وظيفة التدقيق الداخلي وأهميتها في فعالية نظام الرقابة الداخلية وجودة حسابات الدولة والتصديق عليها

The internal audit function and its importance in the effectiveness of the internal control system, improvement and certification of the State's accounts

محمد مسعي *

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر)، medmessai@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2024/10/30؛ **تاريخ القبول:** 2024/12/07؛ **تاريخ النشر:** 2024/12/23؛

ملخص:

تلقي هذه الدراسة نظرة عامة عن النظام المحاسبي الجديد للدولة في الجزائر ضمن إطار الإصلاح الشامل لنظام ماليتها العمومية، وذلك عبر التطرق إلى هم التغييرات الواردة في القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية لسنة 2018 والخاصة بالمجال المحاسبي، وإلى مدى تجسيد هذه التغييرات في الواقع. من جانب آخر، تتناول الدراسة أهمية وجود وظيفة التدقيق الداخلي في الدولة بكونها أحد العناصر الأساسية لنظام رقابة داخلية فعال، حيث تسهر، من بين أمور أخرى، على جودة حسابات الدولة (عبر تدقيقها الداخلي خاصة)، ما من شأنه أن يسهل مهمة المصدّق في القيام بتدقيقاته الخارجية، وإبداء رأيه حول موثوقية تلك الحسابات. عموما، خلصت الدراسة إلى أن هناك تأخرا في التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي الجديد للدولة، والذي من المتوقع أن يدوم إلى 2027 (حسب جدول الأعمال التحضيرية الجارية على مستوى وزارة المالية)؛ وأن وظيفة التدقيق الداخلي ما زالت متجاهلة بالنسبة للهيئات العمومية في الجزائر وعلى رأسها الدولة؛ وأن التصديق على حسابات هذه الأخيرة، الذي من المحتمل أن يعرف هو الآخر تأخرا في القيام به (المرتبط بالتأخر في إعداد الحساب العام للدولة)، يمكن أن يثير بعض الإشكالات القانونية والسياسية، في ضوء التجربة الفرنسية خاصة التي استلهمت منها الجزائر نموذج إصلاحها الميزانياتي والمحاسبي والتي يمكن أن تستفيد منها في هذا المجال، وذلك بأخذ تلك الإشكالات بعين الاعتبار منذ الآن، ومعالجتها قدر الإمكان (لاسيما من جوانبها القانونية).

الكلمات المفتاحية: تدقيق داخلي، رقابة داخلية، إصلاح محاسبي، تصديق على حسابات الدولة.

تصنيف *JEL*: E6 ؛ H5؛ H6؛ H8؛ H83؛ H89

Abstract:

This study takes a general look at the State's new accounting system in Algeria as part of the comprehensive reform of its public financial, this by touching upon the most important changes in accounting area contained in the organic law relating to finance laws of 2018, and to what extent these changes are translated in practice. On the other side, the study addresses the importance of having internal audit function within State as one of the key elements of an effective internal control system, which ensures, among others things, the quality of State's accounts (especially through internal auditing), and would facilitate the task of the certifier in carrying-out external audits and expressing an opinion on reliability of those accounts. Overall, the study concluded that there is some delay in the effective application of the State's new accounting system which expected to last until 2027 (according to the agenda of preparations currently under way at the level of the Ministry of finance); that the internal audit function still ignored by public bodies in Algeria, particularly the State; that the certification of State's accounts, which may be delayed too (related to the delay in establishment of the State's general account), may raise some problems, in the light of the French experience from which Algeria drew its model of budgetary and accounting reform and can benefit from it by taking into consideration those problems right now and addressing them as much as possible (particularly in their legal aspects).

Keywords: *internal audit, internal control, accounting reform, certification of the state's accounts.*
JEL classification codes: *E6; H5; H6 ; H8 ; H83 ; H89*

* المؤلف المرسل.

مقدّمة:

في مطلع سنوات 2000، شرعت الجزائر في التحضير لإصلاح النظام الميزانياتي والمحاسبي للدولة، الذي أطلق عليه "عصرنة الأنظمة الميزانياتية" (MSB) « Modernisation des systèmes budgétaires »، والذي يرتكز على الميزنة حسب البرامج والتسيير القائم على النتائج، ويندرج في إطار إصلاح شامل للمالية العمومية، حيث تُوج تجسيده من الناحية التشريعية بإصدار القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 والمتعلق بقوانين المالية (ق.ع.ق.م) Loi organique relative aux lois de finances (LOLF)، ثم القانون رقم 23-07 المؤرخ في 21 يونيو 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

يبدو أن هذا الإصلاح، الذي تم دعمه من طرف المنظمات الدولية (لاسيما البنك العالمي)، يستند إلى حد ما إلى منطق تسيير القطاع الخاص الذي يدعو إليه "التسيير العمومي الجديد" Nouvelle gestion publique (الضخ التدريجي للخاص في العمومي)، حيث غذّت أزمة الدولة الراعية (أو شرعية تدخل الدولة بصفة عامة) هذا التيار الفكري، في إطار تصور للدولة يجعلها تبرهن دوما، مثل المؤسسة entreprise، على فعاليتها في التسيير والاستعمال الأمثل للأموال العمومية.

إضافة إلى الجانب الميزانياتي (المتمثل باختصار في اعتماد ميزانية البرامج والأداء بدلا من ميزانية البنود التقليدية)، يشتمل هذا الإصلاح أيضا على جانب محاسبي يتمثل خصوصا في اعتماد الدولة لمحاسبة عامة قائمة على أساس الاستحقاق comptabilité générale en droits constatés (comptabilité d'exercice) باعتبارها أحد ركائز هذا الإصلاح، مع الإبقاء على محاسبتها الميزانياتية القائمة على الأساس النقدي.

ابتداء من سنة 2023، انطلقت الدولة رسميا في تنفيذ ق.ع.ق.م (بعد إصدار مجموعة من النصوص التنظيمية الخاصة بتطبيقه، وانتهاء مهلة الأعمال التحضيرية لهذا التنفيذ)، حيث إن قانون المالية لتلك السنة أعد وفقا لهذا القانون (الميزنة حسب البرامج وفي إطار متعدد السنوات).

لكن مع التسليم بالمزايا النظرية للمحاسبة على أساس الاستحقاق بالنسبة للدولة والمتمثلة أساسا في إرساء نظام إبلاغ مالي فعال، وإضفاء المزيد من الشفافية على التسيير العمومي وتحسينه، وتدارك النقائص المرتبطة بالنظام المحاسبي القائم على أساس نقدي بصفة عامة، فإن هذه المزايا لمحاسبة شُكلت قواعدها وأُعدت معاييرها أصلا لتسيير المؤسسات (التي جرى تكييفها مع خصوصيات الدولة والهيئات العمومية الأخرى) لا يمكن تجسيدها في الواقع دون وجود نظام رقابي ناجع، يسهر خاصة على التطبيق الفعلي والسليم لتلك القواعد والمعايير، والتأكد من انتظام الحسابات (أي صحتها القانونية) وصدقها، وضمان تقديمها لصورة حقيقة عن قوام ممتلكات الدولة ووضعها المالي. وبغض النظر عن أشكال الرقابة الأخرى الممارسة على تسيير مختلف مصالح الدولة، يتعلق الأمر هنا خاصة بالتدقيق الداخلي audit interne (الممارس داخل هذه المصالح) الذي يعد أحد العناصر الأساسية لنظام رقابة داخلية فعال من جهة، والتصديق certification على حسابات الدولة (المضطلع به مجلس المحاسبة) من جهة أخرى. لكن يطرح السؤال في هذا الصدد حول مدى وجود عناصر هذا النظام الرقابي في الواقع، لاسيما التدقيق الداخلي، ومدى جاهزيته للسهر على السير الحسن لنظام الرقابة الداخلية، والتكفل بتدقيق حسابات الدولة والعمل على تجويدها، ومن ثم مساعدة المصدِّق le certificateur على القيام بتدقيقه الخارجي وإبداء رأيه حول مدى موثوقية تلك الحسابات (أي مدى انتظامها وصدقها ودقتها). يطرح أيضا السؤال حول الإشكالات القانونية والسياسية التي يمكن أن يطرحها التصديق على حسابات الدولة، وذلك في ضوء التجربة الفرنسية خاصة (كمثال عملي) التي استلهمت منها الجزائر نموذج إصلاحها الميزانياتي والمحاسبي.

يُفترض أن تأسيس وظيفة التدقيق الداخلي على مستوى الدوائر الوزارية ومختلف الكيانات المنفقة للدولة من شأنه أن يساهم في إرساء نظام رقابة داخلية فعال وتدعيمه باستمرار، ويسهّل مهمة التصديق على حسابات الدولة (المقرر الشروع في القيام بها ابتداء من سنة 2025، طبقا لأحكام ق.ع.ق.م). يفترض أيضا أن الدولة الجزائرية بإمكانها الاستفادة من التجربة الفرنسية في مجال التصديق على الحسابات العمومية، وذلك بأخذها بعين الاعتبار خاصة الإشكالات القانونية والسياسية المطروحة (أو التي يمكن طرحها) في فرنسا في ذلك المجال، ومحاولة إيجاد حلول لها منذ الآن (لاسيما من جوانبها التشريعية والتنظيمية) في إطار السياق الوطني.

للإجابة عن ذينك السؤالين والتحقق من هذين الفرضيتين، نقوم بتحليل الموضوع في المحاور الثلاثة الرئيسية التالية:

I-أهم التغييرات الواردة في ق.ع.ق.م والمتعلقة بالإصلاح المحاسبي للدولة ومدى تجسيدها في الواقع؛

II-أهمية التدقيق الداخلي في فعالية نظام الرقابة الداخلية وجودة الحسابات العمومية والتصديق عليها؛

III-التصديق على حسابات الدولة في إطار ق.ع.ق.م وحسب التجربة الفرنسية كمثال عملي.

المحور الأول: أهم التغييرات الواردة في ق.ع.ق.م في مجال الإصلاح المحاسبي للدولة ومدى تجسيدها في الواقع

بموجب ق.ع.ق.م، أصبحت الدولة، منذ بداية 2023، ملزمة بتكييف إطارها المحاسبي حتى تكون محاسبتها (بمختلف أبعادها) أداة فعالة للتسيير (تنوير خيارات المسّيرين ومساعدتهم على اتخاذ القرار خاصة) والإعلام (تقديم معلومات شفافة وموثوق بها وكاملة حول مالية الدولة وممتلكاتها إلى البرلمان والمواطنين) والمساءلة، لاسيما أمام البرلمان (الذي يكون باستطاعته الآن الحصول على تحليل مفصل عن أعباء الدولة ومواردها، وكذا تكاليف البرامج العمومية، وإجراء مقارنة بين المدخلات، أي الوسائل المستخدمة، والمخرجات، أي النتائج المحققة).

يتمثل الإصلاح المحاسبي الذي يندرج ضمن إصلاح تسيير المالية العمومية ككل، في إعداد المعايير والمبادئ والقواعد المحاسبية الموضوعة للدولة بالاستناد إلى معايير IPSAS ("المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام International Public Sector Accounting Standards)، وذلك للمرور إلى محاسبة على أساس الاستحقاق تسمح بتسجيل الحقوق والالتزامات، ومسك محاسبة السنة المالية comptabilité d'exercice، وإنتاج حسابات منتظمة وصادقة، وتعكس صورة حقيقية عن ذمتها المالية ووضعها المالي. وبذلك، تلتقي مبادئ المحاسبة العمومية مع مبادئ المحاسبة المطبقة في المؤسسات (ذات الطابع الاقتصادي والتجاري)، باستثناء الاختلاف المبرر بخصوصيات عمل الدولة.

تجدر الإشارة **إلى أن** المرجعية المحاسبية الجديدة، أي المعايير المحاسبية للدولة Normes comptables de l'État (NCE)، التي هي قيد الإنجاز، تتكون من إطار مفاهيمي و17 معيارا محاسبيا (منها 12 معيارا جاهزا).

لكن بما أن المجال هنا لا يسمح بدراسة تلك المعايير والمبادئ والقواعد المحاسبية، سنكتفي فيما يلي بالتطرق إلى أهم التغييرات الواردة في ق.ع.ق.م والخاصة بالإصلاح المحاسبي للدولة (أولا)، قبل تقديم لمحة عامة عن مدى التقدم في توفير الشروط الأساسية لتطبيق هذا الإصلاح (ثانيا).

أولا: أهم التغييرات الواردة في ق.ع.ق.م والخاصة بالإصلاح المحاسبي للدولة

تجدر الإشارة بداية إلى أن التغييرات التي أتى بها ق.ع.ق.م لسنة 2018 تشكل إصلاحا ميزانياتيا ومحاسبيا خاصا بالدولة أساسا. مع ذلك، وضمن الإطار العام لهذه القانون، بادرت السلطات العمومية بإصدار القانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الذي يشكل تحديثا للتسيير المحاسبي والمالي لمختلف الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية (لاسيما الدولة، الجماعات المحلية، المؤسسات العمومية الإدارية، المؤسسات العمومية للصحة).

يتضمن ق.ع.ق.م فصلا مخصصا للمحاسبة (المواد من 65 إلى 68)، حيث تحدد المبادئ المنصوص عليها في هذا القانون نهجا جديدا يبقي على الصلة بين المحاسبة الميزانياتية comptabilité budgétaire القائمة على "مبدأ الخزينة" (أي محاسبة الصندوق) principe de trésorerie (comptabilité de caisse) والمحاسبة العامة comptabilité générale القائمة على "مبدأ معاينة الحقوق والواجبات" principe de constatation des droits et obligations، أي المحاسبة على أساس الاستحقاق (محاسبة السنة المالية comptabilité en droits constatés (comptabilité d'exercice) (أنظر المادة 88 من القانون رقم 23-07 فيما يخص مميزات المحاسبة العامة للهيئات العمومية وأهدافها)، إضافة إلى "محاسبة تحليل للتكاليف" comptabilité d'analyse des coûts (أي تكاليف مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار البرامج).

يلاحظ أن المشرع الجزائري يستعمل، في المادة 65 من ق.ع.ق.م، عبارة "معاينة الحقوق والواجبات" كمقابل للعبارة الواردة في النسخة الفرنسية من نفس القانون « constatation des droits et obligations »؛ وهي ترجمة غير موفقة. لأن الأمر يتعلق هنا بإثبات- وليس بمجرد معاينة أو ملاحظة- وجود حقوق والتزامات في ذمة الدولة من جهة، وبالتزامات- وليس بواجبات (عامة، أخلاقية...)- تفرض دفع استحقاقات مالية لمصلحة الغير من جهة أخرى.

حسب تعبير المادة 65 (فقرة1) من ق.ع.ق.م، تنقسم المحاسبة الميزانياتية إلى "محاسبة الالتزامات" comptabilité des engagements (أي محاسبة الالتزام بالنفقات comptabilité d'engagement de dépenses والتي يجب عدم الخلط بينها وبين مفهوم محاسبة الالتزام comptabilité d'engagement أو المحاسبة على أساس الاستحقاق comptabilité en droits constatés في إطار المحاسبة العامة) التي تمسكها المصالح الإدارية للآمرين بالصرف ordonnateurs (ومنه تسميتها أيضا بالمحاسبة الإدارية comptabilité administrative) من جهة، ومحاسبة الإيرادات والنفقات الميزانياتية comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires التي يمسكها المحاسبون العموميون comptables publics (أي محاسبة الصندوق) من جهة أخرى. لا تسجل المحاسبة الميزانياتية، المستندة إلى مبدأي السنوية والخزينة principes d'annualité et de trésorerie، سوى الإيرادات المحصلة فعلا والنفقات المقبول دفعها نهائيا من طرف محاسب عمومي خلال السنة المالية، مهما كان زمن الواقعة المنشئة fait générateur لهذه الإيرادات والنفقات (أي سواء كانت هذه الواقعة خلال السنة التي تم فيها التحصيل والدفع أو خلال السنة أو السنوات السابقة). ومن هنا تسميتها أيضا بمحاسبة الصندوق التي تخضع لما يسمى في المحاسبة العمومية بنظام التسيير système de la gestion، الذي يعني أنه لا تُربط بالسنة المالية المعنية سوى العمليات المنفذة فعلا (الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة) خلال هذه السنة (المادة 66 من ق.ع.ق.م، والمادة 84 من قانون المحاسبة العمومية والتسيير المالي). وبذلك فإن هذه المحاسبة لا تسجل الأحداث إلا في الوقت الذي تؤثر فيه على الخزينة، ما يمكّن من قياس مستوى هذه الأخيرة فحسب (الأموال المتاحة)، دون تقدير للوضع المالي الحقيقي للهيئة المعنية، بما أنها لا تهتم بالذمم الدائنة والمدينة créances et dettes، ولا بقياس الاستثمارات،

الاهتلاكات، المؤونات، المخزونات، إلخ. مع ذلك، تبقى المحاسبة الميزانياتية ضرورية لمتابعة صارمة لتنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية للسنة المالية الجارية.

خلافا للمحاسبة الميزانياتية، تقوم المحاسبة على أساس الاستحقاق بتسجيل الإيرادات العمومية على أساس المتحقق منها (حسب مبدأ الواقعة المنشئة)، أي بعد قيام الآمر بالصرف (في الحالة العامة المتمثلة في إجراءات الحقوق المثبتة procédures en droits constatés) بإثبات وجود حقوق (أي ذمم دائنة créances) لصالح الهيئة العمومية المعنية، وحساب مبالغها وتحديدها، وإصدار أوامر لتحصيلها ordres de recette (التي تكون لها قوة سندات تنفيذية titres exécutoires)، دون انتظار التحصيل الفعلي لهذه الإيرادات من طرف المحاسب العمومي المكلف comptable public assignataire، من جهة؛ وتسجيل النفقات العمومية مباشرة بعد الالتزام بها engagement من طرف الآمر بالصرف، أي إنشاء أو إثبات وجود التزامات في ذمة الهيئة العمومية المعنية والتي تنتج عنها نفقات (في شكل طلبيات bons de commande، صفقات عمومية marchés publics...)، دون انتظار الدفع الفعلي لهذه النفقات من طرف المحاسب العمومي المكلف، من جهة أخرى. وهذا هو المقصود بمبدأ "إثبات الحقوق والالتزامات" principe de constatation des droits et obligations، الذي يعد من أهم المبادئ التي تقوم عليها محاسبة المؤسسات comptabilité d'entreprises، والذي أدى إلى تسمية هذه المحاسبة أيضا بـــ"محاسبة الالتزام" comptabilité d'engagement أو "محاسبة السنة المالية" comptabilité d'exercice، التي تعني باختصار الربط بسنة مالية ما كل الحقوق والالتزامات التي نشأت خلالها في ذمة الكيان المعني، بصرف النظر عن السنة التي تم خلالها تحصيل الإيرادات ودفع النفقات الناتجة عن تلك الحقوق والالتزامات. فهي بذلك تسمح بالتسجيل المحاسبي للحقوق والالتزامات عند ظهور الوقائع المنشئة لها، وكذا ربط النواتج والأعباء بالسنة المالية المعنية. من جانب آخر، باستغلالها لسجلات الممتلكات comptabilité matières الممسوكة من طرف الآمرين بالصرف، تسمح المحاسبة العامة الجديدة (على أساس الاستحقاق) بتحسين معرفة ممتلكات الدولة وضبط قوامها. وباعتمادها على النهج القائم على الميزانية الختامية (كشوف الميزانية) bilan (نهج الذمة المالية approche patrimoniale)، تسمح هذه المحاسبة بالتمييز بين حسابات الميزانية الختامية comptes de bilan التي تقيس قوام الذمة المالية (والوضع المالي) consistance du patrimoine وحسابات النتائج comptes de résultats التي تسمح بتتبع تطورها. وهكذا يُدرج ملخص المعلومات التي تحتوي عليها المحاسبة العامة في الميزانية الختامية وحساب النتائج، ما يمكّن من تزويد أصحاب القرار بمعلومات مالية ملائمة وموثوق بها ومحدّثة وفي الوقت المناسب.

عمليا، وعلى العكس من المعمول به سابقا، أصبح دور المحاسب، في إطار المحاسبة العامة على أساس الاستحقاق، أكثر وضوحا وفعالية؛ إذ إنه يتدخل حالما نشوء إيراد أو نفقة ويسجل حقوق الدولة والتزاماتها، قبل إجراء عمليات الصندوق. وتطبيقا لأحكام ق.ع.ق.م، يكلف المحاسبون العموميون بالسهر على احترام القواعد والإجراءات المعمول بها، ونظامية التسجيلات المحاسبية وصدقها، والمبادئ المحاسبية، وجودة المعلومات المحاسبية (الموثوقية، المفهومية، الملاءمة fiabilité, intelligibilité, pertinence) الرامية إلى عكس صورة حقيقية عن الذمة المالية والوضع المالي للدولة. من ناحية أخرى، هناك جزء من عمليات الرقابة التي كان المحاسب ملزما بالقيام بها (لاسيما تلك المتعلقة بالنفقات العمومية) سيزول بعد التطبيق الكلي للنظام المحاسبي الجديد. فباستخدام نظام الإعلام الآلي "سيجب" SIGB (أنظر القسم 2 أدناه)، تكون العديد من البيانات (المعطيات) données قد أدخلت فعلا في نظام الإعلام من طرف المحاسب والمسيّر، لاسيما فيما يخص صفة الآمر بالصرف وتوفر الاعتمادات. ومع الزيادة في خضوع المسيّرين للمساءلة، ستكون هناك طرق جديدة للقيام بالرقابة (اللاحقة خاصة).

فيما يخص "محاسبة تحليل للتكاليف" comptabilité d'analyse des coûts المنصوص عليها في ق.ع.ق.م (المادة3/65)، والقانون رقم 23-07 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتسيير المالي (المادتان 92 و93)، فإنها تهدف إلى تحليل تكلفة مختلف الأنشطة الملتزم بها في إطار البرامج، للتمكين من تقييم نجاعتها (أدائها) performance. وهي تقوم على أساس بيانات المحاسبة العامة، وتمسك من طرف الآمرين بالصرف.

الجدير بالملاحظة هنا أن الأمر لا يتعلق بمحاسبة تحليلية comptabilité analytique بالمعنى المتعارف عليه (التي يطلق عليها أيضا محاسبة الاستغلال، محاسبة التسيير، محاسبة التكاليف...، أي التقنية المتمثلة في تحليل وتوزيع أعباء المحاسبة العامة من أجل حساب تكاليف المنتجات والخدمات لمؤسسة ما أو قسم ما لمؤسسة، والتي تشكل أيضا نظام معلومات داخلي)، وإنما هي موجهة بصفة خاصة لتكملة إعلام البرلمان حول الوسائل الميزانياتية المخصصة لإنجاز الأعمال المقررة في البرامج. تسمح هذه المحاسبة كذلك بقياس أداء الإدارات العمومية. وهي أيضا وسيلة مساعدة على اتخاذ القرار.

يتعلق الأمر إذًا بمحاسبة ذات ثلاثة أبعاد (كما شاعت تسميتها الآن) comptabilité à trois dimensions والتي تستجيب في نفس الوقت إلى ثلاثة التزامات قانونية: أن تكون قادرة على الإبلاغ عن التنفيذ الميزانياتي في نظام صندوق، وقادرة على الإبلاغ عن حالة الممتلكات والوضع المالي في نظام على أساس الاستحقاق، وأخيرا قادرة على إنتاج تحليل للتكاليف (M. Bouvier et al. , 2018).

لكن هذه المحاسبات الثلاث ليست مستقلة عن بعضها البعض. فهناك ارتباطات عملية تم تصورها ضمن الإطار المحاسبي الجديد أثناء إعداد مشروع "عصرنة الأنظمة الميزانياتية" MSB، لاسيما في جانبيه المتعلقين على التوالي بإعادة هيكلة عملية تنفيذ النفقة العمومية، وبالإعلام الآلي وأنظمة الإعلام.

للوهلة الأولى، يمكن التساؤل عن سبب اختيار طريقة التسجيل المزدوج (المحاسبة الميزانياتية والمحاسبة العامة) التي تعد معقدة نوعا ما. مع ذلك، يرى ميشال بوفيي (2018) Michel Bouvier أنه يبدو الاختيار المناسب أكثر. فالمعالجة المختلفة للعمليات الميزانياتية والعمليات المحاسبية تبرر على أساس أن التسجيل النقدي يتوافق أفضل مع واقع تنفيذ الميزانية ويضمن أحسن وضوح مباشر من جهة، وأن المحاسبة على أساس الاستحقاق مناسبة أكثر لإرساء رقابة تسيير وتقييم للأداء من جهة أخرى؛ وأنه فضلا عن ذلك، تمثل البلدان التي غامرت بتعميم مبدأ الاستحقاق وتطبيقه في المحاسبة الميزانياتية عددا محدودا جدا (مثل زيلندا الجديدة وايسلندا). لكن حسب فرانك موردك (F. Mordacq, 2016, p.84-85)، أدى هذا التنوع في المحاسبات، التي تستجيب لمفاهيم مختلفة، إلى تشويه الشفافية إلى حد ما، المتمثل خاصة في انحراف الرصيد الميزانياتي solde budgétaire في المحاسبة الميزانياتية عن نتيجة السنة المالية résultat de l'exercice في المحاسبة العامة.

على العموم، يجب دائما التمييز بين الميزانية كوثيقة ترخيص acte d'autorisation حيث يخضع تنفيذها لمحاسبة الصندوق، وحسابات الدولة المعدة وفقا لقواعد المحاسبة العامة والمخطط المحاسبي للدولة.

وهكذا، لم يعد الأمر يتعلق بتطبيق مدونة حسابات أو إتمام المحاسبة الميزانياتية، مثلما كان الحال في مشروع الإصلاح السابق، وإنما بإقامة محاسبة عامة في حد ذاتها بحيث تكون مرجعيتها محاسبة المؤسسة (والمعايير التي تحكمها)، المعدلة والمتممة للأخذ في الحسبان خصوصيات الدولة.

تجدر الإشارة إلى أنه قبل الإصلاح الحالي، كانت هناك محاولة لإصلاح المحاسبة العمومية، انطلقت في منتصف سنوات 1990، وهدفت أساسا إلى تقريب محاسبة الدولة من المخطط المحاسبي الوطني Plan comptable national (PCN) (المعمول به وقتئذ بالنسبة للمؤسسات)، وتدارك النقائص والثغرات في تلك المحاسبة، لاسيما الطابع العتيق لمدونة حسابات الخزينة، وغياب تسجيل الممتلكات والحقوق والالتزامات المثبتة، وصعوبة التجميع المحاسبي consolidation لحسابات القطاع العمومي (الإداري).

يتمثل الهدف الرئيسي المنوط بالمحاسبة على أساس الاستحقاق إذًا في تدارك الحدود الذاتية لمحاسبة الصندوق، لاسيما فيما يخص صدق المعلومات المقدمة (مثل تسجيل كل التدفقات النقدية على أنها إيرادات، سواء كان أصلها ضرائب أو قروض emprunts). في هذا الصدد، يشير ألان شيك Allen Schick (cité par N. Cheurfa, 2022) إلى بعض النقائص لمحاسبة الصندوق التي تمنح عدة فرص للإبلاغ بصفة غير صحيحة عن التصرفات المالية للدولة: "يمكن أن تبيع الدولة أصولا وتسجل ناتج البيع في الإيرادات الجارية، ويمكن أن تعزل بعض النفقات في حسابات خارج الميزانية comptes extrabudgétaires، وهلم جرا؛ إذ إن الفرص غير محدودة مثلما هي كذلك مخيلة الراغبين في التهرب الميزانياتي" (*الذي يعني خاصة الابتعاد عن الشفافية*). أما روبرت سالي Robert Salais (2010) فإنه يؤكد على أنه "على أساس القانون والمعايرة المحاسبية يمكن الوقاية من مخاطر الفبركة السياسية للأرقام ". وعليه، تكون الحسابات وحدها هي القادرة على تقدير حقيقة الوضع المالي لمؤسسة ما، حيث أنه خلافا للميزانية (التي هي وثيقة تقديرات acte de prévision)، يكون صدق الحسابات sincérité des comptes موضوعيا بموجب معايير معترف بها (F. Mordacq, 2016).

ثانيا: مدى التقدم في توفير الشروط الأساسية لتطبيق الإصلاح المحاسبي

إذا كان الجانب الميزانياتي من مشروع "عصرنة الأنظمة الميزانياتية" MSB قد عرف تقدما ملحوظا في تطبيقه منذ دخول ق.ع.ق.م حيز التنفيذ في 2023 (لاسيما إعداد الميزانية العامة للدولة حسب البرامج والأداء، وتأطير ميزانياتي متوسط المدى)، فإن الجانب المحاسبي من هذا الإصلاح مازال بعيدا نسبيا عن تجسيده في الواقع، وذلك بسبب التأخر (على الرغم من مرور حوالي ربع قرن عن إطلاق مشروع الإصلاح) في العمل بالنظام المدمج لتسيير الميزانية من جهة، وعدم انتهاء المديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبي للعمليات المالية للدولة من إعداد الإطار المعياري المحاسبي الجديد، وإتمام المخطط المحاسبي الجديد للدولة وجعله قابلا للتطبيق، وغير ذلك من الشروط الأساسية الواجب توفرها قبل الشروع في العمل الفعلي بالمحاسبة العامة الجديدة للدولة (القائمة على أساس الاستحقاق).

1- النظام المدمج للتسيير الميزانياتي SIGB

يعد "النظم المدمج لتسيير الميزانية" Système intégré de gestion budgétaire (SIGB) أحد الأركان الأساسية في مشروع تحديث التسيير الميزانياتي والمحاسبي للدولة. فهذا النظام المحوسب informatisé، الجاري العمل على توفير شروط تطبيقه على مستوى وزارة المالية، يغطي احتياجات التسيير الميزانياتي للوزارات وفروعها "في وضع البرامج" "en mode programmes"، وكذا احتياجات التسيير المحاسبي بالنسبة للنفقات والإيرادات. بصفة عامة، سيسمح SIGB، من بين أمور أخرى، برقمنة عمليات الميزانية وعقلنتها، حيث يتم تسريع معالجة الفعاليات المرتبطة بالنفقة. وسيسمح هذا النظام أيضا بالقيام برقابة "أكثر صرامة" للميزانية، وذلك من خلال تبسيط عمل الآمرين بالصرف، والمراقبين الميزانياتيين (المراقبين الماليين سابقا)، والمحاسبين العموميين، وكذا مسيّري الأعمال gestionnaires métiers ، حسب وزارة المالية (Ministère des finances algérien, 2022).

في مجال المحاسبة، سيمكّن نظام SIGB بالحصول على جداول (كشوف) مالية états financiers في آجال قصيرة، وحتى بشكل آني، ما يوفر للدولة إمكانية الحصول على نمط مالي configuration financière في مجال المحاسبة مثل ذلك الخاص بالمؤسسة. سيسمح SIGB كذلك بالتوحيد consolidation السريع والمفيد للجداول المالية، وكذا الحصول على أحسن تسيير للمالية العمومية في مجال الخزينة، وذلك بتفادي المخاطر المرتبطة بالتنفيذ المالي للميزانية. إضافة إلى ذلك، سيضمن هذا النظام نوعا من المتابعة من الناحية الاقتصادية، حيث ستتوفر الوزارة على مجموعة من المعلومات الموثوق بها والسريعة لكي تقوم بتحليلاتها واستخلاص استنتاجاتها، وفقا لوزارة المالية (2022).

تجدر الإشارة إلى أن هناك صلة لـــ SIGB بالنظام الحكومي المدمج للميزنة «Système intégré gouvernemental de budgétisation » SIGBUD الذي يسمح بتحضير الميزانية حسب متطلبات ق.ع.ق.م.

2- الوضع القائم حول تطبيق الإصلاح المحاسبي

للمضي قدما في تجسيد العمل بالمحاسبة العامة الجديدة، حددت المديرية العامة للخزينة ووضعت تنظيما يستند إلى إنشاء لجنة للقيادة الإستراتيجية comité de pilotage stratégique (COPIL) يترأسها المدير العام وسبع لجان موضوعاتية comités thématiques (إعداد وتطبيق المخطط المحاسبي للدولة؛ الميزانية الافتتاحية Bilan d'ouverture؛ نظام الإعلام؛ الرقابة الداخلية المحاسبية والتدقيق الداخلي المحاسبي (على مستوى المراكز المحاسبية postes comptables)؛ التكوين؛ الاتصال وإدارة التغيير communication et conduite de changement).

من أجل ذلك، أطلقت وزارة المالية، خلال سنة 2024، "مشروع دعم الإدارة المالية العامة وتجنيد الموارد المحلية في الجزائر" Projet d'appui à la gestion des finances publiques et de mobilisation des ressources domestiques en Algérie (PAGFAL) الموكل إلى "الوكالة الفرنسية للخبرة التقنية الدولية"، المعروفة باسم العلامة - Expertise France Groupe AFD، والذي يستهدف، من بين أمور أخرى (Expertise France, 2024):

- وضع المخطط المحاسبي الجديد للدولة حيز التنفيذ، والمرور إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في إطار إصلاح الخزينة العمومية Trésor public والمحاسبة العمومية؛

- توطيد تسيير خزينة الدولة trésorerie de l'État باستكمال إنشاء "نظام الإعلام للخزينة" Système d'information du trésor (SIT) ، وإنجاز منصة أنظمة الدفع من أجل إدماج الخزينة العمومية في نظام الدفع والمقاصة ما بين البنوك système de paiement et de compensation interbancaire.

من جانب آخر، شرعت المديرية العامة للخزينة في تنفيذ مرحلة إعداد الإطار المعياري المحاسبي الجديد، وذلك بتحرير عدة مشاريع نصوص تنظيمية، منها أربعة مراسيم تنفيذية نشرت في الجريدة الرسمية رقم 15 بتاريخ 2024/02/29، وأربعة أخرى نشرت في الجريدة الرسمية رقم 71 بتاريخ 2024/10/22. ويجري حاليا وضع الصيغة النهائية لمشاريع عدة قرارات (وزارية)، لاسيما القرار المتضمن المعايير المحاسبية، القرار المتضمن المخطط المحاسبي للدولة، القرار المحدد لمحتوى وشكل الوثائق والسجلات الخاصة بالمحاسبة العامة للدولة، القرار المحدد لمحتوى وشكل الجداول المالية، إضافة إلى القرار المتعلق بمسك محاسبة تحليل التكاليف الذي أجل تحضيره حتى تطبيق المحاسبة العامة الجديدة للدولة (لأن الغرض منه يعتمد على هذه الأخيرة).

لتطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق (محاسبة السنة المالية)، ستقوم المديرية العامة للخزينة، من بين أمور أخرى، بإنجاز عدة مراحل، منها خاصة: مراجعة الإجراءات المحاسبية؛ تحضير النظام المدمج للتسيير؛ التسجيل المحاسبي عند إثبات الحقوق والالتزامات؛ نقل بيانات محاسبة الصندوق إلى المحاسبة العامة؛ إعداد الجرد المحاسبي وتثمين بياناته وتسجيلها؛ إنتاج وتثمين الجداول المالية. وستتجسد هذه الأشغال في إعداد أول ميزانية افتتاحية، التي تشكل مرحلة أساسية في تطبيق المحاسبة العامة (الجديدة). بالفعل، يسمح هذا الجدول (الكشف) المالي بمقارنة المعلومة المحاسبية بين مرجعية محاسبة الصندوق ومرجعية المحاسبة العامة، وتقييم الآثار المرتبطة بتغيير المرجعية. تعد هذه الميزانية في 31 ديسمبر من السنة "س" لدخول المحاسبة العامة حيز التنفيذ في أول جانفي "س+1". وتحتوي على البيانات المحاسبية الناتجة عن محاسبة الصندوق والمنقولة وفقا للمخطط المحاسبي للدولة transposées selon le plan comptable de l'État من جهة، والبيانات المحاسبية الناتجة عن قوائم الجرد والمحاسبات المساعدة المدمجة في المحاسبة العامة من جهة أخرى. ويكون الغرض الأساسي من الميزانية الافتتاحية الأولى هو:

- وصف وتقييم ممتلكات الدولة بالاعتماد على سجلات جرد الممتلكات comptabilité des matières المسوكة من طرف مصالح الأمرين بالصرف؛
- تبرير جميع أرصدة حسابات الميزانية (الافتتاحية).

تجدر الإشارة هنا إلى أنه حسب "مشروع دعم الإدارة المالية العامة وتجنيد الموارد المحلية في الجزائر" PAGFAL، ستستمر مهمة المساعدة التقنية المندرجة في هذا المشروع والمشار إلى أهم أهدافها أعلاه إلى غاية 31 ديسمبر 2026. ومن ثم، من المحتمل أن لا يكون الحساب العام للدولة جاهزا في نهاية هذه السنة.

على العموم، من شأن العرض الجديد لحسابات الدولة أن يجعلها أكثر وضوحا، ويسمح لهذه الأخيرة بالإبلاغ أفضل عن عملها، ما من شأنه أن يضمن شفافية المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة للبرلمان (التي تستند إلى إحصاء العناصر المهمة وتسجيلها في الجداول المالية)، ويدعم التسيير العمومي، لاسيما عبر تقييم أحسن لممتلكات الدولة وتثمينها، وكذا تعهداتها والتزاماتها engagements et obligations de l'Etat، ومن ثم تعزيز جودة حساباتها. لكن تحقيق هذه الأهداف وغيرها في الواقع يبقى مرهونا إلى حد بعيد بمدى وجود نظام رقابة داخلية فعال على مستوى مصالح الدولة المعنية، الذي تشكل وظيفة التدقيق الداخلي أحد عناصره الأساسية.

المحور الثاني: التدقيق الداخلي وأهميته في فعالية الرقابة الداخلية وجودة حسابات الدولة والتصديق عليها

لم تعد هناك حاجة للتدليل على أهمية نظام رقابة داخلية فعال بالنسبة لكل منظمة (عمومية أو خاصة). بيد أن حسن سير نظام رقابة داخلية يتوقف عموما على وجود وظيفة تدقيق داخلي مستقلة وديناميكية، التي هي جزء أساسي من هذا النظام. من جانب آخر، تعد إقامة هذه الوظيفة على مستوى الدولة في الجزائر أحد الشروط الأساسية للقيام (في القريب العاجل) بمهمة التصديق على حسابات هذه الأخيرة بسرعة وفعالية، بما أنها تكلف (ضمن مهامها الرئيسية) بالسهر على جودة هذه الحسابات (عبر تدقيقها الداخلي).

نقدم فيما يلي لمحة موجزة عن نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة (أولا)، ونتطرق إلى الدور الأساسي للتدقيق الداخلي في تقييم هذا النظام (ثانيا)، ثم نقترح البدء باستعمال الوسائل المتاحة لإقامة وظيفة التدقيق الداخلي في الدولة (ثالثا).

أولا: لمحة موجزة عن نظام الرقابة الداخلية

يشير نظام الرقابة الداخلية، بصفة عامة، إلى كل أشكال الرقابة الموجودة في منظمة ما (الإجراءات، عمليات التفتيش، رقابة التسيير، التدقيق الداخلي...)، التي تساهم في التحكم في المخاطر، والتي هي جزء لا يتجزأ من تنفيذ الأنشطة وبلوغ الأهداف (التي تسعى إليها المنظمة).

مع مراعاة تنوع الحالات التي تواجه كل منظمة، ظهر اتجاهان رئيسيان في وقت واحد:
– يهدف الأول إلى تعزيز تأصيل المبادئ العالمية principes universels للرقابة الداخلية: الفصل بين الوظائف والمسؤوليات، الرقابة المتعددة الدرجات، التعقب الكامل للعمليات، الشفافية المالية والمحاسبية...وهو النهج الأولي المتبع من طرف "كوسو" COSO؛
– أما الثاني فإنه يستند بالأحرى إلى التحليل المعمق للمخاطر الكامنة في كل نوع من الأنشطة (التأمينات، البنوك، النفط، الأشغال العمومية...) والكيانات (J.-F. Gavanou et al., p.36).

لكن نظرا للطابع العام لهذه الدراسة، فإننا لن نتطرق هنا (بإيجاز) سوى إلى الاتجاه الأول (اتجاه "كوسو").

في 1992، نشرت لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission الأمريكية، المعروفة خاصة بمختصر "كوسو" COSO، وثيقة بعنوان "الرقابة الداخلية – إطار متكامل" "Inernal control – Integrated framework"، حيث تعرف فيها الرقابة الداخلية بأنها "سلسلة عمليات processus يتم تنفيذها من طرف مجلس الإدارة، والمسؤولين (المديرين)، ومستخدمي منظمة ما، وتهدف إلى توفير ضمان معقول بشأن تحقيق الأهداف: إنجاز العمليات واستمثالها optimisation، موثوقية المعلومات المالية، احترام القوانين والتنظيمات السارية المفعول."

يركز هذا التعريف، المقبول على نطاق واسع، على حقيقة أن الرقابة الداخلية تهم كل الفاعلين في منظمة ما (إنه أحد مكونات كل الأنشطة)، من جهة، وأنها نسبية (ضمان معقول)، بما أنها لا تضمن بلوغ الأهداف، أي أنها لا توفر ضمانا للفعالية المطلقة، من جهة أخرى. وقد استكمل ذلك التعريف "بكوسو" COSO 2 الذي يأخذ في الحسبان "تسيير المخاطر" « gestion des risques ».

يتوخى نموذج "كوسو" تحقيق الأهداف الثلاثة للرقابة الداخلية (المشار إليها في تعريفه) بواسطة خمس عمليات تسيير processus de gestion مترابطة: بيئة الرقابة؛ تقييم المخاطر؛ أنشطة الرقابة؛ المراقبة surveillance والتكوين؛ الإعلام والاتصال.

يشكل "كوسو" اليوم المرجعية الأكثر انتشارا في مجال الرقابة الداخلية. مع ذلك، يمكن استعمال مرجعيات أخرى إذا كانت معدة من طرف خبراء وتشمل مبادئ وعناصر "كوسو" ، ومعترف بها من قبل هيئات التنظيم والرقابة (مثل لجنة الأوراق المالية والبورصة Securities and Exchanges Commission – SEC التي هي سلطة الأسواق المالية الأمريكية). ضمن المرجعيات التي تبدوا قريبة جدا من "كوسو"، يمكن ذكر "كوكو" CoCo (لجنة معايير الرقابة Criteria of Control Committee) لمعهد المحاسبين المعتمدين الكندي (Canadian Institute Of Chartered Accountents) الذي يسلط الضوء على الجانب التنظيمي في تعريفه للرقابة الداخلية بكونها "عناصر تنظيم (تشمل الموارد، الأنظمة، الأساليب، الثقافة، المهام) التي تساعد، بوضعها معا (مجتمعة)، على بلوغ الأهداف." يشدد هذا التعريف خاصة على الجانب التنظيمي للرقابة الداخلية: يجب أن توضع الوسائل معا عن قصد لتحقيق الأهداف (IFAC, 2006, p.5).

هناك أيضا نموذج "إفاسي" IFACI (المعهد الفرنسي للتدقيق والرقابة الداخليتين Institut français de l'audit et du contrôle internes) الذي يبرز خصوصا جانب "التحكم في المخاطر" للرقابة الداخلية، إذ يعرفها بأنها "جملة من ممارسات التنظيم التي يقوم بها كل المستخدمين (الموظفين) لجعل كل الدواليب تعمل بشكل أفضل من خلال تقليل المخاطر ومعرفة مواجهتها" (IFACI/IAS, 2000, p.17).

يوضح "إفاسي" أن الرقابة الداخلية ليست وظيفة ولا هي إجراء فحص عرضي، وإنما هي نظام تحكم الذي يشكل فحصه (عن طريق الرقابة الذاتية، الرقابة الهرمية –السلمية–، التدقيق الداخلي...) بالتأكيد مكملا له.

فعلا، لا يعني مفهوم الرقابة الداخلية فحصا لاحقا للعمليات المنجزة. فالأمر يتعلق برقابة مدمجة في إنجاز الأنشطة العملياتية لكل عضو في المنظمة.

تجدر الإشارة هنا أيضا إلى مرجعية "كوبيت" COBIT (Control Objectives for Information and related Technology) "أهداف الرقابة للمعلومات والتكنولوجيات المتصلة بها") التي تم تصورها ونشرها من طرف رابطة تدقيق نظم المعلومات وضبطها Information Systems Audit and Control Association - ISACA والتي توفر إطارا مرجعيا في مجال أمن ورقابة تكنولوجيات الإعلام، والتكفل بتسيير المخاطر المرتبطة بمجال الإعلام الآلي. تكمل هذه الوثيقة بشكل مفيد مرجعيات الرقابة الداخلية، وذلك بتطوير مقتضيات الجودة والخصوصية في طرق عمل مصالح الإعلام الآلي، وأمنها ورقابتها (É. Bertin et al., 2013, p.568).

تشكل إذًا "كوبيت" مجموعة أخرى من المبادئ التوجيهية guidelines (في مجال الرقابة الداخلية) ومعيارا دوليا (غير رسمي) لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات. فهي مجموعة شاملة من الممارسات الجيدة التي توفر الأمن والرقابة على تكنولوجيات المعلومات، وتطبق على نطاق واسع، وتحظى بالقبول العام. وتستخدم معايير"كوبيت" في إعداد تدابير ومؤشرات indicators وسلسلة عمليات processes لجني أقصى فائدة ممكنة من استخدام موارد تكنولوجيات المعلومات والاتصالات.و تتيح كذلك إجراء تقييمات ذاتية واستعراضات إدارية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

أما المعايير الدولية لتدقيق الحسابات International Standards On Auditing – ISA (لاسيما المعيار ISA 315 – المحدَّث في 2019 – "تحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها" Identifying and Assessing the Risk of Material Misstatement)، فإنها توضح سير الرقابة الداخلية بالتشديد على الإشراف عليها من طرف المسؤولين وموظفي الكيان الآخرين، والضمان المعقول الذي توفره لتحقيق أهداف هذا الأخير فيما يتعلق بموثوقية المعلومات المالية، وفعالية العماليات وكفايتها، فضلا عن مطابقتها للنصوص التشريعية والتنظيمية النافذة.

من جانب آخر، يستنتج مكتب المحاسبة العام General Accounting Office – GAO (الذي هو المؤسسة العليا للرقابة المالية العمومية في الولايات المتحدة) في إحدى دراساته أن هناك فعلا علاقة بين الجودة المنخفضة لنظام الرقابة الداخلية وتكرار عمليات الغش في الكيانات العمومية (R. Bethoux et al. , 1986, p.37).

بالنسبة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية – Organisation de coopération et de développement économique OCDE (2021)، يشكل نظام رقابة داخلية قوي، وكذا تسيير للمخاطر وتدقيق فعالين، العناصر الأساسية لأفضل حوكمة، وحماية أموال دافعي الضرائب، وطمأنة المواطنين حول حسن تسيير الأموال العمومية، حسب مبادئ الفعالية والكفاية والمردودية.

أما المنظمة الدولية للمؤسسات العليا للرقابة المالية والمحاسبة -"إنتوساي" International Organisation for Supreme Audit Institutions – INTOSAI (2022)، فإنها تؤكد على أن المسيّرين العموميين هم الضامنون لحسن استعمال الأموال العمومة، ما يجعلهم مسؤولين على إقامة نظام رقابة داخلية فعال في هيئتهم. وهكذا، بالنسبة لإنتوساي، القيام بشكل روتيني بمهام مثل تحضير قرارات، ووضعها حيز التنفيذ، ومتابعتها ورقابتها تندرج في الإطار الأوسع للرقابة الداخلية التي تساهم في تحقيق المساءلة. وتساهم الرقابة الداخلية بذلك في ضمان احترام القوانين والأنظمة، وكذا تعليمات المديرية؛ تحقيق النتائج المتوقعة باقتصاد وفعالية وكفاية؛ منع الغش، والتبذير أو إساءة استخدام الموارد؛ توفير سلع وخدمات ذات جودة (المناسبة لمهمة الهيئة)؛ ضمان موثوقية المعلومات المالية وتلك المتعلقة بالتسيير، وحفظها.

بناء على ذلك، تعد إقامة نظام رقابة داخلية عقلاني (أي يخضع لقواعد منهجية لإقامته وصونه، ويتطلب مراقبة دائمة للمخاطر، واستعمال عدد معين من الأدوات لقيادته وتطويره الدوري) استثمارا حقيقيا لمنظمة ما.

مع ذلك، ينبغي ملاحظة أن الرقابة الداخلية لا تشمل كل المبادرات التي تتخذها الهيئات الإدارية (القيادية) أو "المانجمنت" (بصفة عامة)، مثل تصميم إستراتيجية الكيان المعني، تحديد الأهداف، قرارات التسيير، معالجة المخاطر، متابعة الأداء. من جهة أخرى، لا يمكن لنظام الرقابة الداخلية أن يمنح سوى ضمانا معقولا بأن المنظمة ستصل إلى أهدافها. فهو لا يضمن أبدا تغطية مطلقة للمخاطر (الملازمة للأنشطة المهنية). هناك في الواقع حدود متأصلة في الرقابة الداخلية: سوء التقدير (أخطاء في الحكم) في اتخاذ القرار، قصور بسبب أخطاء بشرية، التهرب عن قصد من إجراءات الرقابة من طرف المستخدمين أو تجاوزها من طرف الإدارة (المديرية)، حدوث ظروف غير متوقعة (لا يمكن التنبؤ بها)... (É. Bertin et al. , 2013, p.565)....

أخير، يمكن القول إنه حيث توجد وظيفة تدقيق داخلي مكلفة بتقييم الرقابة الداخلية وتحسينها، تكون هذه الأخيرة ذات جودة أعلى (J. Renard, 2015, p.146) .

ثانيا: التدقيق الداخلي ودوره الأساسي في تقييم نظام الرقابة الداخلية

يمكن تقييم نظام الرقابة الداخلية خاصة من طرف مديرية الهيئة المعنية (لإدارة)، أو المدقق الداخلي، أو المدقق الخارجي. يشمل هذا التقييم عموما ثلاث مراحل كبرى: تحليل السيرورات (سلسلة العمليات أو الأحداث المتعاقبة والمترابطة مع بعضها البعض) processus للهيئة، و تحديد المخاطر وتقييمها، وتقييم الرقابات.

في هذا الصدد، توصي "الإنتوساي" المسيّرين العموميين بإقامة وظيفة تدقيق داخلي مستقلة وتقوم بدور أساسي في نظام الرقابة الداخلية. من أجل ذلك، يجب عليهم خاصة: تحديد أهداف لوظيفة التدقيق (الداخلي) وعدم تقييد، بأي شكل من الأشكال، قدرة المدققين على تحقيقها؛ اختيار شخص ذي خبرة وكفاءة لقيادة قسم التدقيق الداخلي وجعله تابعا مباشرة لمسؤول الهيئة؛ توفير موارد كافية وموظفين أكفاء للقيام بعمليات التدقيق؛ التعاون بشكل بناء مع المدققين الداخليين للتعرف على المخاطر وتكليفهم بتقييم الرقابة الداخلية في فترات منتظمة من أجل الوقوف على أوجه القصور (الثغرات) ، والتوصية بأعمال تصحيحية.

يعد تقييم موثوقية الرقابة الداخلية من طرف المدقق الداخلي (أو الخارجي ربما) لتحديد إلى أي مدى ينبغي القيام بالفحص، والمجال أو المجالات التي يجب أن يشملها، أحد المعايير التطبيقية التي تحدد الإطار الذي ينبغي أن تمارس داخله نشاطات التدقيق. تستند هذه المعايير إلى المبادئ الأساسية المعلن عنها ضمن المعايير الدولية للمؤسسات العليا للرقابة المالية والمحاسبة International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)[15] والمنشورة من قبل "الإنتوساي" INTOSAI (2022).

لكن هناك سؤال يطرح نفسه: هل المدققون الداخليون مسؤولون عن الرقابة الداخلية لكيان ما؟

من البديهي أن المدقق الداخلي ليس مسؤولا عن تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية في هيئة ما (ولو أن بعض المدققين الداخليين يضنون عكس ذلك). في الواقع، كل الموظفين (بمن فيهم مسؤولي المديرية، المضطلعين في المقام الأول بوضع ترتيبات الرقابة الداخلية) مسؤولون عن ذلك. أما دور المدقق فهو التأكد من وجود الرقابات الملائمة لإنجاز مهمة الهيئة. وتكون لمصلحة التدقيق الداخلي بالفعل مسؤولية تقييم مدى حسن سير نظام الرقابة الداخلية، وتقديم أي توصيات لتحسينه، وذلك في المجالات التي تتضمنها مهامها. فهي تقوم عادة بتحسيس موظفي التأطير وتكوينهم حول الرقابة الداخلية، لكنها ليست معنية مباشرة بالتطبيق اليومي للنظام (É. Bertin, 2013, p.566-567).

من جانب آخر، تمنح وظيفة التدقيق الداخلي ضمانا معقولا بأن القرارات المتخذة والعمليات المنفذة "تحت السيطرة"، وأنها تساهم إذًا في تحقيق أهداف المنظمة. وإذا كان الأمر عكس هذا، فإنها تقدم توصيات لتدارك الوضع. وللقيام بذلك، يقيّم التدقيق الداخلي مستوى الرقابة الداخلية، أي قدرة المنظمات على الوصول إلى الأهداف المنوطة بها، والتحكم في المخاطر الملازمة لنشاطها. يتعلق الأمر إذًا بوظيفة أساسية ومحددة للمنظمات، التي لا يمكن الخلط بينها وبين أي وظيفة أخرى، والتي ينبغي أن تتمتع، أكثر من أي وظيفة أخرى، بأكبر استقلالية (J. Renard, 2015, p.5) ,

لذلك، يجب أن تتمثل متابعة الرقابة الداخلية (من قبل التدقيق الداخلي) في تقييم نوعية النتائج عبر الزمن، والسهر على أن تؤدي المعاينات التي قامت بها تدقيقات ورقابات أخرى بشكل سريع إلى حل. من أجل ذلك، يجب إنشاء نظام متابعة للتقدم المحرز من طرف الهيئة المعنية في العمل بتوصيات التدقيق.

في المجال المحاسبي خصوصا، يتطلب تحسين جودة الحسابات وجود ترتيبات رقابة داخلية مناسبة، التي تشمل وظيفة تدقيق داخلي على مستوى الهيكل المحاسبي تكلف خاصة بالمراجعة المحاسبية révision comptable.

ثالثا: البدء باستعمال الوسائل المتاحة لإقامة وظيفة التدقيق الداخلي في الدولة

تجدر الإشارة أولا إلى أن رقابة الهيئات العمومية في الجزائر بصفة عامة (بما في ذلك الدولة) كانت دائما وما زالت تمثل إشكالية، وذلك بسبب هيمنة الرقابة الخارجية خاصة، التي غالبا ما تعتبر "الحل السحري" لكل الاختلالات الوظيفية التي تعاني منها تلك الهيئات، بينما كان يجب أن تمثل هذه الرقابة "ما تبقى القيام به بعد القيام بكل شيء"، أي بعد إعطاء الأهمية القصوى للرقابة الداخلية، بمعناها الأوسع (بما في ذلك التدقيق الداخلي).

من جانب آخر، يلاحظ أنه خلافا للمؤسسات الاقتصادية والمؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري للقطاع العمومي (الخاضعة إلى تدقيق مالي قانوني audit financier légal، أي محافظة الحسابات commissariat aux comptes)، بقيت الكيانات الإدارية لهذا القطاع متخلفة فيما يخص الفحص السنوي لحساباتها من طرف مدقق (لاسيما لإبداء رأي حول انتظامها وصدقها ودقتها)، ونشر معلومات مالية ومحاسبية موثوقة. فالهيئات العمومية ليست خاضعة حاليا إلى تدقيق منظم قانونا، ولا إلى أي تدقيق بالمفهوم المهني للكلمة (ولو أنه نتيجة لسوء استخدام لغوي، يُستعمل أحيانا مصطلح "تدقيق" للحديث عن هذه الرقابة أو تلك على هيئة عمومية ما).

إن الشروع حديثا (منذ 2023) في العمل بالقانون العضوي المتعلق بقوانين المالية لسنة 2018 لا يعني أن كيانات الدولة في الجزائر أصبحت فعلا تعمل بنهج الأداء (المستند أساسا إلى التسيير القائم على النتائج والمساءلة)، الذي يبقى في حاجة إلى إرساء دعائمه والسعي المستمر إلى توطيده. من بين أدوات التسيير التي ينبغي وضعها تحت تصرف مسؤولي هذه الكيانات من أجل تحسين نتائج التسيير العمومي من حيث الفعالية والكفاية ونوعية الخدمة المقدمة للمواطن، هناك التدقيق الداخلي الذي ينبغي البدء فعلا في التفكير جديا (على الأقل) في إقامته على مستوى الدوائر الوزارية (المعنية بالدرجة الأولى). وإلا، كيف سيتم "تدبر الأمر" للحصول، مثلا، على الضمان المعقول حول درجة التحكم في عمليات هذه الدوائر (لاسيما تلك المتعلقة بتنفيذ السياسات العمومية)؟

لكن بما أن الشعور بضرورة تأسيس وظيفة التدقيق الداخلي على مستوى الدولة سيتبدى في المستقبل القريب (لأن هذه الأخيرة ستكون ملزمة، بموجب ق.ع.ق.م، ابتداء من سنة 2025، بإخضاع حساباتها لتدقيق مالي خارجي صارم، أي التصديق عليها من طرف مجلس المحاسبة، إضافة إلى إخضاع برامجها إلى تقييم الأداء، قبل عرض الكل- الحسابات والبرامج- على البرلمان للنظر فيها)، يكون من العملي البدء بتكليف المفتشيات العامة للوزارات بوظيفة التدقيق الداخلي. هذه المفتشيات التي تقوم بالفعل بنشاطات الرقابة والتقييم (ضمن مهامها الرئيسية)، توجد في قمة الهرم الإداري (ملحقة مباشرة بالوزراء)؛ فهي إذاً مستقلة بالنسبة لهياكل الوزارات (العملياتية)، ما يعني توفرها على أحد الشروط الأساسية (أي الاستقلال) لممارسة مهامها بفعالية. وتتوفر كذلك على موظفين (مفتشين) لديهم خبرة كبيرة، وعلى دراية جيدة بالإطار التشريعي والتنظيمي، وخصوصيات الأنشطة، وإستراتيجيات ورهانات السياسات العمومية لقطاع كل منها.

تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 المتعلق بـــ"استخدام عمل المدققين الداخليين"، والمعيار الدولي للمؤسسات العليا للرقابة ISSAI 1610 (بنفس العنوان *'Using the Work of Internal Auditors'*) الصادر عن "إنتوساي" INTOSAI (حسب التصنيف القديم ISSAI أو ISSAI 2610 – تحت المراجعة - حسب الإطار الجديد* IFPP) والذي يكيف المعيار ISA 610 للقطاع العمومي (الإداري)، لا يعرّفان المدققين الداخليين كأشخاص ينتمون حصرا إلى مصلحة تدقيق داخلي، وإنما كأشخاص يقومون بالمهام المنوطة بوظيفة التدقيق ويمكن أن ينتموا إلى مصلحة تدقيق أو ما يكافئها (مصلحة مماثلة).

في هذا السياق، يلاحظ أن المعيار الجزائري للتدقيق Norme algérienne d'audit – NAA 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" في مجال التدقيق المالي (قرار وزير المالية رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق) "يلزم" المدقق الخارجي بالأخذ في الاعتبار أعمال المدقق الداخلي، وكذا تأثيرها المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي. لكن هذا الإلزام يبقى قابلا للنقاش (كي لا نقول مشكوكا فيه) بالنظر إلى الشروط الصارمة التي وضعها المعيار الدولي ISA 610 (المذكور أعلاه)، المنقول جزئيا إلى المعيار الجزائري، إضافة إلى المعيار ISA 315 "التعرف (تحديد) على مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها"

---

* إطار الانتوساي للتوجيهات والإصدارات المهنية INTOSAI Framework of Professional Pronouncements –IFPP.

'Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement' (بمعرفة الكيان المعني وبيئته). بصفة عامة، ينص هذان المعياران (وغيرهما) على أن الأمر متروك للمدقق الخارجي لتحديد ما إذا كان من شان وظيفة التدقيق الداخلي أن تكون مفيدة لاحتياجات التدقيق (بعد الاطلاع على عدة جوانب من هذه الوظيفة، لاسيما طبيعة مسؤولياتها، وطريقة اندماجها في الهيكل التنظيمي للكيان، والنظر فيما إذا كانت أعمال المدققين الداخليين مناسبة لاحتياجات التدقيق).

في إطار توصيتها للتنسيق والتعاون بين المؤسسات العليا للرقابة المالية والمحاسبة (بوصفها قائمة بدور مدققين خارجيين) والمدققين الداخليين على مستوى القطاع العمومي (الإداري)، تشدد "الإنتوساي" INTOSAI (2019) أولا على أن تلك المؤسسات وهؤلاء المدققين يتقاسمون أهداف ترقية الحوكمة الجيدة، وذلك بالمساهمة في شفافية النفقات العمومية وتبريرها، من جهة، وتعزيز إدارة عمومية كفيّة وفعالة واقتصادية (مع أنهم يضطلعون بأدوار مختلفة ومحددة بوضوح)، من جهة أخرى.

بالنسبة لكل من المؤسسات العليا للرقابة والمدققين الداخليين، ترى "الإنتوساي" أن الحاجة إلى الاستقلالية والموضوعية في القيام بالتدقيق تعد جوهرية. فالاستقلالية والموضوعية للمدققين الداخليين تشكلان عاملا هاما لتحقيق التنسيق والتعاون بين المؤسسات العليا للرقابة والمدققين الداخليين (إرشاد الإنتوساي للحوكمة الجيدة INTOSAI GOV 9150)، بما في ذلك تحديد ما إذا كانت المؤسسات العليا للرقابة تستطيع الاستفادة من عمل المدققين الداخليين (المعيار الدولي للمؤسسات العليا للرقابة ISSAI 1610 والمعيار الدولي للتدقيق ISA 610، الفقرة 9). في هذا الصدد، من الحيوي أن تكون أنشطة التدقيق الداخلي في القطاع العمومي ذات تشكيل وموقع مناسبين داخل المنظمة (INTOSAI, 2019/2).

لذلك، عندما تستعين المؤسسة العليا للرقابة بمدقق داخلي، يجب عليها أن تلجأ إلى إجراءات تسمح لها بالتأكد من أن هذا الأخير يقوم بمهمته طبقا لمعايير الرقابة الملائمة وببذل العناية اللازمة. وقد يتعين عليها فحص العمل المنجز للتحقق من جودته. وعندما تقرر أن وظيفة التدقيق الداخلي يمكن أن تكون ملائمة في إطار تدقيقها، فإنها تحدد إذا كان بإمكانها استعمال العمل الخصوصي للمدققين الداخليين وإلى أي مدى يمكنها ذلك؛ وإذا كان الأمر كذلك، تحدد إذا كان هذا العمل مناسبا في ضوء أهداف التدقيق. لكن المؤسسة العليا للرقابة تتحمل وحدها المسؤولية عن أراء التدقيق التي تعبر عنها، والتي لا يمكن تقليلها (أي المسؤولية) باستعمال عمل المدققين الداخليين.

في هذا السياق، لن يمكن غدا لمجلس المحاسبة، بصفته مدققا خارجيا، أثناء إجراء التدقيقات الخاصة بالتصديق على حسابات الدولة، استعمال أعمال مصالح التدقيق الداخلي للإدارات العمومية (للدولة) التي تكون قد توفرت على مثل هذه المصالح إلا إذا كانت تلك الأعمال تمتثل لمعايير التدقيق.

ومع مرور الدولة (منذ 2023) إلى المحاسبة العامة على أساس الاستحقاق تطبيقا لأحكام ق.ع.ق.م، هل تم فعلا تقدير أهمية التدقيق الداخلي المحاسبي والمالي (إحدى مهام وظيفة التدقيق الداخلي) لدعم التدقيق الخارجي لتلك المحاسبة (الذي يقوم به مجلس المحاسبة خاصة) التي يجب إعدادها وتدقيقها حسب معايير المحاسبة والتدقيق المطبقة في المؤسسات، مع ضرورة الأخذ في الاعتبار خصوصيات المصالح العمومية؟

تكمن مساهمة التدقيق الداخلي في هذا الشأن بشكل رئيسي في الضمان المعقول الذي يستطيع أن يقدمه حول نوعية الحسابات تمهيدا للتصديق عليها، ما قد يساعد المصدق في إبداء رأيه حول موثوقيتها.

من جانب آخر، تشدد "إنتوساي" (2019) INTOSAI في تعريفها للتدقيق الداخلي خاصة على القنوات المحاسبية والمالية التي يحصل حولها مسيّرو وحدة عمومية ما، بواسطة التدقيق الداخلي، على يقين من أنها تعمل بطريقة تخفض إلى أقصى درجة مخاطر الغش، والأخطاء، وعدم المردودية، والتبذير. بعبارة أخرى، يمكن لعدم اليقين حول عمل القنوات المحاسبية والمالية أن يعرض الوحدة إلى كل المخاطر، بما في ذلك نقص موثوقية المعلومات المالية.

تبعا لما سبق، يصبح من البديهي أن مجرد التعديل في المهام والنقل للموظفين على مستوى المفتشيات العامة لا يكفيان لممارسة هذه الأخيرة لوظيفة التدقيق الداخلي بشكل مهني. لذلك، وطبقا للمعايير الدولية للتدقيق الداخلي، ينبغي أن يتلقى الموظفون الذين سوف توكل لهم هذه المهمة تكوينا قاعديا في التدقيق، ثم تكوينا تكميليا دوريا لضمان كفاءتهم في مجال التدقيق الداخلي.

إضافة إلى ذلك، من الضروري إجراء فصل واضح ودقيق بين مهام التفتيش التقليدية (دور "الشرطي") لمفتشية عامة ما ومهامها الخاصة بالتدقيق الداخلي مثلما هي محددة في إطار المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.

لكن بعد اتخاذ القرار لتزويد الدولة (وهيئات عمومية أخرى ربما) بوظيفة التدقيق الداخلي (المعرفة في المعيار الدولي للتدقيق ISA 610 بكونها تشمل خاصة فحص، وتقييم، ورصد الطابع الملائم للرقابة الداخلية وفعاليتها)، يجب قبل كل شيء إيلاء اهتمام خاص للشرطين الأساسيين التاليين لنجاح هذه الوظيفة، وهما: كفاءة المدققين واستغلال نتائج التدقيق.

فيما يخص الشرط الأول، من الضروري خصوصا وضع شخص كفء ونشط على رأس مصلحة التدقيق الداخلي، يكون قادرا على بث الاحترافية اللازمة لدى المدققين الآخرين لممارسة هذه الوظيفة. ومع ذلك، لا يتعلق الأمر بتوظيف أو تكوين مدققين لهذا السلك auditeurs de carrière فقط؛ فمن الأفضل توفير فريق متعدد التخصصات، أي مشكلا من مدققين مختصين (خريجي التدقيق) ومدققين أو متعاونين ذوي تخصصات أكاديمية أو مهنية متنوعة ومنتمين إلى مجالات أو وظائف مختلفة، وذوي خبرة جيدة. لأن الاكتفاء بفريق من المدققين المحترفين له مخاطرة نزوع هؤلاء إلى التركيز "فيما بينهم" على شكلية عقيمة (مثل إعطاء المزيد من الأهمية للتطبيق الشكلي لتقنيات التدقيق وإعداد تقارير "مطابقة" للمعايير لكن بدون قيمة مضافة حقيقية فيما يتعلق خصوصا بالضمان الموضوعي والملائم الذي يقدمه التدقيق الداخلي، والمساهمة الفعالة في تسيير المخاطر). في هذا الصدد، من بين المقاييس critères الحاسمة للحكم على جودة التدقيق، هناك رضا الخاضعين للتدقيق أنفسهم (المسؤولون التنفيذيون les responsables opérationnels) بشأن وجاهة الملاحظات المتعلقة بتسييرهم والتوصيات ذات الصلة. لكن ينبغي أن تخضع جودة التدقيق في النهاية إلى تقييمات خارجية، المنجزة كل خمس سنوات على الأقل من طرف مقيّمين مؤهلين ومستقلين (من خارج المنظمة)، حسبما تقتضيه معايير التدقيق الداخلي.

أما فيما يتعلق بالشرط الثاني، وعلى العكس من المؤسسات entreprises التي تُستغل فيها نتائج التدقيق الداخلي من طرف المسيّرين بدرجات متفاوتة من السرعة عموما، ليس من الواضح أن أصحاب القرار وغيرهم من مسؤولي الهيئات العمومية يكونون دائما مستعدين لاستغلال نتائج التدقيق، في المدى البعيد خاصة؛ إذ إنهم غالبا ما يفضلون إعطاء الأولوية للعمل السياسي قريب المدى وللحالة الطارئة الراهنة.

من جانب آخر، ولضمان استغلال تلك النتائج بأعلى درجة ممكنة، يجب أن تكون وظيفة التدقيق الداخلي دائما مدعومة ومحل تقدير من طرف المسؤول الأول للهيئة (الذي يجب أن تكون هذه الوظيفة تابعة له هرميا)، وذلك لجعل تقبلها أفضل من طرف

المصالح التنفيذية. في هذا الصدد، تبين التجربة (عبر العالم) أن هناك في الغالب حاجزا نفسيا يتعين تجاوزه بعد إقامة وظيفة تدقيق داخلي في هيئة عمومية ما، والتي يجب أن تعمل، بكل استقلالية، مع كبار المسؤولين لهذه الأخيرة، ما يجعل دعمهم أيضا ضروريا، لاسيما بتشجيعهم على توضيح ما ينتظرونه من التدقيق الداخلي. و هكذا يكون هؤلاء المسؤولون أكثر استعدادا للتعاون مع المدققين من أجل المصلحة العامة للهيئة.

تعد كفاءة المدققين إذًا شرطا ضروريا لانطلاق جيد لوظيفة التدقيق الداخلي، لكنه غير كاف لتأكيد نجاحها مع مرور الوقت إذا بقيت نتائج التدقيق في نهاية المطاف غير مستغلة من طرف أصحاب القرار (على المستويات العليا خاصة).

المحور الثالث: التصديق على حسابات الدولة في إطار ق.ع.ق.م وحسب التجربة الفرنسية كمثال عملي

بما أن المحاسبة العامة للدولة المستندة إلى مبدأ الاستحقاق أصبحت مماثلة لتلك المعمول بها في المؤسسة (ذات الطابع الاقتصادي والتجاري)، وأن هذه الأخيرة ملزمة قانونا بإخضاع حساباتها السنوية إلى التصديق عليها certification من طرف خبير مختص (محافظ حسابات) قصد إبداء رأي مهني (وفقا للمعايير والمبادئ والطرق السائدة في مجال التدقيق المحاسبي والمالي) حول مدى نظاميتها وصدقها ودقتها، فمن المنطقي أن تخضع حسابات الدولة هي الأخرى إلى مثل هذا الإجراء. وهذا ما ينص عليه فعلا ق.ع.ق.م لسنة 2018.

لكن طالما أن التصديق على حسابات الدولة في الجزائر لن يصبح إلزاميا إلا في سنة 2025، طبقا للمادة 89 من ق.ع.ق.م (لكن من المحتمل أن لا يصير عمليا إلا في سنة 2027 أو بعدها، للأسباب المشار إليها في المحور الأول من هذا المقال، ص.9)، سنركز هنا على التجربة الفرنسية كمثال عملي في مجال التصديق على الحسابات العمومية والتي تعد هامة نسبيا؛ إذ إن محكمة الحسابات Cour des comptes، المكلفة قانونا بهذه المهمة، تتولى التصديق على حسابات الدولة (فضلا عن حسابات الضمان الاجتماعي) منذ سنة 2006، من جهة، وأن الإصلاح المحاسبي (والميزانياتي أيضا) في الجزائر مستلهم إل حد بعيد من الإصلاح الذي بدأت فرنسا في تطبيقه الفعلي في تلك السنة، بعد اعتماد ق.ع.ق.م لسنة LOLF 2001. سنقدم إذًا عموميات عن التصديق على الحسابات في إطار ق.ع.ق.م الجزائري (أولا)، قبل التطرق إلى التصديق على حسابات الدولة حسب التجربة الفرنسية (ثانيا).

أولا: عموميات عن التصديق على الحسابات في إطار ق.ع.ق.م الجزائري

تطبيقا لأحكام ق.ع.ق.م، تخضع الميزانية وحسابات الدولة (على الرغم من اختلافهما) لمبدأ الصدق principe de sincérité، إلا أن هذا المبدأ يشمل متطلبات مختلفة. بالنسبة للميزانية، يقصد بمبدأ الصدق الالتزام بتقديم مجمل موارد وأعباء الدولة بصفة "صريحة" (حسب تعبير المادة 70 من ق.ع.ق.م)، أي بصفة صادقة de façon sincère (أنظر نص هذه المادة في النسخة الفرنسية من ق.ع.ق.م)؛ وتُقيّم هذه "الصراحة" من خلال المعلومات المتوفرة والتقديرات التي يمكن أن تنتج عنها (نفس المادة). من جانب آخر، يجب على قانون المالية أن يأخذ بعين الاعتبار العواقب على التوازن المالي للأحكام التشريعية أو التنظيمية التي من شأنها أن تؤثر على موارد الدولة وأعبائها خلال السنة المالية، ومن ثم الإخلال بمبدأ الصدق (بالنسبة للأعباء خاصة). وذلك ما تصدت له المادة 11 من ق.ع.ق.م التي تلزم بالتوافق مع الإطار الميزانياتي المتوسط المدى لكل مشروع نص ذي طابع تشريعي أو تنظيمي من شأنه أن يكون له أثر مباشر أو غير مباشر على ميزانية الدولة أو يمكن أن يحدث خطرا ميزانياتيا. بصفة عامة، يعني مبدأ الصدق الميزانياتي شمولية

وتناسق وصحة المعلومات المالية المقدمة من طرف الدولة. وعليه، يعني الصدق الميزانياتي خاصة عدم وجود قصد لتشويه الخطوط العريضة للتوازن المحدد من طرف قانون المالية. وهو يندرج أيضا في إطار شفافية التسيير العمومي بصفة عامة.

أما بالنسبة للحسابات، تنص المادة 65 (فقرة 4) من ق.ع.ق.م على أنه "يجب أن تكون حسابات الدولة منتظمة وصادقة وتعكس بصفة مخلصة ممتلكاتها ووضعيتها المالية."* والمقصود بالصدق sincérité هنا هو التطبيق بحسن نية للمبادئ والقواعد المحاسبية (وهو المعنى التقليدي المعطى له من طرف الفقه المحاسبي).

يلاحظ هنا "التخبط" الذي وقع فيه المشرع الجزائري لتحديد المصطلح المقابل للفظ الفرنسي Sincère، حيث نجده يستعمل لفظ "صادقة" (المادة 65 من ق.ع.ق.م) تارة ولفظ "صريحة" (المادة 70 من ق.ع.ق.م) تارة أخرى. يلاحظ أيضا نفس المشكل بالنسبة لترجمة اللفظ fidèle، حيث يستعمل المشرع في المادة 65 (الفقرة 4) من ق.ع.ق.م عبارة "بصفة مخلصة" المقابلة للعبارة الفرنسية de manière fidèle. لكنه يستعمل في المادة 88 (الفقرة 2) من نفس القانون لفظ "الوفاء" كمقابل للفظ الفرنسي fidélité. يبدو واضحا إذًا أن اهتمام المشرع كان منصبا على المعنى اللغوي للفظ fidèle أو fidélité قصد تقديم ترجمة حرفية له، بدلا من البحث عن المعنى الاصطلاحي له. من الناحية اللغوية، اللفظان "إخلاص" و"وفاء" مترادفان تقريبا (حسب المعجم العربي الجامع) ويعنيان خاصة الصدق أو المحافظة على العهد. أما إذا أردنا استخلاص المعنى الاصطلاحي للفظ المعني، فلا بد من الاتفاق على المقصود بعبارة image fidèle المكرسة في المؤسسات كمبدأ محاسبي principe comptable de l'image fidèle الذي يتمثل في تقديم صورة موضوعية قدر الإمكان عن الواقع المحاسبي للمؤسسة المعنية، ما يسمح للغير (لاسيما المستثمرين) بالحصول على رؤية دقيقة عن الوضع الاقتصادي والمالي للمؤسسة. وعليه، ينبغي أن يؤدي المصطلح العربي المناسب هذا المعنى، إذ يمكن استعمال عبارة "صورة دقيقة" (أو "صورة واقعية" أو "صورة صحيحة" أو "صورة حقيقية")، بدلا من "صورة مخلصة" أو "صورة وفية"، ومنه "الدقة" fidélité و"دقيق(ة)" fidèle، بدلا من "الإخلاص" و"مخلص(ة)" على التوالي. وتجدر الإشارة إلى أن العبارة الإنجليزية المقابلة للعبارة الفرنسية image fidèle هي في الغالب true and fair view، أي "صورة حقيقية ومنصفة" أو "صورة حقيقية وعادلة" أو "صورة دقيقة ونزيهة".

ويلاحظ، من جانب آخر، أن الفقرة 4 من المادة 65 (من ق.ع.ق.م الجزائري) المشار إليها أعلاه متطابقة مع الفقرة الثالثة من المادة 27 من ق.ع.ق.م الفرنسي لسنة 2001، التي هي بدورها مأخوذة من المادة L.123-14 من القانون التجاري (الفرنسي). لكن طبقا لأحكام المادة 33 من القانون العضوي رقم 2021-1836 المؤرخ في 2021/12/28، تدخل أحكام تلك الفقرة (وغيرها) من ق.ع.ق.م الفرنسي حيز التنفيذ وقت إيداع مشروع قانون المالية لسنة 2023 وتطبق لأول مرة على قوانين المالية المتعلقة بسنة 2023.

من جانب آخر، يمكن أن يشمل مبدأ الصدق (جنبا إلى جنب مع مبدأي الانتظام والدقة) تحسين جودة الحسابات، وذلك عبر دعم الرقابة وتسيير المخاطر المحاسبية بالتعرف عليها (تحديدها)، وتقييمها وتحديد أولوياتها، ووضع ترتيبات وتدابير رقابة داخلية ملائمة تسمح بالتحكم فيها، وكذا انتهاج أسلوب أداء على مستوى الإدارة المحاسبية.

إذًا لضمان الموثوقية في حساباتها (أي انتظامها وصدقها ودقتها)، ألزم المشرع الجزائري الدولة (ضمنيا) بإخضاع حساباتها (الناتجة عن تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق) إلى التصديق، حيث أُوكلت هذه المهمة (ضمنيا أيضا) إلى مجلس المحاسبة (بصفته المؤسسة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الجزائر)، وذلك بنص المادة 88 من ق.ع.ق.م: "يُرفق تقرير التصديق المعد من طرف مجلس

المحاسبة بمشروع قانون تسوية الميزانية. ويدعم هذا التصديق بتقرير يبيّن التحقيقات التي أجريت لهذا الغرض." وهو النص الوحيد في ق.ع.ق.م الخاص بهذا الأمر.

تبعا لذلك، وتطبيقا للنظام المحاسبي الجديد، تُلزَم الدولة بإعداد، عند نهاية كل سنة مالية، حساب عام يتضمن أهم الجداول (الكشوف) المالية المعروفة في المحاسبة العامة للمؤسسات، ويخضع لمصادقة البرلمان (بعد تصديق مجلس المحاسبة)؛ إذ توضح المادة 87 (الفقرة 1-أ) من ق.ع.ق.م أن مشروع القانون المتضمن تسوية الميزانية يرفق بحساب عام للدولة يتضمن: الميزان العام للحسابات balance générale des comptes، حساب النتائج compte de résultats، الحصيلة (الميزانية الختامية) bilan، الملحق أو الملاحق annexe (s)، تقييم التزامات الدولة الخارجة عن الحصيلة une évaluation des engagements hors bilan de l'État، وتقرير عرض un rapport de présentation يوضح على الخصوص التغييرات في الطرق والقواعد المحاسبية المطبقة خلال السنة المالية.

يلاحظ هنا أيضا أنه على الرغم من شيوع استعمال لفظ "ميزانية" في الجزائر (أو موازنة في بلدان عربية أخرى) المقابل للفظ الفرنسي bilan (أو الإنجليزي balance sheet) في المحاسبة العامة، أبى المشرع الجزائري إلا أن يتمسك بالترجمة الحرفية له، فخصص له المعنى اللغوي العام وهو "حصيلة". ونحن نفضل استعمال عبارة "ميزانية ختامية" لتفادي الخلط مع لفظ "ميزانية" المقابل للفظ الفرنسي budget (والإنجليزي budget).

يعد التصديق إذًا الضامن الرئيسي لجودة المعلومات المحاسبية، التي تشكل بدورها شرطا أساسيا لرقابة برلمانية فعالة (لاسيما الرقابة اللاحقة التي تمارس بعد التصديق على الحسابات). ويتمثل هذا التصديق (الذي هو مهمة تدقيق خارجي فرضت نفسها نتيجة الانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق) في التعبير عن رأي opinion حول مدى مطابقة الحسابات للمرجعية المحاسبية المطبقة عليها. لا يقتصر هذا الرأي على انتظام الحسابات (صحتها القانونية، أي مطابقتها للقواعد والإجراءات المعمول بها)، حيث يؤدي أيضا إلى البت في مدى صدقها (التطبيق بحسن نية للقواعد والإجراءات المعمول بها حسب المعرفة بالواقع التي يجب أن تكون لدى مسؤولي الحسابات، وأهمية العمليات والأحداث والأحوال)، ما يسمح بالحصول على صورة دقيقة image fidèle عن ممتلكات الدولة ووضعيتها المالية، وهو ما يميزه عن مجرد مراجعة للحسابات révision (vérification).

تجدر الإشارة إلى أن التصديق لا يخص سوى المحاسبة العامة للدولة، أي أن المحاسبة الميزانياتية لا تخضع للتصديق (بما أن معظم العمليات الميزانياتية المنفذة خلال السنة المالية، والتي تخضع لرقابة لاحقة خاصة، تنعكس في المحاسبة العامة). في الواقع، ينصب التصديق (كرأي ناتج عن سلسلة من أعمال التدقيق التي يقوم بها المصدق طوال عدة أشهر) على الحساب العام للدولة، الذي يقدم سنويا المعلومات المالية اللازمة عبر حساب النتيجة، وجدول تدفقات الخزينة tableau de flux de trésorerie، والميزانية الختامية، والتعهدات (الالتزامات) خارج الميزانية الختامية engagements hors bilan (حقوق أو ديون محتملة لن تتحقق إلا عند استيفاء بعض الشروط في المستقبل).

لكن السؤال المطروح الآن هو: هل وفرت الدولة الشروط الضرورية التي تسمح للمصدق (مجلس المحاسبة) بإنجاز مهمة التصديق على حساباتها بفعالية، أي تحقيق الأهداف المرجوة من هذه المهمة، لاسيما التمكن من تقديم معلومات شفافة وموثوق بها عن ممتلكاتها ووضعها المالي إلى الغير (البرلمان والمواطنين خاصة)، وكذا إلى أصحاب القرار والمسيّرين العموميين؟ فبصرف النظر عن الوسائل القانونية والبشرية والمادية التي ينبغي تزويد المصدّق بها، هناك شرط آخر هام يجب العمل على توفيره من الآن لتحقيق ذلك

الهدف الأساسي من مهمة التصديق على الحسابات، وهو تأسيس وظيفة التدقيق الداخلي على مستوى الدوائر الوزارية ومختلف مصالح الدولة المعنية، التي من شأنها أن تؤدي دورا هاما في توفير متطلبات الجودة المحاسبية لهذه الإدارات، ومنه تقديم أكبر عون للمصدق للقيام بمهمته بفعالية وفي آجال معقولة.

ثانيا: التصديق على حسابات الدولة حسب التجربة الفرنسية

منذ سنة 2006، تتولى محكمة الحسابات الفرنسية Cour des comptes التصديق على حسابات الدولة (إضافة إلى حسابات الضمان الاجتماعي). وتصدر المحكمة، التي تطبق معايير دولية للتدقيق الخارجي صادرة عن "الإنتوساي" INTOSAI، رأيا حول انتظام الحسابات وصدقها ودقتها، بالنظر إلى معايير المحاسبة العامة. ويُعرض التصديق، المرفق بمشروع قانون تسوية الميزانية والمصادقة على حسابات الدولة، على البرلمان.

وهكذا فإن التصديق على حسابات الدولة (المتعلقة بالمحاسبة العامة) يهدف إلى إعطاء ضمان للوزراء (بصفتهم أصحاب قرار وفي حاجة ماسة إذًا إلى معلومات موثوق بها) والبرلمان والمواطنين حول موثوقية تلك الحسابات، مثلما هو الحال بالنسبة للتصديق على حسابات المؤسسات الذي يقدم ضمانا لمختلف مستعملي هذه الحسابات (مستثمرون، بنوك، إدارة الضرائب...). ومن ثم، يتعلق الفرق الأساسي في هذا المجال بين الدولة والمؤسسة بطبيعة الهيئة الخارجية المكلفة بهذا التصديق: الجهاز الأعلى للرقابة (مثل محكمة الحسابات أو مجلس المحاسبة) بالنسبة لحسابات الدولة، وهيئات تدقيق خاصة بالنسبة لحسابات المؤسسة (مثل محافظ الحسابات)، مع العلم أنه يمكن تكليف هيئات التدقيق الخاصة هذه بالتصديق على حسابات هيئات عمومية أخرى غير الدولة (مثل الجامعات والمستشفيات في فرنسا).

خلافا للجزائر، تعد موثوقية الحسابات العمومية في فرنسا التزاما دستوريا، حيث تنص المادة 47-2 (الفقرة 2) من الدستور الفرنسي (المعدل في سنة 2008) على أن حسابات الإدارات العمومية تكون منتظمة وصادقة، وتقدم صورة دقيقة عن نتيجة تسييرها، وممتلكاتها، ووضعها المالي، ما من شأنه أن يضمن متطلبات الجودة المحاسبية لهذه الإدارات.

هناك إذًا افتراض قوي بأن التصديق يدعم شفافية الحسابات العمومية، طالما أنه يتيح قياس موثوقيتها، وحتى تعزيزها من خلال الطابع المتكرر لممارسته، والذي يعد في النهاية أداة تسمح للمطلع على الحسابات العمومية باختيار الاستعمال (أو عدم الاستعمال) المستنير للمعلومات التي تتضمنها الجداول المالية (L. Vareille, 2016).

من جانب آخر، يمكن للمصدق (الذي تقع على عاتقه مسؤولية التحقق من احترام الالتزام بانتظام الحسابات وصدقها ودقتها) أن يعبر عن أربعة أنواع من الآراء:

1- التصديق بدون تحفظ certification sans réserve: عدم بقاء أي خلاف désaccord أو أن الخلافات المسجلة ليست هامة بعد القيام بالتدقيق، وأن المصدق لم يُقيّد في تدقيقاته.

2- التصديق بتحفظ certification avec réserve: هناك حالتان:1) يستنتج المصدق أن أدلة تدقيق الحسابات éléments probants (لاسيما سندات محاسبية، وثائق ثبوتية، معلومات واردة من مصادر أخرى داخل الكيان موضوع التدقيق أو خارجه) كافية وملائمة، وأن الانحرافات anomalies الملاحظة هامة (جوهرية) significatives ، مُتّخَذة بشكل فردي أو جماعي ، لكن ليس لها تأثير شامل على الجداول المالية؛ 2) يكون المصدق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة يستند إليها لإبداء

رأيه، لكنه يستنتج أن التأثيرات المحتملة للانحرافات غير المكتشفة على الجداول المالية، إذا كانت هناك انحرافات، يمكن أن تكون هامة لكنها غير شاملة.

3- استحالة التصديق impossibilité de certifier: يشير المصدق إلى أن تراكم القيود limites مهم جدا ويمنعه من إبداء رأي.

4- رفض التصديق refus de certification: في هذه الحالة، تكون القيود والخلافات من الأهمية بحيث تمس بصدق حسابات الدولة وانتظامها ودقتها.

بصرف النظر عن الحالة الأولى التي من البديهي أنها لا تطرح أي إشكال لكنها تبقى نادرة بالنسبة للتصديق على حسابات الدولة، يصبح الأمر متعلقا بالحالات الثلاث الأخيرة، حيث يُفترض التصديق بتحفظ (الذي صار يمثل القاعدة تقريبا، بما أن الأمر يتعلق خاصة بتقليص عدد التحفظات الهامة إلى أدنى حد وليس بانعدامها)، أو استحالة التصديق، أو رفض التصديق. لكن ما هي النتائج التي يمكن أن تترتب عن هذه الفرضيات؟

يرى جون فرنسوا بودي (2022) Jean François Boudet أن رفض التصديق أو التصديق بتحفظات هامة (جوهرية) من شأنه أن يؤدي نظريا إلى رفض التصويت على قانون تسوية الحسابات من طرف البرلمان (*عن طريق تفعيل الإجراء البرلماني المتعلق بالتماس الرفض المسبق motion de rejet préalable لمشروع القانون؟* لم يشر بودي إلى هذا الإجراء في مقاله)؛ وأنه على الرغم من صعوبة تصور هذه الحالة في إطار "برلمانية مبسطة" « parlementarisme rationalisé » و"حقيقة الأغلبية" « fait majoritaire »، فإنها قد تؤدي إلى مساءلة الحكومة عن تسييرها الميزانياتي، وبشكل واضح إلى تحسين الرقابة السياسية للبرلمان. وأكثر من ذلك، إذا أُخطر المجلس الدستوري لمراقبة دستورية قانون تسوية الحسابات بعد رفض التصديق سابقا من طرف محكمة الحسابات، يمكن الاعتقاد أن القاضي الدستوري يكون "مقيّدا" بتقدير محكمة الحسابات، ويُتوقع إذًا أن يكون ملزما بالتصريح بعدم دستورية قانون تسوية الحسابات. تطرح هذه الفرضية مسائل متعلقة بالعلاقات بين محكمة الحسابات والمجلس الدستوري التي ينبغي تصورها، والتعاريف المختلفة والممكنة لهذه المفاهيم، ذات الطابع الدستوري أو المالي. لكن يبدو أن هذا النظام، الذي من شأن الرقم chiffre أن يحل فيه محل القانون، غير واقعي وغير مستحسن. وهو السبب الذي قد يجعل المجلس الدستوري يشعر بالتأكيد بأنه غير "مقيّد" بوثيقة التصديق الصادرة عن محكمة الحسابات، وتجعله يعيد ممارسة هذه الرقابة السياسية إلى البرلمانيين، وذلك مع المخاطرة بالنيل من مصداقية عمل المصدق، يستنتج ج. ف. بودي.

تبين هذه الفرضيات (في ضوء التجربة الفرنسية)، حسب نبيل شرفة (2022) Nabil Cheurfa، البعد السياسي والدستوري الشديد لمهمة التصديق المضطلع بها مجلس المحاسبة (في الجزائر)، والتي يجب إيجاد إجابات لها يتم تصورها وتنظيمها، لاسيما في مجال العلاقات الوظيفية التي يجب أن يقيمها مجلس المحاسبة تجاه المحكمة الدستورية والبرلمان. لأن الهيئة العليا للرقابة التي توجد في العديد من البلدان (لاسيما الأوروبية، مثل إيطاليا، اسبانيا، فرنسا...) على مسافة واحدة équidistance à من الحكومة والبرلمان صارت، نتيجة للتطورات الحديثة، لاسيما تحت تأثير النماذج الإنجليزية-السكسونية، مركز الخبرة المفضل للبرلمانات، وأصبحت رقاباتها أقل فأقل قضائية وأكثر فأكثر إدارية وإعلامية.

يُلاحظ، في هذا الصدد، أن الدستور الجزائري لا يشير إلى أي صلة بين مجلس المحاسبة والبرلمان، خلافا للدستور الفرنسي الذي ينص صراحة في المادة 47-2 منه على الآتي: "تساعد محكمة الحسابات البرلمان في الرقابة على عمل الحكومة. كما تساعد البرلمان والحكومة في الرقابة على تنفيذ قوانين المالية وتطبيق قوانين تمويل الضمان الاجتماعي، فضلا عن مساعدتهما في تقييم السياسات العمومية. وهي تساهم، بواسطة تقاريرها العمومية، في إعلام المواطنين." لكن تطبيقا للمادة 20 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في

1995/07/17، المعدل والمتمم، والمتعلق بمجلس المحاسبة (الذي سيعوض، طبقا للمادة 199 من الدستور المعدل في 2020، بقانون عضوي، غير أن مشروع هذا القانون لم يعرض لحد الآن على البرلمان)، يمكن لرئيس المجلس الشعبي الوطني ورئيس مجلس الأمة أن يعرضا على مجلس المحاسبة دراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاص المجلس.

أما المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSAI, 2022)، التي تصدر معايير التدقيق الدولية لهذه الأجهزة (ISSAI)، فإنها تعتبر أن تمكين البرلمان من أشغال الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة يمثل أحد الشروط الأساسية لاستقلالية هذا الأخير.

تجدر الإشارة، في هذا السياق، إلى أن الدستور الجزائري (المعدل في 2020) ينص في نسخته العربية (المادة 199) على أن "مجلس المحاسبة مؤسسة عليا مستقلة للرقابة...". لكن في نسختيه الفرنسية والإنجليزية لا توجد الصفة indépendante, independent، على التوالي، المقابلة للفظ "مستقلة". والأدهى من ذلك هو أنه لحد الآن لم تقم السلطات المعنية بتدارك هذا "السهو" الذي من شأنه أن يؤدي إلى تضليل الباحثين بلغات غير العربية؛ بل أدى إلى ذلك فعلا، على غرار الباحث نبيل شرفة (2022) الذي يتحدث عن "تراجع صريح في التعديل الدستوري لسنة 2020 فيما يخص استقلالية مجلس المحاسبة، مقارنة بتعديل سنة 2016".

فيما يتعلق بالمصادقة على الحسابات العمومية من طرف البرلمان بصفة عامة، لقد حدث، في هذا الخصوص، ما اعتبرته محكمة الحسابات الفرنسية في تقريرها الموجز rapport de synthèse حول التصديق على حسابات الدولة لسنة 2022 سابقة (Cour des comptes, 2023,p.4) ؛ إذ تشير إلى أنه للمرة الأولى منذ 2006، وهي السنة المالية التي بدأت خلالها بممارسة مهمة التصديق المكلفة بها دستوريا، تم إعداد وغلق حسابات الدولة (المتعلقة بالسنة المالية 2022) التي أصدرت رأيا بشأنها دون أن يصادق قانون تسوية على حسابات السنة المالية السابقة (2021) طبقا للمادة 37 من ق.ع.ق.م المؤرخ في أول أوت 2001. وكان السبب في ذلك هو الرفض النهائي بتاريخ 03 /08/ 2022 من طرف الجمعية الوطنية الفرنسية Assemblée nationale لمشروع قانون تسوية الميزانية والمصادقة على حسابات الدولة لسنة 2021، المودع من طرف الحكومة بتاريخ 04 /07/ 2022. وقد ترتب عن عدم اعتماد هذا النص، حسب محكمة الحسابات، أن رصيد العمليات للسنة المالية 2021 لم يخصص للترحيل إلى السنة المالية التالية. إضافة إلى ذلك، لم تتم المصادقة على الميزانية الختامية وحساب النتيجة لهذه السنة. بيد أن المحكمة تعتبر أن غياب المصادقة على الحسابات لا يشكك في الرأي بتحفظ (أي التصديق بتحفظ) المعبر عنه من طرفها، والمتعلق بحسابات موقّع عليها بشكل صحيح من طرف الوزير المكلف بالحسابات العمومية.

لكن ما هو سبب رفض الجمعية الوطنية لمشروع القانون المذكور، وما هي تداعياته السياسية والتقنية؟

كان هذا الرفض مبررا أساسا بالتأخر من طرف الحكومة في إيداع مشروع قانون التسوية (وليس له علاقة إذًا بموثوقية حسابات الدولة)، حيث إنها لم تقم بذلك إلا بتاريخ 13 /07/ 2022 بالنسبة للجمعية الوطنية، وبتاريخ 19 /07/ 2022 بالنسبة لمجلس الشيوخ Sénat، أي أنها قامت بذلك الإيداع خارج الأجل المحدد بـــ 31 ماي من السنة التي تعقب تلك المعنية بالميزانية المنفذة (المادة 46 من ق.ع.ق.م لسنة 2001).

من الناحية السياسية، اعتبر كلود رينال Claude Raynal، رئيس لجنة المالية لمجلس الشيوخ أن ذلك التأخر في إيداع مشروع قانون التسوية يعد بمثابة عدم احترام للبرلمان من طرف الحكومة، وأن رفض مشروع القانون هو "إشارة سياسية" لتنبيه

الحكومة بأهمية البرلمان (C. Rober-Motta, 2022). أما وزير الحسابات العمومية فقد أكد أن هذا الرفض ليس له عواقب على البرمجة الميزانياتية لسنة 2023، ولا على قدرة الدولة على الوفاء بالتزاماتها الميزانياتية بعنوان سنة 2022.

أما من الناحية التقنية البحتة، وإضافة إلى ما جاء في تقرير التصديق لمحكمة الحسابات (لاسيما عدم ترحيل رصيد السنة المالية المنقضية، وعدم المصادقة على الميزانية الختامية وحساب النتيجة)، يؤدي رفض مشروع قانون التسوية إلى منع انتقال الدين العمومي من سنة 2021 إلى سنة 2022، ما يعني أنه يجب على الحكومة اقتراح مشروع قانون لغلق الميزانية.

فيما يخص حساب الدولة العام لسنة 2022، يشير تقرير التصديق (Cour des comptes, 2023, pp.7 et 29) بداية إلى أن محكمة الحسابات لا تأخذ في الحسبان لتبرير رأي تدقيقها سوى الانحرافات anomalies، أو مخاطر الانحرافات، الهامة (الجوهرية) ، أي التي من شأنها أن تؤثر على فهم القارئ للحسابات. وقد صدّقت المحكمة على أنه رهنا بالآثار المترتبة عن المشاكل المشار إليها في القسم "أساس الرأي بتحفظ" من تقريرها، فإن الحساب العام للدولة، وفقا لمدونة المعايير المحاسبية للدولة، منتظم وصادق ويقدم، في كل جوانبه الهامة، صورة دقيقة عن نتيجة عمليات السنة المالية المنصرمة، وكذلك عن الوضعية المالية ووضعية الممتلكات للدولة عند اختتام السنة المالية 2022. لكن هناك أربعة انحرافات هامة (مقابل خمس في 2021) أثرت على حسابات الدولة لسنة 2022، وأدت إلى إصدار المحكمة رأيا "بتحفظ".

في ضوء ما تقدم، يمكن استنتاج أن هناك اختلافا هاما بين المؤسسة والدولة في مجال التصديق على الحسابات السنوية. فبينما يفرض الهدف الرئيسي الذي تسعى المؤسسة دوما إلى تحقيقه، وهو الربح، الصرامة في ضبط الحسابات وتدقيقها، والصدق والدقة التامين للمعلومات التي تقدمها الجداول المالية (لاسيما نتائج السنة المالية والمركز المالي للمؤسسة)، يكون في المقابل الهدف الذي تتوخاه الدولة باستمرار، وهو المصلحة العامة، مبررا لنوع من "التساهل" في تدقيق بعض الحسابات، والتغاضي عن بعض الانحرافات أو النقائص في الجداول المالية، وتقبّل بعض النتائج أو الأرقام "الشاذة" في هذه الجداول. على سبيل المثال، يلاحظ أن أصول الدولة في فرنسا قدرت بـــ 1284 مليار أورو في 2022. أما الخصوم، المقدرة بـــ 3042 مليار أورو في نفس السنة، فإنها لا تتضمن رأس مال خاص capitaux propres لكنها تحصي الديون المالية، والديون غير المالية، ومؤونات المخاطر والأعباء provisions pour risques et charges. وهكذا تسمح الميزانية الختامية بتسليط الضوء على وضعية مالية صافية سلبية situation nette négative (الفرق بين الأصول والخصوم) بـــ 1758 مليار أورو، ما يمثل أكثر من نصف الخصوم للدولة (58 % تقريبا)، وهي وضعية لا تطاق بالنسبة لأي مؤسسة.

من ناحية أخرى، وإضافة إلى التحفظات الهامة (الجوهرية)، لاحظت محكمة الحسابات الفرنسية (2023) Cour des comptes، أثناء التصديق على حسابات الدولة لسنة 2022، غياب أدلة تدقيق كافية ومناسبة لإسناد رأيها حول ثلاثة عشر مركزا postes في الجداول المالية (مقابل عشرة لسنة 2021) التي لا يمكن استبعاد مخاطر تضمنها لانحرافات (قيمة الممتلكات الثابتة؛ شبكة الطرقات؛ الأصول المرتبطة ببرامج التسلح والمخزونات العسكرية؛ قيمة بعض المساهمات المالية؛ قيمة الحقوق الضريبية créances fiscales؛ إلخ.). فعلى الرغم من هذه النقائص الهامة في الجداول المالية (المتكرر أغلبها من سنة إلى أخرى)، صُدّق على تلك الحسابات بتحفظ كالمعتاد.

ومع ذلك، تبين نتائج التصديق أنه منذ دخول ق.ع.ق.م الفرنسي لسنة 2001 حيز التنفيذ في 2006، أُحرز تقدم هام ومنتظم في مسك محاسبة الدولة على أساس الاستحقاق؛ إذ تُرجمت الجهود المبذولة في مجال الجودة المحاسبية والنتائج المتحصل عليها في

تقليص عدد التحفظات (الهامة)، التي انتقلت من 13 في 2006 إلى 04 فقط في 2022. ويعود الفضل في هذا التقدم، حسب ليونيل فاراي (2016) Lionel Vareuille ، إلى التجند الهام للإدارة، وإلى الحوار المستمر بينها وبين محكمة الحسابات.

تجدر الإشارة، في هذا الصدد، إلى أنه في سنة 2022 صُدّق على حسابات الدولة البريطانية بأربعة تحفظات، وتعرضت حسابات الدولة الفيدرالية الأمريكية لاستحالة التصديق، حسب التقرير الموجز لمحكمة الحسابات الفرنسية (Cour des comptes, 2023, p.5) المتعلق بالتصديق على حسابات الدولة لسنة 2022، الذي يعتبرفرنسا من بين البلدان الأكثر تقدما في مجال التصديق على الحسابات العمومية.

الخاتمة:

إن عدم قدرة نظام المحاسبة العمومية على مواكبة التحولات التي تشهدها الدولة والهيئات العمومية الأخرى، واستيعاب المستجدات التي تحدث في التسيير العمومي منذ حوالي نصف قرن، جعل الجزائر تشرع منذ أكثر من عشرين سنة في الإعداد لإصلاح ميزانياتي ومحاسبي يندرج ضمن حركة إصلاح شامل للمالية العمومية ما انفك ينخرط فيها عدد متزايد من البلدان عبر العالم (مع الانتشار المتزايد لأفكار نموذج "التسيير العمومي الجديد" والعمل بتوصياته، الرامية خاصة إلى الأخذ بمنطق تسيير المؤسسات وطرقه وأدواته للوصول إلى فعالية أكبر في مجال التسيير العمومي)، حيث يستند هذا الإصلاح أساسا إلى الميزنة القائمة على النتائج من جهة، والمحاسبة على أساس الاستحقاق من جهة أخرى. وقد بدأت الدولة فعلا في تطبيق هذا الإصلاح منذ بداية 2023 (لاسيما إعداد ميزانية هذه السنة حسب البرامج والأداء، وفي إطار متعدد السنوات)، على الرغم من التأخر الملحوظ في توفير الشروط اللازمة لهذا التطبيق، سواء السابقة له (خاصة التأخر الكبير في إصدار الإطار القانوني العام للإصلاح، وهو ق.ع.ق.م) أو اللاحقة (هناك العديد من الأشغال الجارية على مستوى وزارة المالية لتوفير الشروط التقنية للتطبيق الفعلي لمحاسبة عامة على أساس الاستحقاق والتي من المقرر أن لا تنتهي إلا في نهاية 2026).

من جانب آخر، ما زال التدقيق الداخلي في الجزائر غير معروف على مستوى الدولة والهيئات العمومية الأخرى. ويعود السبب في ذلك خاصة إلى نوع من التصور للرقابة على هذه الهيئات الذي غالبا ما يركز على أشكال الرقابة الخارجية على حساب تلك الخاصة بالرقابة الداخلية. لكن بما أنه لابد من تحديث تسيير هذه الهيئات (سواء في إطار الإصلاح الشامل للمالية العمومية الجاري تطبيقه أو تحت ضغط المواطنين الذين سيطالبون بالمزيد من الشفافية والنجاعة في تسيير الموارد العمومية، وبجودة أحسن في تقديم الخدمة العمومية)، يكون من الأفضل البدء من الآن في تأسيس وظيفة الرقابة الداخلية في الدولة، التي سوف تضطلع خاصة بمهمة التدقيق المحاسبي والمالي لمصالح هذه الأخيرة (إضافة إلى المساهمة في تقييم أدائها)، وتعمل على تحسين جودة الحسابات العمومية، وتقدم بذلك العون للمصدّق (مجلس المحاسبة) أثناء القيام بتدقيقاته الخارجية، بما أن الدولة أصبحت ملزمة بإخضاع حساباتها للتصديق في القريب العاجل.

من البديهي أن هذا التصديق لا يعد غاية في حد ذاته، إنما هو وسيلة أساسية تسمح بإبداء رأي معلل وموضوعي حول مدى موثوقية الحسابات وتعبيرها الحقيقي عن ممتلكات الدولة وضعيتها المالية، ومن ثم تقديم التوصيات المناسبة لتدارك النقائص الملاحظة على التسيير المحاسبي والمالي للدولة. ولتمكينها من أداء هذه المهمة بفعالية، ينبغي تزويد المؤسسة العليا للرقابة (مجلس المحاسبة) بكل الوسائل القانونية والبشرية والمادية الضرورية من جهة، والسهر (من طرف السلطات العليا) على جعل مصالح الدولة المعنية تأخذ بعين الاعتبار نتائج التدقيقات لهذه المؤسسة، وتعمل بالتوصيات المقدمة لها في إطار التصديق على الحسابات.

قائمة المراجع:

1. Bertin, É. et al. (2013), **Manuel Comptabilité et Audit**, Éditions BERTI, Alger, p.568.
2. Bethoux, R. et al. (1986), **L'audit dans le secteur public – Méthodes et pratiques**, CLET Éditions, Paris, P.37.
3. Bouvier, M. et al. (2018), **Finances publique**, LGDJ, Paris, 17° édition, pp. 496-498.
4. Boudet, J-F. (2022**), La certification des comptes de l'État. Pourquoi faire ? Question pour un débat démocratique**, Actu-Juridique.fr. https://www.actu-juridique.fr/fiscalite/droit-fiscal/finances-publiques/la-certification-des-comptes-de-letat-pour-quoi-faire-question-pour-un-debat-democratique/
5. Cheurfa, N. (2022), **La réforme de la comptabilité publique algérienne : épiphénomène technique ou métamorphose paradigmatique** ?, Les Cahiers du Cread (Alger) - Vol.38 - n ° 03 – 2022, 321-356. https://dx.doi.org/10.4314/cread.v38i3.12
6. Cour des comptes française (2023), **Certification des comptes de l'État – Exercice 2022**, pp.7 et 29, synthèse, p.3. https://www.ccomptes.fr/fr/publications/certification-des-comptes-2022-de-letat
7. Expertise France – Groupe AFD, **Projet d'appui à la gestion des finances publiques et de mobilisation des ressources domestiques en Algérie (PAGFAL), TDR du 2 avril 2024 (en ligne).** https://expertise-france.gestmax.fr/_expertise_france/public_files/tdrs-1-2-2-pco-gex.pdf .
8. Gavanou, J.-F. et al. , Sous la direction de Gérard Valin, (2006), **Controlor & Auditor**, Dunod, Paris, p.36.
9. IFAC - International Federation of accountants - (2006), **Internal Controls – A Review of Current Developments**, New York, USA. https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/internal-controls-a-revie.pdf
10. IFACI/IAS (2000), **Les mots de l'audit**, Éditions Liaisons, Paris, p.17.
11. INTOSAI (2022), **Normes professionnelles**. https://www.intosai.org/fr/a-propos-de-lintosai/normes-professionnelles
12. INTOSAI (2022), **The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements**, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). www.issai.org
13. INTOSAI (2019), **Coopération et coordination entre les ISC et les auditeurs internes au sein du secteur public**, Professional Standards Committee, Copenhagen. K Denmark, p. 4.
14. ISSAI (2019). https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/09/intosai_gov_9150f.pdf
15. INTOSAI (2019/2), **Internal Audit – Independence in the Public Sector**, Professional Standards Committee, 2019. https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/intosai_gov_9140_e.pdf
16. INTOSAI (2022), **Indépendance des institutions supérieures de contrôle (ISC)**. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/focus_areas/independence/FR_0219_Handout_Independence.pdf
17. Renard, J. (2015**), Théorie et pratique de l'audit interne**, Groupe Eyrolles, Paris, p.146.
18. Ministère des finances algérien (2022), **journée d'études sur le SIGB**, APS, 16 mai 2022. https://www.aps.dz/economie/139800-gestion-budgetaire-le-systeme-integre-permettra-de-gerer-efficacement-les-deniers-publics
19. Mordacq, F. (2016), **Les finances publiques**, ITCIS Éditions, Alger, pp. 84-85.
20. Organisation de coopération et de développement économique - OCDE (2021), **Contrôle interne, gestion des risques et audit du secteur public**. https://www.oecd.org/fr/gov/ethique/redevabilite-secteur-public/
21. Rober-Motta, C. (2022), « **Le règlement du budget définitivement rejeté par les deux chambres : c'est un signal politique** », Public Sénat. https ://www.publicsenat.fr/actualites/non-classe/le-reglement-du-budget-definitivement-rejete-par-les-deux-chambres-c-est-un
22. Salais, R. (2010), **La donnée n'est pas un donné – Pour une analyse chiffrée de la performance**, Revue française d'administration publique 2010/3(N°135), pp. 497 -515. https://www.cairn.info/revue-francaise-d-administration-publique-2010-3-page-497.htm
23. Vareille, L. (2016), **Certification des comptes : l'expérience de l'Etat**, Dossier spécial du colloque « La certification et la transparence des comptes publics », GFP N°5-2016, pp. 1-5. https://archivesgfp.revuesonline.com/gratuit/GFP91_5_03_Vareille.pdf