

## تفعيل المراجعة الحكومية في الجزائر كآلية للحد من الفساد المالي:

### قراءة في بعض التجارب الدولية

#### Auditing in Public Sector Bodies and Their Role in Combating Financial Corruption: Reading on Some International Experiences

بلبوزي أسماء<sup>1\*</sup>، لعلايبي مالك<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس، balbouziasma@gmail.com

<sup>2</sup> مخبر المالية، المحاسبة، الجباية والتأمين، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس،

lalaibiamalek@yahoo.fr

النشر: 2023/06/30

القبول: 2023/06/25

الاستلام: 2022/10/30

#### ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى إظهار دور المراجعة في مكافحة الفساد المالي في هيئات القطاع العام في ضوء التجارب الدولية.

وقد خلصت الدراسة أن للمراجعة دور كبير في مكافحة الفساد في هيئات القطاع العام، كونها أداة رقابية فعالة، والتجارب الدولية تثبت ذلك، من خلال المراتب المتقدمة التي حققتها هذه الدول في مؤشر مدركات الفساد الصادر عن منظمة شفافية الدولية، وأن القضاء على لبس المشروعية والملائمة التي تعرفه الرقابة المالية في الجزائر يحتاج إلى اعتماد المراجعة في القطاع العام لمكافحة الفساد المالي من خلال مراجعة الأداء، الكفاءة والفعالية.

الكلمات المفتاحية: (المراجعة الحكومية، الفساد المالي)

رموز JEL: D730 - M480

#### Abstract:

This research paper aims to show the role of auditing in combating financial corruption in public sector bodies in the light of international experiences.

The study concluded that the audit has a major role in combating corruption in public sector bodies, as it is an effective monitoring tool, where international experiences prove this, through the advanced ranks achieved by these countries in the Corruption Perceptions Index issued by Transparency International, and to eliminate the ambiguity of legality and appropriateness known by the financial control in Algeria we need to adopt the audit in the public sector to combat financial corruption through the review of performance, efficiency and effectiveness.

**Keywords:** General audit, Financial Corruption,.

**JEL classification:** M480 - D730

## 1. مقدمة:

أصبح الفساد ظاهرة دولية ذات أولوية كبيرة تواجهها معظم دول العالم وخاصة الدول النامية منها، ونظرا لانعكاساته السلبية التي يسببها الفساد وآثاره على جميع الأصعدة والمجالات، تزايد الاهتمام الدولي بمكافحة هذه الظاهرة، وتظهر ملامح الفساد في القطاع الحكومي في سوء استغلال الوظيفة لتحقيق غايات شخصية دون وجه حق، وتأتي المراجعة كوسيلة فعالة لمكافحة ظاهرة الفساد المالي في القطاع الحكومي، خاصة بعد النجاح التي حققتها في شركات ومؤسسات الأعمال، حيث أصبحت من المقومات الأساسية بهذه الشركات وأهم الوسائل التي تعتمد عليها لتحقيق أهدافها. والاعتماد على المراجعة في القطاع الحكومي يساهم بشكل كبير في الحد من ظاهرة الفساد، وترشيد النفقات العمومية كونها عملية ممنهجة منظمة تهدف إلى الحصول على الإثباتات وتقييمها بمصداقية وموضوعية، كما لها القدرة على ضبط الممارسات في مجال تسيير المال العام ووفق ما تقتضيه المنظومة التشريعية والقانونية.

1.1. إشكالية الدراسة: نسعى من خلال هذه الدراسة للإجابة على التساؤل التالي:

ما هو دور المراجعة في الحد من الفساد المالي في القطاع العام على ضوء أهم التجارب الدولية؟

من خلال السؤال الرئيسي تندرج الاسئلة الفرعية التالية:

- ما هو الفساد المالي وماهي أسبابه وآثاره؟
- هل تساهم المراجعة في القطاع الحكومي في مكافحة الفساد المالي؟
- ماهي أهم التجارب الدولية في تطبيق المراجعة في القطاع العام؟
- هل نظام الرقابة المالية في الجزائر يحتاج إلى تعزيز، وماهي متطلبات اعتماد المراجعة الحكومية؟

## 2.1. أهمية الدراسة:

تظهر أهمية الدراسة من خلال تسليط الضوء على ظاهرة الفساد المالي التي سادت القطاع العام، ودور اعتماد المراجعة في القطاع العام الحكومي في مكافحة ظاهرة الفساد المالي في ضوء التجارب الدولية.

3.1. أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- تبيان مفهوم الفساد المالي أسبابه المختلفة.
- معرفة أهم الهيئات الرقابية في القطاع العام.
- عرض لبعض التجارب الدولية الرائدة في مجال المراجعة في هيئات القطاع العام.

- معرفة حدود نظام الرقابة الحالي في الحد من الفساد المالي، والمتطلبات الأساسية لاعتماد المراجعة الحكومية في الجزائر.

#### 4.1. تقسيم الدراسة:

تم تقسيم الدراسة كالآتي:

- 1- مفهوم الفساد المالي؛
- 2- المراجعة في هيئات القطاع العام ودورها في مكافحة الفساد المالي؛
- 3- بعض تجارب دولية وواقع الرقابة المالية في الجزائر.

#### 5.1. الدراسات السابقة:

1.5.1 أحمد بركات ، الهواري تيغريسي، " تطوير التدقيق الحكومي لمكافحة الفساد في ضوء اقتصاد المعرفة " مقال منشور سنة 2021 بمجلة " Revue d'Economie et de Statistique Appliquée "، هدفت هذه الدراسة الى إبراز أهمية تطوير التدقيق الحكومي ودوره في مكافحة الفساد حيث تم التطرق لمفهوم الفساد وعلاقته بمهنة المحاسبة، وعرض الجهود الدولية لمكافحة الفساد، وخلصت الدراسة إلى إقتراح مدخل لتطوير التدقيق الحكومي لمكافحة ظاهرة الفساد حيث طورت معظم منظمات المحاسبين معايير خصصت لمكافحة الفساد، مع توفر قواعد الأخلاقيات لدى كل المحاسبين والموضوعية والعناية المهنية والابتعاد كل البعد عن التحايل.

2.5.1 ريمة ضافري " 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 والمحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، سنة 2022، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية من خلال دراسة استشرافية لحالة الجزائر ، وقامت الباحثة باعتماد المقابلة موجهة لأطراف مختلفة من بينهم مدققين خارجيين مستقلين وإطارات بمصالح الرقابة المالية والخزينة العمومية، كما اعتمدت على برنامج تحليل البيانات النوعية MAXQDA في ترميز البيانات وتحليلها، وتوصلت الباحثة من خلال نتائج الدراسة إلى ان المتطلبات الحديثة للرقابة المالية الفعالة في هيئات القطاع العام في الجزائر تستلزم ادخال التدقيق المالي وتدقيق الاداء، مع إشراك المدققين الخارجيين المستقلين في تدقيق الهيئات العمومية الحكومية.

3.5.1 بن عرية " دور التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية بالجزائر الفترة 2012-2014" أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير ، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق، جامعة أحمد دراية أدرار، سنة 2017، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر هيئات التدقيق الحكومي في ترشيد النفقات العمومية، خلال الفترة الممتدة بين 2012-2014 ، وتم الاعتماد على مؤشرات برنامج الإنفاق العام والمساءلة المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن هيئات التدقيق الحكومي في الجزائر محدودة وغير فعالة في ترشيد النفقات العمومية، كونها تركز على رقابة المشروعية دون رقابة الملائمة والكفاءة والفعالية .

## 2. الإطار النظري للفساد المالي:

إن الفساد ظاهرة عالمية تنخر جميع دول العالم ولا يقتصر ذلك على الدول النامية فقط بل حتى الدول الغنية تعاني من آثار هذه الظاهرة ، ويظهر الفساد المالي نتيجة عدة تصرفات سلبية تتمثل في سوء استغلال الوظيفة، وأساليب ملتوية للقيام بالمهام الموكلة إليهم وفي ما يلي سنتطرق لتعريف الفساد عامة والفساد المالي خاصة.

### 1.2. تعريف الفساد المالي:

إن للفساد تعاريف متعددة نظرا لتشعب مظاهرها وأنواعها وتعدد آثارها الاقتصادية والاجتماعية ويحمل تعريف منظمة الشفافية الدولية للفساد تعبيراً بليغاً حيث تم تعريفه على أنه " إساءة استعمال السلطة الموكلة لتحقيق مكاسب خاصة " (جون د، 2008، صفحة 6)، كما عرفه البنك الدولي " هو إساءة استخدام الأموال العامة أو السلطة لتحقيق مكاسب خاصة أو سياسية "

وقد عرف الفساد المالي على أنه " سلوك قائم على استغلال المنصب العام والانحراف عن المهام والواجبات المرتبطة به وذلك لتحقيق مصلحة خاصة مادية أو غير مادية من خلال القيام بإجراءات أو معاملات مخالفة للقوانين المعمول بها أو لا تتوافق مع مقتضيات تحقيق الصالح العام بصرف النظر عن خضوع القائم بهذا السلوك لجزاء قانونية " (البياتي ، 2010، صفحة 47)

ومما سبق يمكن تعريف الفساد المالي على أنه الاستغلال السلبي للوظيفة العامة لتحقيق غايات مادية شخصية باستعمال أساليب خارج عن الأطر القانونية الموضوعية والتي يتم إتباعها في العادة من قبل الجميع.

**2.2. أسباب انتشار الفساد المالي:**

الفساد المالي ظاهرة دولية ظهرت مع ظهور الانسان فهو ظاهرة مركبة ومتنوعة متعددة الابعاد والاطراف والعوامل نظرا لتعدد اسبابها التي تساهم في انتشاره وعلاقتها بجميع المجالات سواء السياسية الاقتصادية الاجتماعية الدينية والثقافية وفي ما يلي سنعرض أهم الاسباب المؤدية إلى تولد ظاهرة الفساد وتوغلها في جميع دول العالم سواءً الدول المتقدمة أو الدول النامية:

- فقدان الثوابت الاجتماعية واهمال العامل البشري وحرمانه من التنمية والتأهيل؛ (عاشور ، 2006 ،  
صفحة 50)

- الاعراف والتقاليد الاجتماعية الفاسدة خاصة لدى المسؤولين وبعض الموظفين العاملين في الجهاز الاداري كلها من مسببات انتشار الفساد المالي؛ (الجمال ، 2014 ، الصفحات 545-546)

- الابتعاد عن الاهتمام بالتربية الدينية القائمة على الاخلاق والقيم العالية خاصة في نفوس الأطفال؛  
- عدم وضوح القوانين والتشريعات وسوء صياغتها مما يساعد على التحايل عليها بما يخدم مصالحهم الخاصة؛

- سوء الاوضاع الاقتصادية التي تولد الحاجة لاستعمال الأساليب السلبية لإشباع الحاجات الأساسية؛  
- الفقر وسوء توزيع الدخل وانخفاض الاجور؛

- انتشار البطالة والغلاء المعيشي؛ (البياتي ، 2010 ، صفحة 50)

- السرية المفرطة في البناء الإداري البيروقراطي وغياب المعلومة عن الموظفين العاديين والمواطنين واحتكارها عند مجموعة معينة من الموظفين الشيء الذي يؤدي إلى تقديم هذه المعلومات مقابل الرشوة وعمولات أخرى. (عدلي ناشد، 2018 ، صفحة 168)

**3.2. آثار الفساد المالي:**

للفساد المالي آثار سلبية عديدة وخطيرة تمس كافة المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية وفي ما يلي أهم الآثار التي يسببها انتشار آفة الفساد المالي:

- تدنية كفاءة الاستثمار العام من خلال زيادة تكلفته وإساءة توجيه الموارد المخصصة له؛
- التأثير السلبي على الاستثمار الاجنبي وتراجع مؤشرات التنمية؛

- التوزيع الغير شرعي للدخل والثروة من خلال استغلال اصحاب الوظائف العليا لمواقعهم مما يزيد من اتساع الفجوة الاجتماعية بينهم وبين باقي افراد المجتمع؛ (أحمد لطفي ، 2014، صفحة 33)
- تراجع إيرادات الدول نتيجة انتشار الفساد المالي والذي يؤثر بطريقة غير مباشرة على النمو الاقتصادي الشيء الذي يؤدي بالحكومات الى عرض أكثر للنقود للتحكم في نفقاتها والذي يعتبر من المسببات الرئيسية لارتفاع الاسعار وتفاقم الدين العام المحلي وبالتالي اللجوء الاستدانة الخارجية لتمويل التنمية المحلية؛ (خان و محمد توفيق ، 2016، الصفحات 401-402)
- التأثير على أسعار صرف العملة الاجنبية ويساهم في ارتفاع مستويات التضخم في الدولة لارتفاع السيولة بالنسبة لإنتاج السلع والخدمات؛ (حساني ، كرامة ، و حمزة، 2012، صفحة 17)
- زيادة نسب البطالة وانتشار الفقر؛
- تدهور القيمة الاخلاقية والاجتماعية وارتفاع معدل الآفات الاجتماعية بأنواعها. (بن عودة ، 2016، صفحة 154)

### 3. المراجعة في هيئات القطاع العام ودورها في مكافحة الفساد المالي:

تعددت تعاريف المراجعة بصفة عامة واختلفت الهيئات التي اهتمت بتعريفها حيث عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA مفهوم المراجعة على أنه عملية منتظمة للإثباتات التي تم الحصول عليها بشكل موضوعي وتقييمها فيما يتعلق بالتأكدات حول الإجراءات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكدات والمعايير الموضوعية وإبلاغ النتائج إلى مستخدمين المعلومات المهتمين بذلك التحقق.

(j. costello, cppm, cf, & shamrock, 2003, p. 12)

وفي تعريف آخر لها هي " عملية التأكد من توافق الأنشطة والعمليات محل الدراسة وتقييمها من طرف المراجع مع المعايير الموضوعية مسبقا، ووجود هذه المعايير ضروري لتمكين المراجع من إبداء الرأي محايد وإصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات الموضوعية للدراسة ، وتوصيل النتائج المتوصل إليها إلى الأطراف المعنية " (سالمي ، 2014 ، صفحة 236)

فالمراجعة هي عملية تقييم الأنشطة ومقارنتها بالخطط المبرمجة مسبقا ومدى ملاءمتها مع القوانين الموضوعية التي توطر تلك الأنشطة بالاعتماد على أدلة كافية ومناسبة، وتكون من قبل جهات مختصة بالمراجعة سواء داخلية أو خارجية، تتميز بالموضوعية والحيادية، وتكون مثبتة في تقارير خاصة.

### 1.3. أهمية المراجعة في هيئات القطاع العام:

تساعد مهنة المراجعة هيئات القطاع العام على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات وغرس الثقة بين افراد المجتمع، كما تشير الدراسات إلى أن المراجعة الجيدة في القطاع العام لها تأثير كبير على مستويات الفساد المحلي، كونها تعتبر حجر الزاوية وعنصر أساسي في مكافحة الفساد في القطاع العام كما أن هناك توقعات تشيد بالدور الفعال للمراجعة في القطاع العام للحد من الفساد إن لم يكن القضاء عليه، وهذا التوقع يفترض ان المعلومات المدققة دقيقة وكاملة وغير متحيزة ، كما يعتبر التدقيق مكونا أساسيا في المساءلة الفعالة لأنه يضيف الشرعية على المعلومات التي تعتمد عليها المساءلة الرسمية والمالي (assakaf , zeleha, & samsudin, 2018, p. 334)

### 2.3 نماذج أجهزة المراجعة:

لأجهزة المراجعة ثلاث أشكال رئيسية يختلف نظامها ومسمياتها من دول إلى أخرى وذلك حسب تبني الدول لهذه الأجهزة وهي:

#### 1.2.3. النموذج الانكلوسكسوني:

أو ما يسمى بالنمط البرلماني والذي يتقارب في جهاز الرقابة مع مجلس النواب ويطبق في العديد من الدول على غرار أمريكا، كندا ، بريطانيا، ليبيا، السودان، الأردن والعراق من مميزات هذا النمط بارتباطه بشكل كبير بأنظمة المساءلة الوطنية، ولا يتمتع بأي سلطات قضائية،

#### 2.2.3. النموذج الفرنسي:

ويسمى كذلك بالنمط القضائي ويدعى كذلك بمحكمة التدقيق يتمتع جهاز رقابته بسلطات قضائية مستقلة عن السلطتين التشريعية والتنفيذية، له صلاحية التحقيق وفرض العقوبات فهو جزء من النظام القضائي يطبق هذا النموذج من قبل العديد من الدول مثل فرنسا، تونس، المغرب النمسا ولبنان

#### 3.2.3. نموذج مجلس الحكم:

حيث أنه يتكون من عدد من الاعضاء يتم تعيينهم لمدة معينة من قبل مجلس النواب، يقومون باتخاذ القرارات و إصدار الاحكام بصورة مشتركة ترفع تقاريره إلى البرلمان يهتم هذا النمط برقابة الاداء ورقابة الالتزام وليست له أي صلاحيات قضائية (الغريبان و سعيد ، 2019 ، صفحة 334)

### 3.3. معايير المراجعة في هيئات القطاع العام:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) معايير التدقيق على أنه " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق مراجعة البيانات المالية، والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات "

أما مجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) فقد عرفها على أنها " تعبير على الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي " (صنهاجي ، عوادي ، و عمامرة ، 2017، صفحة 425)

وقد تم اصدار معايير المراجعة في هيئات القطاع العام خلال فعاليات المؤتمر الرابع عشر للمنظمة الذي عقد بواشنطن بالولايات المتحدة الامريكية سنة 1992 من قبل لجنة معايير المراجعة التابعة للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية العليا والمحاسبة INTOSAI تم تعديلها سنة 1995 بدولة مصر خلال المؤتمر الخامس عشر ل يتم تعديلها بعده سنة 2001 بكوريا الجنوبية خلال فعاليات المؤتمر السابع عشر وتتكون هذه المعايير من ثلاثة أجزاء كالتالي : ( عطية ، 2008 ، صفحة 34 )

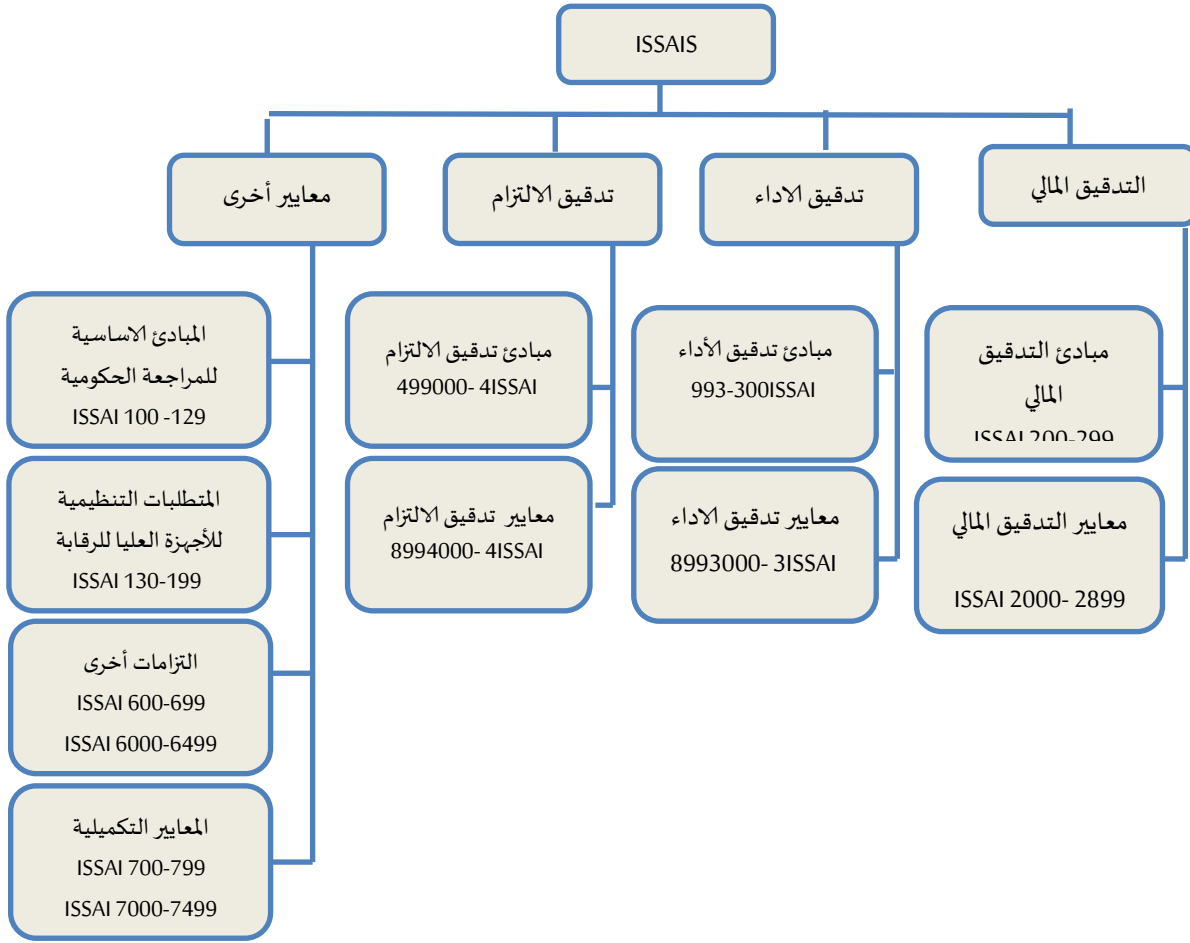
- المعايير العامة للمراجعة؛
- معايير العمل الميداني؛
- معايير التقرير للمراجعة؛

### 1.3.3 معايير المراجعة في هيئات القطاع العام حسب منظمة الانتوساي:

تقوم المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ( INTOSA ) وأعضاؤه ها من مختلف دول العالم، بوضع معايير وإرشادات للتدقيق في هيئات القطاع العام كمرجع للدول الأعضاء، وتعمل على تنظيم مثل هذه المعايير ومقاربتها مع المعايير الدولية للتدقيق ISA، انظرا للعدد المتزايد من البلدان الذين اعتمدوا نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق في قطاعاتها الحكومية، كما تسعى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، إلى تعزيز تبادل الأفكار والخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة والمالية، تم إنشاؤها سنة 1953، مقرها الرئيسي فيينا النمسا (azuma, 2008, pp. 77-80) عدد أعضائها 195 دولة حتى نهاية عام 2021، (المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، 2021 )، والشكل الموالي يبين نظام معايير الانتوساي :



الشكل رقم(01) : نظام معايير الانتوساي ISSAIS



المصدر : ريمة ضافري، " العلاقة بين المدققين الخارجيين المستقلين والهيئات العمومية في ظل التوجهات الدولية الحديثة للتدقيق الحكومي، دراسة استشرافية لحالة الجزائر على ضوء التجارب الدولية" أطروحة دكتوراه ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2022، ص 6

### 2.3.3 أهداف معايير المراجعة في هيئات القطاع العام حسب منظمة الانتوساي:

- تهدف معايير الانتوساي إلى ما يلي:
- إضفاء المصدقية على التقارير المالية بالنسبة للمستخدمين؛
- إضفاء الشفافية على الرقابة المالية؛
- الحرص على جودة العمليات الرقابية الجارية؛
- تقسيم المهام والمسؤوليات على المراقبين الماليين وتحديدتها بالنسبة للأطراف المعنية الأخرى؛
- تحديد العمليات الرقابية والمفاهيم الأساسية التي تخص الرقابة المالية على القطاع العام (منظمة الانتوساي)

### 4.3 المراجعة في القطاع العام ودورها في مكافحة الفساد المالي:

تعتبر المراجعة في هيئات القطاع من أهم الاساليب الاساسية لمكافحة ظاهرة الفساد المالي سواء عن طريق منعه أو كشفه أو رده ، كونها عملية منهجية منظمة تهدف لايجاد على الحقائق والاثباتات لتقييمها بموضوعية وتقييم مدى توافق التقارير المالية مع المعايير الموضوعية الواجب إتباعها، كما تقوم المراجعة في القطاع العام بتزويد السلطات العليا وكافة الجمهور بنتائج وتقييمات محايدة وموضوعية تتعلق بأنشطة الحكومة وأدائها، وتشمل المراجعة في هيئات القطاع العام، مراجعة الحسابات ومتابعة النفقات العمومية وتشمل كذلك مراجعة البيانات المالية للدولة مقابل تحرياتهم الخاصة على النفقات العمومية لتحديد اذا كانت البيانات المالية تعكس بدقة استخدام الحكومة للأموال العامة ، وعادة ما تعكس الفروقات بين الموازنة والانفاق الفعلي حالات الفساد وسوء تسيير الاموال العامة (أحمد لطفي ، 2014 ، صفحة 44)

تساعد مهنة المراجعة هيئات القطاع العام على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات وغرس الثقة بين افراد المجتمع، كما تشير الدراسات إلى أن المراجعة الجيدة في القطاع العام لها تأثير كبير على مستويات الفساد المحلية، كونها تعتبر حجر الزاوية وعنصر أساسي في مكافحة الفساد في القطاع العام كما أن هناك توقعات تشيد بالدور الفعال للمراجعة في القطاع العام للحد من الفساد إن لم يكن القضاء عليه، وهذا التوقع يفترض ان المعلومات المدققة دقيقة وكاملة وغير متحيزة ، كما تعتبر المراجعة مكونا أساسيا في المساءلة الفعالة لأنه يضفي الشرعية على المعلومات التي تعتمد عليها المساءلة الرسمية والمالية (assakaf , zeleha, & samsudin, 2018, p. 277).

كما تلعب المراجعة دور حيوي في كبح الفساد المالي في هيئات القطاع العام وذلك من خلال ما يلي:

- وضع قيود وعوائق أمام محاولات الاستغلال السلبي للمال العام؛
- رقابة الالتزام وفقا للأطر المالية والقانونية والدستورية للدولة؛
- المساهمة في ترشيد الانفاق العام وتوجيهه للأغراض التنموية؛
- إضفاء الشفافية يزيل غموض القرارات الحكومية؛
- التحقق من استجابة السلطة التنفيذية لإدارة السلطة التشريعية (عطية ، 2008 ، صفحة 220).

### 4. بعض التجارب الدولية وواقع الرقابة المالية في الجزائر:

#### 1.4 الدنمارك، فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية حسب مؤشر مدركات الفساد:

يعتبر مؤشر مدركات الفساد الأداة الأكثر فعالية لمتابعة مدى نجاعة الآليات المستخدمة من قبل الدول لمكافحة الفساد، حيث يعتمد في تقييمه على إجراء تحريات واستطلاعات للرأي، بالاعتماد على عدة معايير أهمها دقة وصحة المعلومة المتحصل عليها في دراسات تقييم الدول، وخضوعها لجملة من التحريات ثم تحليلها لضمان صحتها، وتعد هذه التحريات والدراسات من قبل مؤسسات مؤهلة ومستقلة بالاعتماد على عدد كبير من الخبراء والمحللين الدوليين في المجالات القانونية، الاقتصادية والإحصائية، وتشمل القطاعين العام والخاص، كما تشترط منظمة الشفافية الدولية وجود ثلاث مصادر على الأقل عند دراسة وتقييم الدول متعلقة بمدى فعالية أساليب مكافحة الفساد، ولا يتم ادراج الدول التي يتعذر فيها الوصول للمعلومات والمصادر اللازمة في إعداد مؤشر مدركات الفساد (موري، 2018، الصفحات 137-138)، والفساد ظاهرة خطيرة تتخر جميع دول العالم والتي تضع العديد من الأساليب من تشريعات وقوانين لمكافحة هذه الظاهرة والحد منها ومن بين هذه الأساليب إنشاء أجهزة الرقابة العليا في كل دولة للقيام بعملية المراجعة الحكومية وتعتبر فرنسا، الدانمارك والولايات المتحدة الأمريكية لها تجربة ناجحة في هذا المجال وقبل التطرق لتجارب هذه الدول في اعتماد المراجعة الحكومية سيتم عرض تصنيفها في مؤشر مدركات الفساد الصادر عن منظمة الشفافية الدولية خلال الفترة 2018-2022 :

الجدول رقم (01) : تصنيف الدول حسب الرتبة والدرجة خلال الفترة 2018-2022

2022		2021		2020		2019		2018		
الدرجة	الرتبة	الدرجة	الرتبة	الدرجة	الرتبة	الدرجة	الرتبة	الدرجة	الرتبة	
90	01	88	01	88	01	87	01	88	01	الدانمارك
72	21	71	22	69	23	69	23	72	21	فرنسا
69	24	67	27	67	25	69	23	71	22	الو.م أ
34	116	33	117	36	104	35	106	35	105	الجزائر
180		180		180		180		180		عدد الدول الاجمالي

المصدر من إعداد الباحثان بالاستعانة بالتقارير السنوية لمنظمة الشفافية الدولية

يلاحظ من الجدول أن كل من الدول الدانمارك فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية تتصدر دول العالم حسب مؤشر مدركات الفساد فالدانمارك خلال السنوات الخمسة الاخير تتصدر المرتبة الاولى بدرجات تتراوح ما بين 87 و 90 درجة، أما فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية كانتا في رتب متقاربة، ما بين الرتبة 21 و 27 دوليا من بين 180 دولة وخلال نفس الفترة وبدرجات ما بين 67 و 72 درجة

أما بالنسبة للجزائر ومن خلال نفس الجدول يظهر لنا ان الجزائر في السنوات من 2018 حتى 2022 تحصلت على درجة اقل من 50 في مؤشر مدركات الفساد الشيء الذي يعكس تفشي ظاهرة الفساد في القطاع العام، ومن الملاحظ ان مستويات الفساد في الجزائر خلال هذه الفترة عرف ركود، ومنه نستنتج أن أساليب مكافحة الفساد في الجزائر تحتاج إلى تطوير وتعزيز حتى تتمكن من احراز نتيجة مرضية في مجال مكافحة الفساد، كما يدفع بالدولة الى تنفيذ التزاماتها لمكافحة الفساد وفي ما يلي سنتطرق لنظام المراجعة الحكومية في كل من فرنسا، الدانمارك، والولايات المتحدة الامريكية

#### 1.1.4 التجربة الفرنسية:

يتم تنظيم الهيئات العامة الفرنسية على مستويين رئيسيين: المحلي والإقليمي، وفي كل مستوى تختلف المحاسبة والمراجعة تماما وذلك منذ الإصلاح المحاسبي سنة 2001 الذي عدل وظائف وتنظيم محاسبة القطاع العام، بينما كانت مهام المحاسبين تقتصر على فحص الحسابات فقط اصبح عليهم ان يراقبوا ما وراء الاغراض المحاسبية

وفي فرنسا تعتبر المؤسسة الفرنسية العليا لمراجعة الحسابات هي المسؤولة عن وظيفة التدقيق على المستوى المركزي ومسؤولة عن مختلف عمليات التدقيق :

- التدقيق الإداري (المتعلق بمراجعة الأداء) على مؤسسة عامة وسياسة عامة؛
- التدقيق المالي على البيانات الموحدة على المستوى المركزي؛
- التدقيق المالي للمنظمات الدولية.

كما تساعد مؤسسة التدقيق الفرنسية البرلمان في تنفيذ قانون المالية السنوي وذلك من خلال مراقبة وتقييم بيانات الميزانية لتعديل مختلف وثائق الميزانية قبل التصويت السنوي.

هناك ثلاث مستويات للتدقيق على المستوى الوطني وهي التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي والتدقيق المالي ويكون من قبل مؤسسة التدقيق العليا الوطنية، ويعتبر التدقيق الداخلي نشاط مستقل وموضوعي يقدم تأكيد بشأن درجة السيطرة على عمليات الهيئة ويكون مستقل، ويضمن جودة الرقابة الداخلية ويقدم المشورة للتطوير، كما يساعد الهيئة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم بطريقة ممنهجة وتكون مهمة التدقيق والتقييم والرقابة من قبل الادارة المخصصة للتدقيق الداخلي في وزارة المالية (portal , 2015, p. 88)

#### 2.1.4 التجربة الدانماركية:

دولة الدانمارك دولة أوروبية، عضو في الاتحاد الأوروبي تتميز بثلاث مستويات من الحكم، مستوى قومي، إقليمي ومحلي، تتميز إدارتها العامة بتلبية احتياجات المواطنين وبالتالي فهي تعمل على تحقيق رغبات مواطنيها بكل فعالية وكفاءة.

تبنت الدانمارك الإصلاحات المحاسبية بطريقة رسمية سنة 2003 حيث تبنت أدوات إدارة القطاع الخاص والمحاسبة على أساس الاستحقاق كما يتوافق نظامها المحاسبي في القطاع العام مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام بسبة أكثر من 70 % (aggestam pontoppidan, 2015, p. 63) يقوم الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في الدانمارك بمراجعة الحسابات العامة وفحص ما إذا كانت الأموال العامة تُدار وفقا لنوايا وقرارات البرلمان الدانماركي كما يحق لها الوصول إلى جميع المعلومات اللازمة لممارسة وظائفها.

كما يقوم الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في الدانمارك باختيار استراتيجية وخطة مستقلة للتدقيق خاصة به وتكون وفقا للتشريعات والمعايير الدانماركية والتي تستند إلى المعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI).

من مهامه الرقابية التدقيق المالي ومراجعة الامتثال ومراجعة الأداء كما تقوم بمتابعة تطبيق توصياتها من قبل الجهات مدقق، و يتوجب على الوزارات الاستجابة لتقارير المراجعة الخاصة بها (cour des compte européene , 2019, p. 75)

تهدف المراجعة العامة في الدانمارك إلى :

- تعزيز الثقة في الحسابات العامة ودعم الرقابة البرلمانية على الأموال العامة؛
- إشراك الجمهور في الإدارة من خلال توفير معلومات مستقلة وموضوعية وذات مصداقية؛
- ضمان المساءلة في الإدارة العامة وتطويرها من خلال رؤى جديدة واقتراحات فعالة (folketinget rigsrevisionen).

#### 3.1.4 تجربة الولايات المتحدة الأمريكية ( مكتب المحاسب العام GAO):

يمثل مكتب المحاسب العام المؤسسة العليا للتدقيق الحكومي في الولايات المتحدة الأمريكية ، تم إنشائه سنة 1921 من قبل الكونغرس الأمريكي بموجب قانون الميزانية والمحاسبة، تم إصدار معايير التدقيق الحكومي المقبولة عموما (GAGAS) والمعروفة أيضا "بالكتاب الاصفر"، تتمثل مهامه في العديد من الأنشطة المختلفة منها التدقيق المالي، مراجعة البرامج الحكومية، الدعم القانوني، التحقيقات والتحليلات السياسية، كما

يقوم بنشر العديد من التقارير السنوية لزيادة فعالية القطاع العام وتعزيز ثقة المواطنين في حكومتهم الفدرالية، تم تعديل هذه المعايير عدة مرات وكان آخر صدور لها الكتاب الاصفر لسنة 2018، وتنقسم معايير GAGAS إلى ثلاث مجموعات:

✓ المعايير العامة: وتشمل بدورها معايير التأهيل العلمي، الاستقلال، العناية المهنية وضمان رقابة الجودة

✓ معايير التدقيق المالي: وتنقسم إلى قسمين معايير العمل الميداني للتدقيق المالي ومعايير التقرير عن التدقيق المالي

✓ معايير تدقيق الاداء: وتنقسم إلى قسمين معايير العمل الميداني للتدقيق الأداء، ومعايير التقرير عن تدقيق الاداء (خبيطي، 2021، صفحة 39)

#### 2.4 واقع الرقابة المالية في الجزائر ومتطلبات اعتماد المراجعة في هيئات القطاع العام:

تعتمد الرقابة المالية في الجزائر على رقابة المراقب المالي والمحاسب العمومي، وتختلف رقابة كل منهم عن الآخر فالمراقب المالي هو ملتزم بممارسة مهامه في حدود الصلاحيات الممنوحة له والمحددة قانونا، فلا يمكنه بأي حال من الاحوال تخطي هذه الصلاحيات بحجة الحفاظ على المال العام والتحقق من مشروعية الاموال، (حامدة، 2022، صفحة 71) ومن مهامه الاساسية القيام بعمليات الفحص والرقابة المتعلقة بجوانب تطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالمالية العمومية بناء على قرار من الوزير المكلف بالمالية وذلك حسب المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381، وتدعمت رقابة المراقب المالي برقابة أخرى مرافقة وهي رقابة المحاسب العمومي، والذي بدوره يقوم بمتابعة الانشطة منذ انطلاقتها حتى الانتهاء منها مع التدقيق المستمر للحسابات خلال هذه الفترة، حيث يقوم بتقييم الاداء ومقارنته مع القوانين الموضوعية لاكتشاف الاختلالات وتصحيحها، رغم ذلك يبقى إشكال المشروعية الذي يتوافق مع رقابة المحاسب العمومي والملائمة التي تتوافق مع رقابة المراقب المالي، حيث أن الحدود بينهما غير واضحة المعالم فلا يمكن التمييز بينهما كون ان المحاسب العمومي يتأكد من مدى مشروعية قرارات الامر بالصرف من الجانب الشكلي بالاستناد على المستندات الثبوتية المتوفرة لديه، اما جانب الملائمة فلا يستطيع المحاسب فحصها (زرقين و لعلايية، 2016، الصفحات 153-154)، وهنا تصبح الرقابة المالية بحاجة إلى نظام رقابي يعمل على حل إشكال الملائمة والمشروعية وتأتي المراجعة كأداة فعالة باعتمادها على مراجعة الأداء، الكفاءة والفعالية فالجزائر بلد كبير يزخر بالعديد من الموارد واصبح عليه مواكبة التطورات الحديثة للرقابة المالية التي يمتد دورها لمراقبة النواحي المالية وغير المالية لترشيد

إنفاقها العام والحفاظ على مواردها، ولاعتماد المراجعة في القطاع العام هناك مجموعة من المتطلبات الواجب توفرها لتطبيقها في الجزائر وتتمثل في :

✓ إصلاح نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام "IPSSAS" التي عرفت تطور ملحوظ وأصبحت لها أبعاد تسييريته بحتة، واكتسبت أدوات متنوعة باعتماد محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية، كما أصبحت تعتمد على مبدأ القيد المزدوج ضمن ما يعرف بمحاسبة الالتزام، (زرقيين و لعلايبي ، 2016، صفحة 330) ، ويكون الاصلاح المحاسبي في ظل الاصلاح الميزانياتي الجديد، بناء على القانون 15-18 المتعلق بقوانين المالية والذي دخل حيز التنفيذ بداية سنة 2023 بشكل تدريجي، وجاء كخطوة جيدة في تعزيز الرقابة المالية في الهيئات العامة والسماح بمعرفة الاولويات الاقتصادية والاجتماعية للدولة من قبل الجميع، (تومي ، 2012، صفحة 159)

✓ إعادة هيكلة مجلس المحاسبة كهيئة عليا للمراجعة الحكومية من خلال الاستفادة من مختلف التجارب الدولية التي تسعى من رفع جودة المراجعة في هيئات القطاع العام من خلال تطوير الاطر القانونية والتنظيمية بما يتوافق مع المعايير والمبادئ الدولية

✓ تكوين الكادر البشري، والاستعانة بخبرة محافظي الحسابات كخطوة لتفعيل المراجعة الحكومية في الجزائر (خبيطي، 2021، الصفحات 88-93)

✓ تحديث الادارة العمومية واعتماد التكنولوجيا وضرورة الاستعانة بالتقنيات الحديثة من خلال هندسة المعلومات والانظمة. (زرقيين و لعلايبي ، 2016، صفحة 330)

## 5. الخاتمة:

المراجعة في القطاع العام تساهم بشكل كبير في مكافحة الفساد خاصة بعد النجاح الذي حققته في القطاع الخاص، ويمكن وصف المراجعة في القطاع العام بأنها عملية منهجية تعمل على التأكد من مدى توافق المعلومات مع المعايير المحددة، فهي أداة ضرورية لمهمة الرقابة المالية لأنها تزود الهيئات التشريعية والرقابية وعامة الجمهور بالمعلومات، بالإضافة إلى التقييمات المستقلة والمحايدة المتعلقة بالإشراف على أنشطة الحكومة وأدائها ويشمل أصحاب المصلحة الرئيسيون في القطاع العام البرلمان، والسلطات التنفيذية، والمجالس المحلية الولائية والبلدية، وموظفي المحاسبة، وعامة الناس، والرقابة المالية في الجزائر بحاجة إلى هذا النوع من الرقابة لإضفاء الشفافية في عملية التسيير وترشيد الإنفاق العام.

**1.5 النتائج:**

- المراجعة الخارجية هو جزء أساسي من عملية المساءلة عن المال العام وهو ضرورة حتمية لمكافحة ظاهرة الفساد المالي التي أصبحت عثرة أمام عجلة التنمية في جميع دول العالم.
- الفساد المالي ظاهرة خطيرة لها آثار سلبية تمس جميع المجالات على اختلافها، السياسية، الاجتماعية، الاقتصادية، الثقافية.
- المراجعة وحدها لا تكفي للحد من ظاهرة الفساد بل يجب الاعتماد على اساليب آخري كالمساءلة واشراك المجتمع المدني، وإشراك الاعلام، ونشر الديمقراطية، وحماية المبلغين عن حالات الفساد وغيرها من الاساليب التي لها فعالية في مكافحة هذه الظاهرة.
- الرقابة المالية في الجزائر تحتاج الى تدعيم لمكافحة الفساد المالي.

**2.5 التوصيات:**

- يجب على الجزائر العمل على الاصلاح المحاسبي في القطاع العام والعمل على تبني معايير المحاسبة الدولية
- على الجزائر التفكير بجدية لاعتماد المراجعة في القطاع العام كأداة رقابية للحد من ظاهرة الفساد المالي
- ضرورة الاستفادة من تجارب الدول الأخرى الرائدة في مجال المراجعة في هيئات القطاع العام والتي حققت تقدما ملحوظا في مجال مكافحة الفساد في هيئات القطاع العام.
- على الجزائر تحديث نظام الرقابة المالية في هيئات القطاع العام والقضاء على لبس الملائمة والمشروعية التي تعرفها رقابة المراقب المالي والمحاسب العمومي، وذلك لترشيد الإنفاق العام والقضاء على الفساد المالي.

**6. قائمة المراجع:**

1. aggestam pontoppidan, c. (2015). Public Sector Accounting and Auditing in Denmark, a collective book Public Sector Accounting and Auditing in Europe The Challenge of Harmonization, IAS Series: Governance and Public Management. klaus luder .
2. assakaf , e., zeleha, o., & samsudin, s. (2018). public sector auditing and corruption a literature review . asian journal of finance and accounting.
3. cour des compte européenne . (2019). l’audit public dans l’union européenne Le guide concernant les institutions supérieures de contrôle de l’Union européenne et de ses États membres.
4. folketinget rigsrevisionen. (n.d.). Retrieved 2022, from <https://rigsrevisionen.dk/saadan-arbejder-vi/standarderne-for-offentlig-revision>.



5. Guide for Registered Auditors .(2019) .AUDITING IN THE PUBLIC SECTOR (REVISED AUGUST 2019), Independent Regulatory Board for Auditors Auditor-General South Africa Committee for Auditing Standards .
6. j. costello, p., cppm, cf, & shamrock, c. (2003). auditing concepts and standards (Vol. 15 issue 16 ). npma.
7. nobuo azuma .(2008) .the framework of intosai government auditing standars: in the stream of international convergence .(المجلد 15) government auditing review.
8. portal , m. (2015). public sector accounting and auditing in france, a collective book public sector accounting and auditing in europe the challengee of harmonization iias series: governance and public managemant,. klaus luder .
9. أحمد صقر عاشور . (2006). مكافحة الفقر في الدول العربية إشكالية البحث والقياس، المشاريع الدولية لمكافحة الفساد والدعوة للإصلاح السياسي والاقتصادي في الاقطار العربية . الدار العربية للعلوم ناشرون الطبعة الاولى.
10. أحمد صلاح عطية . (2008). أصول المراجعة الحكومية وتطبيقاتها بالمنطقة العربية . الدار الجامعية، الاسكندرية .
11. المنظمة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية . (2021) . المستجندات الفنية لمنظمة الانتوساي العدد الثالث .
12. أمين السيد أحمد لطفي . (2014). تفعيل آليات المراجعة في محاربة الاحتيال والفساد . الاسكندرية : الدار الجامعية .
13. حورية بن عودة . (2016). الفساد وآليات مكافحته في إطار الاتفاقيات الدولية والقانون الجزائري. أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق والعلوم السياسية : جامعة جيلالي اليابس سيدي بلعباس .
14. خضير خبيطي. (2021). نحو تفعيل التدقيق الحكومي كآلية لتعزيز الحوكمة في القطاع العام دراسة ميدانية لحالة الجزائر (2000-2020) أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة مالية . جامعة قاصدي مرباح ورقلة .
15. رقية حساني ، مروة كرامة ، و فاطمة حمزة. (2012). آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والاداري . ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري " (صفحة 17). بسكرة : جامعة محمد خيضر .
16. سفيان موري . (2018). آليات مكافحة الفساد الاقتصاد الدولي. تيزي وزو: أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة مولود معمري.
17. سلامي تومي . (جوان , 2012). مشروع عصرنة الميزانية نحو ترشيد الانفاق العمومي . مجلة دراسات العدد الاقتصادي ، .
18. سوزي عدلي ناشد. (2018). دور منظمة الشفافية الدولية في مكافحة الفساد وآثاره الاقتصادية دراسة تطبيقية على مصر (المجلد 30). مجلة البحوث القانونية والاقتصادية.
19. سوليفان جون د. (2008). البوصلة الأخلاقية للشركات، أدوات مكافحة الفساد، قيم ومبادئ الأعمال، وآداب المهنة وحوكمة الشركات. المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، (صفحة 6).

20. عبود زرقين ، و مالك لعلايبي . (2016). متطلبات إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الجزائر بما يوافق معايير محاسبة القطاع العام الدولية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 15.
21. عبود زرقين ، و مالك لعلايبي . (2016). واقع المحاسبة العمومية في الجزائر وآليات تطويرها في ظل جهود مجلس معايير محاسبة القطاع العام الدولية. مجلة بحوث العدد 10 الجزء الثاني.
22. فارس رشيد البياتي . (2010). الفساد المالي والاداري في المؤسسات الانتاجية. الارن: أيلة للنشر الطبعة الاولى.
23. فاطمة صالح الغريان ، و صامد عبد الامير سعيد . (2019). تكامل عمل اجهزة الرقابة الخارجية في العراق . مجلة الادارة والاقتصاد العدد 42.
24. فريد حمامة. (2022). الرقابة المالية على الجماعات المحلية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في القنون العام ، تونس : جامعة صفاقس.
25. فضيل خان ، و شعيب محمد توفيق . (2016). الفساد الاداري والمالي، المفهوم والاسباب والاثار وسبل العلاج (المجلد 02). مجلة الحقوق والحريات.
26. منظمة الانتوساي. (بلا تاريخ). إطار الانتوساي للتوجيهات والاصدارات المهنية. [./ https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards](https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards)
27. هشام مصطفى محمد سالم الجمل. (2014). الفساد الاقتصادي وأثره على التنمية في الدول النامية وآليات مكافحته من منظور الاقتصاد الاسلامي والوضعي (المجلد الثلاثون الجزء الثاني ). طانطا: مجلة كلية الشريعة والقانون.
28. هيبه صنهاجي ، عبد القادر عوادي ، و محمد العيد عمامرة . (2017). أثر تطبيق معايير الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي. مجلة العلوم الادارية والمالية جامعة الشهيد حمه لخضر بالجودي ، المجلد 01، العدد 01.
29. ياسن سالمي . (2014). المراجعة والرقابة على المال العام في المؤسسات الادارية العمومية كأداة لإصلاح وترشيد الانفاق الحكومي. مجلة الاستراتيجية والتنمية المجلد 4 العدد 7.