، حيث قمنا بترميز هذه الآراء تحت الرمز

"غياب الوعي بمنفعة الشفافية المالية"، إذ يمكن أن تؤثر هذه الأفكار على عمل المدقق بشكل غير مباشر من خلال إحساسه بأن الخدمات التي يقدمها تخدم أغراضا مختلفة عما اعتاد تقديمه في منظمات الأعمال، ونذكر هنا المشاركات التالية على سبيل المثال:

"خدمة التدقيق في القطاع الاقتصادي تهدف إلى تقديم ضمان للمالكين، بالنسبة للقطاع العمومي لمن سيكون الضمان؟ هنا تصبح عملية التدقيق وكأنها عملية رقابة أكثر من أي شيء آخر، رقابة على الأموال العمومية" (المشارك CAC7).

"لا يوجد حماس لتطبيق النظام المحاسبي الجديد في القطاع العام ولا توجد همة للمساعدة في تنفيذه، والإشكال هنا من سيقراً القوائم المالية؟ من هم مستخدمو القوائم المالية؟ في الجزائر حتى في القطاع الاقتصادي ليس للقوائم المالية استخدامات واسعة... عندما تصدر الهيئات العمومية القوائم المالية من سيقوم بقراءتها؟ مبدئياً الدولة فقط" (المشارك CAC2).

"القوائم المالية في حد ذاتها لا أرى بأنه يوجد من سيقوم بتدقيقها في القطاع العام، فهي في القطاع الخاص يستفيد منها المستثمرون، أما في القطاع العام فلا أحد يستفيد منها. أعتقد بأن حساب التسيير كافي ويلخص كل ما جرى في المؤسسة" (المشارك ADM2).

أخيراً، ضمن الإشكالات المتعلقة ببيئة التدقيق الحكومي، برزت لدينا مشاركات تطرح فرضية للانتقال الشكلي إلى النظام المحاسبي الجديد، حيث يعتقد بعض المشاركين أن تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية في الجزائر سيأخذ طابعاً شكلياً فقط، مستندين إلى ما سبق وحدث - حسبهم - عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي سنة 2010، وهو ما سيؤثر دون شك على عمل المدققين، وتبقى هذه الفرضية ممكنة في ظل ما ناقشناه في عنصر انفصال عملية التدقيق عن أهدافها، ومن بين الحجج التي قدّمها المشاركون حول هذا الموضوع نذكر الآتي:

"الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الذي تم في الجزائر سنة 2010 لم يتم بشكل جيد، لأن المبادئ التي تم وضعها للانتقال لم تقم على أساس متين وتم فرضها بشكل قسري نوعاً ما... في حقيقة الأمر عند جمع المعطيات التي كانت في المخطط المحاسبي الوطني والمعطيات النظام المحاسبي المالي فهو مجرد تغيير في أرقام الحسابات، إنما في لب الموضوع، مثل تقييم الأصول والمراحل التي يجب أن تمر بها وأمور أخرى واردة في النظام المحاسبي المالي، كل هذه الأمور ميدانياً نحن لا نستخدمها، فالتحول في الجزائر حدث فقط في شكل تغيير أرقام الحسابات، وبقيت بنفس التقنيات التي كنا نعمل بها في ظل المخطط المحاسبي الوطني" (المشارك CAC4).

"عندما يتم وضع تاريخ معين والالتزام به لتطبيق الإصلاحات بغض النظر عن الجاهزية الميدانية، ويتم وضع نظام محاسبي وتقديمه للأعوان والمطالبة بتطبيقه فهذا أمر خاطئ، المحاسبة لا تسير هكذا، المحاسبة هي عبارة عن روح، وتغيير أرقام الحسابات لا يعني تغيير الفلسفة المحاسبية بل يجب على الإصلاحات أن تستهدف بعدا أعمق، لأن تغيير الأرقام ليس جوهر التحول من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق ومجرد تعيين محافظ الحسابات لن يقضي على إشكالات التحول" (المشارك CAC4).

"الأمر ليس بسيطا ويتطلب تحضيرات كبيرة من أجل توفير الحد الأدنى من الميكانيزمات الضرورية لوضع نظام محاسبة مالية على أساس الاستحقاق، وإلا فإن تعيين محافظي الحسابات للقيام بعمليات التدقيق في القطاع العام بشكله الحالي لا معنى لها، وسيحصل نفس الأمر الذي حدث عند تطبيق النظام المحاسبي المالي في القطاع الاقتصادي دون تحضير" (المشارك CAC1).

بناء على ما سبق، فإنه توجد مجموعة من الإشكالات المطروحة بشكل مسبق والتي أشار لها المشاركون في الدراسة كتداعيات لبيئة التدقيق الحكومي، منها ما يتعلق بالعدد الهام للهيئات العمومية وعلاقتها المعقدة وتشعباتها، والبعض الآخر يرتبط بالعقليات وغياب الوعي بأهمية الشفافية المالية وتحديات تغيير هذه الأفكار، كما تبقى إمكانية أن يكون هناك انتقال شكلي إلى النظام المحاسبي الجديد إحدى الهواجس التي قد تعكّر مهمة المدققين في الهيئات العمومية. وانطلاقا من هذه الإشكالات، نتناول في الموضوع الفرعي الأخير من سؤال الدراسة الرابع الترتيبات الملائمة للعلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في البيئة الجزائرية.

### 3.4.2. الترتيبات الملائمة للبيئة الجزائرية

سمحت لنا بيانات المقابلات التي قمنا بها بالوصول إلى مجموعة من التصورات أو المقترحات التي قدّمها المشاركون في الدراسة حول الترتيبات التي تلائم البيئة الجزائرية عند تنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية، وقد تباينت هذه المشاركات من التركيز على متطلبات المرحلة الانتقالية، إلى اعتبارات أخرى ذات طبيعة أكثر استدامة، وتوزعت الآراء الواردة ضمن الموضوع الفرعي "الترتيبات الملائمة للبيئة الجزائرية" على 127 مقطعا مرمزا ضمن أربعة رموز نوضحها من خلال الجدول

جدول 33. رموز الموضوع الفرعي الترتيبات الملائمة للبيئة الجزائرية

الرمز	نسبة الرموز الظاهرة إلى إجمالي رموز الموضوع الفرعي
الانتقال التدريجي والاستفادة من التجارب الأولى	14.96 %
صياغة الإصلاحات بما يلائم كل قطاع فرعي	41.73 %
تدخل المدقق غير ضروري في كل الهيئات العمومية	08.66 %
مكانة تدقيق الأداء	34.65 %

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج MAXQDA نسخة 18.0.3

يبين لنا من خلال الجدول 33 كيف أن المقاطع المرمزة للموضوع الفرعي "الترتيبات الملائمة للبيئة الجزائرية" تركزت في ضرورة صياغة الإصلاحات بما يلائم كل موضوع فرعي، بينما كان لمكانة تدقيق الأداء ما يقارب ثلث هذه المقاطع، في حين وردت مقاطع بقية الرموز الظاهرة في الجدول 33 بشكل أقل. نعرض فيما يأتي تفاصيل هذه الرموز.

بداية، اقترح العديد من المشاركين في الدراسة التشريع التدريجي للمصادقة على حسابات الهيئات العمومية، وهو ما يتوافق والمنهج الذي تتبعه الجزائر حاليا من خلال البدء بحسابات الدولة وإصلاح قطاع الصحة بشكل مستقل، كما ورد في المشاركات أنه يجب الاستفادة من تجارب المؤسسات الاستشفائية ذات الطابع الخاص ومن عمليات التدقيق الأولية المستقبلية لتحديد الصعوبات وتعديل التنظيمات، كما يمكن اختيار هيئات عمومية تجريبية لتركيز الجهود وخلق نماذج ناجحة تستفيد منها الهيئات الأخرى، ونوضح ذلك من خلال الأمثلة التالية:

"لتحديد خصوصيات عمليات التدقيق في القطاع العام يجب أولا فحص وتحديد المشاكل والمخاطر الخاصة بكل نوع من الهيئات العمومية، ويمكن القيام بذلك خلال عمليات التدقيق المبكرة التي ستتم برمجتها، فلا أتوقع أن تتم المصادقة على الحسابات دون تحفظات منذ أول سنة، ويمكن استعمال نتائج التدقيق لتعديل مهمة التدقيق لتشمل في السنوات الموالية التركيز على المخاطر المرتبطة بخصوصيات هذه الهيئات العمومية والتي تم التعرف عليها من خلال عمليات التدقيق الأولى، هكذا فقط يمكن خلق مهمة تدقيق ملائمة للبيئة الجزائرية" (المشارك CAC10).

"أعتقد بأن تعميم محاسبة الاستحقاق على الهيئات العمومية في الجزائر سيكون أمرا صعبا جدا، وسيكون فيه إشكالات كبيرة، إذا تم اختيار هيئات عمومية تجريبية فسيكون الأمر أفضل، لكنني لا أرى جدوى اختبار البرنامج الإصلاحية ميدانيا في ظل وجود المؤسسات الاستشفائية ذات الطابع الخاص وتجربتها الميدانية في تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق

والتعاقد مع محافظي الحسابات، من المفروض أن تتم الاستفادة من تجاربهم ونتائجهم واستخراج حوصلة منها على أساسها وضع خارطة طريق تطبق على المؤسسات الجديدة على هذه الإصلاحات، حيث تجد هذه المؤسسات أسسا متينة وواقعية للعمل بدل وضع الموظفين أمام الأمر الواقع" (المشارك CAC4).

"أعتقد أنه كان يجدر بالدولة اختيار مجموعة تجريبية من الهيئات بما يسهل التطبيق والتكوين والتقييم والتصحيح، تعيين محافظي حسابات أيضا للهيئات التجريبية فقط، ومن ثم الاستفادة من هذه الهيئات في تكوين مستخدمي الهيئات الأخرى، والاستفادة من محافظي الحسابات الذين عملوا في القطاع العام في تكوين زملائهم، وهكذا" (المشارك CF2).

زيادة على ذلك، فإن إجابات المشاركين الداخلة في نطاق الترتيبات الملائمة للبيئة الجزائرية بخصوص العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية قد أكدت في أغلبها على ضرورة صياغة الإصلاحات بما يلائم كل قطاع فرعي من القطاع العام، وذلك رغم اختلاف خلفيات المشاركين، إذ يرى العديد منهم أن لكل نوع من أنواع الهيئات العمومية خصوصيات تستدعي تكييف النظام المحاسبي أو عملية التدقيق من ناحية التنظيم، ونشير هنا إلى أنه في حالة المؤسسة الاستشفائية العمومية ذات الطابع الخاص عين أزال فإن المدقق يعدّ نفس التقارير التي اعتاد إعدادها في قطاع الأعمال (أنظر الملحقين 4 و5)، رغم أن بعض الإجراءات المطبقة في قطاع الأعمال قد لا يكون لها ضرورة أصلا في بعض الحالات، مثل ما ذكره المشاركون حول كون أجور العمال تابعة للتوظيف العمومي ومن غير الضروري أن يقدم المدقق تقريرا حول أعلى خمسة أجور في الهيئة العمومية مادام هذا أمرا يحدده قانون التوظيف العمومي ويخضع لرقابة المراقب المالي، ويمكن توضيح هذه النقطة أكثر من خلال المقاطع التالية:

"القطاع العام يتميز بالتعقيد والتنوع الكبير في الهيئات العمومية، إذا تحدثنا مثلا عن تدقيق مؤسسة جامعية وتدقيق إحدى الجماعات المحلية فإنه توجد بين هتين الهيئتين اختلافات جوهرية في النشاط ونظم الرقابة وتنظيم العمل، وبالتالي فإن نظرة المدقق لها سوف تختلف، النظرة الشائعة هي أن القطاع العام هو أحد القطاعات ذات الخصوصية مثل المؤسسات المالية أو المؤسسات الخدمية، لكن في الحقيقة هو عبارة عن مجموعة من القطاعات ذات خصوصيات مختلفة ومعقدة في كثير من الأحيان" (المشارك CAC10).

"بالنسبة لتقارير المدقق المتعلقة مثلا بالتعاقدات وبالأجور الأعلى في الشركة، فهي لن تكون نفسها في الهيئات العمومية، فيمكن أن يقتصر الأمر على تقرير المصادقة على الحسابات أو

قد يمتد إلى تقرير حول تعاقدات المؤسسة للتأكد من عدم تورط الإدارة في التعاقد مع أطراف لديها مصالح معها، وسيكون حسب التشريع الذي سيتم وضعه" (المشارك CAC1).

"لدى البلدية بصفقتها جزءا من الجماعات المحلية خصوصيات كثيرة متعلقة أولا بطبيعة النفقات... إن نشاط البلدية بشكله هذا يعني أن الرقابة عليها أو تدقيقها لا ينبغي أن يكون مثل غيرها من الهيئات العمومية، نحن نقدم خدمات مختلفة للمواطنين... يجب مراعاة مثل هذه الأمور عند صياغة القوانين" (المشارك D4).

في ذات السياق، ذهب عدد من المشاركين في الدراسة إلى التأكيد على أن تدخل المدققين الخارجيين المستقلين غير ضروري في كل الهيئات العمومية، حيث يجب أن تتناسب حسب هذا الرأي تكلفة عملية التدقيق مع الأموال الموكلة للهيئة أو المخاطر المالية الممكنة، وقد كان لمختلف أصناف المشاركين في الدراسة آراء متشابهة في هذا الخصوص، إذ يرون أن تدقيق القوائم المالية لكل الهيئات العمومية غير ممكن ميدانيا وغير مجد ولن يحقق المنفعة المرجوة، ومن أمثلة هذه الآراء نذكر:

"بطبيعة الحال أعتقد أنه يجب تدقيق القوائم المالية للهيئات العمومية في ظل تطبيق محاسبة الاستحقاق، لكنني لا أتصور أن يتم تدقيق كل الهيئات العمومية، يجب على الدولة اختيار الهيئات التي تتركز فيها النفقات العمومية بشكل مكثف لأن عملية التدقيق تبقى معاملة اقتصادية نأخذ فيها بعين الاعتبار العلاقة بين التكلفة والمنفعة" (المشارك CAC10).

"رأيت أن هذه الإصلاحات ستمس وحدات القطاع العام الأخرى ما عدا المؤسسات التربوية لأننا نحن لا نتعامل مع المراقب المالي، وقطاعنا له طابع خاص، وميزانياتها صغيرة فميزانيتنا مسطرة وأبوابها واضحة وبسيطة مثل باب أعباء الكهرباء والغاز والمياه... فعند تخصيص مبلغ معين لهذا الباب فهو واضح من أين جاء وإلى أين سيذهب، وكل شيء يتم تتبعه بالسجلات، وليس لدينا حالات استثنائية مثل المستشفيات مثلا" (المشارك CPI).

"لن توجد رقابة على الهيئات العمومية صغيرة الحجم، وأعتقد أن هذا منطقي، إذا كانت مؤسستي قيمة نفقاتها السنوية مليون دينار جزائري ومؤسسة أخرى نفقاتها السنوية 100 مليون دينار جزائري، أعتقد أنه من المنطقي تركيز الرقابة على المؤسسة ذات النفقات الأكبر" (المشارك D1).

أخيرا، وضمن الرؤية الممكنة لمستقبل العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في الجزائر، فقد لاحظنا أن المشاركين في الدراسة ركزوا بشكل مكثف على التدقيق المالي ومهمة المدقق في هذا الإطار، إلا أن التوجهات الدولية الحديثة للتدقيق الحكومي كما رأينا في الفصل الأول من هذه

الدراسة تركّز على إدخال تدقيق الأداء إلى الهيئات العمومية، وهو الأمر الذي ورد باحتشام في آراء المشاركين المبحوثين، حيث استخدمنا الرمز "مكانة تدقيق الأداء" لجمع المشاركات في هذا السياق، وبدى لنا أن القراءات الأولى للنصوص القانونية الصادرة لحد الآن تدل على أن الهيئات العمومية تقف على عتبة عصر قياس الأداء ومؤشراته، إلا أن الحديث عن تدقيق هذه الأمور لم يتبلور بعد لدى أغلب المشاركين، ومن أمثلة ذلك نذكر:

"الإصلاحات ستكون جيدة لأن المديرين لن يقتصر دورهم على كونهم أمرين بالصرف، سيتم وضع برامج عند طلب الاعتمادات بحيث يحدّد أهدافه وما هي النتائج المنتظرة، وفي نهاية السنة يكون لديه مؤشرات أداء تقيس أداءه. سيسمح هذا النظام للهيئات العمومية بتقديم تقارير حول أدائها إلى البرلمان" (المشارك CP3).

"هنا ينتهي عصر الرقابة التقليدية القانونية فقط على النفقات، بحيث تقتصر مهمة المسؤولين على تصريف النفقات وندخل في عصر يتم فيه محاسبة المسؤولين عن نجاعة الإنفاق مع منحهم مرونة في اتخاذ القرار، وسيتعين عليهم تقديم تقارير دورية حول الإنجازات التي قاموا بها ونسبة التقدم في البرامج المسطرة" (المشارك CF1).

"حتى الهيئات العمومية الأخرى والجماعات المحلية يجب أن يتم وضع أنظمة للمحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية والموازناتية فيها وهو أمر قادم في المستقبل، والهدف من هذه الإصلاحات هو إرساء مبادئ الرقابة على التسيير في القطاع العام وقياس الأداء، حتى الجماعات المحلية سيتم قياس أداء أنشطتها، من خلال معايير مختلفة وليس فقط المردودية، وسيتم إدخال مفاهيم الفعالية والاقتصاد، وهذه الأمور متعلقة بالتسيير العمومي" (المشارك CAC3).

قمنا في ذات السياق بطرح سؤال مباشر على المدققين الخارجيين المستقلين حول ما إذا كانوا يرون أنفسهم قادرين على القيام بمهام تدقيق الأداء في الهيئات العمومية، وقد اشتركت الإجابات في التأكيد على أن مهمة التدقيق التعاقدية ودراسات الجدوى التي تسند إلى المدققين بصفتهم خبراء تتضمن هذا النوع من الأعمال وهو غير جديد عليهم، غير أن تركيز المشاركين في هذه النقطة ركّز حسب رأينا على الأداء المالي، والذي لا يمثل إلا جزءا من مؤشرات الأداء الأخرى داخل الهيئات العمومية، حيث لم ترد مصطلحات الفعالية والكفاءة والاقتصاد التي ناقشناها في الفصل الأول من هذه الأطروحة ضمن هذه المشاركات، وفي نفس الاتجاه، أكدّ رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (المشارك CAC12) أن مهنة التدقيق في الجزائر تستطيع استيعاب هذه المهمة والقيام بها من نفس المنطلق، مع التركيز على ضرورة التدريب والتكوين، واخترنا ضمن هذه النقطة المشاركات التالية:

"لا بد من التدريب والتكوين في أول مرة لكن بكل تأكيد يستطيع محافظو الحسابات القيام بمهام تدقيق الأداء، إذ عندما نقول ميزانية برامج ونقول مؤشرات أداء يكون هذا بناء على ميزانية أولية معدة وميزانية محققة خلال دورات معينة ونقوم بحساب الفوارق، من خلال ذلك نستطيع حساب مؤشرات الأداء بالنسبة لكل برنامج... وهكذا فإن تقارير الأداء يمكن أن يكون فيها جانب وصفي لكن من الضروري أن يكون فيها جانب مالي رقمي عن طريق النسب... ويمكن جدا أن يقوم محافظو الحسابات بهذا العمل وأنا أظن أنهم موجودون في مكانة تجعلهم الأفضل لتحديد معايير الأداء هذه لأننا نحن في تقاريرنا التي نعدها حاليا نعمل بمؤشرات الأداء، فنحسب مثلا نسبة النتيجة إلى رأس المال أو إلى رقم الأعمال ونحسب معدل الدوران ونحن معتادون على القيام بهذه الأمور" (المشارك CAC12).

"أنا كمحافظ حسابات سبق لي وقمت بمهام تدقيق لكن ليس قانوني، بل كانت مهام تدقيق تعاقدية حيث كنت ضمن فريق يقوده خبير محاسب، في المؤسسة قمنا بحساب مؤشرات الأداء المالي كلها وقمنا بتقديم هذه المؤشرات في التقرير النهائي... لهذا أعتقد أن تدقيق الأداء ليس بعيدا عن محافظ الحسابات... بالنسبة لمقارنة النسب المالية والاستشراف المستقبلي فنحن لا نقوم بها لأننا لسنا مطالبين بها وليس لأننا لا نجدها، في عملنا اليومي حتى كمحاسبين معتمدين نقوم بدراسات الجدوى وتحتوي العديد من مفاهيم الأداء... لا أعتقد أنه يوجد محافظ الحسابات غير متحكم في هذه المهارات" (المشارك CAC7).

"القطاع العام محمي منذ مدة طويلة من خلال القوانين الصارمة للمحاسبة العمومية ومبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، ومسألة مصداقية وانتظام القوائم المالية لن تكون ذات أهمية كبيرة في حد ذاتها إذا لم ترافقها تأثيرات على الأداء ونتائج التسيير العمومي، وشخصيا أرى أن مهمة محافظ الحسابات في القطاع العام يمكن أن تمتد لهذه الأبعاد" (المشارك CAC10).

من خلال ما سبق، فإن العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في الجزائر يُنتظر أن تواجهها عدة عوائق، أشار المشاركون إلى أن بعضها يتعلق بتنظيم عملية التدقيق وتفعيلها مثل التجاوزات الأخلاقية للمدققين وطريقة تعيينهم، بينما تنتج الأخرى عن بيئة التدقيق الحكومي مثل حجم الهيئات العمومية وعلاقتها المعقدة والمتشابكة، كما تمكنا من استخراج بعض الترتيبات الملائمة للبيئة الجزائرية، ركزت غالبا على التآني في التطبيق والاستفادة من التجارب الأولى، وقدّمنا أخيرا رأي المشاركين في الدراسة في مكانة تدقيق الأداء، ونكون بهذا قد ختمنا عرض نتائج التحليل المحوري لبيانات المقابلات، لنناقش في العنصر الأخير من الفصل هذه النتائج على ضوء التجارب الدولية.

### 3. مناقشة النتائج

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف أبعاد العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في ظل التوجهات الدولية الحديثة للتدقيق الحكومي في الجزائر، حيث توصلنا من خلال الدراسة الميدانية إلى مجموعة من النتائج تتعلق بأربعة مواضيع رئيسة ترتبط مباشرة بأسئلة الدراسة، ووفرت لنا الأدوات المستخدمة نظرة معمقة ومفصلة لكل موضوع من خلال إسناد مواضيع فرعية ورموز لكل سؤال. نهدف في هذا الجزء الأخير من فصل الدراسة الميدانية إلى مناقشة النتائج المعروضة وتفسيرها، مع الربط بالأدبيات ذات العلاقة والتجارب الدولية المعروضة في الفصل الثالث كلما أمكن ذلك.

#### 1.3. ميزة المدققين الخارجيين المستقلين في ظل محدودية نظام التدقيق الحكومي الحالي

هدفنا من خلال الموضوع الرئيس الأول للنتائج إلى استكشاف الميزات التي تمكن المدققين الخارجيين المستقلين من الاستجابة للمتطلبات الحديثة لتدقيق الهيئات العمومية في الجزائر. يتعلق هذا الموضوع بالسؤال الأول للدراسة والذي تمكنا من الإجابة عليه بشيء من التعمق، وبدا لنا بداية أن نظام التدقيق الحكومي التقليدي تشوبه بعض النقائص، فعلى الرغم من التطورات المستمرة التي يعرفها القطاع العام في البيئة المعاصرة، والتحديات المستجدة للهيئات العمومية، فإن النصوص المنظمة للمحاسبة والتدقيق الحكوميين تتطور ببطء، وطبيعي أن ينعكس ذلك على سير العمل في الهيئات العمومية.

كانت نقطة انطلاقنا في الدراسة الميدانية على علم مسبق -من خلال الإطار النظري للأطروحة- بتركيز التدقيق الحكومي في الجزائر على الجانب القانوني وتدقيق الالتزام، مع تغييب دور التدقيق المالي وتدقيق الأداء، لهذا لم نهتم باستكشاف أنواع التدقيق المطبقة في القطاع العام، وانصبت النتائج على نقاط ضعف يمكن تلافيتها من خلال تعيين مدققين خارجيين مستقلين لدى الهيئات العمومية في إطار مهام التدقيق المالي المستقبلية المفترضة، والتي بدا لنا أنها تتمثل في غياب انتظام ودورية مهام التدقيق الخارجي الحالية نتيجة ضعف إمكانيات مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، حيث لا يمكن أن يقوموا بعمليات سنوية لكل الهيئات العمومية في الجزائر لضمان انتظام ودورية التدقيق، بالإضافة إلى ضعف الرقابة المادية على الممتلكات والمخزونات، ما يترك مجالاً للعديد من التجاوزات، وذلك رغم صرامة الترتيبات التي تضعها الدولة في هذا الخصوص، فعمليات الشراء والإنجاز والتخزين والجرد تخضع لترسانة من القوانين، إلا أنها لا تنعكس فعليا على أرض الواقع حسب نتائج دراستنا، وقد يرجع الأمر إلى العامل البشري الذي يحتاج

بدوره إلى رقابة، كما ثبت لنا أن مدققي مجلس المحاسبة يعملون ضمن مهامهم على التركيز على المملكتات، إلا أن عدم كفاية إمكانياتهم يبقى العائق الأساس هنا.

بناء على ما سبق وعلى النتائج المعروضة، فإن إمكانيات أجهزة التدقيق الحكومي الخارجي الحالية البشرية والمادية غير كافية للاستجابة لمتطلبات المراحل القادمة، فمجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية بشكلهما الحالي بالكاد يستطيعان تلبية الطلب على مهامهم التقليدية، وتتوافق هذه النتائج مع ما توصل إليه كل من موفق (2014-2015، ص 263) وبن العرية (2016-2017، ص 296) وبلول (2019-2020، ص 173). لذلك، من غير المعقول تصوّر تعميم التدقيق المالي في الهيئات العمومية وإسناده إلى هذه الجهات تحت هذه الظروف، كما أن خيار اللجوء إلى مهنة التدقيق في القطاع العام يبدو الأقرب إلى الواقع، وبالتالي، فإن الجزائر تسير نحو تبني هذا التوجه الذي ظهر من قبل في العديد من الدول الأخرى لنفس الأسباب، رغم اختلاف ظروف أجهزتها العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

على إثر ذلك، وبعد توضيح أن عدم كفاية إمكانيات أجهزة التدقيق الحكومي التقليدية هو السبب الأساس لطرح المدققين الخارجيين المستقلين كبديل في القطاع العام، كان لا بدّ علينا من التطرّق إلى الميزات الأخرى التي تتمتع بها مهنة التدقيق والتي تسمح لها بالدخول إلى هذا المجال، وعلى رأس هذه الأسباب -وبشكل خاص من وجهة نظر المهنيين- أنهم وحسب القانون الذي ينظمهم مختصون في التدقيق المالي بغض النظر عن الشكل القانوني للمنظمات، وأن مهامهم الواسعة بطبيعتها تتيح لهم الإلمام بمختلف القطاعات بما فيها القطاع العام، وهنا تمت الإشارة إلى طبيعة مدققي مجلس المحاسبة الذين يأخذون صفة قضاة يصدرن أحكاما، وطبيعة التدقيق المالي الذي يتطلب رأيا مهنيا وليس حكما. كما كان لحجة استقلالية المدقق حضور قوي في نتائج الدراسة، وتم التركيز على هذه الفكرة على اعتبار أن استقلالية المدقق هي إحدى أعمدة جودة التدقيق، كما أن عهداته مؤقتة عكس العلاقة الدائمة لمجلس المحاسبة مع الهيئات العمومية، والتي قد تعني قيام ذات المدقق بتدقيق نفس الهيئة لدورات عديدة. ولم يتوان بعض المشاركين عن التذكير بما يحدث في الدول الأخرى في المجال، وبأن ذلك يعني أن مهام التدقيق الحكومي هي جزء من تخصص مهنة التدقيق الخارجي المستقل.

بالنظر إلى النتائج الخاصة بهذا العنصر من زاوية نظرية نظام المهن لAbbot، فإن مهنة التدقيق في الجزائر قد بدأت بالفعل في إدخال التدقيق الحكومي ضمن تخصصها، حيث يشكل مجالا جديدا يسمح للمهنة بالتطور والنمو، وهنا لا يوجد بالضرورة طرف معيّن تنافسه المهنة للحصول على هذا التخصص، إذا

أخذنا بالاعتبار حداثة عمليات التدقيق المالي في القطاع العام حتى بالنسبة لمجلس المحاسبة، بل يتعلق الأمر أكثر بالسعي إلى الحصول على سوق جديدة، وحتى بالنسبة للسؤال المتعلق بتدقيق الأداء، فقد لاحظنا أن المدققين لا يترددون في التأكيد على أنه لا يقع خارج نطاق تخصصهم. ويبدو لنا أن مهنة التدقيق في الجزائر تعتمد على قناة النظام القانوني لخلق الضغط في هذا الخصوص، من خلال رفع توصيات إلى وزارة المالية، وعرض فرص التعاون مع السلطات من خلال المنظمة المهنية، وكذا تنظيم الدورات التكوينية في الموضوع بشكل رسمي في رسالة تؤكد من خلالها على أنها جزء من هذه الإصلاحات.

يمكن أن نستشرف الوضعية المستقبلية لخلق تخصص التدقيق الحكومي بالنسبة لمهنة التدقيق في الجزائر بناء على نظرية Abbot في وضعية تمايز الزبائن، والتي تعني حصول كل مجموعة مهنية على جزء مستقل من الحصة السوقية، وذلك بناء أولاً على الوضعية الحالية التي تشهد إسناداً تاماً لمهام التدقيق المالي في قطاع الصحة إلى مهنة التدقيق دون إشراك مجلس المحاسبة، وثانياً على تجربة فرنسا التي كثيراً ما تتأثر بها الجزائر، أين يتم تعيين مدققين خارجيين مستقلين لدى أصناف معينة من الهيئات العمومية، بينما تبقى أصناف أخرى تحت تصرف مجلس المحاسبة، بحيث يكون لكل طرف زبائن متميزين ومحددين. ولا نتصور تقسيماً من شاكلة تبعية مهنة التدقيق لمجلس المحاسبة أو تقسيم العمل والتشارك في بعض الزبائن في القطاع العام هنا، نظراً لتبني مجلس المحاسبة للنموذج النابوليوني الذي يتميز بالجمود والتحفّظ، وطبيعة القطاع العام في الجزائر التي لا يمكن في ظلها تصوّر سوق حر للتدقيق الحكومي يتنافس فيه المدققون الخارجيون المستقلون ومجلس المحاسبة، ويتشاركون في مهام معاً كما يحدث في البلدان الأنجلوساكسونية.

على الرغم من ذلك، تشير النتائج إلى أن إسناد تدقيق مؤسسات الصحة العمومية إلى مهنة التدقيق الخارجي المستقل في الجزائر لم يكن نتيجة سعي المهنة للحصول على مهام جديدة، بل عكست هذه الخطوة مقارنة نسخ الإصلاحات عن التجارب الدولية -وبالخصوص الفرنسية- التي تنتهجها الجزائر، وبالتالي فمن الصعب الجزم بأن أي إصلاحات مستقبلية في هذا الخصوص ستكون مبنية على أساس توسع مهنة التدقيق حسب نظرية Abbot، فهذه النظرية يمكن أن تفسّر جزئياً فقط هذا التطور، وهنا يجب أن نأخذ بعين الاعتبار تفسير النتائج من زاوية النظرية المؤسساتية الجديدة، التي تنص على أن التغييرات والإصلاحات المبتكرة في أنظمة ومعايير التسيير المالي لا تهدف فقط لتحقيق قدر أكبر من الكفاءة الاقتصادية، ولكن أيضاً لإضفاء الشرعية استجابة للضغوط أو التأثيرات المؤسساتية المختلفة، ويبدو لنا أن هذا الأمر هو الأقرب للواقع في حالة

الجزائر، أين تعود جذور إصلاحات الموازنة والمحاسبة العمومية إلى إجراءات التعديل الهيكلي التي عرفتھا الدولة منذ نهاية الثمانينات في إطار برامج التنمية، ومحاولة فتح الاقتصاد من جهة، وتطبيق مفاهيم التسيير العمومي الجديد من جهة أخرى، في ظل ما فرضته المنظمات الدولية في مجال التقارير المالية والمحاسبية للقطاع العام.

نستذكر في هذا الإطار ما سبق وأشرنا إليه في الفصل الثاني حول الأشكال الثلاث للتماثل التي اقترحها (Cohen and Karatzimas (2017, p. 100 كاستجابة من المنظمات للضغوطات المؤسسية، أين تصبح أكثر تشابهاً من أجل الحصول على الشرعية، ما يؤدي إلى الوصول إلى التماثل (isomorphism) من خلال المزيد من التشابه في ممارسات التبرني، وتشمل هذه الصور التماثل القسري والمعياري والمحاكاة، ونعتقد أن الجزائر تتبع نموذج التماثل من خلال المحاكاة، والذي يعني تقليد منظمة معينة للممارسات التي تم تطبيقها بنجاح في منظمات أخرى. يتجسد هذا الأمر في التشابه الواضح مع التجربة الفرنسية الذي توصلنا إليه في نتائج دراستنا الحالية فيما يخص بؤادر العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية، بما يتوافق وما أكد عليه من قبل الباحثون في مجال المحاسبة العمومية (أنظر مثلاً: السعيد أحمد، 2015-2016؛ قمو، 2017-2018؛ جابي، 2018-2019؛ شتيح، 2019-2020؛ عبود، 2019-2020). نتوقع تبعاً لذلك المزيد من التوجه نحو نسخ التجربة الفرنسية فيما يخص تنظيم التدقيق الحكومي في الجزائر مستقبلاً.

### 2.3. خصوصيات الهيئات العمومية المؤثرة على عمليات التدقيق الحكومي

خلال عرضنا للمحور الثاني لنتائج الدراسة هدفنا إلى معالجة موضوع الخصوصيات المؤثرة للهيئات العمومية على عمليات التدقيق التي يقودها المدققون الخارجيون المستقلون، يتعلق هذا الموضوع بالإجابة على السؤال الثاني للدراسة، وقد تمكنا من الوصول إلى مجموعة من الخصوصيات المؤثرة وبعض الآثار الممكنة لها والتي توزعت على مجالات متنوعة.

بداية، برزت لنا عوامل متعلقة بتوجهات الأفراد يُفترض أنها ستؤثر على عمل المدقق، يأتي على رأسها رفض التغيير والتخوف من المدققين. هذه النتيجة تتوافق مع ما أورده بعض الباحثين حول تأثير العامل البشري وإمكانية إعاقته لسير الإصلاحات (السعيد أحمد، 2015-2016؛ مغني، 2016-2017؛ قمو، 2017-2018؛ بلول، 2019-2020)، ونذكر بالخصوص تطابق نتائج دراستنا مع ما أكدّه موفق (2014-2015، ص 263) من عدم توفير البيانات والمعلومات التي يحتاجها المدقق، والعمل على حجبها

وإخفاءها أحيانا. تشكل هذه الظاهرة عائقا خاصا بالبيئة الجزائرية، حيث أشارت نتائجنا إلى أن العامل البشري ومدى تعاونه سيكونان نقطة الفصل في الوصول إلى المنفعة المثلى لمهمة المدقق، ليس فقط من خلال التعاون مع هذا الأخير، ولكن أيضا من خلال المساهمة في جعل الهيئة العمومية قابلة للتدقيق.

من ناحية أخرى، طرحنا في النتائج عنصر الثقافة التنظيمية السائدة في الهيئات العمومية، بداية من طبيعتها كمنظمات غير هادفة للربح، ومحتويات القوائم المالية في حد ذاتها، وارتباط المحاسبة المالية بالموازناتية، واختلاف النظام الضريبي، وغياب هدف تحقيق الربح. وقد استرسل المشاركون في الدراسة في شرح هذه النقاط واستشرف تأثيرها على مهمة المدقق. وبالنظر إلى هذه النتائج على ضوء التجربة الفرنسية نلاحظ أن ذات المشكلات ظهرت في عمليات التدقيق الأولي للجماعات المحلية التي قام بها المدققون الفرنسيون خلال سنة 2017، والتي شملت المشاكل المتعلقة بالجرد المحاسبي للأصول الثابتة ومحاسبة المخزونات، وعدم كفاية المؤونات والمخصصات مقارنة بالالتزامات، وتسجيل العديد من الالتزامات خارج الميزانية (Cour des Comptes, 2019, pp. 21-26). تتوافق النقاط المذكورة ونتائج دراستنا التي بينت أن الثقافة التنظيمية لدى الهيئات العمومية تفرقها عن الطابع الاقتصادي الذي اعتاد عليه المدققون الخارجيون المستقلون. في ذات السياق، تتوافق نتائجنا المتعلقة بالصعوبات المتوقعة في جرد وحصر وتقييم الممتلكات مع ما سبق وأشار له (Rouina 2019) حول الصعوبات الجمة التي تواجه المديرية العامة لأموال الدولة في جرد الممتلكات العمومية، وبطبيعة الحال سيكون لهذا الأمر الأثر الهام على مهمة المدقق.

أما بالنسبة للعلاقة الوطيدة بين المحاسبة والموازنة، وإعطاء الأولوية للمحاسبة الموازناتية في الهيئات العمومية، فإن ذلك سيخلق دون شك معاملات وترتيبات خاصة واعتبارات ينبغي على المدقق احترامها، وقد أشار مجلس تنميط الحسابات الفرنسي إلى أن المدققين الخارجيين المستقلين الفرنسيين رفعوا صعوبات متعلقة بمحتوى ملحق الحسابات، والذي تنص القواعد المطبقة على الشركات أن يتم تدقيقه مثله مثل القوائم المالية نفسها، أين يقتصر على التفسيرات الفنية لطرق المحاسبة والمعلومات حول الميزانية أو بنود بيان الدخل، إلا أن الهيئات العمومية تستخدم الملحق بشكل أوسع، كما يتضمن التقارب بين النتيجة المحاسبية والموازناتية (CNOCP, 2018). في نفس الإطار، أشارت نتائجنا إلى صعوبات متوقعة في تطبيق مبدأ استقلالية الدورات في ظل هذه العلاقة الوطيدة بين المحاسبة والميزانية، وقد سبق التأكيد على هذه النقطة في التجربة الفرنسية أيضا أين واجه المدققون صعوبات مع قضية إلزامية استدراك العجز الناتج عن تنفيذ

الميزانية للسنة ن من ميزانية السنة ن+1، زيادة على وجود نفقات إلزامية في الميزانية وممارسات محاسبية ترتبط فقط بالمحاسبة الموازناتية (Moreau, 2018).

في سياق خصوصيات الهيئات العمومية أيضا، توصلنا إلى أن عمل المدقق الخارجي المستقل في القطاع العام سوف يفرض عليه الاحتكاك مع أنظمة الرقابة التقليدية، وأكدت النتائج أن مهمته ستكون مكملة لهذه الأنظمة دون إلغاء أو استبدال لأي من الإجراءات الحالية، ففي حين يركز النظام التقليدي على سلامة وقانونية إجراءات تنفيذ الميزانية، تنصب مهمة المدقق الخارجي المستقل مبدئيا على الحكم على مصداقية القوائم المالية، ويمكن النظر لذلك كإجراء مكمل يتقاطع مع الأنظمة الأخرى. وبالنظر إلى التجارب الدولية التي ناقشناها خلال الفصل الثالث، فلا يُنظر أن تخلق أي علاقة بين الرقابة المالية مثلا أو المفتشية العامة للمالية مع المدققين، وهو ما لاحظناه أيضا في تجربة المؤسسات الاستشفائية العمومية ذات الطابع الخاص، إلا أن مجلس المحاسبة قد يقوم بجمع تقارير المدققين لإبداء رأيه في مجموع حسابات الهيئات المدققة بناء على أعمال المدققين الخارجيين المستقلين كما في التجربة الفرنسية، كما قد يلعب دورا في عملية التعيين كما في التجربة الإنجليزية، أو في إصدار دلائل التدقيق كما في حالة الدنمارك.

### 3.3. القيمة المضافة للمدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام

هدف عرضنا لنتائج السؤال الثالث للدراسة إلى الإجابة عن التساؤل المتعلق بالقيمة المضافة المرتقب تقديمها من مصادقة المدققين الخارجيين المستقلين الجزائريين على حسابات الهيئات العمومية، وشملت النتائج الخاصة بهذا المحور تصورا لإضافة مهنة التدقيق في القطاع العام من وجهة نظر المشاركين بمختلف خلفياتهم، وتصدّر إدخال مفهوم جودة المعلومة المالية والمحاسبية إلى القطاع العام هذه الإضافات، إذ تعكس القوائم المالية معلومات هامة حول الممتلكات والموارد واستخداماتها، بينما تعطي عملية التدقيق ضمانا على جودة هذه المعلومات في حد ذاتها، وهي ممارسة محاسبية بحتة تم إعطاؤها طابعا قانونيا، ما يعكس أداة جديدة في القطاع العام في الجزائر الذي لطالما ركزت فيه الرقابة على قانونية المعاملات، كما تتلاءم هذه الإضافة ووضعية المدققين الخارجيين المستقلين كخبراء في مجال المحاسبة.

من جهة أخرى، يسمح التعاقد مع مدقق خارجي مستقل للهيئات العمومية بتحقيق مزايا التدقيق الدائم والدوري، وقد ظهر لنا تبعا لذلك أن منفعة التدقيق في إطار فرضية التوكيد التي ناقشناها في الفصل الأول تبقى مطروحة، حيث يدفع تعيين مدقق خارجي مستقل لدى الهيئات العمومية بالمسيرين إلى الالتزام بمقدار معين من المصادقية عند إعداد القوائم المالية، كما أكدت النتائج وجود منفعة متعلقة إلى حد ما بتفسير

الضمان، من خلال إمكانية تقاسم المدقق للمسؤولية القانونية في حالة متابعة المسيرين في الهيئات العمومية تبعا لقضايا فساد وتبين تقصيره في العمل. في ذات السياق أشارت النتائج إلى قدرة المدققين على المساهمة في التأكد من الوجود المادي للممتلكات وضبط عمليات الجرد، وتصحيح الأخطاء الممكنة. هذه النقاط يمكن النظر إليها كنتائج حتمية لتعيين أي مدقق خارجي للهيئات العمومية بغض النظر عن خلفيته، أي أنها لا تتعلق بمنفعة مهنة التدقيق الخارجي المستقل في حد ذاتها، ويمكن تحقيق هذه المنافع من خلال إيكال ذات المهمة إلى مجلس المحاسبة أو إلى المفتشية العامة للمالية مثلا.

بشكل أوسع، أظهرت النتائج أن إحدى المساهمات الممكنة للمدققين الخارجيين المستقلين في الهيئات العمومية هي دعم الالتزام بالتنظيمات المحاسبية والتطبيق السليم لما يرد في النصوص والمعايير التي تنظم وظيفة المحاسبة في الهيئة، وهي نتيجة مباشرة لما أوردناه أعلاه حول فرضية التوكيد، كما تتوافق مع ما اقترحه (Albu and Albu (2012, p. 350 بأنه في الوضعيات التي لا يوجد فيها طلب قوي على المعلومات المالية ذات الجودة وضعف الطرق الأخرى لفرض الالتزام المحاسبي في ظل عدم وجود مستخدمي معلومات قادرين على الضغط على المنظمة، فإن مهنة التدقيق قد تخدم أغراضا أخرى غير تجويد المعلومة المالية، وبشكل خاص، يمكن أن يكون المدققون أداة للدفع بهذه الهيئات إلى الالتزام بالتنظيمات المحاسبية.

توصلنا كذلك من خلال دراستنا الميدانية إلى أن المدقق الخارجي المستقل قد يسهر خلال فترات الانتقال المحاسبي على لعب دور المرافق، من خلال توفير الجو الملائم لتطوير نظام الرقابة الداخلية وقدرة الهيئة العمومية على التأقلم وتحقيق أهداف الإصلاحات، والتفاعل الدائم مع الإدارة والمحاسب بما يخدم متطلبات الفترة. تخدم هذه النتيجة مفهوم التدقيق المرافق (l'audit d'accompagnement) الذي يتأتى من ديمومة ودورية علاقة المدقق بالهيئة العمومية، ما يسمح له بتقييم نظام الرقابة الداخلية واقتراح التحسينات والتصحيحات، وتوفير مصدر تعليم للإدارة ومختلف الأطراف الفاعلة داخل الهيئة العمومية. هذا الدور سبق وتحدث عنه (Christensen (2005, p. 449 الذي وصف المهنيين المستقلين بـ"اليد الثالثة" إلى جانب المسؤولين الحكوميين والسياسيين لتحقيق متطلبات محاسبة الاستحقاق في القطاع العام في استراليا، وأكد أنه لا يوجد أي بلد في العالم انتقل إلى نظام محاسبي على أساس الاستحقاق دون مساعدتهم. كما يؤكد هذا الدور أيضا مجلس المحاسبة الفرنسي الذي أيد قيام المدققين الخارجيين المستقلين خلال عمليات التدقيق التجريبي للجماعات المحلية بتضمين تقاريرهم لملاحظات بدل تحفظات أو رفض المصادقة رغم أهمية

المخالفات رغبة في إعطاء المسيرين فرصة لتصحيح أخطائهم، ولعب دور المرافق إلى غاية استيعابهم للنظام المحاسبي الجديد (Cour des comptes, 2018, p. 14).

مهمة المدقق الخارجي المستقل في القطاع العام حسب نتائج دراستنا تساعد كذلك السلطة المركزية على تشخيص الصعوبات التي تواجه مشاريع الإصلاحات ميدانيا، من خلال الملاحظات التي يرفعونها في تقاريرهم، كما أن هذه المعلومات تساهم في تقييم المخاطر التي تهدد أنشطة الهيئات. هذه النتيجة يمكن التأكيد عليها من التجارب الدولية المذكورة سابقا، ففي إنجلترا مثلا، يسمح قانون التدقيق المحلي والمساءلة لسنة 2014 للمدققين الخارجيين المستقلين بإصدار تقارير تنشر للامة حول نتائج فحص الأداء المالي للهيئات العمومية ظهرت خلال عملية التدقيق والتي تثير مخاوفها قد تؤثر على المصلحة العامة (National Audit Office, 2015, p. 27)، ويتم الاعتماد على هذه التقارير لاتخاذ القرارات على المستوى المركزي، وفي فرنسا يتم استعمال معطيات تقارير التدقيق التي يقدمها المدققون الخارجيون المستقلون لمجلس المحاسبة الفرنسي في تشخيص المخاطر المالية والمحاسبية التي تواجه هذه الهيئات، حيث توفر فقرات التحفظات والملاحظات التي يوردها المدققون في تقاريرهم مصدرا هاما لمجلس المحاسبة يسمح له بوضع تصوّر واقعي عن سير الإصلاح المحاسبي في الهيئات التي يتم تدقيقها، كما تشكل قاعدة هامة لاتخاذ القرارات. زيادة على ذلك، يعتمد مجلس تميمط الحسابات العمومية الفرنسي (CNOCP) على الملاحظات التي يبديها المدققون الخارجيون المستقلون عند المصادقة على حسابات الهيئات العمومية في تطوير معايير المحاسبة للقطاع العام، باعتبارهم مختصين في محاسبة الاستحقاق (CNOCP, 2018). يسمح هذا الطرح أيضا للأجهزة المختلفة المرتبطة بالمحاسبة والتدقيق الحكوميين بالتركيز على المهام الأكثر شمولية وتعقيدا على المستوى الكلي استفادة من تفويض جزء من خدمات التدقيق الحكومي، وهو ما نرى أنه يمكن لمجلس المحاسبة الجزائري الاستفادة منه من خلال تركيز جهوده وإمكانياته المحدودة أصلا على مهام المصادقة على حسابات الدولة وباقي وظائفه التقليدية.

أشارت نتائج دراستنا كذلك إلى أن مهمة المدققين الخارجيين المستقلين في القطاع العام تتكامل مع تصوّر تطبيق التسيير العمومي الجديد في الجزائر، حيث ترتبط عملية التدقيق بالعقلية الاقتصادية للمدققين والتي تتلاءم مع صورة الهيئة العمومية المثالية القادرة على تمويل نشاطاتها ومحاكاة منظمات الأعمال. هذا التصوّر ظهر في الجزائر بداية مع صورة مؤسسات الصحة العمومية ذات الطابع الخاص، والتي مُنحت استقلالية معتبرة في التسيير، وكان تأسيسها بداية مبنيا على فكرة قدرتها على التمويل خارج الميزانية

من خلال التعاقد مع صناديق الضمان الاجتماعي، ونلاحظ هنا أن المشرع الجزائري لجأ إلى مهنة التدقيق فيما يخص هذه المؤسسات. ربما تكون هذه النتيجة منطقية، لكن واقعيًا فإن الهيئات العمومية الجزائرية مازالت بعيدة كل البعد على أنماط التسيير الحديثة وبشكل خاص عن توليد المداخل، وتعيين مدققين بعقلية اقتصادية لن يكون العصى السحرية لحل هذا الإشكال.

من الجدير بالذكر أن هذه النقطة يمكن النظر إليها من زاوية نظرية مجتمع التدقيق لـ (Power (1997 الذي فسر زيادة أهمية أدوات التدقيق الحكومي بظهور التسيير العمومي الجديد وزيادة الطلب على المساءلة والشفافية، وكذا ظهور نماذج ضمان الجودة للرقابة على المنظمات، وهنا يمكن -حسب Power- لمهنة التدقيق السعي إلى إدماج المتطلبات المجتمعية الجديدة في معرفتها المجردة، وهو ما لاحظناه في حالة التدقيق المالي في القطاع العام، والتوليد المتزايد باستمرار للأنشطة الجديدة، ما يمكن أن نسقطه على حالة قبول المدققين الخارجيين المستقلين الجزائريين لفكرة تأدية مهام تدقيق الأداء، ما يؤدي في النهاية حسب Power إلى خلق مجتمع التدقيق. على الرغم من ذلك، فقد ورد ضمن نتائجنا أن المدققين الخارجيين المستقلين الجزائريين في حد ذاتهم يؤكدون أن مهمتهم في القطاع العام محددة قانونًا، وتعيينهم لا يعني حل المشكلات التي لا تقع أصلاً في نطاق تخصصهم، وهي لا تغطي في إطار التدقيق المالي الجانب الموازناتي، كما أنها مهمة بعيدة وتوجد حدود لمسؤوليتهم عن المعلومات الواردة في القوائم المالية. أي أن المدققين الجزائريين حذرون فيما يتعلق بأي فجوة توقعات مجتمعية ممكنة حول مهامهم. مع هذا، قد تفسر نظرية مجتمع التدقيق تزايد ظهور فكرة التدقيق والرقابة في القطاع العام على مستوى النصوص القانونية في الجزائر في السنوات الأخيرة، على غرار ما ورد في القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية.

#### 4.3. إشكالات تنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية

من بين أهداف هذه الدراسة استكشاف الطرق الأنسب لتنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية، وتجاوز مشاكل التطبيق بما يلائم البيئة الجزائرية، وقد كان هذا موضوع عنصر السؤال الرابع للدراسة في النتائج، حيث توضحت لنا مجموعة من المشاكل المتوقع أن تؤثر على هذه العلاقة، منها ما يتعلق بانتشار التجاوزات غير الأخلاقية لمهنة التدقيق متجسدة في غياب الاستقلالية وتغليب المصلحة الشخصية وخروقات للتنظيم وممارسات تعسفية لدى بعض المدققين، ما سيؤثر دون شك على مهامهم في القطاع العام. ضف إلى ذلك مظاهر المنافسة غير الشريفة بين المدققين من خلال تقديم عروض منخفضة مقارنة بمهمة التدقيق، والمحاباة عند تعيين المدقق، وينعكس ذلك دون شك على جودة

عمليات التدقيق وبشكل خاص في ظل غياب تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية لدى المجلس الوطني للمحاسبة. تتوافق هذه النتائج مع ما توصل إليه بسباس (2020-2021) بخصوص مشكلات مهنة التدقيق في الجزائر.

زيادة على ذلك، تشير نتائجنا إلى وجود مخاوف من انفصال عملية التدقيق التي يقوم بها المدققون الخارجيون المستقلون في القطاع العام عن أهدافها، ويتجسد ذلك في مهام شكلية لا تتوافق مع الأهداف المسطرة لعملية التدقيق أساسا، حيث تم وصف بعض أعمال المدققين الحالية بالسطحية والتي تهدف فقط للاستجابة لمتطلبات قانونية، مع احتمالية انتقال ذلك إلى القطاع العام، ضف إلى ذلك تجنب المدققين إبداء آراء غير نظيفة بحجة أن الرأي غير النظيف يتم النظر إليه بشكل سلبي في البيئة الجزائرية، وقد تتم المبالغة في تفسير تبعاته، كما تتأثر علاقة الزبون بالمدقق بما قد يهدد سمعة هذا الأخير. هذه النتائج، وفي ظل ما ناقشناه سابقا حول نظرية مجتمع التدقيق Power، تدفعنا إلى التفكير الجدي في الوصول إلى ظاهرة الانفصال في عمليات التدقيق الحكومي، حيث سبق وأكد (2001) Lowensohn and Collins بأن المدققين الخارجيين المستقلين أكثر عرضة لظاهرة الانفصال مقارنة بنظرائهم المنتمين للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ويفاقم ذلك في البيئة الجزائرية أن الشفافية المالية وجودة المعلومة المحاسبية ليس عليها طلب حقيقي في القطاع العام، ويمكن أن تؤثر هذه الأفكار على عمل المدقق بشكل غير مباشر من خلال إحساسه بأن الخدمات التي يقدمها تخدم أغراضا مختلفة عما اعتاد تقديمه في منظمات الأعمال، ضف إلى ذلك ما ورد في النتائج من احتمال حدوث انتقال شكلي إلى النظام المحاسبي الجديد في القطاع العام.

ظهر لنا من خلال النتائج أيضا إشكالية تمويل عمليات التدقيق في القطاع العام، فتطبيق محاسبة الاستحقاق على نطاق واسع وتعيين مدققين للهيئات العمومية يعني تمويل هذه العمليات من ميزانياتها، ويتعلق الأمر بدفع أتعاب المدققين وكذا بتكاليف تنصيب نظام رقابة داخلية على المعلومة المالية والتحضير للمصادقة على الحسابات، وهنا ينبغي بطبيعة الحال مراعاة العلاقة بين المنفعة والتكلفة، فصحيح أن عمليات التدقيق قد تشكل عبئا ماليا جديدا على عاتق الهيئات العمومية، لكن الوضعية التي يتم فيها تسيير أموال الهيئات العمومية بعيدا عن التدقيق المالي قد تكون بيئة خصبة للتجاوزات المكلفة، أي أن لغياب التدقيق تكلفته هو الآخر، وإذا ثبت أن للمدققين القدرة على تحقيق منفعة تحد من التكاليف بصورة أو بأخرى، أو تخدم أهدافا أوسع للدولة التي توجهت هي الأخرى إلى المصادقة على حساباتها، فإنه من المنطقي أن يتم تقبل هذه التكاليف دون إشكال، وبشكل خاص في ظل الفكرة التي طرحها بعض المشاركون

في الدراسة من قدرة بعض أشكال الهيئات العمومية على توليد دخل مستقبلا، ومرافقة المدققين الخارجيين المستقلين لهذه الإضافة، ومن ثم تعتبر أعمالهم في القطاع العام جزءا من هذا التطور.

إحدى الإشكالات الأخرى التي وردت ضمن نتائج الدراسة كانت تبعات النسيج المقعد والمتشعب من الهيئات العمومية، حيث أن بعضها ذات حجم كبير ونفقات ضخمة، كما تحكمها نصوص قانونية خاصة ومتشعبة، ضف إلى ذلك الطبيعة الممركزة للمحاسبة العمومية في الجزائر والتي تعني أنه لا يمكن المصادقة على حسابات الدولة كما ورد في القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية دون تميم حسابات الجماعات المحلية. تعني هذه النتائج أن مهنة التدقيق ستواجه صعوبات متعلقة باستيعاب العلاقات المعقدة داخل الهيئات العمومية وكبر حجم بعضها إذا لم تقم بالتحضيرات الملائمة للدخول إلى القطاع العام، من جهة أخرى، سيكون على المنظمين ضبط مهام التدقيق بعناية، وتحديد العلاقات وطبيعة القوائم المالية الفردية والمجمعة التي ينبغي إعدادها، وستستغرق هذه التحضيرات مدة غير هينة، فلا نتوقع أن يتمكن مجلس المحاسبة الجزائري من البدء من المصادقة على الحسابات سنة 2023 كما ورد في القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية، كما لا نتوقع بدء مؤسسات الصحية العمومية بتعيين مدققين خارجيين مستقلين في المستقبل القريب كما ورد في قانون الصحة الجديد لسنة 2018، خصوصا مع تبعات انتشار جائحة كوفيد 19.

من جهة أخرى، توصلت النتائج إلى مجموعة من التصورات أو الترتيبات -حسب المشاركين في الدراسة- لضبط العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية بما يتلاءم والبيئة الجزائرية، لعل أبرزها ما تعلق بتعيين المدققين على المستوى المركزي حفاظا على استقلاليتهم بدل ترك الأمر بيد إدارة الهيئة العمومية، كما قد يكون من الملائم وضع هيئة خاصة لتعيين المدققين أو إسناد الأمر إلى مجلس المحاسبة، على أن يكون هذا الأخير مسؤولا عن وضع معايير جودة عمليات التدقيق هذه. تأتي هذه الاقتراحات في ظل توجه الجزائر من خلال تجربتها في قطاع الصحة إلى تبني النموذج الفرنسي، حيث تتطابق طريقة تعيين المدققين في قطاع الصحة الجزائري مع التجربة الفرنسية، وتعتمد على اختيار مجلس إدارة الهيئة العمومية للمدققين المقبولين بعد إجراءات المناقصة، ومن ثم إرسال القائمة إلى الوزارة المعنية لتقوم بتعيين المدقق بالتعاون مع وزارة المالية. هذه الطريقة تشوبها عيوب أبرزها أن المدقق الذي يعينه مجلس الإدارة يكون عادة نفسه الذي توافق عليه السلطات المركزية، وقد لا يطرح هذا الأمر إشكالا في البيئة الفرنسية أين تتمتع المهنة باستقلالية أكبر من ناحية وضع المنظمة المهنية تحت إشراف وزارة العدل بدلا من وزارة المالية كما هو الحال في الجزائر، وكذا تفعيل الرقابة على الجودة واختلاف طبيعة

سوق التدقيق. وهنا قد يكون من الملائم لحالة الجزائر التفكير في تبني أساليب أخرى مثل التجربة الإنجليزية التي كان يوجد فيها هيئة متخصصة بتعيين المدققين تابعة للجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، ما يسمح بالاستفادة من خبرة مجلس المحاسبة ومعرفته بالهيئات العمومية من جهة، وضبط عمليات التعيين من قبل جهاز دستوري ومستقل من جهة أخرى.

في المقابل، فإن التجربة الفرنسية التي تركز على تعيين المدققين الخارجيين المستقلين في هيئات عمومية دون الأخرى بناء على المخاطر المالية تبدو الأنسب لحالة الجزائر حسب نتائج دراستنا، فتدخل المدققين الخارجيين المستقلين غير ضروري في كل أنواع الهيئات العمومية، حيث يجب أن تتناسب تكلفة عملية التدقيق مع الأموال الموكلة للهيئة أو المخاطر المالية الممكنة، كما أن تدقيق القوائم المالية لكل الهيئات العمومية غير ممكن ميدانياً وغير مجد ولن يحقق المنفعة المرجوة.

زيادة على ذلك، يُفضّل التشريع التدريجي للمصادقة على حسابات الهيئات العمومية، والاستفادة من تجارب المؤسسات الاستشفائية ذات الطابع الخاص ومن عمليات التدقيق الأولى المستقبلية لتحديد الصعوبات وتعديل التنظيمات، كما يمكن اختيار هيئات عمومية تجريبية لتركيز الجهود وخلق نماذج ناجحة تستفيد منها الهيئات الأخرى كما يحدث في الجماعات المحلية الفرنسية. في ذات السياق، من المفضل صياغة الإصلاحات بما يلائم كل قطاع فرعي من القطاع العام، إذ أن لكل نوع من أنواع الهيئات العمومية خصوصيات تستدعي تكييف النظام المحاسبي أو عملية التدقيق من ناحية التنظيم، وهذا ما لاحظناه في تجارب كل من الدنمارك وإنجلترا وفرنسا في الفصل السابق، والذي يبدو أن الجزائر ستتهجه من خلال القوانين الصادرة لحد الآن.

توصلت دراستنا كذلك إلى وجود تركيز عند الحديث عن مستقبل التدقيق الحكومي في الجزائر على التدقيق المالي، إلا أن القراءات الأولى للنصوص القانونية الصادرة لحد الآن تدل على أن الهيئات العمومية تقف على عتبة عصر قياس الأداء ومؤشراته، وضرورة تفعيل تدقيق الأداء وتعميمه، وهو الأمر غير الواضح لحد الآن في البيئة الجزائرية. فإذا أخذنا على سبيل المثال المدققين الدنماركيين خلال سنوات الثمانينات فقد اعتبروا التدقيق الحكومي خارج إطار تخصصهم، فقط لأنه يتضمن مهام تدقيق الأداء (Jeppensen, 2012)، إلا أن المدققين الخارجيين الجزائريين المشاركين في الدراسة اعتمدوا على حجة أن مهمة التدقيق التعاقدية ودراسات الجدوى التي تسند إلى المدققين الخارجيين المستقلين بصفتهم خبراء تتضمن بعض مؤشرات الأداء، وبالتالي فإن تدقيق الأداء هو أمر غير جديد عليهم، غير مراعين أن التركيز هنا

يكون على الأداء المالي، والذي لا يمثل إلا جزءا من مؤشرات الأداء الأخرى داخل الهيئات العمومية، فلم ترد مصطلحات الاقتصاد والكفاءة والفعالية على الإطلاق في مشاركاتهم، والأرجح هنا هو أن تدقيق الأداء مفهوم جديد على مهنة التدقيق في الجزائر، والدخول إلى هذا المجال غير مرجح بالنسبة لهم ليس بسبب نقص كفاءتهم في الموضوع، ولكن نظرا للتشريعات الجزائرية في حد ذاتها والمستوحاة من التجربة الفرنسية، هذه الأخيرة استخدمت مهنة التدقيق فقط في مجال التدقيق المالي.

نرى في هذا السياق أنه يمكن للمدققين في المراحل الأولى تدقيق تقارير الأداء التي قد تكلف الهيئات العمومية بإعدادها في إطار ميزانية البرامج، وهو الأمر الذي لن يحتاج إلى تقييم المدقق لأداء الهيئة العمومية في حد ذاتها كما هو معمول به في تجربة الدنمارك، أي أن تتبنى الجزائر أسلوبا مشابها للتجربة الإنجليزية من خلال إبداء المدقق لرأيه حول ما إذا كانت الهيئة المدققة قد وضعت الترتيبات اللازمة لدعم تحقيق القيمة مقابل المال المنفق، دون ذكر تدقيق الأداء في تقريره، إلا إذا ظهرت له أدلة على عدم تطبيق عناصر الكفاءة والفعالية والاقتصاد أثناء عملية التدقيق. هذا الأمر لن يشكل صعوبة على المدققين الخارجيين المستقلين من جهة، وسيدفع بالهيئات العمومية إلى تحسين أدائها في هذا الخصوص من جهة أخرى. إلا أنه من الناحية الاستشرافية يبقى هذا الأمر مستبعدا في ظل التأثير الكبير للمنظمين الجزائريين بالتجربة الفرنسية.

خلاصة

تمكنا من خلال الفصل الرابع والأخير من هذه الأطروحة من عرض نتائج التحليل المحوري لبيانات المقابلات المجرى خلال الدراسة الميدانية، وتفسير ومناقشة هذه النتائج بشكل مفصل، حيث سمح لنا هذا العرض بالإجابة على الأسئلة الفرعية الأربعة المطروحة في المقدمة، ومعالجة الإشكالية بشكل معمق من خلال استكشاف أبعاد العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية، وتقديم نظرة استشرافية للتجربة الجزائرية.

وضحنا بداية في جزء أدوات الدراسة كيف اعتمدنا على المنهج النوعي وتصميم الدراسة الميدانية في شكل دراسة حالة لتحقيق الأهداف المسطرة في مقدمة الأطروحة، كما قدمنا تفاصيل عينة الدراسة التي تكوّنت من 30 مشاركا من مختلف الخلفيات، غلبت عليهم صفة الخبرة، أجرينا معهم مقابلات معمقة شبه موجهة كانت المصدر الأساس للبيانات، وتم الاعتماد على برنامج MAXQDA في تحليلها.

تمكنا كذلك خلال الجزء الثاني من الفصل من عرض الإجابات على الأسئلة الفرعية للأطروحة بناء على التحليل المحوري لبيانات الدراسة، وتعرفنا اعتمادا على مشاركات المبحوثين على الميزات التي تمكن المدققين الخارجيين المستقلين من الاستجابة للمتطلبات الحديثة لتدقيق الهيئات العمومية في الجزائر، والخصوصيات المؤثرة للهيئات العمومية على عمليات التدقيق التي يقودها المدققون الخارجيون المستقلون، وكذا القيمة المضافة المرتقب تقديمها من مصادقة المدققين الخارجيين المستقلين الجزائريين على حسابات الهيئات العمومية، وبعض المقترحات فيما يخص الطرق الأنسب لتنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية وتجاوز مشاكل التطبيق بما يلائم البيئة الجزائرية.

في الجزء الأخير من هذا الفصل، استخدمنا نفس الترتيب الذي اعتمدنا عليه عند عرض النتائج في مناقشتها، وقد توضّح لنا أن التوجهات الظاهرة في البيئة الجزائرية قد تجد تفسيرات في نظريات نظام المهن ومجتمع التدقيق والنظرية المؤسسية الجديدة، والتي سبق وعرضناها في الفصول السابقة، كما تمكنا من التأكد من موافقة بعض النتائج مع الأدبيات السابقة، واستشراف جوانب العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية الجزائرية على ضوء التجارب الدولية وبالأخص التجربة الفرنسية، حيث توصلنا إلى أن هذه الأخيرة تمثل مصدر الإلهام الأول لمشاريع الإصلاح في الجزائر.

خاتمة

هدفت هذه الأطروحة إلى استكشاف أبعاد العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في ظل التوجهات الدولية الحديثة للتدقيق الحكومي، من خلال استشراف حالة الجزائر على ضوء التجارب الدولية. ومن أجل تحقيق هذا الهدف، قمنا ببناء إطار نظري للدراسة من خلال ثلاث فصول تضمنت التأسيس النظري لمختلف المفاهيم ذات العلاقة بالموضوع، بالإضافة إلى عرض تجارب دولية تساهم في فهم الجانب التنظيمي لهذه العلاقة في الدول المدروسة، لنقوم في الفصل الرابع والأخير بتقديم دراسة ميدانية حول الحالة الجزائرية، تم تصميمها في شكل دراسة حالة استكشافية ضمن مقاربة نوعية، وتضمنت بيانات دراستنا معطيات من 30 مقابلة معمقة شبه موجهة مع مشاركين خبراء من خلفيات مختلفة ذات علاقة بالموضوع، اعتمدنا على المنهج الاستنباطي في ترميز هذه البيانات باستخدام برنامج تحليل البيانات النوعية MAXQDA، إضافة إلى دعم البيانات بتقريبي تدقيق من مؤسسة استشفائية عمومية يتم المصادقة على حساباتها من قبل مدقق خارجي مستقل، وقد قمنا بهيكلة البيانات ضمن مقاربة تعتمد على طريقة التحليل المحوري بما يتيح الإجابة على أسئلة الدراسة.

سمح لنا الاعتماد على أداة المقابلات المعمقة شبه الموجهة وتبني مدخل نوعي في التحليل بالوصول إلى نتائج مميزة مقارنة بالدراسات السابقة من ناحية التعمق في الظاهرة المدروسة وزاوية التحليل، حيث أتاح لنا النهج النوعي\_ الذي يسمح لشخصية الباحث بالظهور\_ فرصة الإسهام في الموضوع من زاوية تخصصنا الأكاديمي، وفي حين توضح هذه الدراسة العديد من القضايا التي كانت غامضة حول أبعاد العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في البيئة الجزائرية، فهي تطرح أيضا المزيد من الإشكاليات والقضايا والفرضيات التي تحتاج إلى مزيد من الدراسة والتعمق.

تبعاً للطرح الموضح أعلاه، يمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلنا إليها كما يأتي:

- تشمل المتطلبات الحديثة لتدقيق الهيئات العمومية في الجزائر، اقتداء بالمعايير الدولية، على إدخال التدقيق المالي وتدقيق الأداء إلى القطاع العام الذي يقتصر حالياً على تدقيق الالتزام، وقد ظهر لنا أن الحافز الأول لإدراج المدققين الخارجيين المستقلين في عمليات التدقيق الحكومي هو عدم كفاية إمكانيات أجهزة التدقيق الحكومي التقليدية للاستجابة لاحتياجات الهيئات العمومية عند تطبيقها للمحاسبة على أساس الاستحقاق، حيث تغطي مهنة التدقيق هذا النقص بصفقتها مهنة مستقلة تتمتع بالشرعية والخبرة؛

- لا تحصر النصوص القانونية التي تنظم مهنة التدقيق الخارجي المستقل في الجزائر مهام المدقق في قطاع الأعمال، ولا يرى المدققون أنفسهم غير مختصين في التدقيق الحكومي، حيث توجد رغبة لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمحاسبة للمشاركة في ورشات إدخال محاسبة الاستحقاق إلى القطاع العام وفي الحصول على الدعم القانوني، كما لدى الغرفة مشاريع تكوين للمدققين الخارجيين المستقلين لتجهيزهم لمهام التدقيق الحكومي؛
- إسناد مهام تدقيق مؤسسات الصحة العمومية إلى مهنة التدقيق الخارجي المستقل في الجزائر لم يكن نتيجة سعي من المهنة للحصول على مهام جديدة، بل عكس فقط مقارنة نسخ الإصلاحات عن التجارب الدولية -وبالخصوص الفرنسية- التي تنتهجها الجزائر؛
- للهيئات العمومية مجموعة من الخصوصيات التي تؤثر على عمليات التدقيق الحكومي، أهمها مرتبط بالعامل البشري مثل ظاهرة رفض التغيير، والتخوف من المدقق سواء من ناحية أن يصعب من مهامهم أو أن يتخذ إجراءات قانونية من شأنها أن تؤدي إلى تبعات تهدد المسير، وكلها معتقدات تؤدي إلى رفض التعاون معه؛
- توجد ثقافة تنظيمية مميزة لدى الهيئات العمومية تفرقها عن الطابع الاقتصادي الذي اعتاد عليه المدققون الخارجيون المستقلون، وتشمل محتويات القوائم المالية وارتباط المحاسبة المالية بالمحاسبة الموازناتية والنظام الضريبي، وهنا يجد المدقق نفسه مطالباً بالتأقلم مع بيئة مختلفة اعتاد أفرادها والفاعلون فيها على ثقافة تلعب فيها القوانين والأغراض السياسية دوراً نشطاً؛
- توجد صعوبات متوقعة تتعلق بجدد وحصر وتقييم ممتلكات الهيئات العمومية، كما أن هناك اختلافات عميقة في التعامل مع الممتلكات بين النظام المحاسبي على الأساس النقدي ومحاسبة مبنية على أساس الاستحقاق، وبشكل خاص خلال المرحلة الانتقالية، وكما ستؤثر هذه العمليات على النظم المحاسبية، فستؤثر دون شك على عمل المدقق؛
- مهمة المدقق الخارجي المستقل في القطاع العام سوف تفرض عليه الاحتكاك مع أنظمة الرقابة التقليدية، بحيث قد تكون مهمته مكملة لها دون إلغاء أو استبدال لأي من الإجراءات الحالية، وهو الأمر الذي تأخذه معايير التدقيق بعين الاعتبار؛
- تركز المقاربة الجزائرية للإصلاحات على التدقيق المالي في القطاع العام أو ما يعرف بالمصادقة على الحسابات، ويوفر هذا النوع من التدقيق الحكومي متطلبات جودة المعلومات المالية

والمحاسبية، وهي ممارسة جديدة في القطاع العام في الجزائر الذي لطالما ركزت فيه الرقابة على قانونية المعاملات، بالإضافة إلى منافع دورية التدقيق وديمومته، وزيادة الالتزام بالتنظيمات والوقوف على عمليات الجرد والتأكد من الوجود المادي للممتلكات، وهي مكاسب يمكن تحقيقها بغض النظر عن الجهة التي تقوم بعملية التدقيق؛

- في المقابل، توجد منافع تحققها مهنة التدقيق الخارجي المستقل بشكل أفضل من أي طرف آخر، ونذكر هنا الخبرة المعتبرة للمهنيين في محاسبة الاستحقاق، ما يسمح بدعم التطبيق السليم للنظام المحاسبي ولعب دور الخبير المرافق خلال الفترة الانتقالية، وتقييم المخاطر ومساعدة السلطة المركزية على تشخيص الصعوبات على مستوى الهيئات العمومية، والتكامل مع أهداف عصرنة هذه الأخيرة ضمن فلسفة التسيير العمومي الجديد؛

- لن يكون تعيين المدققين الخارجيين المستقلين في الهيئات العمومية العصى السحرية لحل مشكلات هذه الأخيرة، ويجب التأكيد على أن مهامهم في إطار مهمة التدقيق المالي لا تغطي الجانب الموازناتي، كما أنها مهمة بعدية، وتوجد حدود لمسؤوليتهم عن المعلومات الواردة في القوائم المالية؛

- توجد العديد من الخصوصيات المتعلقة بالبيئة الجزائرية يجب أخذها بعين الاعتبار عند تنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية اقتداء بالتجارب الدولية القادمة من بيئات مختلفة، ونذكر هنا انتشار تجاوزات غير أخلاقية بين بعض المدققين تتعلق بغياب الاستقلالية وتغليب المصلحة الشخصية، وبعض مظاهر المنافسة غير الشريفة في سوق التدقيق في ظل غياب تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية لدى المجلس الوطني للمحاسبة، والنظرة السلبية للرأي غير النظيف للمدقق، إذ تتم المبالغة في تفسير تبعاته، كما أن علاقة المدقق بالزبون تتأثر بشكل كبير قد يهدد سمعته. تبعا لذلك، تم وصف بعض أعمال المدققين الحالية بالسطحية والتي تهدف فقط للاستجابة لمتطلبات قانونية، وتوجد مخاوف من انفصال عملية التدقيق التي يقوم بها المدققون الخارجيون المستقلون في القطاع العام عن أهدافها بناء على هذه المعطيات؛

- يتم التركيز عند الحديث عن مستقبل التدقيق الحكومي في الجزائر على التدقيق المالي، إلا أن القراءات الأولى للنصوص القانونية الصادرة لحد الآن تدل على أن الهيئات العمومية تقف على عتبة عصر قياس الأداء ومؤثراته، وضرورة تفعيل تدقيق الأداء وتعميمه، وهو الأمر غير الواضح لحد الآن في البيئة الجزائرية؛

- مهمة التدقيق التعاقدية ودراسات الجدوى التي قد يكون بعض المدققين الخارجيين المستقلين بصفتهم خبراء معادين عليها تتضمن بعض مؤشرات الأداء، وبالتالي فإن تدقيق الأداء هو أمر غير جديد على المهنيين، غير أن التركيز هنا يكون على الأداء المالي، والذي لا يمثل إلا جزءا من مؤشرات الأداء الأخرى داخل الهيئات العمومية، لذا فإن أي حديث عن إسناد مهام تدقيق الأداء إلى مهنة التدقيق يتطلب أولا فكرة مرورهم بمرحلة تكوينية في هذا المجال؛
- لم تسمح لنا كل من نظرية مجتمع التدقيق ونظرية نظام المهن التي ناقشناها في الإطار النظري لهذه الأطروحة، والتي تم تطويرها بناء على تجارب دولية، بالتفسير الكامل للنتائج المتوصل إليها حول استشراف أبعاد العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في الجزائر، رغم إمكانية استعمال النظريتين لتفسير النتائج بشكل جزئي، ويرجع ذلك إلى الخصائص الفريدة للبيئة الجزائرية. في المقابل، سمحت لنا النظرية المؤسساتية الجديدة بتفسير توجه الجزائر إلى تشريع تعاقد مؤسسات الصحة العمومية مع مدققين خارجيين مستقلين، أين يدخل هذا الأمر في إطار نموذج التشابه بالمحاكاة الذي تنتهجه الجزائر في إصلاحاتها المحاسبية المتأثرة بشكل كبير بالتجربة الفرنسية، والتي لا تكون دائما ملائمة للبيئة المحلية حسب النتائج المتوصل إليها.
- على ضوء هذه النتائج، نقترح مجموعة من التوصيات المتعلقة بمستقبل العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في الجزائر كما يلي:
- يجب أن يركز الإصلاح المحاسبي في القطاع العام خلال هذه المرحلة على تكوين العامل البشري، إذ أنه الدعامة الأساس لنجاح أي مشروع إصلاح، وعمليات التدقيق الحكومي المستقبلية ستحتاج دون شك إلى تعاون الموارد البشرية ومشاركتها في إنجاحها، ونوصي هنا بعدم حصر المكونين على الخبراء الأجانب، والإستعانة بالجامعات وبمهنة المحاسبة من خلال عمليات تكوين مرحلية تنتهي بتخريج مجموعة من المكونين الذين يقومون بدورهم بتكوين أطراف أخرى؛
- لا تقتصر عمليات التكوين الضرورية على جانب المسيرين والمحاسبين ومستخدمي الهيئات العمومية، بل يجب أن تشمل المدققين الخارجيين المستقلين، وعلى المنظمة المهنية والهيئة المنظمة للمهنة في الجزائر تفعيل الدورات التكوينية لتحضير المهنيين لتحديات المراحل القادمة؛

- يجب عدم التسرع في تعيين المدققين الخارجيين المستقلين على مستوى الهيئات العمومية قبل وضع الأنظمة المحاسبية وأنظمة المعلومات والرقابة الداخلية الملائمة، وتعزيز وظيفة التدقيق الداخلي، ليأتي التدقيق الخارجي بصفة مكملة ومرافقة للتغيير؛
- ملف الممتلكات في القطاع العام هو ملف ثقيل ويحتاج إلى عناية خاصة واهتمام كبير من أجل التطبيق السليم للنظم المحاسبية على أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية، وإذا لم تتم معالجته ولو جزئيا، فسيشكل عوائق لعمل المدقق؛
- حفاظا على استقلالية المدققين في حالة التدقيق الحكومي في الجزائر، من الأفضل تعيينهم على المستوى المركزي وتجنب ترك الأمر بيد إدارة الهيئة العمومية، كما قد يكون من الملائم وضع هيئة خاصة لتعيين المدققين أو إسناد الأمر إلى مجلس المحاسبة، ويمكن أن يكون هذا الأخير مسؤولا عن وضع معايير لجودة عمليات التدقيق هذه؛
- مراعاة لحجم الإصلاحات وعمقها، وضمانا لنجاحها، يُفَضَّل التشريع التدريجي للمصادقة على حسابات الهيئات العمومية، والاستفادة من عمليات التدقيق الأولية لتحديد الصعوبات وتعديل التنظيمات، كما يمكن اختيار هيئات عمومية تجريبية لتركيز الجهود وخلق نماذج ناجحة تستفيد منها الهيئات الأخرى؛
- ضرورة صياغة الإصلاحات بما يلائم كل قطاع فرعي من القطاع العام، إذ أن لكل نوع من أنواع الهيئات العمومية خصوصيات تستدعي تكييف عملية التدقيق من ناحية التنظيم؛
- الاستفادة من تجارب البلدان الرائدة في المجال وعدم الاقتصار على نسخ التجربة الفرنسية، فرغم التشابه بين هياكل القطاع العام في البلدين، فالبيئة الجزائرية لديها خصوصيات فريدة ينبغي مراعاتها، وقد يكون من الملائم لها تطبيق نماذج جربت في بلدان أخرى حتى لو اختلفت من ناحية الفلسفة التنظيمية، مثل ما هو الحال بالنسبة لقضية تعيين المدقق؛
- تدخل المدققين الخارجيين المستقلين غير ضروري في كل أنواع الهيئات العمومية، حيث يجب أن تتناسب تكلفة عملية التدقيق مع الأموال الموكلة للهيئة والمخاطر المالية الممكنة، كما أن تدقيق القوائم المالية لكل الهيئات العمومية غير ممكن ميدانيا وغير مجد ولن يحقق المنفعة المرجوة.

من الجدير بالذكر هنا أن لدراستنا محدودية تتعلق أولاً بطبيعتها الاستشرافية، حيث أن هذا الموضوع يعتبر جد استباقي في ظل عدم البدء حتى بتطبيق النظم المحاسبية على أساس الاستحقاق في الهيئات العمومية، ما يصعب تصور عمليات التدقيق المستقبلية وإشكالاتها، إلا أن اللجوء إلى الخبراء والمنظمات المهنية والاستعانة بالتجارب الدولية قد أعاننا على إبقاء النتائج على درجة معقولة من الموضوعية. نضيف إلى ذلك، قضية تشعب نطاق القطاع العام واختلاف أشكال وأهداف الهيئات العمومية في حد ذاتها، ما يجعل دراستها كقطاع واحد محدود المنفعة، فمهمة التدقيق في الجماعات المحلية على سبيل المثال قد تختلف من حيث النطاق والأهداف عن نظيرتها في مؤسسة صحية عمومية أو في مؤسسة جامعية، وقد حاولنا تنويع خلفية المشاركين في الدراسة للإحاطة بمختلف خصوصيات كل قطاع من هذه القطاعات في بيانات الدراسة، إلا أن الدراسات التي تنصب على نوع معين من الهيئات العمومية تبقى أكثر قدرة على التعمق في هذا المجال. أخيراً، تتجسد محدودية دراستنا أيضاً في طبيعة الدراسات النوعية في حد ذاتها والتي ترتبط نتائجها بخصوصيات العينة المدروسة وظروف إجراء المقابلات، والتجارب الشخصية للمشاركين، ما يحدّ من إمكانية تعميم هذه النتائج، على الرغم من مراعاتنا لمعايير الجودة المذكورة في الفصل الرابع من الأطروحة بهدف تحريّ الدقة الموضوعية.

في الأخير، سمحت لنا الدراسة الحالية بأخذ نظرة عامة عن أبعاد العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في الجزائر بما يسمح باقتراح مجموعة من المواضيع التي قد تشكل آفاقاً لدراسات مستقبلية نذكر منها ما يلي:

- التكامل بين المصادقة على حسابات الجماعات المحلية والمصادقة على حسابات الدولة لتحقيق جودة المعلومات في القطاع العام؛
- آفاق تطوير أنظمة التدقيق الداخلي في الهيئات العمومية في ظل تطبيق أنظمة المحاسبة على أساس الاستحقاق؛
- دور مهنة المحاسبة في إصلاحات المحاسبة والتدقيق في القطاع العام؛
- أهداف ومساهمة مهمة التدقيق المالي في القطاعين العام والخاص - دراسة مقارنة.

## قائمة المراجع

## المراجع باللغة العربية

- الاتحاد الدولي للمحاسبين. (2010). *إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام* (ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين)، عمان: المملكة الأردنية الهاشمية.
- احجيج، حسن وفرة جمال. (2019). *البحث الكيفي في العلوم الاجتماعية نظريات وتطبيقات*. مراكش: فضاء آدم للنشر والتوزيع.
- أحمد قايد، نور الدين. (2015). *التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية*. عمان: دار الجنان للنشر والتوزيع.
- أحمد، طارق عبد العزيز. (2011). *المراجعة كأحد مكونات منظومة الرقابة المالية*. بنها، جمهورية مصر العربية: برنامج محاسبة البنوك والبورصات.
- أحمد، عبد الله عبد السلام وإبراهيم، أمال محمد كمال. (2006). *أساسيات المحاسبة الحكومية والمحليات*. القاهرة: كلية التجارة جامعة القاهرة.
- أمر رقم 10-02. (26 8، 2010). *يعدل ويتم الأمر 95-20 المؤرخ 17 جويلية 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة*. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 50 بتاريخ 2010/09/01.
- أمر رقم 69-107 (31 12، 1969). *يتضمن قانون المالية لسنة 1970*. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 110 بتاريخ 1969/12/31.
- أمر رقم 71-82 (29 12، 1971). *يتضمن تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسب*. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 107 بتاريخ 1971/12/30.
- أمر رقم 75-59 (26 9، 1975). *يتضمن القانون التجاري*. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 11 بتاريخ 1975/12/19.
- أمر رقم 95-20 (17 7، 1995). *يتعلق بمجلس المحاسبة*. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 39 بتاريخ 1995/07/23.
- انتوساي. (2009). *إعلان ليما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية*. الدنمارك: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. تم استرجاعه في 28 ماي 2020 من: <https://www.intosai.org/documents/open-access>
- انتوساي. (2018). *المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية دليل أعمال المعيار*. النرويج: مبادرة تنمية الانتوساي IDI. <https://www.idi.no/en/elibrary/cdp/3i-programme/issai-implementation-handbooks/handbooks-arabic>
- انتوساي. (2019). *الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة النظام الأساسي*. النمسا: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. <https://www.intosai.org/documents/open-access>
- انتوساي. (2013). *ISSAI 300 المبادئ الأساسية لرقابة الأداء*. النمسا: المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. <https://www.intosai.org/documents/open-access>
- بامشوش، أحمد عمر. (1979). *المحاسبة الحكومية والقومية*. صنعاء: مكتبة الجيل الجديد.
- براق، محمد. (2018). *دور الرقابة على الصفقات العمومية في ترشيد النفقات العمومية*. مجلة الاقتصاد الجديد، 1(18)، 85-96.
- براق، عيسى. (2010). *أثر المعايير الرقابية للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا (الانتوساي) ومشاكل تطبيقها* (تجربة مجلس المحاسبة الجزائري). مجلة الأبحاث الاقتصادية، 5(4)، 91-106.

براق، محمد وقمان، عمر. (2011). أثر الإصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر. مداخلة مقدمة خلال المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر (29/30/11، 2011)، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح، الجزائر.

برشك، صالح محمد وفلاح، حسن أحمد. (2018). التمويل الممتك في إطار نظرية الإشارة وانعكاسه على متوسط اسعار الاسهم العادية دراسة تطبيقية في سوق العراق للاوراق المالية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية. 24 (102)، 179-195.

بسباس، سيد أحمد. (2020-2021). اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية [أطروحة دكتوراه، تخصص تدقيق]. سيدي بلعباس: جامعة جيلالي اليابس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة.

بلول، محمد الصالح. (2020-2019). تقييم آليات الرقابة المالية في الجزائر في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية - دراسة ميدانية- [أطروحة دكتوراه، تخصص: علوم مالية ومحاسبة]. الوادي: جامعة الشهيد حمه لخضر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة.

بن العرية، محمد. (2016-2017). دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات الحكومية في الجزائر الفترة 2012-2014 [أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق]. أدرار: جامعة أحمد دراية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير.

بن جخدل، سعد الحاج. (2019). العينة والمعاينة مقدمة منهجية قصيرة جدا. عمان: دار البداية ناشرون وموزعون. بن عيسى، عبد الرحمان. (2016-2017). الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة [أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة]. الجزائر: جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية.

بن ناصر، جبارة. (2016-2017). الرقابة المالية وأهميتها الاقتصادية في ظل عصرنة النظام المالي العمومي -دراسة حالة الجزائر- [أطروحة دكتوراه، تخصص: اقتصاد ومالية دولية]. المدينة: جامعة يحي فارس، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، شعبة العلوم الاقتصادية.

بن نعمان، محمد. (2017-2018). إمكانية تطبيق آليات التسيير العمومي الجديد في الإدارة المحلية الجزائرية ولاية بومرداس نموذجا [أطروحة دكتوراه، تخصص: تسيير المنظمات]. بومرداس: جامعة امحمد يوقرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة علوم التسيير.

البناء، بشير عبد العظيم. (2012). الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية دراسة نظرية وتطبيقية. عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.

بوترعة، بلال. (2018). التحليل الموضوعي للمقابلات البحثية في العلوم الاجتماعية. مجلة البحوث والدراسات الانسانية، 12(1)، 217-238.

بوخالفي، مسعود. (2020-2019). متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS [أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير]. غرداية: جامعة غرداية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، علوم التسيير.

تمار، خديجة. (2016-2017). تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية "دراسة حالة الجزائر" [أطروحة دكتوراه، تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي]. مستغانم: جامعة عبد الحميد بن باديس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، علوم التسيير.

التميمي، هادي. (2006). *مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية*. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

جابي، أمينة هناء. (2018-2019). *أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العمومي IPSAS على نظام المحاسبة العمومية وأثره في الجزائر [أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة وتدقيق]*. سطيف: جامعة فرحات عباس 1، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية.

جامع، محمد نبيل. (2019). *البحوث النوعية ودراسة الحالة*. الاسكندرية: كلية الزراعة جامعة الإسكندرية بالشاطبي.

الجعرات، خالد جمال. (11، 2014). *تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كحد أدنى لضبط المال العام*. ورقة مقدمة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية-، جامعة ورقة، الجزائر.

حيرش، فايزة وطرشي، محمد. (2018). *الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في ظل عصرنة نظام المحاسبة العمومية في الجزائر*. الأكاديمية للدراسات العلمية والاجتماعية، 10(2)، 3-16.

حيواني، خالد. (2014-2015). *التسيير العمومي الجديد كمقاربة لترقية الخدمة العمومية ومحاربة الفساد الإداري دراسة على ضوء التجارب الرائدة: الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا وسنغفورة* (رسالة ماجستير، تخصص: حوكمة وتنمية). باتنة: جامعة الحاج لخضر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم العلوم السياسية.

خبيطي، خضير وبكاري، بلخير. (2020). *واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ودوره في تفعيل التدقيق الحكومي في الجزائر* (دراسة حالة قطاع الصحة العمومية لولاية غرداية خلال الفترة: 2010-2019). *مجلة الواحات للبحوث والدراسات*، 13(2)، 803-823.

الخوري، أفرام. (2017). *الأجهزة العليا للرقابة ودورها في مراقبة النظام الحكومي*. بيروت: المعهد العربي للتدريب البرلماني والدراسات التشريعية.

دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2016). *الأمانة العامة للحكومة: مارس 2016*.

الديوان الوطني للإحصاء. (2017). *الجزائر بالأرقام* نتائج 2015-2017. [https://www.ons.dz/IMG/pdf/aqc\\_r\\_2017\\_ed\\_2018ar-2.pdf](https://www.ons.dz/IMG/pdf/aqc_r_2017_ed_2018ar-2.pdf)

رفاعة، تامر مزيد. (2017). *أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشآت*. عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.

رقيق، بن عيسى. (2017). *آلية التكامل بين المدقق القانوني (محافظ الحسابات) والمدقق العمومي (الحكومي)*. *دراسات اقتصادية*، 10(3)، 195-203.

السعيد أحمد، يوسف. (2016-2015). *نظام المحاسبة العمومية ومدى ملاءمتها لمعايير المحاسبة العمومية الدولية IPSAS [أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة وتدقيق]*. البليدة: جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية.

سلوم، حسن عبد الكريم. (2011). *الأصول النظرية والعلمية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات في الجمهورية العراقية*. بغداد: دار الكتاب للطباعة والنشر.

شتيح، أكرم. (2020-2019). *أثر تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على الأداء المالي الحكومي - دراسة حالة الجزائر [أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة وتدقيق]*. المدية: جامعة يحي فارس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية.

شلال، زهير. (2014-2013). *آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية الدولية* [أطروحة دكتوراه، تخصص: تسيير المنظمات]. بومرداس: جامعة امحمد يوقرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، شعبة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.

الصباغ، أحمد عبد المولى. العشماوي، كامل السيد أحمد وأحمد، عادل عبد الرحمان. (2008). *أساسيات المراجعة ومعاييرها*. القاهرة: كلية التجارة جامعة القاهرة.

صندوق النقد الدولي. (2011). *إحصاءات دين القطاع العام: مرشد لمعديها ومستخدميها*. الولايات المتحدة الأمريكية: واشنطن لخدمات النشر. <https://www.elibrary.imf.org/>

ضريفي، نادية وحاج جاب الله، أمال. (2018). *إصلاح النظام المحاسبي للدولة وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العمومي IPSAS*. مجلة الدراسات القانونية والسياسية، 3(3)، 215-240.

عبود، ميلود. (2019-2020). *متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لتطوير نظام المحاسبة العمومية وأثره على ترشيد النفقات العمومية في الجزائر: دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين* [أطروحة دكتوراه، تخصص: مالية ومحاسبة]. أدرار: جامعة أحمد دراية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية.

عطية، مفيدة وبوشلاغم، عميروش. (2019). *تحليل خصائص تقييمات مجلس المحاسبة الجزائري في ظل تبنيه للخطوط التوجيهية لتقييم السياسات العمومية 9400 لمنظمة انتوساي*. مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، 6(1)، 231-247.

العكام، محمد خير. (2018). *الرقابة المالية*. الجمهورية العربية السورية: الجامعة الافتراضية السورية.

على صوشة، مارية. (2017). *تطوير تنظيم مهنة المحاسبة بالجزائر في ضوء متطلبات المعيار الدولي للتعليم المحاسبي IES7*. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 10(18)، 131-144.

غلابي، بوزيد. (2011-2010). *مفهوم المؤسسة العمومية والمهنيين* [مذكرة ماجستير، تخصص: قانون الإدارة العامة]. أم البواقي: جامعة العربي بن مهيدي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، قسم الحقوق.

القاضي، حسين يوسف، دحدوح، حسين أحمد وقريط، عصام نعمة. (2014). *أصول المراجعة*. الجمهورية العربية السورية: منشورات جامعة دمشق.

القانون العضوي رقم 15-18. (02 9، 2018). *يتعلق بقوانين المالية*. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 53 بتاريخ 2018/09/02.

القانون العضوي رقم 02-99 (08 3، 1999). *يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة*. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 15 بتاريخ 1999/03/09.

قانون رقم 01-10 (27 6، 2010). *يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد*. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 42 بتاريخ 2010/7/11.

قانون رقم 11-18. (02 7، 2018). *يتعلق بالصحة*. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 46 بتاريخ 2018/07/27.

قانون رقم 11-2 (24 12، 2002). *يتضمن قانون المالية سنة 2003*. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 86 بتاريخ 2002/12/25.

قانون رقم 21-84 (24 12، 1984). *يتضمن قانون المالية لسنة 1985*. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 72 بتاريخ 1984/12/31.

قانون رقم 88-04 (12، 1، 1988). يعدل ويتم الأمر قم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، ويحدد القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات الاقتصادية العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 1 بتاريخ 1988/1/13.

قانون رقم 88-1. (12، 1، 1988). متضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 2 بتاريخ 1988/01/13.

قانون رقم 90-21. (15، 8، 1990). يتعلق بالمحاسبة العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 35 بتاريخ 1990/08/15.

قانون رقم 91-08 (27، 4، 1991). يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 20 بتاريخ 1991/5/1.

قرار وزاري مشترك مؤرخ في 24 ماي 2012. (2013). يعين مركز الامتحان ويحدد الكيفيات العملية للامتحان النهائي للحصول على شهادة الخبير المحاسب وكذا تشكيلة لجنة المداولات. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 14 بتاريخ 2013/3/14.

قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017. (2017). يحدد عدد وطبيعة ومعامل وبرنامج الاختبارات وكذا تشكيل لجنة الاختبار والقبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 45 بتاريخ 2017/7/30.

قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017. (2017). يحدد قائمة الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 45 بتاريخ 2017/7/30.

قرار وزاري مشترك مؤرخ في 7 مارس 2017. (2017). يحدد كيفية سير التكوين وكذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب وشهادة محافظ الحسابات. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 45 بتاريخ 2017/7/30.

القطيش، حسن فليح. (2011). تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأدرني. *المجلة الأدرنية في إدارة الأعمال*، 7 (1)، 42-22.

قمو، آسية. (2017-2018). دور ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام دراسة استشرافية- حالة الجزائر [أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة وجباية]. ورقة: جامعة قاصدي مرياح، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير.

لحول، كمال وبودهنه، علي. (2019). دراسة تحليلية لواقع النظام المالي والمحاسبي لمالية الجماعات المحلية (الولاية) في الجزائر دراسة حالة خزينة ولاية تلمسان. *مجلة التنمية الاقتصادية*، 4 (2)، 66-49.

لطاد، ليندة وآخرون. (2019). منهجية البحث العلمي وتقنياته في العلوم الاجتماعية. برلين: المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتيجية والسياسية والاقتصادية.

لظفي، أحمد السيد أمين. (2008). *المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes-Oxley*. القاهرة: دار النهضة العربية.

المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد. (2016-2017). *إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة* (ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين). المملكة العربية السعودية الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA).

مجلس المحاسبة. (2015). مدونة أخلاقيات المهنة لمجلس المحاسبة. الجزائر: مجلس المحاسبة الجزائري.  
[https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2018/06/Code\\_de\\_d%C3%A9ontologie\\_de\\_la\\_Cour\\_des\\_comptes\\_2018\\_AR.pdf.pdf](https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2018/06/Code_de_d%C3%A9ontologie_de_la_Cour_des_comptes_2018_AR.pdf.pdf)

مجلس المحاسبة. (2019). الدليل العام لمراجعة الحسابات. الجزائر: مجلس المحاسبة الجزائري.  
[https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/ggac\\_ar.pdf](https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/ggac_ar.pdf)

مجلس المحاسبة. (2019). الدليل العملي لرقابة نوعية التسيير. الجزائر: مجلس المحاسبة الجزائري.  
<https://www.ccomptes.dz/fr/publications/guides-methodologiques-de-controle-2/>

مجلس المحاسبة. (2019). الدليل المنهجي العام حول الاختيار حسب المخاطر في مجال مراجعة الحسابات. الجزائر: مجلس المحاسبة الجزائري.  
[https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/gmgrbs\\_ar.pdf](https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/gmgrbs_ar.pdf)

مجلس المحاسبة. (2019). الدليل المنهجي المتعلق بتحضير تقرير تقييم المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية. الجزائر: مجلس المحاسبة الجزائري.  
[https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/gmaplrb\\_ar.pdf](https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/gmaplrb_ar.pdf)

مجلس المحاسبة. (2019). الدليل المهني لرقابة نوعية التسيير. الجزائر: مجلس المحاسبة الجزائري.  
[https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/gmqc\\_ar.pdf](https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/gmqc_ar.pdf)

مجلس المحاسبة. (2019). دليل تقييم السيايات العمومية. الجزائر: مجلس المحاسبة الجزائري.  
[https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/gepp\\_ar.pdf](https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/gepp_ar.pdf)

مجلس المحاسبة. (2019). دليل رقابة الجماعات الإقليمية. الجزائر: مجلس المحاسبة الجزائري.  
[https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/gcct\\_ar.pdf](https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/gcct_ar.pdf)

مجلس المحاسبة. (2020). برامج نشاطات الرقابة. الجزائر: مجلس المحاسبة الجزائري. <https://www.ccomptes.dz/>

المديرية العامة للمحاسبة. (2021). المشروع التمهيدي للقانون المتعلق بالمحاسبة العمومية. وزارة المالية: الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

المديرية العامة للميزانية. (2021). تطور ميزانية الدولة. وزارة المالية. <http://mfdgb.gov.dz/evolution-du-budget-de-letat>

مرحوم، محمد الحبيب. (2020-2021). أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للكليات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME) [أطروحة دكتوراه، تخصص علوم مالية]. سيدي بلعباس: جامعة جيلالي اليابس، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير.

مرسوم تنفيذي 07-364. (28، 11، 2007). يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 75 بتاريخ 02/12/2007.

مرسوم تنفيذي 11-393. (24، 11، 2012). يحدد شروط وكيفيات سير التريص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 65 بتاريخ 30/11/2011.

مرسوم تنفيذي 12-288. (21، 7، 2012). يتضمن إنشاء معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب وتنظيمه وسيره. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 43 بتاريخ 25/7/2012.

مرسوم تنفيذي 18-86. (5، 3، 2018). يتضمن آلية متابعة التدابير والإصلاحات الهيكلية في إطار تنفيذ التمويل غير التقليدي. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 15 بتاريخ 07/03/2018.

مرسوم تنفيذي 70-173. (16، 11، 1970). يتعلق بواجبات ومهمة مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 97 بتاريخ 1970/11/20.

مرسوم تنفيذي 92-20. (13، 1، 1992). يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 3 بتاريخ 1992/1/15.

مرسوم تنفيذي رقم 08-272. (6، 9، 2008). يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 50 بتاريخ 2008/09/07.

مرسوم تنفيذي رقم 09-374. (16، 11، 2009). يعدل ويتم المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر سنة 1992 والمتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 67 بتاريخ 2009/11/19.

مرسوم تنفيذي رقم 12-427. (16، 12، 2012). يحدد شروط وكيفيات إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 69 بتاريخ 2012/12/19.

مرسوم تنفيذي رقم 21-252. (06، 06، 2021). يتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 17 بتاريخ 2021/06/16.

مرسوم تنفيذي رقم 91-455. (23، 11، 1991). يتعلق بجدد الأملاك الوطنية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 60 بتاريخ 1991/11/24.

مرسوم تنفيذي رقم 92-414. (14، 11، 1992). يتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 82 بتاريخ 1992/11/15.

مرسوم تنفيذي رقم 96-56. (22، 1، 1996). يحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 6 بتاريخ 1996/01/24.

مرسوم رئاسي رقم 01-140. (6، 6، 2001). يتضمن الموافقة على اتفاق القرض رقم 7047 أ ل الموقع في 18 أبريل سنة 2001 بواشنطن بين الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية والبنك الدولي للإنشاء والتعمير لتمويل مشروع عصرنة المنظومات الخاصة بالميزانية. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 31 بتاريخ 2001/06/06.

مرسوم رئاسي رقم 15-247. (16، 9، 2015). يتضمن تنظيم الصفقات العمومية وتقويضات المرفق العام. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 50 بتاريخ 2015/09/20.

مسعد، محمد فضل والخطيب، خالد راغب. (2009). *دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات*. عمان: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع.

مسيف، خالد. (2016-2017). *دور تكنولوجيا المعلومات في تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA - دراسة مقارنة* - [أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق]. بسكرة: جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير.

المغربي، محمد الفاتح محمود بشير. (2016). *المراجعة والتدقيق الشرعي*. عمان: دار الجنان للنشر والتوزيع.

مغني، نادية. (2016-2017). *دراسة وتقييم نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على ضوء المعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS)* [أطروحة دكتوراه، تخصص: إدارة أعمال]. الجزائر: جامعة الجزائر 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير.

موفق، عبد القادر. (2014-2015). الرقابة المالية على البادية في الجزائر: دراسة تحليلية ونقدية [أطروحة دكتوراه، تخصص: تسيير المؤسسات]. بائنة: جامعة الحاج لخضر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير.

هيلامي، نبيلة. (2016-2017). استخدام تكنولوجيا المعلومات وأثرها على المراجعة القانونية في الجزائر وفقا لمعايير المراجعة الدولية [أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة]. الأغواط: عمار ثلجي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية.

وديان، لؤي والحدر، زهير. (2010). المحاسبة الحكومية. عمان: دار البادية ناشرون وموزعون.  
يرقي، كريم. (2016-2017). تطور المراجعة الخارجية في ضوء الاتجاهات الدولية الحديثة للمهنة -دراسة حالة الجزائر- [أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق]. البليدة: جامعة البليدة 2، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية.

### المراجع باللغات الأجنبية

- Abbott, A. (1988). *The System of Professions: An Essay on the Division of Expert Labor*. University of Chicago Press.
- Abbott, A. (2003). Écologies liées: à propos du système des professions. *Les professions et leurs sociologies. Modèles théoriques, catégorisations, évolutions*, 29-50 .
- Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. *Accounting Forum*, 37(3), 213-230. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2013.01.001>
- Akyel, R., & ERKAN, B. (2012). Acheiving Success in Assimilation and implementation of the ISSAIs. *Journal of the Cukurova University Institute of Social Sciences*, 21(3), 1-16.
- Albu, N., & Albu, C. N. (2012). International Financial Reporting Standards in an emerging economy: lessons from Romania. *Australian accounting review*, 22(4), 341-352. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2012.00196.x>
- American Accounting Assoiation (AAA). (1973). *A statement of basic auditing concepts (No. 6)*: American Accounting Association.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1987). *Report of the Task Force on the Quality of Audits of Governmental Units*. [https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1385&context=aicpa\\_assoc](https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1385&context=aicpa_assoc)
- American Institute of Certified Public Accountants. (2012). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. [https://www.aicpa.org/interestareas/frc/assuranceadvisoryservices/downloadabledocuments/whitepaper\\_evolution-of-auditing.pdf](https://www.aicpa.org/interestareas/frc/assuranceadvisoryservices/downloadabledocuments/whitepaper_evolution-of-auditing.pdf)
- Amri, I. U., & Setyaningrum, D. (2021, May). Audit Quality in Government Audit: Public Accountant Firm vs. Government Auditors in Indonesia. In *Asia-Pacific Research in Social Sciences and Humanities Universitas Indonesia Conference (APRISH 2019)* (pp. 426-433). Atlantis Press.
- Attmore, R. H. C. (2008). Public accountability is essential in an effective representative democracy. *The Journal of Government Financial Management*, 57(4), 8-9.
- Azuma, N. (2008). The Framework of INTOSAI Government Auditing Standards: In the Stream of International Convergence. *Government Auditing Review*, 15, 77-97.
- Baber, W. R. (1983). Toward understanding the role of auditing in the public sector. *Journal of Accounting Economics*, 5(C), 213-227. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(83\)90013-7](https://doi.org/10.1016/0165-4101(83)90013-7)

- Baker, C. R., Bédard, J., & dit Hauret, C. P. (2014). The regulation of statutory auditing: An institutional theory approach. *Managerial Auditing Journal*, 29(5), 371-394. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2013-0931>
- Ball, R., & Brown, P. (1968). An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of accounting research*, 6(2), 159-178. <https://doi.org/10.2307/2490232>
- Ball, R., Jayaraman, S., & Shivakumar, L. (2012). Audited financial reporting and voluntary disclosure as complements: A test of the confirmation hypothesis. *Journal of accounting and economics*, 53(1-2), 136-166. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.11.005>
- Bandyopadhyay, S. P., & Kao, J. L. (2001). Competition and Big 6 brand name reputation: Evidence from the Ontario municipal audit market. *Contemporary Accounting Research*, 18(1), 27-64. <https://doi.org/10.1506/JWFM-24F5-2KQG-AV37>
- Baskerville, R., & Grossi, G. (2019). Glocalization of accounting standards: Observations on neo-institutionalism of IPSAS. *Public Money Management*, 39(2), 95-103. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1580894>
- BDO. (2012). *Sammenligning av kommunal regnskapsrevisjon i Norge, Sverige, Danmark og Finland Oppdrag for Kommunal- og regionaldepar-tementet*. [https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/krd/bdo\\_sammenligning\\_regnskapsrevisjon\\_norden.pdf?id=2095654](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/krd/bdo_sammenligning_regnskapsrevisjon_norden.pdf?id=2095654)
- Bellavita, C. (1990). *How public organizations work: Learning from experience*. Greenwood Publishing Group.
- Benrahou, K., & Djamil, M. (2020). Accrual accounting as an innovation in the Algerian public sector. *Economic and Management Research Journal*, 14(3), 143-158 .
- Biancone, P., Secinaro, S. F., Brescia, V., & Iannaci, D. (2019). The Popular Financial Reporting between Theory and Evidence. *International Business Research*, 12(7), 45-56 . [10.5539/ibr.v12n7p45](https://doi.org/10.5539/ibr.v12n7p45)
- Biancone, P., Secinaro, S., & Brescia, V. (2016). The Popular Financial Reporting: Focus on Stakeholders—The first European Experience. *International Journal of Business and Management*, 11(11), 115-125 . <http://dx.doi.org/10.5539/ijbm.v11n11p115>
- Blankart, C. B. (2006). *Öffentliche Finanzen in der Demokratie: eine Einführung in die Finanzwissenschaft*. München.: Vahlen.
- Bluhm, D. J., Harman, W., Lee, T. W., & Mitchell, T. R. (2011). Qualitative research in management: A decade of progress. *Journal of management studies*, 48(8), 1866-1891. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2010.00972.x>
- Blume, L., & Voigt, S. (2011). Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment. *European Journal of Political Economy*, 27(2), 215-229. <https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2010.07.001>
- Bo, D., & Luu, P. (2011). Audit public, audit privé. *Comptabilités, économie et société*, <hal-00646767>.
- Boddy, C. R. (2016). Sample size for qualitative research. *Qualitative Market Research: An International Journal*, 19(4), 426-432. <https://doi.org/10.1108/QMR-06-2016-0053>
- Bowerman, M., Raby, H., & Humphrey, C. (2000). In search of the audit society: some evidence from health care, police and schools. *International Journal of Auditing*, 4(1), 71-100. <https://doi.org/10.1111/1099-1123.00304>
- Bradbury, M. E. (2017). Large audit firm premium and audit specialisation in the public sector. *Accounting & Finance*, 57(3), 657-679 .
- Branson, L., Decker, J., & Green, M. (2011). To Find Or Not To Find: Public Accounting Auditors Versus Governmental Auditors. *The Review of Business Information Systems*, 15(4), 5-10. <https://doi.org/10.1111/acfi.12167>

- Braun, V., & Clarke, V. (2012). Thematic analysis. In H. Cooper, P. M. Camic, D. L. Long, A. T. Panter, D. Rindskopf, & K. J. Sher (Eds.), *APA handbook of research methods in psychology, Vol. 2. Research designs: Quantitative, qualitative, neuropsychological, and biological* (pp. 57–71). American Psychological Association. <https://doi.org/10.1037/13620-004>
- Braun, V., & Clarke, V. J. Q. r. i. p. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology, 3*(2), 77-101. [10.1191/1478088706qp063oa](https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa)
- Brewster, M. (2003). *Unaccountable: How the accounting profession forfeited a public trust*. John Wiley & Sons .
- Brito, J. R., & Jorge, S. (2020). The Institutionalization of a New Accrual-based Public Sector Accounting System: The Case of Cape Verde. *International Journal of Public Administration, 44*(5), 372-389. [10.1080/01900692.2020.1728312](https://doi.org/10.1080/01900692.2020.1728312)
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (1992). Changes in the Public Sector: A Review of Recent "Alternative" Accounting Research. *Accounting, Auditing and Accountability Journal, 5*(2), 3-31. <https://doi.org/10.1108/09513579210011835>
- Brown, C. D., & Raghunandan, K. (1995). Audit quality in audits of federal programs by non-federal auditors. *Accounting Horizons, 9*(3), 1 .
- Bryson, J. M. (2018). *Strategic planning for public and nonprofit organizations: A guide to strengthening and sustaining organizational achievement*. John Wiley & Sons.
- Bunn, M., Pilcher, R., & Gilchrist, D. (2018). Public sector audit history in Britain and Australia. *Financial Accountability Management, 34*(1), 64-76. <https://doi.org/10.1111/faam.12143>
- Burns, J., & Fogarty, J. (2010). Approaches to auditing standards and their possible impact on auditor behavior. *International Journal of Disclosure Governance, 7*(4), 310-319. <https://doi.org/10.1057/ijdg.2010.21>
- Cagle, C., & Pridgen, A. (2015). Accountability in County Governments: Is Auditor Type Related to Audit Quality?. *Journal of Leadership, Accountability & Ethics, 12*(1), 79-93.
- Carey, J. L. (1969). *Rise of the accounting profession, v. 1. From technician to professional, 1896-1936*. New York: AICPA.
- Carmichael, D. R., & Winters, A. J. (1982). *Evolution of Audit reporting*. Auditing Symposium VI: Proceedings of the 1982 Touche Ross/University of Kansas Symposium on Auditing Problems, pp. 001-020.
- Carslaw, C., Pippin, S., & Mason, R. (2012). Are public sector auditors more effective than private sector audit firms when auditing governmental entities? Some evidence from United States counties. *Public and Municipal Finance, 1*(1), 49-57 .
- Cavalluzzo, K. S. (2002). Competition, fee-for-service requirements, and government performance: evidence on the Federal Reserve. *Journal of Accounting and Public Policy, 21*(4-5), 315-356 . [https://doi.org/10.1016/S0278-4254\(02\)00065-0](https://doi.org/10.1016/S0278-4254(02)00065-0)
- Chan, J. L. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money Management, 23*(1), 13-20 . <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00336>
- Chan, J. L. (2006). IPSAS and government accounting reform in developing countries. *Accounting reform in the public sector: mimicry, fad or necessity, 31-42 .*
- Chan, J. L. (2008). International public sector accounting standards: conceptual and institutional issues. *The Harmonization of Government, 21*, 1-15 .
- Chang, Y. T. (2015). *What do auditors promise their governmental audit clients? What do governmental audit clients want? Audit proposal evidence from governmental audit procurement processes*. [Doctoral Dissertation in accountancy], The United States of America: University of Kentucky, College of Business and Economics.

- Chigbu, U. E. (2019). Visually hypothesising in scientific paper writing: Confirming and refuting qualitative research hypotheses using diagrams. *Publications*, 7(1), 22. <https://doi.org/10.3390/publications7010022>
- Chong, K. M., Dolley, C., Houghton, K., & Monroe, G. S. (2009). Effect of outsourcing public sector audits on cost-efficiency. *Accounting & Finance*, 49(4), 675-695. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2009.00302.x>
- Chow, C. W. (1982). The demand for external auditing: Size, debt and ownership influences. *The Accounting Review*, 57(2), 272-291.
- Christensen, M., & Parker, L. (2010). Using ideas to advance professions: public sector accrual accounting. *Financial Accountability & Management*, 26(3), 246-266. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2010.00501.x>
- Chumakova, I. (2010). *History and development of auditing in public sector in Ukraine*. Paper presented at the 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History, Istanbul.
- CIPFA IFAC (2018). *International Public Sector Financial Accountability Index 2018 Status Report*. Retrieved 29/09/2020 from : <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IFAC/IFAC-CIPFA-Public-Sector-Index-2018-Status.pdf>
- Clarke, V., & Braun, V. J. T. p. (2013). Teaching thematic analysis: Overcoming challenges and developing strategies for effective learning. *The psychologist*, 26(2).
- Code de la sécurité sociale. (2006). *Légifrance*. [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte\\_lc/LEGITEXT000006073189/](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/texte_lc/LEGITEXT000006073189/)
- Code of Audit Practice (2015). <https://www.nao.org.uk/code-audit-practice/wp-content/uploads/sites/29/2015/03/Final-Code-of-Audit-Practice.pdf>
- Code of Audit Practice, (2015). <https://www.nao.org.uk/code-audit-practice/wp-content/uploads/sites/29/2015/03/Final-Code-of-Audit-Practice.pdf>
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2015). Tracing the future of reporting in the public sector: introducing integrated popular reporting. *International Journal of Public Sector Management*.
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2017). Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting. *Meditari Accountancy Research*, 25(1), 95-113. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-10-2015-0070>
- Cohen, S., & Leventis, S. (2013). An empirical investigation of audit pricing in the public sector: The case of Greek LGOs. *Financial Accountability & Management*, 29(1), 74-98. <https://doi.org/10.1111/faam.12003>
- Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP). (2018). Avis n° 2018-02 du 19 janvier 2018 relatif à la date d'application du Recueil des normes comptables pour les établissements publics. *Ministère de l'économie, des finances et de la relance*. [https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions\\_services/cnocp/avis/avis\\_CNOCP/2018/Avis\\_n\\_2018-02\\_date\\_RNCEP.pdf](https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnocp/avis/avis_CNOCP/2018/Avis_n_2018-02_date_RNCEP.pdf)
- Conseil National de la Comptabilité (CNC) & Direction Générale de la Comptabilité (dgc). (2019). *Résultat 3 : Proposition de déclinaison des normes IPSAS dans le secteur public en Algérie, Actualisation du recueil des normes comptables de l'État (17)*. Action Ponctuelle N° 1.5/52, Appui à la mise en œuvre des réformes concernant le Système Comptable Financier au profit du Ministère des Finances.
- Conseil National de la Comptabilité (CNC). (2014). *Avant Projet de Recueil des Normes Comptables de l'Etat*. Alger : Ministère des finances.
- Conseil National de la Comptabilité (CNC). (2019). Communiqué ouverture de l'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable IESPC. [http://www.cnc.dz/fichier\\_regle/1305.pdf](http://www.cnc.dz/fichier_regle/1305.pdf)

- Conseil National de la Comptabilité (CNC). (2021). *Réforme de la comptabilité publique : Normalisation comptable et passage de la comptabilité de caisse à la comptabilité des Droits constatés*. [http://www.cnc.dz/fichier\\_regle/7358.pdf?fbclid=IwAR1BvKMMs9KnBSqUJbSM4nzn\\_RD-xZud8FTXSp2lBSc8FqeU0VlcAxopPrA](http://www.cnc.dz/fichier_regle/7358.pdf?fbclid=IwAR1BvKMMs9KnBSqUJbSM4nzn_RD-xZud8FTXSp2lBSc8FqeU0VlcAxopPrA)
- Conseil National de la Comptabilité CNC. (2021). *Réforme de la comptabilité publique : Normalisation comptable et passage de la comptabilité de caisse à la comptabilité des Droits constatés*. [http://www.cnc.dz/fichier\\_regle/7358.pdf?fbclid=IwAR1BvKMMs9KnBSqUJbSM4nzn\\_RD-xZud8FTXSp2lBSc8FqeU0VlcAxopPrA](http://www.cnc.dz/fichier_regle/7358.pdf?fbclid=IwAR1BvKMMs9KnBSqUJbSM4nzn_RD-xZud8FTXSp2lBSc8FqeU0VlcAxopPrA)
- Copley, P. A., & Doucet, M. S. (1993). The impact of competition on the quality of governmental audits. *Auditing*, 12(1), 88-99.
- Cour des comptes. (2018). Finances et comptes publics la qualité des comptes des administrations publiques synthèse des rapports des commissaires aux comptes (exercices 2014 à 2016) et avis. <https://www.ccomptes.fr/fr/publications/la-qualite-des-comptes-des-administrations-publiques-1>, p 26.
- Cour des Comptes. (2018). *La Qualité Des Comptes Des Administrations Publiques Synthèse des rapports des commissaires aux comptes (exercices 2014 à 2016) et avis*. <https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2018-05/20180522-rapport-qualite-comptes-administrations-publiques.pdf>
- Cour des Comptes. (2018). Le plus ancien des « Grands corps » de l'État. Récupéré le 26/5/2020 depuis <https://www.ccomptes.fr/fr/cour-des-comptes/histoire>
- Cour des Comptes. (2019). *Bilan intermédiaire de l'expérimentation de la certification des comptes locaux*. <https://www.ccomptes.fr/system/files/2019-06/20190619-rapport-bilan-experimentation-certification-comptes-locaux.pdf>
- Cours des Comptes. (2018). *La Qualité Des Comptes Des Administrations Publiques Synthèse des rapports des commissaires aux comptes (exercices 2014 à 2016) et avis*. <https://www.ccomptes.fr/sites/default/files/2018-05/20180522-rapport-qualite-comptes-administrations-publiques.pdf>
- CowaterSogema. (2019). *Projet de Modernisation des Systemes Budgetaires MSB Phase II*. Retrieved from <https://www.cowater.com/fr/project/projet-de-modernisation-des-systemes-budgetaires-msb-phase-ii/>
- Coy, D., Fischer, M., & Gordon, T. (2001). Beyond Decision Usefulness: A New Approach for College and University Annual Reports. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(1), 1-34 .
- Craswell, A. (1997). Competition in public-sector auditing. *Australian Accounting Review*, 7(13), 16-21. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.1997.tb00023.x>
- Creswell, J. W. (2017). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*. Sage publications.
- Dafri, R., & Taleb, M. E.O. (2021). Independent External Auditors' Efficiency in Governmental Audits Spheres- Evidence from South African's PFMA Public Entities' Audits. *Journal of Human & Social Sciences*, 7(2), 598-611 .
- Dees, M. (2012). Le vérificateur dans le secteur public: Le trait d'union de l'administration publique. *Télescope: revue d'analyse comparée en administration publique*, 18(3), 8-32. <https://doi.org/10.7202/1013773ar>
- DFID. (2004). Briefing: Characteristics of different external audit systems. Retrieved 31/3/2020 from <https://iniciativatpa.org/wp-content/uploads/2014/08/DFID-audit-systems.pdf>

- DGCP. (2008). *Instruction N° 08-017-M9 du 3 avril 2008 sur les comptes consolidés dans les établissements publics nationaux*. France: Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique.
- DGFP, D. G. d. F. P. (2011). *Les enjeux de la certification des comptes des opérateurs de l'État : pourquoi faire certifier ses comptes ?* Paris
- Direction de la Réglementation Comptable. (2005). *Textes Relatifs à la Comptabilité Publique*. Retrieved 12/8/2020 from [http://www.dsp-sidibelabbes.dz/images/PDF/Loi\\_reglements/Textes%20relatifs%20%C3%A0%20la%20Comptabilit%C3%A9%20Publique.pdf](http://www.dsp-sidibelabbes.dz/images/PDF/Loi_reglements/Textes%20relatifs%20%C3%A0%20la%20Comptabilit%C3%A9%20Publique.pdf)
- Direction Générale de la Comptabilité (DGC). (2004). *Instruction Générale sur la Comptabilité de l'Etat Tome 2- Règles de fonctionnement de PCE (classe 5 à 0)*. Alger : Direction Générale de la Comptabilité.
- Direction Générale de la Comptabilité (DGC). (2007a). *Plan comptable de l'Etat Projet d'architecture des comptes de l'Etat*. Ministère des finances, Alger.
- Direction Générale de la Comptabilité (DGC). (2007b). *Plan comptable de l'Etat Schéma d'adaptation des normes comptables de l'Etat*. Ministère des finances, Alger.
- Direction Générale de la Comptabilité (DGC). (2008). *Plan comptable de l'Etat Recueil du Plan Comptable*. Ministère Des Finances
- Direction Générale de la Comptabilité (DGI). (2020). Comptables publics. Retrieved 18/9/2020 from <http://www.mf-dgc.gov.dz/?page=comptable-publics>
- Direction Générale de la Comptabilité. (2019). *Projet Feuille De Route Etat, CL et EPA*. Ministère Des Finances.
- Direction Générale de la Fonction Publique et de la Réforme Administrative (DGFRA). (2020). Agrégats relatifs aux effectifs de la Fonction Publique. <http://www.dgfp.gov.dz/fr/stat.asp>
- Domberger, S., & Jensen, P. (1997). Contracting out by the public sector: theory, evidence, prospects. *Oxford review of economic policy*, 13(4), 67-78. <https://doi.org/10.1093/oxrep/13.4.67>
- Dubnick, M. J. (2002). *Seeking salvation for accountability*. Paper presented at the annual meeting of the American Political Science Association, August 29- September 1, 2002, Boston.
- Dye, K. M., & Stapenhurst, R. (1998). *Pillars of integrity: the importance of supreme audit institutions in curbing corruption*. Washington, DC: Economic Development Institute of the World Bank.
- Einzig, P. (1959). *The control of the purse: Progress and decline of parliament's financial control*: London: Secker & Warburg.
- Eltweri, A., Faccia, A., & Cavaliere, L. P. L. (2021). The role of culture on the adoption of International Standards on Auditing in the developing countries: An institutional perspective. *Journal of Governance and Regulation*, 9(4), 162-171. <https://doi.org/10.22495/jgrv9i4art14>
- English, L. (2003). Emasculating public accountability in the name of competition: Transformation of state audit in Victoria. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 51-76. <https://doi.org/10.1006/cpac.2002.0523>
- Ernst & Young. (2012). *Overview and Comparison of Public Accounting and Auditing Practices in the 27 EU Member States*. <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4261806/study-on-public-accounting-and-auditing-2012.pdf/5ad43e2b-2ba7-4b05-afab-d690fc2ad9dd>
- EUROSAI. (2018). *Overview of external audit systems in local government* [http://www.eurosaio.org/docs/upload/documents/TFMA\\_Overview\\_external\\_audit\\_systems\\_2018\\_1555656170.pdf](http://www.eurosaio.org/docs/upload/documents/TFMA_Overview_external_audit_systems_2018_1555656170.pdf)

- Fallon, F. (2019). *An Inside Story of Intra-Professional Conflict in the Australian Accounting Profession*. [Doctoral dissertation, Deakin University]. DU eSpace. <https://dro.deakin.edu.au/view/DU:30146524>
- Ferry, L., & Murphy, P. (2018). What about financial sustainability of local government!—A critical review of accountability, transparency, and public assurance arrangements in England during austerity. *International Journal of Public Administration*, 41(8), 619-629. <https://doi.org/10.1080/01900692.2017.1292285>
- Financial Audit And Accounting Subcommittee (FAAS). (2020). *Financial auditing*. INTOSAI. <https://www.intosai-faas.org/financial-auditing.html>
- Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing: an introduction*. London: Macmillan Education.
- Folketinget rigsrevisionen. (2020). *Revision af andre årsregnskaber*. <https://rigsrevisionen.dk/saadan-arbejder-vi/revision-af-andre-aarsregnskaber>
- France Archive. (2007). Recueil des Commémorations nationales 2007. <https://francearchives.fr/commemo/recueil-2007/39965>
- Freeman, R. E. (1984). *Strategic management :A stakeholder approach*. Cambridge university press.
- Freeman, R. E., & Reed, D. L. (1983). Stockholders and stakeholders: A new perspective on corporate governance. *California management review*, 25(3), 88-106. <https://doi.org/10.2307/41165018>
- Frey, B. (1994). Supreme auditing institutions: a politico-economic analysis. *European Journal of Law and Economics*, 1(3), 169-176. <https://doi.org/10.1007/BF01552468>
- Fugard, A. J., & Potts, H. W. J. I. J. o. S. R. M. (2015). Supporting thinking on sample sizes for thematic analyses: a quantitative tool. 18(6), 669-684. <https://doi.org/10.1080/13645579.2015.1005453>
- Funnell, W. (1998). Executive coercion and state audit: A processual analysis of the responses of the Australian audit office to the dilemmas of efficiency auditing 1978-84. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 11(4), 436-458. <https://doi.org/10.1108/09513579810231448>
- Funnell, W. (2003). Enduring fundamentals: constitutional accountability and auditors-general in the reluctant state. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(1-2), 107-132. <https://doi.org/10.1006/cpac.2002.0519>
- Funnell, W. A. (1994). Independence and the state auditor in Britain: a constitutional keystone or a case of reified imagery?. *Abacus*, 30(2), 175-195. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1994.tb00349.x>
- Gendron, Y., Cooper, D. J., & Townley, B. (2001). In the name of accountability-State auditing, independence and new public management. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*., 14(3), 278-310. <https://doi.org/10.1108/EUM0000000005518>
- General Accounting Office. (1986). *CPA Audit Quality: Many Governmental Audits Do Not Comply with Professional Standards* (US GAO, Washington, DC).
- Gordon, T. P., & Khumawala, S. B. (2009). Theories of Not-For-Profit Accounting: Comparison and Application of Current and Proposed Reporting Frameworks. In P. A. Copley (Ed.), *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* (Vol. 12). The United Kingdom: JAI Press is an imprint of Emerald Group Publishing Limited.
- Gormley, G.J., Kearney, G.P., Johnston, J.L., Calhoun, A.W., Nestel, D. (2019). Analyzing Data: Approaches to Thematic Analysis. In: Nestel, D., Hui, J., Kunkler, K., Scerbo, M., Calhoun, A. (eds) *Healthcare Simulation Research*. Springer, Cham. [https://doi.org/10.1007/978-3-030-26837-4\\_19](https://doi.org/10.1007/978-3-030-26837-4_19)

- Government Accountability Office (GAO), 2007. *Single Audit Quality: Actions Needed to Address Persistent Audit Quality Problems (GAO-08-213T)*. (US GAO, Washington, DC). <https://www.gao.gov/products/gao-08-213t>
- Graue, C. (2015). Qualitative data analysis. *International Journal of Sales, Retailing & Marketing*, 4(9), 5-14.
- Greenwood, M. (2017). Austerity, audit, and accountability: new public management and the privatisation of local audit in England. *Observatoire de la société britannique*(19), 159-177. <https://doi.org/10.4000/osb.1925>
- Grüterk. (2007). Outsourcing tasks and new methods of financing- the challenges facing external auditors. *the 6th EURORAI congress 21-23 October 2007*. Switzerland. EUROSAI. [http://www.eurorai.org/public/Attachment/2020/9/Einleitung-GRUETER\\_EN.pdf](http://www.eurorai.org/public/Attachment/2020/9/Einleitung-GRUETER_EN.pdf)
- Guest, G., Bunce, A., & Johnson, L. J. F. m. (2006). How many interviews are enough? An experiment with data saturation and variability. *Field methods*, 18(1), 59-82. <https://doi.org/10.1177/1525822X05279903>
- Hammersley, M. (2008). On the failings of qualitative inquiry. In: *Questioning qualitative inquiry*, 20-38. <https://dx.doi.org/10.4135/9780857024565.d3>
- Hasmath, R., Hildebrandt, T., & Hsu, J. Y. (2019). Conceptualizing government-organized non-governmental organizations. *Journal of Civil Society*, 15(3), 267-284. <https://doi.org/10.1080/17448689.2019.1632549>
- Hatherly, D., Brown, T., Lapsley, I., & Mitchell, F. (1996). The Measurement of Audit Quality. *Accounting and Performance Measurement. Issues in the Private and Public Sectors*, 77-86 .
- Hay, D., & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40(1), 1-15. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>
- Hay, D., Knechel, W. R., & Willekens, M. (2014). Introduction: The function of auditing. In *The routledge companion to auditing* (pp. 23-32). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780203094921>
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public administration*, 69(1), 3-19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, organizations and society*, 20(2-3), 93-109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Houghton, K. A., & Jubb, C. A. (1998). The Function of the Auditor-General: Independence, Competence and Outsourcing—the Policy Implications. *Australian Accounting Review*, 8(15), 30-35. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.1998.tb00076.x>
- Hudaya, M. (2014). *Understanding the practice of accountability reporting: a case of Indonesian local government*. [Doctoral Dissertation in accounting and finance], Australia: University of Wollongong, School of accounting and finance.
- Humphrey, C., Loft, A., & Samsonova-Taddei, A. (2014). The rise of international standards on auditing. In D. Hay, W. R. Knechel, & M .Willekens (Eds.), *The Routledge companion to auditing* (pp. 161-178). <https://doi.org/10.4324/9780203094921>
- IDI INTOSAI. (2014). *ISSAI Implementation Handbook Compliance Audit*. Retrieved 15/5/2020 from <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/58dc5ee18419c2c05f88b427/1490837241649/ISSAI+Compliance+Audit+Implementation+Handbook.pdf>

- Instruction N° 07. (11 4, 2004). *Mise en application du plan comptable de l'Etat (PCE) en doublure de la comptabilité tenue selon la nomenclature des comptes du Trésor (NCT)*. Alger : Direction de la réglementation comptable.
- International Budget Partnership. (2020). *Open Budget Survey 2019 : Algeria*. Retrieved 19/9/2020 from <https://www.internationalbudget.org/sites/default/files/country-surveys-pdfs/2019/open-budget-survey-algeria-2019-en.pdf>
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2018). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants*. In: IFAC.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2011). *A Proposed Definition of 'Professional Accountant' A Staff Paper Prepared for Consultation* [https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/5890\\_0.pdf](https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/5890_0.pdf)
- International Federation of Accountants (IFAC). (2017). *Handbook of International Quality Control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements*. New York: International Federation of Accountants.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2019). *International Standards: 2019 Global Status Report*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-International-standards-2019-global-status-report.pdf>
- International Federation of Accountants (IFAC). (2020). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (Vol. 1)*. New York: International Federation of Accountants.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2010). *ISSAI 1003 Glossary of Terms to the INTOSAI Financial Audit Guidelines*. Retrieved 17/5/2020 from [http://www.psc-intosai.org/data/files/19/25/E6/CB/2EFF6510C0EA0E65CA5818A8/issai\\_1003\\_endorsement\\_version.pdf](http://www.psc-intosai.org/data/files/19/25/E6/CB/2EFF6510C0EA0E65CA5818A8/issai_1003_endorsement_version.pdf)
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2012). *ISSAI 3000 Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience*. Retrieved 17 Mai 2020 from [https://rikisendurskodun.is/wp-content/uploads/2017/01/ISSAI\\_3000.pdf](https://rikisendurskodun.is/wp-content/uploads/2017/01/ISSAI_3000.pdf)
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2019). *Guidance to the financial auditing standards GUID 2900*. Retrieved 17/5/2020 from <https://www.intosai-faas.org/guidance.html>
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2020a). *INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP)*. Retrieved 30/5/2020 from <https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards>
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2020b). *INTOSAI members*. Retrieved 17/4/2020 from <https://www.intosai.org/about-us/members>
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2014). *The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities*. Retrieved 25/5/2020 from: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Public-Sector-Conceptual-Framework.pdf>
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2016). *IPSASB Fact Sheet*. Retrieved 17/9/2020 from <https://www.ipsasb.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Fact-Sheet-June-2016-2.pdf>
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). (2020). *IPSAS-IFRS Alignment Dashboard*. Retrieved 17/9/2020 from [https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/Agenda%20Item%20A.3%20IPSA-S-IFRS%20Alignment%20Dashboard\\_June2020.pdf](https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/Agenda%20Item%20A.3%20IPSA-S-IFRS%20Alignment%20Dashboard_June2020.pdf)

- Jakubowski, S. T. (2008). Local government audits: A look at audit findings and differences related to the type of auditor. *Municipal Finance Journal*, 29(2), 77-89 .
- Jensen, K .L., & Payne, J. L. (2005). The introduction of price competition in a municipal audit market. *Auditing: A journal of practice & theory*, 24(2), 137-152. <https://doi.org/10.2308/aud.2005.24.2.137>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Jensen, S. B., & Hällström, J. (2009). *International Standards of Supreme Audit Institutions INTOSAI's Professional Standards*. IFAC. <https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/4800.pdf>
- Jeppesen, K. K. (2012). Jurisdictional competition between private and public sector auditors: the case of the Danish certified public sector auditor qualification. *Financial Accountability Management*, 28(2), 215-246. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2012.00543.x>
- Jeppesen, K. K., Carrington, T., Catasús, B., Johnsen, Å., Reichborn-Kjennerud, K., & Vakkuri, J. (2017). The strategic options of supreme audit institutions: The case of four Nordic countries. *Financial Accountability & Management*, 33(2), 146-170. <https://doi.org/10.1111/faam.12118>
- Johnsen, Å., Meklin, P., Oulasvirta, L., & Vakkuri, J. (2004). Governance structures and contracting out municipal auditing in Finland and Norway. *Financial Accountability & Management*, 20(4), 445-477. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2004.00203.x>
- Karan, R. (2003). Public-Interest Arguments in Privatising Government Audit. *Australian Accounting Review*, 13(30), 16-21. <https://doi.org/10.1111/j.1835-2561.2003.tb00395.x>
- Katsikas, E., Rossi, F. M., & Orelli, R. L. (2016). *Towards integrated reporting: Accounting change in the public sector*. Springer. <https://doi.org/10.1007/978-3-319-47235-5>
- Knechel, W. R. (2013). Do auditing standards matter? *Current Issues in Auditing*, 7(2), A1-A16. <https://doi.org/10.2308/ciia-50499>
- Kumar, E., & Mohan, B. (2015). Origin and development of auditing. *Paripex-Indian Journal of Research*, 4(7), 43-46.
- Lane, J.-E. (2000). *New public management*. London: Routledge.
- Lee, M. (2004). Public reporting: A neglected aspect of nonprofit accountability. *Nonprofit Management and Leadership*, 15(2), 169-185. <https://doi.org/10.1002/nml.60>
- Lennox, C. S. (1999). Audit quality and auditor size: An evaluation of reputation and deep pockets hypotheses. *Journal of Business Finance Accounting and Finance*, 26(7-8), 779-805. <https://doi.org/10.1111/1468-5957.00275>
- Liu, J. (2015). *Study on the auditing theory of socialism with Chinese characteristics*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Lizot, J., & Lascawiec, A. (2014). Fiabilisation et certification des comptes des établissements publics de santé. *Gestion & Finances Publiques*, 3(4), 67-73 .
- Loi n° 2003-706. (2003). *Loi de la sécurité financière*. <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000428977/2021-01-11/>
- Loi n° 2007-1199. (2007). *Relative aux libertés et responsabilités des universités*. <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000824315/2021-01-11/>
- Loi n° 2009-879. (2009). *Portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires*. <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000020879475/>
- Loi n° 2015-991. (2015). *Portant nouvelle organisation territoriale de la République*. <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000030985460/>

- López, D. M., & Peters, G. F. (2010). Internal control reporting differences among public and governmental auditors: The case of city and county Circular A-133 audits. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(5), 481-502. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.06.003>
- Lowensohn, S. H., & Collins, F. (2001). The role and perceptions of independent audit partners in the governmental audit market. *Accounting and the Public Interest*, 1(1), 17-41. <https://doi.org/10.2308/api.2001.1.1.17>
- Mack, J., & Ryan, C. (2007). Is there an audience for public sector annual reports: Australian evidence? *International Journal of Public Sector Management*, 20(2), 134-146. <https://doi.org/10.1108/09513550710731490>
- MAEP/Point Focal National. (2009). *Rapport sur l'Etat de Mise en Oeuvre du Programme d'Action National en Matière de Gouvernance*. Retrieved 30/9/2020 from [https://www.algerie.cz/images/pdfs/rapport\\_gouvernance\\_fr.pdf](https://www.algerie.cz/images/pdfs/rapport_gouvernance_fr.pdf)
- Marshall, B., Cardon, P., Poddar, A., & Fontenot, R. J. J. o. c. i. s. (2013). Does sample size matter in qualitative research?: A review of qualitative interviews in IS research. 54(1), 11-22. <https://doi.org/10.1080/08874417.2013.11645667>
- Martinelli, C. (2007). Rational ignorance and voting behavior. *International Journal of Game Theory*, 35(3), 315-335. <https://doi.org/10.1007/s00182-006-0051-4>
- Maudsley, G. (2011). Mixing it but not mixed-up: mixed methods research in medical education (a critical narrative review). *Medical teacher*, 33(2), e92-e104. <https://doi.org/10.3109/0142159X.2011.542523>
- Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2008). *Auditing & assurance services: A systematic approach*. Boston: McGraw-Hill Irwin Boston, MA.
- Meuwissen, R. (2014). The auditing profession. In D. Hay, W. R. Knechel, & M. Willekens (Eds.), *The Routledge companion to auditing* (pp. 13-22). Routledge. <https://doi.org/10.4324/9780203094921>
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363. <https://doi.org/10.1086/226550>
- Ministère des Finances. (2011). Evolution du cadre juridique de l'IGF. Récupéré le 6/6/2020 depuis <http://www.mf.gov.dz/rubriques/72/Inspection--G%C3%A9n%C3%A9rale-des-Finances.html>
- Moe, T. M. (1984). The new economics of organization. *American journal of political science*, 28(4), 739-777. <https://doi.org/10.2307/2110997>
- Montgomery, R. H. (1912). *Auditing theory and practice*. New York: the Ronald press company.
- Moreau, J.M. (2018). L'expérience française en matière de contrôle d'institutions publiques par le commissaire aux comptes, 7èmes assises nationales du commissariat aux comptes, Constantine, Algérie, le 6 et 7 Mai 2018.
- Morel, D. (2006) *L'interview du Mois JP Conseil/Interviewer: Jean Planet Conseil*. Jean Planet Conseil, partenaire de l'ADETEF, interviewe : Daniel Morel, président de l'ADETEF, JP Conseil France.
- Morosan, G. (2013). Financial audit of financial control versus-an overall analysis. *Ecoforum Journal*, 2(2), 43-48.
- Murphy, P., Eckersley, P., & Ferry, L. (2017). Accountability and transparency: Police forces in England and Wales. *Public policy and administration*, 32(3), 197-213. <https://doi.org/10.1177/0952076716671033>

- Nagirikandalage, P., & Binsardi, B. (2017). Inquiry into the cultural impact on cost accounting systems (CAS) in Sri Lanka. *Managerial Auditing Journal*. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2016-1313>
- Nagy, S. (2012). The role of Supreme Audit Institutions in fight against the consequences of financial and economic crisis: A theoretical approach. *University Library of Munich* (40356), 270-282. [http://publicatio.bibl.u-szeged.hu/20773/1/MPRA\\_paper\\_40356.pdf](http://publicatio.bibl.u-szeged.hu/20773/1/MPRA_paper_40356.pdf)
- National Audit Office. (2019). *Local Audit Code and Guidance Team*. NAO. <https://www.nao.org.uk/code-audit-practice/local-audit-code-and-guidance-team/>
- Nobes, C. (2013). The continued survival of international differences under IFRS. *Accounting and business research*, 43(2), 83-111. <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.770644>
- Nogueira, S. P. S., Jorge, S. M. F., & Oliver, M. C. (2013). The usefulness of financial reporting for internal decision-making in Portuguese municipalities. *Management Research: Journal of the Iberoamerican Academy of Management*, 11(2), 178-212. <https://doi.org/10.1108/MRJIAM-Dec-2011-0465>
- Nowell, L. S., Norris, J. M., White, D. E., & Moules, N. J. J. I. j. o. q. m. (2017). Thematic analysis: Striving to meet the trustworthiness criteria. 16(1), 1609406917733847.
- Nowell, L. S., Norris, J. M., White, D. E., & Moules, N. J. (2017). Thematic analysis: Striving to meet the trustworthiness criteria. *International journal of qualitative methods*, 16(1), <https://doi.org/10.1177/1609406917733847>
- OCDE. (2013) Rapport de Revue Volontaire par les Pairs de la Cour des Comptes D'Algérie. In: Programme SIGMA. [https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2018/06/rapport\\_revue\\_par\\_les\\_pairs\\_2013.pdf](https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2018/06/rapport_revue_par_les_pairs_2013.pdf)
- Ordonnance n° 2016-1360. (2016). *Modifiant la partie législative du code des juridictions financières*. <https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000033233037/>
- O'Regan, D. (2004). *Auditor's dictionary: terms, concepts, processes, and regulations*. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1996). The operation of control systems in large audit firms. *Auditing*, 15(2), 65-85.
- Pathirane, L., & Blades, D. W. (1982). Defining and measuring the public sector: some international comparisons. *Review of Income and Wealth*, 28(3), 261-289. <https://doi.org/10.1111/j.1475-4991.1982.tb00617.x>
- Pina, V., Torres, L., & Yetano, A. (2009). Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. *European Accounting Review*, 18(4), 765-807. <https://doi.org/10.1080/09638180903118694>
- Poisson, M. (1989). L'AUDIT: Un outil de progrès au service du secteur public. *La Revue administrative*, 42(250), 370-377. <http://www.jstor.org/stable/40782503>
- Pollitt, C., & Summa, H. (1997). Trajectories of reform: Public management change in four countries. *Public Money and Management*, 17(1), 7-18. <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00051>
- Pontoppidan, C.A. (2015). Public Sector Accounting and Auditing in Denmark. In: Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., Rossi, F.M. (eds) *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. IIAS Series: Governance and Public Management*. London : Palgrave Macmillan. [https://doi.org/10.1057/9781137461346\\_4](https://doi.org/10.1057/9781137461346_4)
- Power, M. (1997). *The audit society: Rituals of verification*. London: OUP Oxford.
- Power, M. (2000). The audit society—Second thoughts. *International Journal of Auditing*, 4(1), 111-119. <https://doi.org/10.1111/1099-1123.00306>
- Programme d'Appui à la mise en œuvre de l'Accord d'Association (P3A). (2019b). *Appui à la Direction Générale de la Comptabilité pour la préparation de la mise en œuvre d'un système comptable en droits constatés*. Alger : Direction Générale de comptabilité.

- Programme d'Appui à la mise en œuvre de l'Accord d'Association (P3A). (2019a). *La modernisation des Finances publique un volet spécifique du P3A II*. Alger : Direction Générale de comptabilité.
- Programme d'Appui à la mise en œuvre de l'Accord d'Association (P3A). (2013). Programme d'Appui à la mise en œuvre de l'Accord d'Association. Alger : Direction Générale de comptabilité.
- Public Sector Audit Appointments Ltd (PSAA). (2017). overview of the appointing person scheme. <https://www.psa.co.uk/about-us/appointing-person/>
- Radcliffe, V. S. (1998). Efficiency audit: an assembly of rationalities and programmes. *Accounting, organizations and society*, 23(4), 377-410. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00020-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00020-2)
- Radcliffe, V. S. (2012). The election of auditors in government: A study of politics and the professional. *Accounting and the Public Interest*, 12(1), 38-61. <https://doi.org/10.2308/apin-10269>
- Ramirez, C. (2003). Du commissariat aux comptes à l'audit. *Actes de la recherche en sciences sociales*, 146-147(1), 62-79. <https://doi.org/https://doi.org/10.3406/arss.2003.2788>
- Rigsrevisionen. (2018). *Introduktion Anvendelsen af standarderne for offentlig revision*. <https://rigsrevisionen.dk/Media/A/8/sor-introduktion.pdf>
- Rose, N., & Miller, P. (1992). Political power beyond the state: Problematics of government. *British journal of sociology*, 173-205 .
- Roseveare, H. G. (2014). *Financial Revolution 1660-1750, The*. London: Routledge. <https://doi.org/10.4324/9781315839776>
- ROUINA, Abdessami. (2019). L'adoption des IPSAS en Algérie au vu du «new public management», État des lieu". *Journal du développement et de l'économie appliquée*, 2(5), 207-316.
- Schelker, M., & Eichenberger, R. (2010). Auditors and fiscal policy: Empirical evidence on a little big institution. *Journal of Comparative Economics*, 38(4), 357-380. <https://doi.org/10.1016/j.jce.2010.09.002>
- Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2020). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability Management*, 38(1), 119-142. <https://doi.org/10.1111/faam.12265>
- Shore, C., & Wright, S. (2018). How the Big 4 got big: Audit culture and the metamorphosis of international accountancy firms. *Critique of Anthropology*, 38(3), 303-324. <https://doi.org/10.1177/0308275X18775815>
- Smith, J., & Firth, J. (2011). Qualitative data analysis: the framework approach. *Nurse Researcher*, 18(2), 52-62. <https://doi.org/10.7748/nr2011.01.18.2.52.c8284>
- Soll, J. (2014). *The reckoning: Financial accountability and the rise and fall of nations*. London: Basic Books (AZ).
- Steccolini, I. (2016). *Public sector accounting: From "old" new public management to a paradigmatic gap: Where to from here*. Paper presented at the presentation held at the 2016 APIRA Conference, RMIT.
- Stiglitz, J. E., & Rosengard, J. K. (2015). *Economics of the public sector: Fourth international student edition*. New York: WW Norton & Company.
- Streim, H. (1994). Agency problems in the legal political system and supreme auditing institutions. *European Journal of Law Economics*, 1(3), 177-191. <https://doi.org/10.1007/BF01552469>
- Sunder, S. (1999). *A theory of accounting and controls for organizations producing publicversus private-goods*. Paper presented at the Inaugural Presidential research

- Lecture at the Annual Meetings of the American Accounting Association, San Diego, CA.
- The World Bank. (2001). *Features and Functions of Supreme Audit Institutions*. <http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote59.pdf>
- The World Bank. (2007). *Report on the observance of standards and codes (ROSC) – accounting and auditing*. <https://www.worldbank.org/en/programs/rosc>
- Thomas, C. W., Ward, B. H., & Henke, E. O. (1991). *Auditing: theory and practice*. London: Pws-KENT Publishing Company.
- Troupin, S. (2012). De la société de l'audit au système des professions: l'histoire institutionnelle de l'audit dans le service public canadien. *18*(3), 53-71. <https://doi.org/10.7202/1013775ar>
- Troupin, S., Put, V., Weets, K., & Bouckaert, G. (2010). Public audit systems: From trends to choices. 6th transatlantic dialogue conference, Siena.
- Ulichny, P. (1991). The Role of Hypothesis Testing in Qualitative Research. A Researcher Comments. *TESOL Quarterly*, *25*(1), 200-202. <https://doi.org/10.2307/3587052>
- Vakkuri, J., Meklin, P., & Oulasvirta, L. (2006). Emergence of markets—Institutional change of municipal auditing in Finland. *Nordic Organization Studies*, *8*, 1-31 .
- Van Asseldonk, M. A. P. M., & Velthuis, A. G. J. (2014). Risk-based audit selection of dairy farms. *Journal of dairy science*, *97*(2), 592-597. <https://doi.org/10.3168/jds.2013-6604>
- Van Helden, J., & Reichard, C. (2019). Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, *31*(4), 478-495. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2018-0124>
- Wallace, W. (1980). The economic role of the audit in free and regulated markets. *Open Education Resources (OER)*, *2*. <https://scholarworks.wm.edu/oer/2>
- Welch, E. W., & Wong, W. (2001). Effects of global pressures on public bureaucracy: Modeling a new theoretical framework. *Administration & Society*, *33*(4), 371-402. <https://doi.org/10.1177/0095399701334001>
- Yin, R. K. (2003). *Case study research Design and methods* (Vol. 3). Missouri: COSMOS Corporation.
- Zeff, S. A. (2003). How the US accounting profession got where it is today: Part I. *Accounting Horizons*, *17*(3), 189-205. <https://doi.org/10.2308/acch.2003.17.3.189>
- Zeghal, D., & Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The international journal of accounting*, *41*(4), 373-386. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2006.09.009>

الملاحق

## ملحق 1: دليل مقابلة المدققين الخارجيين المستقلين

### مقدمة

تقديم الطالبة لنفسها ولموضوع الدراسة وإطارها الأكاديمي.  
التذكير بحرية المشارك في الإجابة من عدمها وفي الاسترسال في النقاط التي يراها ذات أهمية.  
أخذ الإذن بتسجيل المقابلة من أجل تفرغ البيانات.

### I. تمهيد

س1: بداية حدثنا عن نفسك، مسيرتك المهنية ووظيفتك الحالية، المهام التي تقومون بها، أهم التحديات أو الصعوبات المتعلقة بهذه المهنة.

### II. النظرة إلى مهنة التدقيق ومشاكلها الحالية.

س2: كيف تصف لنا مهمة التدقيق ضمن مهنة محافظة الحسابات، ماذا تتضمن؟

س3: ما هي المهام الأخرى التي توكل إلى محافظ الحسابات في الجزائر غير تدقيق القوائم المالية؟

س4: هل تعتقد أن مهنة التدقيق الخارجي المستقل تخدم المصلحة العامة؟

### III. النظرة إلى التدقيق الحكومي كمجال نشاط جديد - قضايا التخصص

س5: مؤخرا طرحت وزارة المالية عدة مشاريع لإصلاح المحاسبة العمومية بحيث يوجد توجه لتطبيق محاسبة الاستحقاق بدلا من محاسبة الصندوق، وهنا بدأ الحديث عن إصدار الهيئات العمومية لقوائم مالية مشابهة لتلك المعروفة في قطاع الأعمال. في رأيكم هل يجب تدقيق هذه القوائم المالية؟ ولماذا؟

س6: من هو الطرف المؤهل لتدقيق هذه القوائم المالية والمصادقة عليها في حالة تطبيق الإصلاحات؟

س7: إذا تم تشريع المصادقة على حسابات الهيئات العمومية من طرف المدققين الخارجيين المستقلين، هل يهكم الدخول إلى هذه السوق؟ لماذا؟

س8: هل تتصور أن مهمة تدقيق الهيئات العمومية ستكون مختلفة عن نظيرتها في قطاع الأعمال؟ لماذا؟

### IV. دور المدقق وحدود منفعة في القطاع العام

س10: يعتقد الكثير أن مهنة التدقيق ساهمت في الانتقال من PCN إلى SCF في قطاع الأعمال من خلال تشجيع الالتزام بالقواعد المحاسبية الجديدة، هل تعتقد بأن المدقق الخارجي المستقل يمكن أن يخدم نفس المهمة في القطاع العام؟

س11: ما هي الإضافات الأخرى التي يمكن لوظيفة التدقيق الخارجي المستقل تقديمها للهيئات العمومية؟

س12 : في حالة وجود حاجة لتدقيق الأداء في الهيئات العمومية، هل تعتقد أن المدققين الجزائريين يستطيعون تليبيتها؟

**ختاما**

- شكر المشارك والتأكيد على سرية هويته.
- إعلام المشارك بأنه سيحصل على نسخة من المقابلة مكتوبة بعد صب البيانات وحذف التسجيل الصوتي.

**ملاحظة**

تغطي الأسئلة المذكورة أعلاه الجوانب الأساس لأسئلة الدراسة المتعلقة بنظرة المدققين الخارجيين المستقلين الجزائريين إلى وظيفة التدقيق الحكومي وكيف يمكن أن تساهم المصادقة على حسابات الهيئات العمومية في الجزائر في تفعيل إصلاحات المحاسبة العمومية و بوابر الاعتراف المهني بتخصص محافظي الحسابات الجزائريين في التدقيق الحكومي حسب رأيهم. تم طرح هذه الأسئلة على جميع المدققين المشاركين. تم طرح أسئلة أكثر استرسالا للمدققين الذين لديهم خلفية على الموضوع بحكم دراستهم الأكاديمية أو بحكم مناصبهم كأعضاء في المنظمة المهنية، أو بحكم تعاملهم السابق مع المؤسسات العمومية الاستشفائية ذات الطابع الخاص.

## ملحق 2: دليل مقابلة الأمرين بالصرف/ المحاسبين العموميين/ الموظفين في مصالح المحاسبة والمالية في الهيئات العمومية

### مقدمة

تقديم الطالبة لنفسها ولموضوع الدراسة وإطارها الأكاديمي.  
التذكير بحرية المشارك في الإجابة من عدمها وفي الاسترسال في النقاط التي يراها ذات أهمية.  
أخذ الإذن بتسجيل المقابلة من أجل تفرغ البيانات.

### I. تمهيد

س1: بداية حدثنا عن نفسك، مسيرتك المهنية ووظيفتك الحالية، المهام التي تقومون بها، أهم التحديات أو الصعوبات المتعلقة بهذه المهنة.

### II. النظرة إلى إصلاحات المحاسبة العمومية وعلاقتها بالتدقيق الحكومي

س2: تتعاملون من خلال وظيفتكم مع مجموعة من الأجهزة المرتبطة بنظام المحاسبة العمومية والرقابة المالية وتنفيذ الميزانية، ما هي هذه الأجهزة وكيف هي علاقتكم معها؟  
س3: مؤخرا طرحت وزارة المالية عدة مشاريع لإصلاح المحاسبة العمومية بحيث يوجد توجه لتطبيق محاسبة الاستحقاق بدلا من محاسبة الصندوق، هل سمعتم بهذه الإصلاحات؟ وما رأيكم فيها؟  
س4: هل تعتقد بأنه يجب تدقيق القوائم المالية الصادرة عن الهيئات العمومية في ظل الإصلاحات التي تخطط لها الدولة؟ لماذا؟

### III. النظرة إلى مهنة التدقيق الخارجي المستقل وإلى المصادقة على الحسابات العمومية

س5: ماذا تعرف عن مهنة محافظ الحسابات؟ ما هي وظيفته ومجال تخصصه حسب رأيك؟  
س6: في حالة ما تم إسناد تدقيق القوائم المالية للهيئات العمومية إلى محافظي الحسابات، هل تعتقدون بأنهم يستطيعون التأقلم مع الاحتياجات الخاصة للهيئات العمومية؟  
س7: هل تعتقدون أنكم ستستفيدون من التعامل مع محافظ الحسابات نتيجة لخبرته في مجال المحاسبة على أساس الاستحقاق؟  
س8: هل تعتقدون أن تعيين محافظ حسابات لتدقيق الهيئة العمومية التي تعمل بها في حال تطبيق النظام المحاسبي الجديد سيخلق ضغطا عليكم؟

س 9: هل تعتقد أنه من الأفضل إسناد المهام الجديدة للتدقيق المتولدة عن إصلاحات المحاسبة العمومية إلى أطراف أخرى ذات خبرة في القطاع العام (مثلا مجلس المحاسبة، الرقابة المالية، المفتشية العامة للمالية)؟

**ختاما**

- شكر المشاركون والتأكيد على سرية هويته.
- إعلام المشاركون بأنه سيحصل على نسخة من المقابلة مكتوبة بعد صب البيانات وحذف التسجيل الصوتي.

### ملحق 3: دليل مقابلة إطارات الرقابة المالية

#### مقدمة

تقديم الطالبة لنفسها ولموضوع الدراسة وإطارها الأكاديمي.  
التذكير بحرية المشارك في الإجابة من عدمها وفي الاسترسال في النقاط التي يراها ذات أهمية.  
أخذ الإذن بتسجيل المقابلة من أجل تفرغ البيانات.

#### I. تمهيد

س1: بداية حدثنا عن نفسك، مسيرتك المهنية ووظيفتك الحالية، المهام التي تقومون بها، أهم التحديات أو الصعوبات المتعلقة بهذه المهنة.

#### II. النظرة إلى إصلاحات المحاسبة العمومية وعلاقتها بالتدقيق الحكومي

س2: تتعاملون من خلال وظيفتكم مع مجموعة من الهيئات العمومية، كيف هي علاقتكم معها؟  
س3: مؤخرا طرحت وزارة المالية عدة مشاريع لإصلاح المحاسبة العمومية بحيث يوجد توجه لتطبيق محاسبة الاستحقاق بدلا من محاسبة الصندوق، وهنا بدأ الحديث عن إصدار الهيئات العمومية لقوائم مالية مشابهة لتلك المعروفة في قطاع الأعمال. هل سمعتم بهذه الإصلاحات؟ وكيف تنظرون إليها؟  
س4: الإصلاحات التي تخطط لها الدولة سوف ينتج عنها إصدار قوائم مالية تظهر ممتلكات الهيئات العمومية وتدفقاتها النقدية بالإضافة إلى عدة معلومات أخرى، وستظهر الحاجة إلى تدقيق هذه القوائم المالية، ما رأيكم في هذه الإضافة الجديدة إلى بيئة عملكم؟

#### III. النظرة إلى مهنة التدقيق الخارجي المستقل وإلى المصادقة على الحسابات العمومية

س5: ماذا تعرف عن مهنة محافظ الحسابات؟ ما هي وظيفته ومجال تخصصه حسب رأيك؟  
س6: في حالة ما تم إسناد تدقيق القوائم المالية للهيئات العمومية إلى محافظي الحسابات، هل تعتقدون بأنهم يستطيعون التأقلم مع الاحتياجات الخاصة للهيئات العمومية؟  
س7: هل تعتقدون أن موظفي مصالح المحاسبة والمالية في الهيئات العمومية التي تتعاملون معها سيستفيدون من التعامل مع محافظ الحسابات نتيجة لخبرته في مجال المحاسبة على أساس الاستحقاق؟

س8: هل تعتقدون أن تعيين محافظ حسابات لتدقيق الهيئات العمومية التي تتعاملون معها في حال تطبيق النظام المحاسبي الجديد سيخلق ضغطا على موظفي مصالح المحاسبة والمالية في هذه الهيئات؟

س 9: هل تعتقد أنه من الأفضل إسناد المهام الجديدة للتدقيق المتولدة عن إصلاحات المحاسبة العمومية إلى أطراف أخرى ذات خبرة في القطاع العام (مثلا مجلس المحاسبة، الرقابة المالية، المفتشية العامة للمالية)؟

**ختاما**

- شكر المشاركون والتأكيد على سرية هويته.
- إعلام المشاركون بأنه سيحصل على نسخة من المقابلة مكتوبة بعد صب البيانات وحذف التسجيل الصوتي.

ملحق 4: تقرير المدقق الخارجي المستقل للمؤسسة الاستشفائية العمومية ذات الطابع الخاص عين أزال

لسنة 2020.

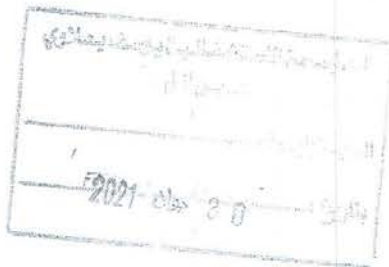
ROUABHI Laid  
Expert Comptable - Commissaire aux Comptes  
Agrément Ministère des Finances décision n° 286/2016  
Inscrit aux tableaux 2019 : ONEC n° 0228 et CNCC n° 1174  
Adresse : Cité MOUALEF Mohamed Bâtiment A3 N° 87 Sétif.

---

ETABLISSEMENT HOSPITALIER YAALAOUI YUCEF - AIN AZEL

RAPPORTS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

ETATS FINANCIERS EXERCICE COMPTABLE 2020



Juin 2021

---

Tel / Fax 036 44 21 60 ☎ 0770 60 37 40 E mail: nsnd\_rouabhi@yahoo.fr

## **SOMMAIRE**

- I. RAPPORT DE CERTIFICATION.**
- II. RAPPORT SPECIAL SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES.**
- III. RAPPORT SPECIAL SUR LE DETAIL DES DIX REMUNERATIONS  
LES PLUS ELEVES.**
- IV RAPPORT SPECIAL SUR LES AVANTAGES PARTICULIERS  
ACCORDES AU PERSONNEL.**
- V RAPPORT SPECIAL SUR L'EVOLUTION DU RESULTAT DES  
CINQ DERNIERS EXERCICES ET DU RESULTAT PAR ACTION OU PART SOCIALE.**
- VI RAPPORT SPECIAL SUR LES PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE.**

**Monsieur le Président**  
**Messieurs les membres**  
**du Conseil d'Administration de l'Etablissement Hospitalier YALLAOUI Youcef**

**Objet :** transmission du rapport général et des rapports spécifiques de mission au titre de l'exercice comptable de l'année 2020 de l'Etablissement Hospitalier YAALAOUI Youcef .

**Référence :**

- Loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- décret exécutif n°06-422 du 22 novembre 2006 portant création et organisation de l'Etablissement hospitalier de Ain Azel- wilaya de Sétif.
- Arrêté du 05 septembre 2017 du Ministère de la santé fixant l'organisation interne des établissements hospitaliers.

**Messieurs,**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre Conseil d'Administration, nous avons l'honneur de vous transmettre conformément aux exigences de l'article 25 de la loi citée en référence ; précisant

" La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement :

- **un rapport de certification des comptes** de l'exercice considéré accompagné de recommandations,
- **un rapport spécial sur les conventions réglementées,**
- **Un rapport spécial sur le détail des cinq rémunérations** les plus élevées,
- **Un rapport spécial sur les avantages particuliers** accordés au personnel,
- **Un rapport spécial sur l'évolution du résultat** des cinq derniers exercices et du résultat par action ou part sociale,
- **Un rapport spécial sur les procédures** de contrôle interne.

Nous restons à votre disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous jugeriez nécessaires quant au contenu de ces rapports.

Veillez agréer, Monsieur le Président, l'expression de nos salutations distinguées.

Le commissaire aux comptes

Sétif le 26 Juin 2021



1  
RAPPORT DE CERTIFICATION  
EXERCICE CLOS LE 31 DECEMBRE 2020  
Etablissement Hospitalier YAALAOUI Youcef - Ain Azel -

**Monsieur le Président**  
**Messieurs les membres**  
**du Conseil d'Administration de l'Etablissement Hospitalier YALLAOUI Youcef**

### RAPPORT 1 : CERTIFICATION DES COMPTES DE L'EXERCICE

**Messieurs**

#### **Rapport sur les états financiers**

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre Conseil d'Administration, nous avons audité les états financiers ci-joints de la société par l'Etablissement Hospitalier YAALAOUI Youcef , comprenant le **bilan au 31 décembre 2020**, ainsi que le **compte de résultat** et le **tableau des flux de trésorerie** pour l'exercice clos à cette date.

#### **Responsabilité de la Direction Générale pour les états financiers**

Ces états financiers ont été arrêtés sous la responsabilité de la Direction Générale de l'Etablissement. Cette organe de gestion est responsable de l'établissement et de la présentation sincère de ces états conformément aux dispositions du système comptable financier ainsi que d'un contrôle interne qu'elle juge nécessaire pour permettre l'établissement d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci proviennent de fraudes ou résultent d'erreurs.

**Ces états font apparaître:**

#### **Au titre du bilan**

✓ Un total brut du bilan de :	1 592 740 372,42 Da
✓ Un total net du bilan de :	837 541 294,00 Da
✓ Un résultat net négatif de :	-156 905 577,59 Da

#### **Au titre du compte de résultat**

✓ Un total des charges de :	745 925 128,57 Da
✓ Un total des produits de :	589 019 550,98 Da

#### **Au titre du tableau des flux de trésorerie**

✓ Une variation globale négative de la trésorerie :	-94 100 674,54 Da
---	-------------------

#### **Au titre de l'Etat de variation des capitaux**

✓ Une variation globale négative des capitaux propres :	-156 905 577,59 Da
---	--------------------

### **Responsabilité de l'auditeur**

Notre responsabilité est d'exprimer une opinion sur ces états financiers sur la base de notre audit. Nous avons effectué notre audit selon les normes de la profession. Ces normes requièrent de notre part de nous conformer aux règles d'éthique, de planifier et de réaliser l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Nous estimons que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion.

### **Opinion:**

Nous certifions que les états financiers tels que joints en annexe présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, la situation financière, la performance financière et la variation de la trésorerie de l'Etablissement Hospitalier YAALAOUI Youcef pour l'exercice clos au 31 décembre 2020. Ces états financiers sont conformes aux dispositions du système comptable financier.

### **Nos Observations :**

Ces états ont été arrêtés par l'organe habilité le mois de juin 2021, dans un contexte évolutif de la crise sanitaire de la pandémie de Covid-19 pour la seconde année consécutif, sur la base des éléments disponibles à cette date.

### **Autres informations**

Sans remettre en cause notre opinion nous portons à votre connaissance les observations et informations suivantes faisant références aux dispositions du Système comptable financier et à la note du Conseil national de la comptabilité du mois de mars 2021.

La Covid-19 est considérée comme un « fait pertinent » au sens du Système Comptable Financier, qu'il conviendra de mettre en exergue lors de l'établissement des comptes.

Si le Conseil national de la Comptabilité (CNC), dont note d'orientation présenté ci après, ne recommande pas d'informer le lecteur des comptes sur les impacts de l'épidémie en lecture directe dans le compte de résultat ou le bilan, pour autant ces informations ne peuvent être passées sous silence.

Ainsi, que l'évènement Covid-19 ait eu un impact significatif ou non sur sa situation financière, l'entité devra faire figurer cette information dans l'annexe de ses comptes comptables annuels.

### **1 Résumé de la note du Conseil National de la Comptabilité,**

La note d'orientation du Conseil national de la Comptabilité du 21 février 2021 portant intitulé « Incidences de la pandémie Covid-19 sur la préparation et la présentation des états financiers de l'exercice clos au 31 décembre 2020 » précise ; « la covid 19 peut avoir, de façon générale, des impacts significatifs sur le patrimoine, la situation financière et les performances de l'entité »

- Il est recommandé aux entités qui sont tenues par l'obligation d'établissement et présentation d'états financiers annuels de mesurer de façon raisonnable les impacts de l'évènement Covid-19, de prendre en compte les mesures de soutien dont elles auraient éventuellement bénéficié et de présenter leur performance et leur situation financière selon certaines orientations précisées dans la note d'information sus précisée.

- L'évènement Covid-19 et ses conséquences constituent un fait pertinent qui doit être mis en évidence dans les états financiers établis au 31 décembre 2020.

- L'information pertinente sur les impacts de l'évènement Covid-19 a vocation à figurer dans l'annexe des comptes et dans le rapport de gestion du conseil d'administrations.

A cette effet, le Conseil d'Administration de l'Etablissement à inclus dans son rapport d'activité de l'exercice les informations jugées nécessaires pour le respect des dispositions de la note du Conseil National de la Comptabilité.

### **2 Modalités de préparation et de présentation des états financiers de l'Etablissement clos au 31/12/2020**

#### **2.1 Incidence de la COVID-19 sur la continuité de l'exploitation**

Si les répercussions de la crise de la COVID-19 (perturbation/arrêt des activités, baisse de la demande, hausse du niveau d'endettement, non-respect de clauses restrictives, accentuation des difficultés d'accès à du crédit additionnel, etc.) pourraient influencer considérablement sur l'évaluation de la continuité de l'exploitation.

**Concernant l'Etablissement, les événements liés à la crise de la COVID-19 subis n'ont eu aucun impact négatif significatif sur les résultats d'exploitation et de la situation financière, en comparaison avec les réalisations de l'année précédente, qui pourrait influencer sur la capacité de celle-ci à poursuivre son exploitation.**

- Nous avons obtenus des éléments probants suffisants quant au caractère approprié de l'application par la direction du principe comptable de continuité d'exploitation dans la préparation et la présentation des états financiers, et de tirer une conclusion qu'il n'existe aucun événement ou des situations susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation.

## **2.2 Principes généraux de comptabilisation et d'évaluation**

Les principes de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges pour l'exercice comptable clos au 31/12/2020 sont identiques à ceux utilisés dans les états financiers annuels les plus récents. Toutefois il y lieu de préciser que l'opération d'inventaires annuelle (recensements) des immobilisations corporelles et incorporelles et des stocks ne s'est pas déroulée selon la périodicité exigée par la législation.

## **2.3 Perte de valeur sur les éléments de l'actif de l'Etablissement**

- L'Etablissement n'enregistre pas pour l'exercice 2020 des pertes de valeur sur Actif courant .

## **2.4 Événements postérieurs à la clôture des comptes de l'exercice comptable**

L'évaluation des événements postérieurs est également requise pour la période comptable audité. Concernant L'Etablissement, les effets de la crise de la COVID-19 n'ont pas eu d'impact sur les états financiers de clôture de l'Etablissement prise d'où absence d'événements pouvant générer et donner lieu à des ajustements

Le commissaire aux comptes

Le 27 Juin 2021



Commissaire  
aux comptes

⇒ **ÉTAT DE LA PRISE EN CHARGE DES RESERVES FORMULEES PAR LE COMMISSAIRE AUXCOMPTE SUR L'EXERCICE 2019**

Certification des états financiers exercice comptable 2019 sans réserve

⇒ **ÉTAT DE LA PRISE EN CHARGE DES OBSERVATIONS FORMULEES PAR LE COMMISSAIRE AU TITRE DU RAPPORT D'INTERIM DE L'EXERCICE 2019 ET DES RAPPORTS DES EXERCICES ANTERIEURS NON LEVEES.**

Nos observations et recommandations
<p><b>Au plan de l'organisation.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Absence d'un organigramme nominatif.</li> <li>-Absence des fiches de postes.</li> <li>-Absence de procédures de gestion écrites</li> </ul>
<p><b>Au plan de la comptabilité :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Recensements et valorisation du patrimoine hospitalier :</b> Mettre en place une procédure de réalisation des inventaires et valoriser l'ensemble des actifs au plus tard le 31/12/ de chaque année comptable.</li> <li>- <b>Evaluation du patrimoine immobilier hospitalier :</b> le terrain abritant l'Etablissement n'est pas constaté en comptabilité,</li> <li>- <b>Traitement des écarts sur inventaires :</b> Création d'une commission chargée de la valorisation et du traitement des écarts des inventaires. Le rapport annuel de cette commission doit être présenté au Conseil d'Administration.</li> <li><b>Valorisation des actifs :</b> les équipements acquis gratuitement (dons) doivent être valorisés,</li> <li>- <b>Assainissement des actifs :</b> le compte cautions versées doit être actualisé fonction des actifs cautionnés disponibles,</li> <li>- <b>Traitement comptable de la subvention budgétaire :</b> mettre en place une procédure comptable et de gestion pour les cas d'acquisition des immobilisations corporelles par le biais des subventions versées par l'Etat,</li> <li>- <b>Clôture des comptes comptables et établissement des états financiers :</b> Mise en place d'une procédure de clôture des comptes de la comptabilité et l'établissement des états financiers.</li> </ul>
<p><b>Au plan de la gestion :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-<b>Trésorerie :</b> Procéder au recouvrement des créances sur clients et personnels.</li> <li>- <b>Trésorerie :</b> Application les dispositions de la circulaire du ministère de la santé 04588 du 11 novembre 1992 (prise en charge des frais de location et autres consommations (énergie, eau, téléphone) des logements propriétés de l'établissement,</li> </ul>
<p><b>Protection des enregistrements et gestion des archives :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Sécurité des enregistrements et documents :</b> Mettre en place une procédure interne de gestion sécurisé l'ensemble des traitements informatisés.</li> <li>- <b>Création d'une salle d'archive</b> pour la protection et l'archivage des dossiers relevant de l'administration (comptabilité)-</li> </ul>

Le commissaire aux comptes Sétif le 27 Juin 2021



II

RAPPORT SPECIAL SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES  
EXERCICE CLOS LE 31 DECEMBRE 2020  
Etablissement Hospitalier YAALAOUI Youcef - Ain Azel -

Monsieur le Président  
Messieurs les membres  
du Conseil d'Administration de l'Etablissement Hospitalier YAALAOUI Youcef

**RAPPORT SPECIAL 2 : SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES**

Messieurs ;

Aux termes des dispositions des ;

- Article 25 de la Loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé,

" La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement d'un rapport spécial sur les conventions réglementées."

- Art.628 du décret législatif 93- 08 du 25 04 1993 modifiant et complétant l'ordonnance 75.79 du 26.09.1975 portant code de commerce,

« Toute convention entre une société et l'un de ses administrateur soit directement, ou indirectement, soit par personne interposé, doit être soumise, à peine de nullité, à l'autorisation préalable de l'Conseil d'Administration après rapport du commissaire aux comptes. Il en est de même pour les conventions entre une société et une autre société, si l'un des administrateurs est propriétaire associé ou non, gérant, administrateur ou directeur de l'Etablissement.

L administrateur qui se trouve dans l'un des cas ainsi prévus, est tenu d'en faire la déclaration au conseil d administration » .

**1. Conventions autorisées au cours de l'exercice 2020 et des exercices antérieurs.**

Nous vous informons, que nous n'avons pas eu connaissance de conventions visées aux articles précitées. Il n'entre pas dans notre mission de rechercher l'existence éventuelle de telles conventions, et, en tout état de cause, les investigations auxquelles nous avons procédé dans le cadre de notre mission générale ne nous ont révélé aucune convention de l'espèce.

Le commissaire aux comptes

Sétif le 27 Juin 2021



III  
RAPPORT SPECIAL  
SUR LE DETAIL DES DIX REMUNERATIONS LES PLUS ELEVEES  
EXERCICE CLOS LE 31 DECEMBRE 2020  
Etablissement Hospitalier YAALAOUI Youcef - Ain Azel -

**Monsieur le Président**  
**Messieurs les membres**  
**du Conseil d'Administration de l'Etablissement Hospitalier YAALAOUI Youcef**

**RAPPORT SPECIAL 3 : SUR LE DETAIL DES CINQ REMUNERATIONS LES PLUS ELEVEES**

**Messieurs ;**

Nous avons eu communication et audité les états des salaires et livre de paie, conformément dispositions des articles ci après;

- **Art. 25. Loi n° 10-01** du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

" La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement d'un rapport spécial sur le détail des cinq rémunérations les plus élevées."

- **Art 680 du décret législatif 93 08 du 25 04 1993** modifiant et complétant L'ordonnance 75.79 du 26.09.1975 portant code de commerce.

- **Arrête Ministère des finances du 25/06/2013** fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes. Chapitre V : Norme de rapport sur le montant global des cinq (5) ou dix (10) rémunérations les plus élevés.

- **Article 4 de l'Arrête Ministère de la santé du 05/09/2018** fixant l'organisation interne des établissements hospitaliers.

Je, soussigné ROUABHI Laid,

Commissaire Aux Comptes de l'Etablissement Hospitalier YAALAOUI Youcef

Dont le siège social est situé : Ain Azel Sétif

Certifie exact le montant de la rémunération et des avantages en numéraires octroyés aux cinq principaux salariés pendant l'exercice clos le 31 décembre 2020 .

N.B Les salaires versés aux personnels sont régis par les textes et directives de la fonction publique. Les états de la paie sont **préparés** par le service solde et **validés** par le responsable des ressources humaines. Le versement de la paie est **autorisé** par Monsieur le Directeur Général Ordonnateur du Budget de l'Etablissement.

Le Commissaire Aux Comptes

Sétif le 27 Juin 2021



IV  
RAPPORT SPECIAL SUR LES AVANTAGES PARTICULIERS ACCORDES  
AU PERSONNEL  
EXERCICE CLOS LE 31 DECEMBRE 2020  
Etablissement Hospitalier YAALAOUI Youcef - Ain Azel -

**Monsieur le Président**  
**Messieurs les membres**  
**du Conseil d'Administration de l'Etablissement Hospitalier YAALAOUI Youcef**

**RAPPORT SPECIAL 4: SUR LES AVANTAGES PARTICULIERS ACCORDES AU PERSONNEL**

**Messieurs ;**

**Aux termes des dispositions de l'Art. 607 du code de commerce précisant: "Les statuts contiennent l'évaluation des apports en nature. Il y est procédé au vu d'un rapport annexé aux statuts et établi, sous sa responsabilité, par un commissaire aux apports. Si des avantages particuliers sont stipulés, la même procédure est suivie."**

**Aux termes des dispositions l'article 25 de la Loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé précisant : " La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement d'un rapport spécial sur les avantages particuliers accordés au personnel "**

✚ Nous vous informons, que nous n'avons pas eu connaissance d'avantages particuliers visés aux articles précités.

Il n'entre pas dans notre mission de rechercher l'existence éventuelle de tels avantages, et, en tout état de cause, les investigations auxquelles nous avons procédé dans le cadre de notre mission générale ne nous ont révélé aucun avantage de l'espèce.

Les avantages particuliers ne sont pas clairement définis par le Code de commerce. Elles sont citées en ses articles 607 et 707. Rappelons que dans le droit commercial cette notion (Avantages particuliers) est l'expression utilisée pour désigner des droits qui sont quelquefois accordés aux fondateurs et aux dirigeants d'une société pour les rémunérer des services qu'ils ont rendus au cours de sa constitution. Ces avantages sont de type pécuniaire et consistent le plus souvent dans l'attribution d'actions donnant droit à un dividende plus important que celui qui est versé aux titulaires d'actions ordinaires.

Le cas le plus fréquemment rencontré consiste en la création d'actions de préférence émises au profit d'un ou de plusieurs associés nommément désignés. Ces actions attribuent à leurs détenteurs des droits particuliers par rapport aux actions ordinaires, qui peuvent par exemple être financiers (dividende prioritaire) ou politiques (droit de vote renforcé).

Le commissaire aux comptes  
Sétif le 27 Juin 2021



V  
RAPPORT SPECIAL RESULTATS PAR ACTION DES CINQ DERNIERS  
EXERCICES  
EXERCICE CLOS LE 31 DECEMBRE 2020  
Etablissement Hospitalier YAALAOUI Youcef - Ain Azel -

Monsieur le Président  
Messieurs les membres  
du Conseil d'Administration de l'Etablissement Hospitalier YAALAOUI Youcef

**RAPPORT SPECIAL 5: RESULTATS PAR ACTION DES CINQ DERNIERS EXERCICES**

Messieurs ;

Aux termes des ;

- Article 25 de la Loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

" La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement d'un rapport spécial sur l'évolution du résultat des cinq derniers exercices et du résultat par action."

- Article 678 du décret législatif 93 08 du 25 04 1993 modifiant et complétant L'ordonnance 75.79 du 26.09.1975 portant code de commerce

"La société doit adresser aux actionnaires ou mettre à leur disposition, les renseignements suivants contenus dans un ou plusieurs documents ....."

6°) s'il s'agit de l'Assemblée générale Ordinaire, le tableau de comptes des résultats, les documents de synthèse, le bilan et le rapport spécial des commissaires aux comptes faisant apparaître les résultats de la société au cours de chacun des cinq derniers exercices."

✚ Au plan de la comptabilité financière pour l'exercice 2020 le résultat est déficitaire . Les engagements réalisés dans le cadre de l'activité sont supérieurs aux crédits (trésorerie) reçus au titre de l'exercice comptable.

Le commissaire aux comptes



Sétf le 27 Juin 2021

VI

RAPPORT SPECIAL SUR LES PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE  
EXERCICE CLOS LE 31 DECEMBRE 2020

Etablissement Hospitalier YAALAOUI Youcef - Ain Azel -

Monsieur le Président  
Messieurs les membres  
du Conseil d'Administration de l'Etablissement Hospitalier YAALAOUI Youcef

**RAPPORT SPECIAL 6: SUR LES PROCEDURES DE CONTROLE INTERNE**

Messieurs ;

Aux termes de l'article 25 de la Loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

" La mission de commissaire aux comptes aboutit à l'établissement d'un rapport spécial sur les procédures du contrôle interne."

Aux termes du titre III Loi n° 88-01 du 12 janvier 1988 portant Loi d'orientation sur les Entreprises Publiques Economiques.

Aux termes du point 7.2 de l'arrêté du 24 juin 2013 fixant le contenu des normes de rapports précisant " Lorsque l'entité établit, un rapport sur les procédures de contrôle interne, en vertu des dispositions réglementaires,... le commissaire aux comptes présente un rapport spécial dans lequel il apprécie la sincérité .....".

Ce rapport comporte son appréciation sur la sincérité des informations contenues dans le rapport de l'entité et non pas sur les procédures en tant que telles."

Notre avis :

- L'absence de procédures de gestion écrites ne nous permet pas de nous prononcer sur le système de contrôle interne mis en place par les responsables de l'Etablissement.
- Au plan de la gestion ; il n'existe pas de procédures traitant des activités et responsabilités de la gestion des ressources humaines, du fonctionnement des services hospitaliers, des services relevant des services économiques, des services généraux et de la comptabilité financière.

Le commissaire aux comptes

Sétif le 27 Juin 2021



ملحق 5: التقرير المؤقت للمدقق الخارجي المستقل للمؤسسة الاستشفائية العمومية ذات الطابع الخاص  
عين أزال لسنة 2020.

ROUABHI Laid  
Expert Comptable - Commissaire aux Comptes  
Agrément Ministère des Finances décision n° 286/2016  
Inscrit aux tableaux 2019 : ONEC n° 0228 et CNCC n°1174  
Adresse : Cité MOUALEF Mohamed Bâtiment A 3 n° 87 Sétif.

RAPPORT D'INTERIM EXERCICE 2020

Etablissement Hospitalier YAALAOUI YOUCEF Ain Azel

Avril 2021

Tel / Fax 036 44 21 60 0770 60 37 40 E mail: nsnd\_rouabhi@yahoo.fr

**A Monsieur le Président du Conseil  
d'Administration  
Etablissement Hospitalier YAALAOUI YUCEF  
Ain Azel Sétif**

**Monsieur le Président,**

En exécution de la mission légale de commissariat aux comptes qui nous a été confiée par le Conseil d'Administration de la Etablissement YAALAOUI YUCEF Ain Azel . Nous avons l'honneur de vous communiquer les observations et recommandations auxquelles nous avons abouti dans le cadre des travaux d'audit effectués par sondage au titre de l'année 2020.

Nous portons à votre connaissance, nos observations et recommandations orientées spécifiquement sur le contrôle interne mis en place par l'Entreprise ont fait l'objet de communications et discussions au niveau des services concernés.

Nous tenons à exprimer nos remerciements à la direction et au personnel de l'Etablissement pour l'esprit de coopération dont ils ont fait preuve au cours de nos interventions.

Nous vous souhaitons bonne réception.

Veillez agréer, monsieur le Président; l'expression de notre haute considération.

Le 22 Avril 2021

  
**ROUABHI Laid**  
Expert Comptable  
Commissaire aux Comptes  
Bâtiment A3 N° 87 Cité Moualef Mohamed Sétif  
Agrément N°: 286/2016

## **1. Présentation de l'Etablissement :**

- L'Etablissement YAALAOUI YOUCEF est une entité sanitaire de droit Algérien créée par décret exécutif n° 06-422 du 22 novembre 2006. Au plan de l'organisation, ce texte est complété par un arrêté du ministère de la santé fixant l'organisation interne de cet établissement.

Nous rappelons ci après certaines dispositions précisées dans les deux textes précités et qui s'incarnent dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes.

### **a) Au plan de la gestion.**

Le décret n° 06-422 du 22 novembre 2006 fait référence à deux textes de loi d'orientations précisant un certain nombre de principes à vérifier leur application et tenir informé les membres du conseil d'administration des degrés de leur exécution. Il s'agit de ;

- la loi n°88-01 du 12 Janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques, notamment son titre III qui précise en son article 43 que le régime financier et comptable des établissements publics à caractère administratif est celui applicable à l'administration, sauf règle particulière liée à leur autonomie de fonctionnement et de gestion.

- l'ordonnance n°75-35 du 29 avril 1975 modifiée complétée portant plan comptable national qui a été Abrogé par l'article 42 de la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier. A ce titre, le rapport annuel d'activités et les états financiers et plus précisément le bilan et les comptes de résultats sont dressés sous la responsabilité du directeur général et adressés aux autorités concernés.

- Outre le fait d'une obligation de reddition des comptes de gestion découlant de l'article 38 de la loi 90-21 du 15 août 1990 relative à la comptabilité publique modifiée et complétée, l'établissement est soumis à l'ordonnance n°95-20 du 17 juillet 1995 relative à la cour des comptes dont l'article précise : "Art. 6. - .... La Cour des comptes est chargée du contrôle, du bon emploi des ressources, fonds, valeurs et moyens matériels publics par les organismes soumis à son contrôle. Elle apprécie la qualité de leur gestion au plan de l'efficacité, de l'efficience et de l'économie. ...."

### **b) Au plan de l'organisation;**

b) l'arrêté du 5 septembre 2017 fixant l'organisation interne des établissements hospitaliers qui précise les sous directions et bureaux rattachés aux deux directions sous la hiérarchie du Directeur Général. Rappelons que le bureau des marchés celui contentieux et des affaires juridiques sont rattachés directement au Directeur Général. Quant à la sous direction des finances et des moyens, elle relève de la direction de l'administration générale.

## 2. Rapports spéciaux sur les vérifications et informations spécifiques

### 2.1 Rapport spécial sur l'évaluation du contrôle interne

Le système de comptabilité de gestion à mettre en place dans l'établissement hospitalier Youcel LAALAOUI vise à instaurer de nouveaux mode de fonctionnement en matière de comptabilité d'un établissement public, avec pour objectifs la contribution à la valorisation du patrimoine, une meilleure appréhension de la réalité de l'activité annuelle en terme de recettes et de dépenses et une connaissance des coûts des activités.

Il s'agit du passage d'une d'une logique budgétaire à la gestion des performances par la mise en place du contrôle budgétaire et du contrôle de gestion

La performance ne se limite pas à la minimisation des coûts mais s'intéresse à l'ensemble des générateurs de valeur appelés souvent « facteurs clés de succès » : qualité du service rendu, satisfaction des patients, constituant ainsi une évaluation pertinente d'une mission de service public.

#### ✓ Au plan du contrôle interne :

- L'absence de procédures de gestion administrative écrites (des activités des ressources humaines, commerciale, Approvisionnement et de la comptabilité) ne nous permet pas de nous prononcer sur le système de contrôle interne mis en place par les responsables de l'Etablissement.

De ce fait les obligations des différents intervenants dans les chaînes des processus des activités ne sont pas clairement établies et les responsabilités ne sont pas identifiées.

#### ✓ Les inventaires physiques

Au plan de l'organisation, nous avons constaté ;

- la non utilisation du Logiciel (stocks et inventaire) Infosoftware acquis en 2007.
- l'absence d'une procédure de gestion écrite concernant la réalisation des inventaires
- l'absence de commissions chargées de la valorisation et du traitement des écarts.
- **A ce jour les inventaires physiques de l'exercice 2020 devant être finalisés au plus tard le 31/12/2020 ne sont pas achevés d'où risques d'erreur dans le recensement physique des actifs et la valorisation du patrimoine de l'Etablissement.**

#### ✓ Sécurités des enregistrements et gestion des archives :

- Les données générées par les logiciels dont équipement en PC mono utilisateur doivent être sécurisés. A notre avis, une procédure interne de gestion concernant l'ensemble des traitements informatisés est nécessaire

- Une salle d'archive doit être mise en place pour la protection et l'archivage des dossiers relevant de l'administration. Il y lieu de prévoir la rédaction d'une procédure interne de gestion précisant son organisation et son fonctionnement.

✓ **registres spéciaux obligatoires**

- Les registres spéciaux obligatoires exigés par la législation du travail tels qu'ils sont déterminés par les dispositions du décret 96-98 du 06/03/1996 n'ont pu être mis en place du fait que l'Etablissement est une considéré par l'Administration judiciaire et l'inspection du travail comme étant une entité dépendant du droit Administratif ou public et non du secteur économique.

Pour la circonstance nous présentant le tableau ci-après :

Désignation	Disponible	Mise à jour	Coté et Paraphé
Livre de paie	Oui	Oui	Oui
Registre des congés payés	Oui	Oui	Oui
Registre des accidents de travail	Oui	Oui	Oui
Registre du personnel	Non		
Registre des vérifications des installations et équipements industriels	Non		
Registre de l'hygiène sécurité et médecine de travail	Non		
Registre de mise en demeures	Non		
Registre du personnel étranger	Non		

✓ **Les registres légaux**

- Le livre journal (appelé le centralisateur) devant être coté et paraphé par le président du tribunal du siège de l'Etablissement (Article 20 de la loi 07-11 du 25 novembre 2017 et article 09 du Code de commerce).

- Le livre d'inventaire devant être coté et paraphé par le président du tribunal du siège de l'Etablissement (Article 20 de la loi 07-11 du 25 novembre 2017 et article 10 du Code de commerce).

Le registre des procès verbaux de l'Assemblée Générale. Ce registre est disponible auprès de la direction de la santé de la wilaya

✓ **Autres Législation du travail**

- Disponibilité d'un règlement intérieur visé par les services de l'inspection du travail mais non enregistré auprès de l'administration judiciaire.

- Non disponibilité d'une convention collective du fait de la nature juridique de l'Etablissement hospitalier.

## 2.2 Au plan de la tenue de la comptabilité

Si ;

- L'Etablissement dispose d'un plan comptable (nomenclature des comptes comptable)

Notons;

- et que le traitement de la comptabilité au sein de l'Etablissement n'est à jour. A la date de remise de notre rapport les comptes comptables de l'exercice 2020 ne sont pas arrêtés.
- la non disponibilité d'un manuel de comptabilité adapté à l'activité pour la maîtrise des opérations mensuelles de clôture des comptes comptables.

**A notre avis ;** deux procédures de gestion doivent être mise en place le plus tôt possible

- La première concerne les opérations de clôture de la comptabilité doivent être encadrées par une procédure de gestion qui permet de cerner tous les aspects techniques liés à cette opération et surtout situés les tâches et les responsabilités de l'ensemble des intervenants dans ce processus.
- La seconde procédure servira de guide méthodologique pour une application uniforme et permanente des traitements comptables opérés.

### ✓ **Autres informations spécifiques relatives à la comptabilité financière**

#### • **Les fonds propres**

Certes, Le capital social de l'Etablissement ne peut être fixé du fait nature juridique de l'Etablissement mais son patrimoine (capitaux propres) doit être valorisé.

#### • **Publication des comptes au Centre National du Registre de Commerce**

L'Etablissement de santé relevant du secteur public administratif n'est pas soumis aux dispositions du code de commerces et par conséquent il n'est pas astreint à la publication au BOMOP de ces états financiers comptables.

### ✓ **Comptabilité analytique**

- L'Etablissement est dans l'obligation de mettre en place une comptabilité analytique. Le rapport d'activité de la structure devant mettre en place cet outil de gestion se limite à l'estimation des coûts de la journée hospitalière de certains services hospitaliers qualifiés de sections principales et des unités d'œuvre de sections principales.

Aucune analyse en terme de performance ou de rentabilité de l'activité par rapport aux objectifs (budget prévisionnel ou initial ) n'est mise en place.

✓ **Comptabilité budgétaire et contrôle budgétaire**

• **Concernant l'exécution du budget : la reddition des comptes**

Conformément aux exigences en matière de reddition des comptes, l'Etablissement a procédé aux formalités de dépôt des comptes financiers (dit le compte administratif) au titre de l'exercice 2019 auprès du greffe central de la Cour des comptes.

• **Concernant le contrôle budgétaire**

La gestion de cette discipline exige la levée des constatations suivantes :

- L'absence d'un organigramme nominatif conforme aux dispositions de l'arrêté du Ministère de la santé du 5 septembre 2017.
- Les fiches de poste et les fiches de profils de poste ne sont pas disponibles,

• **Formation professionnelle continue du personnel pour la mise en place du contrôle de gestion**

Il n'est pas organisé des actions de formation pour les personnels des services chargés des comptabilités tel que repris par l'article 19 du décret exécutif n° 19-165 du 27 mai 2019 fixant les modalités d'évaluation du fonctionnaire pour mettre en place une gestion performante tel que prévue par le décret exécutif n° 14-106 du 12 mars 2014 portant mise en place du système informatisé de comptabilités de gestion au sein des Établissements publics de santé.

**2.3 Rapport sur les avantages particuliers accordés aux personnels**

L'Etablissement applique Ordonnance n° 06-03 du 19 du 15 juillet 2006 portant statut général de la fonction publique. Et par conséquent aucun avantage particulier n'est prévu ou servi à l'un de ses personnels.

Les avantages particuliers ne sont pas clairement définis par le Code de commerce. Elles sont citées en ses articles 607 et 707. Rappelons que dans le droit commercial cette notion (Avantages particuliers) est l'expression utilisée pour désigner des droits qui sont quelquefois accordés aux fondateurs et aux dirigeants d'une société pour les rémunérer des services qu'ils ont rendus au cours de sa constitution. Ces avantages sont de type pécuniaire et consistent-le plus souvent dans l'attribution d'actions donnant droit à un dividende plus important que celui qui est versé aux titulaires d'actions ordinaires.

Toutefois, il y a lieu de souligner

Qu'une indemnité particulière due au Covid 19 a été accordée aux personnels en application,

- de l'article 126 de l'ordonnance n°06-03 du 15 juillet 2006 portant statut général de la fonction publique précisant que toute prime ou indemnité servie est instituée par décret,
- et du décret présidentiel n° 20-79 du 31 mars 2020 portant institution d'une prime exceptionnelle au profit des personnels de la santé.

Il a été servi au personnel de l'Etablissement les montants suivants

Période	Montant e dinars
Du 15 fevrier 2020 au 15 mai 2020	22 093 333,33
Du 16 mais 2020 au 15 aout 2020	20 297 333,31
Du 16 aout 2020 au 15 octobre 2020	21 434 668,23

A noter que le versement de cette indemnité est versée en retard du fait que non budgétisée et que sont paiement est autorisé arrêté ministériel ;

Au titre de l'exercice 2020, Les personnels concernés n'ont pas perçu leur droit au titre de cet avantage pour la période du quatrième trimestre ;

Période	Estimation en dinars
<b>Indemnité non versée</b>	
Du 15 octobre 2020 au 16 décembre 2020	26 430 000,00

#### **2.4 Rapport sur la continuité d'exploitation**

L'examen des éléments de gestion, de la situation financière de l'Etablissement et les éléments d'informations fournies par la situation comptable arrêtée au 30/10/2020, nous permet de confirmer l'inexistence d'événements et d'indicateurs pouvant mettre en péril la continuité de l'exploitation de la société.

#### **2.5 Rapport sur le rapport d'activité annuel à présenter au conseil d'administration**

Le rapport de gestion (rapport d'activité annuel) a présenté au Conseil d'Administration permet de ;

- rendre compte de l'activité de la société au cours de l'exercice clos le 31/12/2020
- et de présenter les perspectives de l'exercice 2021.

Ce rapport doit également exposer les événements importants survenus, ainsi que les principaux risques et incertitudes qui peuvent raisonnablement avoir une incidence future du fait de la crise sanitaire actuelle.

En effet, La note d'orientation du Conseil national de la Comptabilité du 21 février 2021 portant intitulé « Incidences de la pandémie Covid-19 sur la préparation et la présentation des états financiers de l'exercice clos au 31 décembre 2020 » précise ;

- L'événement Covid-19 et ses conséquences constituent un fait pertinent qui doit être mis en évidence dans les états financiers établis au 31 décembre 2020.

- L'information pertinente sur les impacts de l'événement Covid-19 a vocation à figurer dans l'annexe des comptes et dans le rapport de gestion du conseil d'administrations.

De ce fait ;

Le rapport de gestion (rapport d'activité annuel ) devra faire état des facteurs importants pour l'entité tels que ;

- la santé et la sécurité du personnel, des patients et autres visiteurs ;
- la perturbation des activités et de la chaîne logistique;
- la demande en soin de la part des patients ;
- l'évolution du montant des créances échues non réglées
- les prix des produits de base.

Cela permettra à la tutelle de l'Etablissement de prendre certaines résolutions pour d'atténuer les effets induits par les mesures de prévention décidées et de lutte contre le Coronavirus et composer avec les effets de la crise.

## 2.6 Rapport spécial relatif à la détention d'actions de garantie

Conformément à l'article 619 du code de commerce, L'Etat propriétaire unique est représenté par les membres du conseil d'administration ci après désignés par Arrêté ministériel.

Représentants du propriétaire	Membres du Conseil d'Administration
	<b>Présidente du Conseil d'Administration.</b>
Monsieur Dahéne Abdelhakim	Directeur de la santé de la wilaya ,représentant du ministre de la santé
Monsieur LAMOURI Slimane	Représentant du ministre de l'enseignement supérieur
Madame TOBAL Taldja	Représentant du ministre des finances
Madame BENGUELLIL Razika	Représentante des assurances économiques
Monsieur BARA Mosbah	Représentant des assurances sociales
Monsieur BOUTARA Bouzid	Représentant Assemblée Populaire de Wilaya
Monsieur HAROUCHE Khemissi	Représentant Assemblée Populaire de la commune
Monsieur CHAGHAR Adelhak	Représentant des associations
Monsieur HAMOUDA Saci	Représentant des associations
Docteur SENOUSSE Hichem	Représentant du personnel médical
Monsieur HAMACHE Djaballah	Représentant du personnel para médical
Monsieur HAMMAR Adelmalek	Représentant du personnel
Monsieur GUERIOUNE Nabil	Représentant du personnel
Docteur TORKI Zakaria	Président du Consei Sientifique

**2.7 Rapport relatif à l'opération d'augmentation du capital**

L'examen des comptes sociaux clos au 30/11/2020 ne relève aucune inscription de valeur en capital social. **A notre avis** ; les biens mis à disposition de l'établissement en pleine propriété doivent être valorisés pour la constitution des fonds propres (capitaux propres).

**2.8 Rapport relatif à l'opération de réduction du capital**

Nous notons l'absence d'observations en ce qui concerne ce chapitre, du fait du régime juridique de l'Etablissement, il ne peut être constitué de capital social. Mais les capitaux propres (fonds propres) ou le patrimoine de l'Etat doit être valorisé.

**2.9 Rapport relatif à l'émission d'autres valeurs mobilières.**

Nous notons l'absence d'opération de cette nature et par conséquent d'observation en ce qui concerne ce chapitre.

**2.10 Rapport spécial sur la distribution d'acomptes sur les dividendes**

Nous notons l'absence d'opération du fait régime juridique de l'Etablissement pour les opérations de cette nature et par conséquent d'observation en ce qui concerne ce chapitre.

**2.11 Rapport relatif à la transformation des sociétés par actions**

Nous notons l'absence d'opération du fait régime juridique de l'Etablissement pour les opérations de cette nature et par conséquent d'observation en ce qui concerne ce chapitre.

**2.12 Rapport spécial sur les prises de participations**

Lors de l'examen des comptes, nous n'avons relevé que l'Etablissement ne détient pas des participations dans le capital d'autre entité économique du fait régime juridique propre à l'Etablissement.

Le 22 Avril 2021

  
**ROUABHI Laïd**  
Expert Comptable  
Commissaire aux Comptes  
Bâtiment A3 N° 87 Cité Mourad Mohamed Séouf  
Agrément N°: 286/2016

# الملخصات

## ملخص

تطورت أنظمة التدقيق الحكومي خلال العقود الأخيرة استجابة للاحتياجات الحديثة للهيئات العمومية، وتبنت العديد من الدول توجهها نحو تعاقد الهيئات العمومية مع مدققين خارجيين مستقلين. في الجزائر، بدأ الحديث عن هذا التوجه بالتوازي مع طرح مشاريع المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، وتشريع تعيين مدققين لدى مؤسسات الصحة العمومية. في ظل هذه الظروف، تأتي هذه الدراسة لاستكشاف أبعاد العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية من خلال دراسة استشرافية لحالة الجزائر. قمنا بتصميم هذه الدراسة في شكل دراسة حالة نوعية تستكشف الحالة الجزائرية اعتمادا على 30 مقابلة معمقة شبه موجهة مع أطراف من خلفيات مختلفة، شملت 12 مدققا خارجيا مستقلا و18 إطارا في الرقابة المالية والخزينة العمومية ومختلف الهيئات ذات العلاقة، بالإضافة إلى حالة مؤسسة استشفائية عمومية ذات طابع خاص تتعاقد مع مدقق خارجي مستقل منذ سنة 2015. استخدمنا برنامج تحليل البيانات النوعية MAXQDA في ترميز البيانات وتحليلها.

ركزت الدراسة الميدانية على الميزات التي تمكن المدققين الخارجيين المستقلين من الاستجابة للمتطلبات الحديثة لتدقيق الهيئات العمومية في الجزائر، والخصوصيات المؤثرة للهيئات العمومية على عمليات التدقيق التي يقودها المدققون الخارجيون المستقلون، وكذا القيمة المضافة المرتقب تقديمها من مصادقة المدققين الخارجيين المستقلين الجزائريين على حسابات الهيئات العمومية، والطرق الأنسب لتنظيم العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية وتجاوز مشاكل التطبيق بما يلائم البيئة الجزائرية.

تشير النتائج إلى أن المتطلبات الحديثة لتدقيق الهيئات العمومية في الجزائر تتضمن إدخال التدقيق المالي وتدقيق الأداء إلى القطاع العام، وقد ظهر لنا أن الحافز الأول لإدراج المدققين الخارجيين المستقلين في عمليات التدقيق الحكومي هو عدم كفاية إمكانيات أجهزة التدقيق الحكومي التقليدية للاستجابة للاحتياجات الهيئات العمومية عند تطبيقها للمحاسبة على أساس الاستحقاق، حيث تغطي مهنة التدقيق هذا النقص بصفته مهنة مستقلة تتمتع بالشرعية والخبرة. توصلنا كذلك إلى أن أهم خصوصيات الهيئات العمومية التي تؤثر على عمليات التدقيق الحكومي ترتبط بالعامل البشري، وبجرد وحصر وتقييم ممتلكات الهيئات العمومية. وفيما يخص توجه الإصلاحات في الجزائر، فهي تركز حاليا على التدقيق المالي في القطاع العام أو ما يعرف بالمصادقة على الحسابات، ويوفر هذا النوع من التدقيق الحكومي متطلبات جودة المعلومات المالية والمحاسبية، وتخدم مهنة التدقيق الخارجي المستقل هذا النوع من التدقيق بشكل أفضل من أي طرف آخر نتيجة للخبرة المعتبرة للمهنيين في محاسبة الاستحقاق، ما يسمح بدعم التطبيق السليم للنظام المحاسبي ولعب دور الخبير المرافق خلال الفترة الانتقالية، غير أن مهنة التدقيق تعاني في حد ذاتها من العديد من النقائص والمشكلات التي ينبغي مراعاتها عند تنظيم علاقتها مع الهيئات العمومية، وخصوصا ما يتعلق بطريقة تعيين المدقق وترتيب أولويات الإصلاحات.

**الكلمات المفتاحية:** مهنة التدقيق، التدقيق الحكومي، إصلاح المحاسبة العمومية، المصادقة على الحسابات في القطاع العام.

## **Abstract**

Public sector audit systems have developed in recent decades in response to the modern needs of public organisms. Accordingly, several countries have adopted a trend towards contracting out public sector audits to the independent external auditing profession. In Algeria, the discussion of this trend emerged with the introduction of accrual-based accounting projects in the public sector, and the legislation of appointing independent external auditors in public health organisms. Under these circumstances, this study aims to explore the dimensions of the relationship between independent external auditors and public organisms through a prospective study of the Algerian case. We designed this study in the form of a qualitative case study that explores the Algerian case based on 30 semi-structured in-depth interviews with participants from different backgrounds including 12 independent external auditors and 18 executives from financial control, public treasury, and various relevant public organisms. Besides, we used data from a public hospital of a special character that deals an independent external auditor since 2015. We used MAXQDA qualitative data analysis software to code and analyze the data.

The field study focused on the attributes that enable independent external auditors to respond to the modern requirements for auditing public organisms in Algeria, the peculiarities of public organisms that affect audits led by independent external auditors, as well as the added value expected to be provided by the legislation of these audits. We also explored the appropriate approaches for organizing the relationship between independent external auditors and public organisms in the ways that suits the best the Algerian environment.

Results indicate that the modern requirements for auditing public bodies in Algeria include the introduction of financial and performance audits to the public sector. Moreover, we found that the main incentive for integrating independent external auditors in public sector audits is the inadequacy of traditional public sector auditing systems compared to the needs of public bodies when applying accrual-based accounting systems. Thus, the auditing profession covers up this deficiency as an independent profession with legitimacy and expertise. We also found that the major peculiarities of public organisms that affect public sector audits are related to human resources, besides the enumeration, the registration, and the evaluation of public organisms' properties. Concerning the trends of the reforms in Algeria, they are currently focusing on financial audits in the public sector, known as the certification of accounts. This type of public sector audits provides the requirements for the quality of financial and accounting information. The profession of independent external auditing serves this type of audit better than any other party as a consequence of the considerable experience the professionals hold in accrual-based accounting systems, allowing them to support the proper application of the accounting system and to play the role of the accompanying expert during the transitional period. However, the auditing profession itself is undergoing many shortcomings and problems that should be taken into account when organizing its relationship with public organisms, especially with regards to the method of appointing the auditor and the priorities of the reforms.

**Keywords:** the auditing profession, public sector audit, public accounting reforms, the certification of accounts in the public sector.