



**واقع إصلاح نظام المحاسبة العمومية ودوره في تفعيل التدقيق
الحكومي في الجزائر (دراسة حالة قطاع الصحة العمومية لولاية
غرداية خلال الفترة : 2010- 2019)**

**The Reality Of Reform The Public Accounting System
And Its Role In Activating The Public Sector Audit In
Algeria (Public Health Sector In Ghardaia
Case Study For 2010-2019)**

خبيطي خضير¹ ، بكارى بلخير²

1- مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة / جامعة قاصدي مرباح ورقلة

أستاذ مساعد : جامعة غرداية - الجزائر -
khebiti.khodir@univ-ghardaia.dz

2- جامعة قاصدي مرباح ورقلة - الجزائر bbekkari@yahoo.fr

تاريخ القبول: 2020-11-06

تاريخ الاستلام: 2019-11-24

المخلص -

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، ودور الإصلاح المحاسبي في تفعيل التدقيق الحكومي للفترة الممتدة من 2010 إلى غاية 2019، ومن أجل ذلك تم اختيار عينة من سبع (07) مؤسسات عمومية للصحة منها خمسة (05) بولاية غرداية والمعنية بتطبيق نظام المعلومات لمحاسبة التسيير، وبالاعتماد على أسلوب المقابلة المباشرة توصلنا إلى أن تطبيق هذا النظام يهدف بشكل أساسي إلى الرفع من جودة التدقيق الحكومي وبالتالي تعزيز الحوكمة العامة، ومن ثم تعميم النظام على باقي القطاعات ابتداء من 2023 بموجب القانون العضوي 18- 15 المتعلق بقوانين المالية، مع إشراك محافظي الحسابات في عملية التدقيق الحكومي.

الكلمات الدالة: محاسبة عمومية، إصلاح، تدقيق حكومي، قطاع الصحة العمومية.

Abstract-

This study aims to highlight on the reality of the public accounting system in Algeria, And The role of accounting reform in activating the public sector audit for the period from 2010 to 2019, Therefore, the sample selection of 07 public health institutions, including 05 in Ghardaia Province concerned on the Application 03COH system, Based on the direct interview method, we concluded that the application of this system is primarily aimed at improving the quality of public sector audits and thus enhancing public governance. And then circulate the system to other sectors starting from 2023 under organic law 18-15 on financial laws, Involving Authorised auditors in the public sector audits Mission.

Key words-

Public Accounting, reform, public sector audits, Public health sector.

1. - مقدمة :

يعتبر القطاع العام الدعامة الأساسية لنجاح الدول والحكومات المعاصرة لما له من دور بالغ الأهمية في تسيير المال العام، من خلال تقديم الخدمات والمنافع للمواطنين، ولأجل تحقيق الرشد والشفافية في الإنفاق العام تطلب وجود أنظمة محاسبية تهدف لتوفير بيانات مالية تمتاز بالمصداقية، القابلية للمقارنة، الملاءمة، والقابلة للفهم من طرف الأطراف ذات العلاقة، مما تساعد على الرقابة وتقييم أداء المؤسسات العمومية وبالتالي تحقيق الحوكمة في القطاع العام من خلال الشفافية والمساءلة.

ومع تطور القطاع العام واتساع حجمه وتعدد مجالاته ونشاطاته من جهة، والأزمات المالية الأخيرة التي أثرت على الحكومات من جهة أخرى، مما تطلب مراجعة الأنظمة المحاسبية للقطاع العام لتحقيق المزيد من الشفافية والإفصاح المالي، لذلك ظهرت منظمات دولية تهدف لإصدار معايير محاسبية، لاسيما مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB، هدفه خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير المالية في القطاع العام IPSAS ، ومقاربتها بالمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

ولمواكبة الجزائر للتطورات العالمية الحاصلة في مجال المحاسبة العمومية حاولت وزارة المالية منذ سنة 1995 إعداد عدة مشاريع إصلاح لنظام المحاسبة

العمومية والتي تسمح بالانتقال لأساس الاستحقاق المحاسبي والتبني التدريجي لمعايير IPSAS، إلا أنها جمدت بسبب عدم جاهزية البيئة الجزائرية لتلك الأنظمة لتبني المعايير، لاسيما بعد تجميد مشروع مخطط محاسبي للدولة، لذا يتوجب على الدولة توفير مجموعة من المتطلبات لضمان التطبيق الناجح للمعايير IPSAS مستقبلا.

1.1. - طرح الإشكالية والفرضيات :

بناء على ما سبق ونظرا للأوضاع الاقتصادية الراهنة وكذا بوادر إصلاح المالية العامة من خلال القانون العضوي 15- 18 والذي يدخل حيز التنفيذ سنة 2023م بشكل تدريجي، وما يحويه من إصلاح محاسبي وميزاني للقطاع العام، يمكننا في هذا السياق طرح الإشكالية الرئيسة التالية :

ما دور إصلاح نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق الحكومي الجزائري ؟
ويمكن تجزئة هذه الإشكالية الرئيسة إلى الإشكاليات الفرعية التالية :

- ما واقع المحاسبة العمومية في الجزائر، وما مدى توافقها مع معايير IPSAS ؟
- ما دور إصلاح نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق الحكومي لدى قطاع الصحة العمومية لولاية غرداية خلال 2010 - 2019م ؟
وعلى ضوء السؤال الرئيس والأسئلة الفرعية يمكن صياغة الفرضيات التالية :

- يعتمد نظام المحاسبة العمومية في الجزائر على الأساس التقليدي (النقدي) إلى غاية سنة 2019م، وبالتالي فهولا يتوافق مع المعايير IPSAS.

- هناك علاقة قوية بين إصلاح نظام المحاسبة العمومية وتفعيل التدقيق الحكومي لاسيما قطاع الصحة العمومية لولاية غرداية خلال 2010 - 2019.

2.1. - أهداف الدراسة وحدودها :

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وكذا هيئات الرقابة والتدقيق الحكومي بالجزائر ومدى فعاليتها، ودور الإصلاح المحاسبي في تفعيل التدقيق الحكومي الجزائري للفترة الممتدة من 2010 إلى غاية 2019، على أحد أهم القطاعات وهو : قطاع الصحة العمومية لولاية غرداية.

3.1. - أهمية الدراسة :

من خلال ما سبق تتضح أهمية الدراسة بالربط بين المتغيرين : إصلاح نظام المحاسبية العمومية وعلاقته بالتدقيق الحكومي، وفي ظل توجه الدولة الجزائرية نحو التبنّي التدريجي للمعايير IPSAS وفق أساس الاستحقاق المحاسبي ابتداء من 2023م بموجب القانون العضوي 18- 15 المتعلق بقوانين المالية والذي يعد كخطوة نحو الرفع من جودة الرقابة والتدقيق الحكومي، مع إمكانية إشراك محافظي الحسابات في التدقيق الحكومي ابتداء من المؤسسات العمومية للصحة، وهذا على ضوء تجارب دولية ناجحة لاسيما : فرنسا، جنوب إفريقيا، كندا... الخ.

4.1. - منهج وأدوات الدراسة :

تم الإعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال تقديم مفاهيم عامة حول نظام المحاسبة العمومية ومراحل تطوره في الجزائر، وكذا تقييم واقع التدقيق الحكومي الجزائري، أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة من خلال أسلوب المقابلة المباشرة، ومن ثم تحليل آراء المستجوبين والتي تهدف للإجابة عن إشكالية الدراسة والمتمثلة في : دور إصلاح نظام المحاسبة العمومية في تفعيل التدقيق الحكومي الجزائري.

5.1. - الدراسات السابقة :

تجدر الإشارة إلى أن هناك اهتمام متزايد من طرف الباحثين لموضوع إصلاح نظام المحاسبة العمومية وعلاقته بالتدقيق الحكومي في العديد من الدول، حيث أشارت دراسة (القطيش، 2011) إلى أهمية إصلاح نظام المحاسبة العمومية في الأردن بالتوجه التدريجي إلى استخدام أساس الاستحقاق وتطبيق موازنة البرامج والأداء من أجل استخدام تدقيق الأداء بدل الاعتماد على الرقابة المالية والقانونية، أما بالنسبة لدراسة (Hervé , 2013) فاعتبر الإصلاح المحاسبي من خلال الانتقال إلى محاسبة الاستحقاق ضمن المحاسبة العمومية وتبني المعايير IPSAS من أهم متطلبات نجاح التدقيق الداخلي الحكومي، وتجدر الإشارة إلى أن التدقيق الحكومي تطور خلال القرن العشرين من مجرد التركيز على الرقابة القانونية إلى تطبيق المفاهيم الإدارية للقطاع الخاص من الناحية المحاسبية وتدقيق الأداء الحكومي (Bunn, Pilcher, & Gilchrist, 2018) مما أدى لتزايد الاهتمام من طرف الباحثين للأثار التحويلية السياسية

والاقتصادية... إلخ، وعن قيمة التدقيق الحكومي فلا تختلف عن تلك في القطاع الخاص (Hay & Cordery, 2018) لاسيما : الوكالة، الحوكمة، الإشارة... إلخ، ولعل الملفت للانتباه هو نقص الدراسات الجزائرية المتعلقة بالتدقيق الحكومي وعلاقته بالإصلاح المحاسبي، وتركيزها إما على الرقابة العامة القبلية أو البعدية وآليات تفعيلها (عوالي، 2018)، أو التطرق إلى تفعيل الرقابة المالية بالتركيز على رقابة الأداء (موفق ، 2015) دون التطرق لآليات تفعيلها وأهمها الإصلاح المحاسبي، وهناك دراسات متعلقة بالإصلاح المحاسبي فقط دون ربطه بالتدقيق الحكومي لاسيما (شلال، 2014).

2. - الأدبيات النظرية لنظام المحاسبة العمومية والتدقيق الحكومي في

الجزائر:

نتطرق في هذا الجانب لعرض وتحليل مفاهيم عامة حول نظام المحاسبة العمومية ومراحل تطوره، وكذا واقع التدقيق الحكومي في الجزائر.

1.2 - مفاهيم عامة حول نظام المحاسبة العمومية ومراحل تطوره :

تعددت التعاريف المقدمة لنظام المحاسبة العمومية وهذا بسبب اختلاف وجهات نظر الباحثين والمهتمين بها عن الدور الأساسي الموكل لها، فمن المحافظة على المال العام إلى تنظيم تدخلات التسيير إلى إيجاد صيغ تقنية لمعالجة الإيرادات والنفقات (العربي ، 2017)، وقد عرفه المشرع الجزائري في القانون 21.90 المتعلق بالمحاسبة العمومية، على أنه: " تلك الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات طابع الإداري، وتشمل التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين كل فيما يخصه وكذا مسؤولياتهم، وتطبق هذه الأحكام كذلك على تنفيذ وتحقيق الإيرادات والنفقات العمومية وعمليات الخزينة وكذا نظام محاسبتها". ولعل من أهم التعريفات المقدمة " هي عبارة عن مجموعة المستندات والسجلات وأجهزة الإعلام الآلي المستخدمة في المؤسسات العمومية بالإضافة إلى الطرق والإجراءات والتعليمات الخاصة بتنظيم وتسجيل العمليات المالية وإعداد التقارير المالية التي تهدف إلى تقييم الأداء والتخطيط والرقابة على الأموال العامة وتنفيذ السياسات المالية الحكومية" (أبو علي، 2016).

من خلال التعاريف السابقة تبين أن مفهوم نظام المحاسبة العمومية تطور بشكل كبير، فبعدما كان الغرض منه تبويب وتسجيل العمليات المالية الحكومية وتوضيح الإجراءات المتبعة لتنفيذ تلك العمليات وتحديد المسؤوليات بين مختلف الأعوان، ليتم فرض الرقابة القانونية والمالية عليها، أصبحت المحاسبة العمومية على شكل نظام معلومات، يبدأ بعنصر المدخلات، إجراءات وقواعد المعالجة، وفي الأخير نجد المخرجات على شكل قوائم مالية وتقارير يستفيد منها الأطراف ذات العلاقة، لاسيما بعد ظهور المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وبعدها تبني فكرة تلك المعايير في القطاع العام بإصدار المعايير IPSAS. وفيما يلي أهم مراحل تطور نظام المحاسبة العمومية في الجزائر لمواكبة تلك التطورات العالمية :

1.2.1. - المرحلة الأولى (بعد الإستقلال 1962 إلى 1990) :

عرفت هذه المرحلة بالتبعية القانونية للنظام المحاسبي الفرنسي لاسيما المرسوم الامبراطوري المؤرخ في 31 مايو 1862 المتضمن تنظيم المحاسبة العمومية، مع العمل على إصدار عدد من النصوص التنظيمية المستمدة من النظام الفرنسي مع تكييفها مع الواقع الجزائري يمكن ذكره في هذا السياق هو المرسوم رقم 65 -259 المؤرخ في 14 أكتوبر 1965 والمحدد لالتزامات ومسئوليات المحاسبين المنتمين إلى القطاع العام... إلخ. إلى غاية 1973 أين تم إبطال كل النصوص والقوانين والأنظمة العائدة للحقبة الاستعمارية الفرنسية وفق أحكام الامر رقم 73 -29، وتم إصدار القانون رقم 84 -17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المعدل والمتمم والمتعلق بقوانين المالية، ولم يتم إعادة إصدار أي قانون يكون بمثابة الإطار العام للمحاسبة العمومية والجامع لمبادئها وقواعدها والمرجع الأساسي الأول لها، وبالتالي وجود فراغ قانوني لنظام المحاسبة العمومية إستمر إلى غاية 1990م (خبيطي و مونه ، 2016) .

1.2.2. - المرحلة الثانية (1990 إلى يومنا) :

تعتبر هذه المرحلة مهمة وذلك بظهور الإطار القانوني الذي يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها من خلال القانون رقم 90 -21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، وأتبع بعدد من المراسيم التنفيذية الخاصة بتطبيقه والمفصلة لمختلف جوانبه التقنية لاسيما تعيين المحاسبين العموميين ومسؤولياتهم، إجراءات مسك المحاسبة العمومية وكيفياتها ومحتواها... إلخ (قمو، 2018). وانطلاقا من سنة 1995 ومن أجل تدارك نقاط

الضعف في نظام المحاسبة العمومية الحالي، وكذا مواكبة التطورات الخاصة في بيئة القطاع العام على مستوى دول العالم، قامت الجزائر بعدت محاولات للإصلاح المحاسبي، أهمها :

- مشروع المخطط المحاسبي للدولة (PCE) : تم الإنطلاق في المشروع في سبتمبر 1995 بالتعاون مع خبراء من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، وبالتنسيق مع المديرية العامة للمحاسبة العمومية لوزارة المالية الفرنسية للاستفادة من التجربة الفرنسية، أين تم إنجاز مشروع المخطط المحاسبي للدولة والمصادقة عليه في 23 أفريل 1997 من طرف مجلس الحكومة. وتم تنفيذ المشروع على أرض الواقع بشكل تدريجي مع توفير مجموعة من المتطلبات الضرورية مثل : تكييف أنظمة الإعلام الآلي، دورات تكوينية لفائدة المحاسبين العموميين، إخضاع المشروع لفترة تجربة امتدت من سنة 2000 إلى 2002م... إلخ، فبالرغم من أن المشروع يهدف إلى تبني أساس الاستحقاق المحاسبي في الجزائر وبالتالي عصرنه وتطوير نظام المحاسبة العمومية وتحسين جودة الإبلاغ المالي الحكومي مما يلبي احتياجات المستخدمين، والجهود المبذولة من طرف الدولة إلا أنه عرف جمودا على أرض الواقع أثناء فترة التجربة إبتداء من 2004م (شلال، 2014)، وهذا للعديد من الأسباب تتمحور أساسا في عدم وجود إستراتيجية واضحة للإصلاح تأخذ بعين الاعتبار جميع المخاطر الممكنة.

- مشروع عصرنه النظام الميزانياتي للدولة MSB : تداركا لنقاط ضعف وأسباب فشل المشروع أعلاه تم إبرام عقد مع مكتب الإستشارات الكندي CRC SOGEMA سنة 2004، من أجل وضع إستراتيجية لإصلاح المالية العمومية، والذي يشمل عدت جوانب تتمثل أساسا في : إعداد الميزانية وفق نظام متعدد السنوات والذي يعتمد على التسيير الميزانياتي القائم على النتائج، إعادة هيكلة إجراءات تنفيذ النفقات العمومية وعليه تمت صياغة خطة إستراتيجية للتقييس وفق المعايير IPSAS وتكييفها مع الواقع الجزائري، وفي الأخير تحسين عرض ونشر الموازنة العامة للدولة بإنجاز نظام للإعلام الآلي يدعى "النظام المدمج لعمليات التسيير الميزاني" SIGBUD ، والذي يهدف إلى التنسيق بين مختلف الفاعلين (الإطار المحاسبي والمراقب المالي، مختلف الوزارات)، فبالرغم من قرار إعداد أول ميزانية

القائمة على النتائج سنة 2010 لكن ونظرا لعدة ظروف حالت دون إعداد هذه الميزانية على أرض الواقع (مفتاح ، 2011).

- نظام معلوماتي لحاسبة التسيير في قطاع الصحة العامة (COH3) : حيث كانت أولى خطوات هذا النظام خلال الاجتماع الوزاري المشترك بين وزارة المالية بالتعاون مع وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات بتاريخ 21 أكتوبر 2008، بهدف تزويدهم بنظام محاسبي متجانس ومتكامل، يمكن من إدارة عقلانية وفعالة لمواردها البشرية والمالية والمادية، على مستوى 300 مستشفى وفق خطة زمنية تمتد إلى سنة 2010 وتحت إشراف لجنة توجيهية تضم ممثلين للوزارتين (Ministère des Finances, 2019)، بالرغم من تلك الخطة الزمنية إلا الإطار القانوني والتنظيمي الذي يوضح تفاصيل المشروع بدقة تم إصداره إلى غاية سنة 2014 بموجب المرسوم التنفيذي رقم: 14-106 يتضمن وضع نظام معلوماتي لحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية الاستشفائية، وأتبع بالقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 30 أكتوبر 2014 والذي يحدد كفاءات تطبيق النظام المعلوماتي لحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة وكذا قائمة المؤسسات المعنية بتنفيذ هذا النظام والذي يتكون من ثلاث محاسبات (COH3) : المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، محاسبة الموازنات، بالإضافة إلى مدونة الحسابات وكذا قواعد سيرها والكشوف المالية، والتي تقترب إلى المحاسبة المالية في القطاع الاقتصادي.

- مشروع القانون العضوي للإصلاح الميزانياتي والمحاسبي لقوانين المالية : تم إقرار دخول المشروع حيز التنفيذ وذلك ابتداء من سنة 2023 إلى غاية 2025 كفترة إنتقالية وذلك بموجب القانون العضوي 18-15 يتعلق بقوانين المالية، والذي يعتمد على مبدأ الميزانية التي تستهدف النتائج مع اعتماد أساس الإستحقاق المحاسبي ومحاسبة التكاليف في القطاع العام.

2.2. - واقع التدقيق الحكومي في الجزائر :

تعددت التعاريف التدقيق الحكومي بسبب تطور القطاع العام في العديد من دول العالم وبالتالي تزايد الحاجة لتدقيق المالية الحكومية وتعدد اتجاهاته، ولعل أهم تعريف لتدقيق الأداء من طرف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للتدقيق INTOSAI : " فحص مستقل وموضوعي للمشاريع الحكومية، النظم، البرامج، أو المنظمات فيما يتعلق بواحد أو أكثر من الجوانب الثلاثة : للاقتصاد والكفاءة

والفعالية، بهدف الوصول إلى تحسينات للقطاع العام" (Raudla & al, 2016)، ويتفق العديد من الباحثين على تعريف التدقيق الحكومي بأنه "تدقيق مالي أو تدقيق أداء لمؤسسات القطاع العام أو في مؤسسة اقتصادية يتم إدارتها من قبل الحكومة" (بربري وبن بوعلي، 2017).

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن مفهوم التدقيق الحكومي تطور من مجرد تدقيق مالي قانوني، والذي يركز على فحص العمليات والتأكد من الالتزام بالقوانين والأنظمة إلى تدقيق الأداء الحكومي، ولعل السبب يرجع إلى محاولة الاستفادة من المفاهيم القطاع الاقتصادي والتي تصدرها المؤسسات العليا للتدقيق لاسيما مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB والذي يقوم بإصدار المعايير الدولية للتدقيق ISA، وبالتالي نلاحظ أن التعريف الثاني يجمع بين الجانبين : (التدقيق المالي، تدقيق الأداء).

وعلى غرار القطاع الاقتصادي فقد ساهمت المؤسسات العليا للتدقيق بإحداث طفرة في مجال التدقيق الحكومي من خلال إصدار معايير عالية الجودة، والتي توفر مستوى معقول من الضوابط والقواعد لتحديد الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه مما يزيد من ثقة أصحاب المصلحة، وفي مقدمتها نجد مكتب المحاسب العام GAO في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث قام بإصدار معايير التدقيق الحكومي والمقبولة عموماً GAGAS والتي تعرف "بالكتاب الأصفر" (U.S. General Accounting Office, 2019)، وتجدر الإشارة إلى وجود تشابه بين تلك المعايير ومعايير التدقيق المقبولة عموماً GAAS والصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA والمطبقة في القطاع الاقتصادي، ولدينا المنظمة الدولية للأجهزة العليا للتدقيق INTOSAI، والتي تصدر المعايير الدولية للأجهزة العليا للتدقيق ISSAI. وقصد الاستفادة من المفاهيم المتطورة المطبقة في القطاع الاقتصادي لاسيما مقارنة التدقيق القائم على المخاطر أبرمت لجنة المعايير المهنية للإنتوساي PSC اتفاقية رسمية مع IFAC تسمح من خلالها باستخدام معايير ISA، ضمن مجموعة معايير ISSAI 2000 إلى 2810 مع تكييفها مع واقع القطاع العام (INTOSAI FPP, 2019) ومن أجل ضمان الحفاظ على المال العام أقر المشرع الجزائري عدد من أجهزة الرقابة المالية والتدقيق الحكومي التابعة لوزارة المالية : المفتشية العامة للمالية، وأخرى مستقلة : مجلس المحاسبة، وفيما يلي عرض تعريف لهذه الأجهزة :

2.2.1. - المفتشية العامة للميزانية :

تعود نشأة المفتشية العامة للمالية (IGF) لسنة 1980 بموجب المرسوم التنفيذي 80- 53 الذي حدد تنظيمه وصلاحياته، وتعتبر المفتشية العامة للمالية هيئة للرقابية المالية خاضعة لسلطة الوزير المكلف بالمالية، وفي سنة 2008 تم تحديث إطارها القانوني والتنظيمي بموجب المرسوم التنفيذي 08- 272 المؤرخ في 06 سبتمبر 2008 الذي وسع من صلاحيات الجهاز لتشمل : مراقبة التسيير، التدقيق المالي والمحاسبي، تقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية، وتمارس المفتشية مهامها بشكل انتقائي ووفق لبرنامج سنوي يقره الوزير المكلف بالمالية (الجريدة الرسمية، 2008).

2.2.2. - مجلس المحاسبة : تم تأسيسه فعليا على أرض الواقع سنة 1980 بموجب القانون رقم 80- 05 المؤرخ في الفاتح من شهر مارس 1980، وهذا القانون خضع لعدة تعديلات على مر الزمن، ويخضع مجلس المحاسبة حاليا في تسييره للأمر رقم 95- 20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10- 02 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يخوله صلاحيات موسعة تتمثل في الصلاحيات : الإدارية (رقابة نوعية التسيير المؤسسات الخاضعة لرقابة المجلس) وقضائية (التدقيق المحاسبي لحسابات المحاسبين العموميين ورقابة الإنضباط الميزاني والمالي) بإضافة إلى صلاحيات أخرى إستشارية وتقييمية، وقد كرس الدستور الجديد لسنة 2016 في مادته 192 استقلالية المؤسسة إذ يندرج تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية، كما وعزز دوره في مجال الرقابة على الأموال العمومية وخوله مهمة المساهمة في تطوير الحكم الراشد للمال العام وترقية الشفافية في التسيير العمومي (Cour des comptes, 2019).

3. - الطريقة والأدوات :

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة، وكذا الأدوات المستخدمة، ونوضحها فيما يلي :

1.3. - مجتمع وعينة الدراسة :

بغية الوصول إلى نتائج الدراسة تم تحديد مجتمع الدراسة والمتمثل في المؤسسات العمومية للصحة والمعنية بتنفيذ النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير COH03، وتشمل 300 مؤسسة إستشفائية محدد في القرار الوزاري المشترك 30 أكتوبر 2014 (الجريدة الرسمية ، 2015)، ومنه قمنا باختيار عينة متمثلة في

المؤسسات الاستشفائية لولاية غرداية، وعددها 05 مؤسسات، مع إجراء مقارنة مع بعض المؤسسات الإستشفائية المتواجدة في الشمال الجزائري، وهذا للفترة الممتدة من 2010 إلى 2019. والجدول التالي يبين مؤسسات عينة الدراسة.

الجدول رقم 01 : يحدد المؤسسات العمومية للصحية عينة الدراسة

الولاية	تسمية المؤسسة	النوع
غرداية	مستشفى قضي بكير	المتخصص
	غرداية	
	متليلي	
	المنبعة	
أم البواقي	القرارة	المستشفيات العمومية
	إبن سينا	
سيدي بلعباس	عبد القادر حساني	المركز الإستشفائي الجامعي

المصدر : من إعداد الباحثان اعتمادا على القرار الوزاري المشترك 30 أكتوبر 2014.

2.3. - الأدوات المستخدمة في الدراسة (المقابلة المباشرة) :

ومن أجل الوصول إلى نتائج الدراسة الميدانية إعتدنا أساسا على أسلوب المقابلة المباشرة يمكن تصنيفها إلى فئتين:

2.3.1. - الفئة الأولى :

والتي تمثل مسؤولي مؤسسات الصحة العمومية لولاية غرداية وكذا أعضاء فريق مركز معالجة المعطيات، ومن أجل ذلك ركزنا في المقابلة على أهم الأسئلة التالية :

- هل تمتلك المؤسسة نظام المعلوماتي لحاسبة التسيير COH03 ؟
- هل حصلت على دورات تكوينية لفائدة مستخدمي النظام ؟
- هل يتم تحيين النظام دوريا ؟
- فيما تتمثل الإشكاليات التي تحول دون فعالية نظام المعلوماتي لحاسبة التسيير COH03، ونخص بالذكر المحاسبة العامة على أساس الإستحقاق ؟
- هل ترون أن تطبيق نظام المعلوماتي لحاسبة التسيير COH03 سيرفع من مستوى الرقابة والتدقيق على قطاع الصحة العمومية ونخص بالذكر المحاسبة العامة على أساس الإستحقاق ؟

2.3.2. - الفئة الثانية :

تم إجراء عدد من المقابلات مع أعضاء مجلس المحاسبة لاسيما الغرفة الجهوية بورقلة والذي يمثل الهيئة العليا للتدقيق الحكومي بالجزائر، بالإضافة إلى عدد من المقابلات مع محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بصفتهم يمثلون مهنة التدقيق عموما، وفق العدد التالي :

- أعضاء الغرفة الجهوية لمجلس ورقلة : إجمالي أعضاء الغرفة ثمانية (08) قضاة، قمنا بإجراء مقابلة مع اثنتين (02) منهم ؛

- محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين : قمنا بإجراء عشر (10) مقابلات.

ركزنا في المقابلة مع هذه الفئة على أهم الأسئلة التالية :

- هل يعد الإصلاح المحاسبي الحكومي من خلال مسك الهيئات الحكومية للمحاسبة العامة وفق أساس الاستحقاق كخطوة وضمن متطلبات تحسين مستوى الرقابة والتدقيق في القطاع العام ؟

- هل إشراك المدقق القانوني -محافظ الحسابات - في تدقيق الهيئات الحكومية من شأنه تحسين نتائج الرقابة والتدقيق الحكومي لاسيما زيادة الشفافية والمساءلة على المال العام ؟

4. -النتائج ومناقشتها :

يعتبر تنفيذ نظام COH03 كخطوة في مسار إصلاح قطاع الصحة العمومية انطلاقا من صدور المرسوم التنفيذي رقم : 140_07 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية للصحة المؤرخ في 19 ماي 2007 (الجريدة الرسمية ، 2014)، وتظهر مكانة الإصلاح في ترسيخ جودة الخدمة الصحية من خلال التنظيم والتسيير الإداري لتلك المؤسسات، حيث كانت أولى خطوات هذا النظام خلال الاجتماع الوزاري المشترك بتاريخ 21 أكتوبر 2008، بهدف تزويدهم بنظام محاسبي متجانس ومتكامل، يتضمن : محاسبة مالية عامة، محاسبة الميزانية ومحاسبة التكاليف. والذي سيمكن المؤسسات الاستشفائية من إدارة عقلانية وفعالة لمواردها البشرية والمالية والمادية، على مستوى 300 مستشفى، ومن أجل ضمان نجاح هذا المشروع تم تعيين لجنة توجيهية تضم ممثلين للوزارتين بموجب قرار مشترك بين الوزارات، وفق الخطة التالية (Ministère des Finances, 2019) :

- إسناد مهمة إنجاز نظام COH03 الإلكتروني للخبير المحاسبي "جراد جمال" ومكتب الدراسات "PRESENCES Int"، وقد تمّ الاتفاق على تنفيذ البرنامج في غضون 13 شهرا؛

- تجربة النظام ابتداء من 2009 على مستوى عينة نموذجية تتكون من 13 مؤسسة استشفائية قيادية (أنظر الجدول 02)، من أجل البدء التدريجي في تنفيذ النظام على مستوى تلك المؤسسات؛

- إجراء دورات تكوينية تكوين لفائدة مستعملي النظام على مستوى المؤسسات القيادية، وكذا تكوين المكونين؛

- تعميم النظام ابتداء من 2010 على مستوى باقي المؤسسات والتي عددها 286، ليصل العدد الإجمالي 300 مؤسسة عمومية للصحة.

تجدر الإشارة إلى أن التطبيق الفعلي لهذا النظام عرف تأخر كبير في الإنجاز بسبب غياب الإطار القانوني والتنظيمي الذي يوضح تفاصيل المشروع بدقة، إلى غاية صدور المرسوم التنفيذي رقم : 14_106 يتضمن وضع نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية الاستشفائية، وأتبع بالقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 30 أكتوبر 2014 والذي يحدد كفاءات تطبيق هذا النظام. وفيما يلي قائمة المؤسسات العمومية للصحة القيادية

الجدول رقم 02 : قائمة المؤسسات العمومية للصحة القيادية

المركز الاستشفائي الجامعي لباب الواد	المركز الاستشفائي الجامعي للبلدية
المركز الاستشفائي الجامعي لبني مسوس	المركز الاستشفائي الجامعي لوهرا
المركز الاستشفائي الجامعي سيدي بلعباس	المركز الاستشفائي الجامعي لباتنة
المؤسسة الاستشفائية للقلبية	المؤسسة الاستشفائية لبولوغين
المؤسسة الاستشفائية المتخصصة د. ماعوش	المؤسسة الاستشفائية لسكيدة
المؤسسة العمومية للصحة الجوارية لسطيف	المؤسسة الاستشفائية المتخصصة وهران
المؤسسة الاستشفائية المتخصصة دريد حسين	

Source : DGC (2019), Système informatisé de gestion des hopitaux, <http://www.mf.dgc.gov.dz>.

لضمان التنفيذ الفعال لنظام COH03 داخل المؤسسات المعنية يتوجب توفير مختلف الإمكانيات المادية والمالية والبشرية، لذا تم إنشاء فضاء يسمى "مركز معالجة المعطيات" بموجب القرار الوزاري المشترك 30 أكتوبر 2014، يوضع على مستوى كل مؤسسة عمومية للصحة وتحت مسؤولية رئيس المؤسسة، ويسير هذا المركز من طرف فريق مكون على الأقل من 03 أعضاء يعينهم رئيس المؤسسة، من بينهم رئيس الفريق متخصص في مجال التسيير بالإضافة إلى محاسب ومختص في الإعلام الآلي، ولكل عضو مهام خاصة به.

بالرغم من الإطار القانوني والتنظيمي المشار إليه أعلاه وكذا التعليمات الوزارية رقم 11 المؤرخة في 19 نوفمبر 2015 التي تلزم مؤسسات الصحة العمومية المعنية بوضع حيز التنفيذ نظام COH03، وكذا الخطة الوزارية للتطبيق التدريجي والتي شملت دورات تدريبية لمستعملي البرنامج، إلا أنه عرف عدة إشكاليات على أرض الواقع بنسب متفاوتة من مؤسسة لأخرى.

1.4 - تحليل نتائج مقابلات الفئة الأولى :

خلال مقابلتنا مع مسؤولي المؤسسات العمومية للصحة لولاية غرداية والتي شملت 05 مؤسسات مذكورة أعلاه تبين أن النظام COH03 عرف ركودا على أرض الواقع بعد تجربته سنة 2013 - 2014 وهذا راجع لعدة أسباب أهمها :

- ارتفاع تكلفة النظام COH03 الإلكتروني، والذي يلزم المؤسسة المعنية بدفع مبلغ شهري مقابل استعمال النظام والحصول على النسخة المحيطة ؛

- نقص التكوين المستمر لمستعملي البرنامج في ظل التحيين الدوري للنظام؛

- نقص التنسيق بين مختلف الفاعلين داخل المؤسسة، إذ أن النظام يوفر الدعم

لجميع أنظمة الإدارة داخل المؤسسة : المشتريات، الموردين، الفوترة، الإستهلاك، مراقبة تنفيذ الميزانية، الخزينة، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، لوحة القيادة. وبالتالي يجعل من التنسيق أمر ضروري لنجاح المشروع؛

- صعوبة الانتقال إلى المحاسبة المالية وتطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي،

بما فيه من تبعات لاسيما تقييم التثبيتات والمخزونات... الخ؛

- نقص الدعم من الجهات الوصية والوقوف على نسبة التقدم في تنفيذ

النظام ومعالجة الإشكاليات العالقة، لاسيما أن اقتناء النظام وتحيينه يقع على عاتق مسؤولي المؤسسات.

ويعد اطلعنا على بعض المصادر والدراسات الحديثة تبين وجود عدد من المؤسسات التي تطبق النظام COH03 بنسب متفاوتة لاسيما دراسة (AISSAOUI , 2017)، التي اهتمت بواقع وتحديات نظام COH03 بالمؤسسة الإستشفائية العمومية ابن سينا أم البواقي، وتوصلت إلى أن أصل إشكاليات تطبيق النظام متعلقة بالعامل البشري، سواء من ناحية التكوين أو التنسيق بين مختلف الفاعلين داخل المؤسسة، إذ يتوجب اعتماد نهج تشاركي في استخدام النظام سواء في المدخلات أو المخرجات مع ضمان التدريب المستمر. أما بالنسبة للمركز الاستشفائي الجامعي سيدي بلعباس وهو من بين 13 مؤسسة القيادية (أنظر الجدول 02)، حيث تم البدء في تنفيذ النظام COH03 منذ سنة 2010 إلى غاية اليوم (CHU DE SIDI BEL ABBES, 2012) ، أين تم إنشاء مركز معالجة المعطيات تحت مسؤولية مدير المؤسسة، والذي يتكون من 23 منصب (Postes) موزعة على مختلف الأقسام الإدارية (المشتريات، المخزون، الفوترة، الخزينة، الموارد البشرية... إلخ)، ويبقى تنفيذ النظام يعرف لحد الآن العديد من الإشكالات بشكل متفاوت من مؤسسة لأخرى تصل لحد الركود التام في بعض المؤسسات، راجع لعدة أسباب تتلخص أساسا في العامل البشري وأخرى مذكورة أعلاه.

2.4 - تحليل نتائج مقابلات الفئة الثانية :

من خلال مقابلتنا للفئة الثانية - أنظر تفاصيل المقابلات أعلاه ص 10 - اتجه غالبية المستجوبين إلى أن الإصلاح المحاسبي الحكومي من خلال مسك الهيئات الحكومية عموما وقطاع الصحة على وجه الخصوص للمحاسبة العامة وفق أساس الإستحقاق كخطوة لتحسين جودة التدقيق الحكومي، وبالتالي تعزيز الشفافية والمساءلة على المال العام، بينما رأي البعض أنه لتفعيل التدقيق الحكومي يجب توفر مجموعة أخرى من المتطلبات أهمها : إعطاء المزيد من الاستقلالية للمدقق، إصلاح النظام الميزانياتي للدولة والتوجه نحو موازنة النتائج بدل موازنة البنود (الموازنة التقليدية)، الاهتمام بجانب التكوين والتنسيق بين مختلف الفاعلين في عملية الرقابة والتدقيق،... إلخ.

وتجدر الإشارة إلى أن توجه الدولة الجزائرية نحو تطبيق نظام COH03 في أحد القطاعات العمومية الحساسة جاء بعد عدد من محاولات الإصلاح كلها باءت بالفشل، والذي يعتمد على المحاسبة المالية وفق أساس الإستحقاق المحاسبي

كخطوة نحو تبني معايير IPSAS، ولعل من بين أهم أسباب الإصلاح المحاسبي في قطاع الصحة العمومية هو التوجه نحو تفعيل التدقيق الحكومي من خلال مصادقة حساباته من محافظي الحسابات وتحت إشراف مجلس المحاسبة (التدقيق التشاركي)، وهذا ما تم مناقشته في المؤتمر السابع تحت إشراف الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات التابعة لمجلس الوطني للمحاسبة أيام 06 - 07 ماي 2018 بعنوان : "محافظي الحسابات : شريك القطاع العام"، والذي ضم العديد من المحاضرات متعلقة بتجارب دولية لإشراك محافظ الحسابات في تدقيق القطاع العام منها : تجربة فرنسا، جنوب إفريقيا. وهذا لما تتميز به مهنة التدقيق القانوني في الجزائر (محافظ الحسابات، الخبير المحاسبي) من مؤهلات تمكنهم من أداء جيد لمهمة التدقيق الحكومي، وهذه التجربة يتم تنفيذها على عدت مراحل بدأ بالقطاعات العمومية الحساسة وفي مقدمتها: المستشفيات، الجماعات المحلية، الجامعات...إلخ. بعد إصلاح محاسبي لتلك القطاعات يستند إلى أساس الإستحقاق المحاسبي (CNC-CNCC, 2018).

وفي ظل إصدار القانون العضوي 18 - 15 المتعلق بقوانين المالية (الجريدة الرسمية ، 2018)، والذي يهدف إلى تبني نظام التسيير الميزاني القائم على النتائج مع التحول إلى محاسبة الإستحقاق التي تقترب من المعايير IPSAS، إبتداء من سنة 2023 م إلى 2025 م كفترة إنتقالية، يعتبر نظام COH03 كتجربة ناجحة من الناحية التقنية، والتي سمحت بتسليط الضوء على الصعوبات التنفيذ على أرض الواقع من جانب آليات التسيير والتنظيم في المؤسسات المعنية وكذا الأهمية القصوى للتكوين المستمر والتنسيق بين الفاعلين، ليتم أخذها بعين الإعتبار في باقي القطاعات الأخرى مع تكييف النظام COH03 ليتناسب معها لاسيما (التعليم العالي، التربية، التكوين المهني، الخزينة العمومية، المراقب المالي...إلخ) (Présences (Int'l , 2019).

ومن خلال ما تطرنا إليه أعلاه يمكن استخلاص النتائج التالية :

- بالرغم من الإصلاحات العديدة للمحاسبة العمومية منذ سنة 1995 إلى يومنا هذا والتي عرفت ركودا على أرض الواقع، يبقى نظام المحاسبة العمومية في الجزائر يعتمد على الأساس النقدي، إلى غاية سنة 2023م، وهو موعد بداية الإنتقال

التدريجي إلى تطبيق معايير IPSAS وفق أساس الاستحقاق المحاسبي وهذا في ظل القانون العضوي 18- 15 المتعلق بقوانين المالية، وهذا ما يثبت الفرضية الأولى ؛

- إلزام قطاع الصحة العمومية بتطبيق النظام COH03 ابتداء من 2010 جاء نتيجة لفشل مشاريع الإصلاح المحاسبي التي شملت كل القطاعات دفعة واحدة لاسيما مشروع عصرنة النظام الميزانياتي للدولة MSB، وبالتالي عملية الإصلاح المحاسبي في قطاع واحد لمدة 10 سنوات ساهم في معرفة التحديات والمشاكل الواردة على أرض الواقع وكيفية التعامل معها، من أجل بناء خطة إستراتيجية للإصلاح المحاسبي الشامل ابتداء من 2023 والمذكور أعلاه؛

- نجاح أي عملية إصلاح محاسبي يجب أن تتوفر على مجموعة من الشروط لاسيما : دعم الإدارة العليا، بناء خطة إستراتيجية تعتمد أساسا على دراسة المخاطر والتكوين المستمر والتنسيق بين مختلف الفاعلين؛

- يعتبر مجلس المحاسبة الهيئة العليا للتدقيق الحكومي في الجزائر، فبالرغم من عضويته بمنظمة الأنتوساي منذ 1974، إلا أن هناك العديد من نقاط الضعف والمعوقات على أرض الواقع تتمثل أساس : (استقلالية تلك الهيئات، الموارد البشرية، إجراءات العمل الميداني) مما أدى لغياب دورها في إرساء الحوكمة إما راجع للإطار القانوني والتنظيمي لتلك الهيئات أو إشكاليات فرضها الواقع الجزائري ؛

- لتفعيل التدقيق الحكومي في الجزائر يتوجب توفير عدد من الآليات، لاسيما إصلاح نظام المحاسبة العمومية والانتقال إلى معايير IPSAS وفق أساس الإستهقاق المحاسبي وبشكل تدريجي، وهذا ما تسير نحوه الجزائر من خلال تطبيق النظام COH03 على قطاع الصحة العمومية، وتعميم النظام على باقي القطاعات ابتداء من 2023 بموجب القانون العضوي 18- 15 المتعلق بقوانين المالية، وهذا ما يثبت الفرضية الثانية ؛

- هناك إمكانية لإشراك القطاع الخاص المتمثل في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في عملية التدقيق الحكومي، لما لهؤلاء من مؤهلات تمكنهم رفع جودة التدقيق الحكومي، وفي ظل تجارب دولية رائدة لاسيما : فرنسا، جنوب إفريقيا... الخ .

5. -الخاتمة :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية في القطاع العام وسيلة لتحقيق عدد من الأهداف، لاسيما الرفع من جودة التدقيق الحكومي وبالتالي تعزيز الحوكمة العامة من خلال : المساءلة والشفافية، وعليه باشرت الدولة الجزائرية في إصلاح نظام المحاسبة العمومية من خلال إلزام مؤسسات الصحة العمومية بتنفيذ نظام COH03 والذي يعتمد بشكل أساسي على المحاسبة المالية وبالتالي مخرجات النظام من المعلومات المالية تمتاز بالخصائص النوعية : الملاءمة، المصادقية، القابلية للمقارنة، المعلومة واضحة وسهلة الفهم، وتقترب من المحاسبة المالية في القطاع الاقتصادي وفق النظام المحاسبي المالي SCF، ومن أجل الاستفادة من هذه التجربة والتي كشفت عن العديد من الصعوبات وإشكاليات على أرض الواقع تم إقرار اعتماد المحاسبة المالية وفق أساس الاستحقاق على جميع القطاعات ابتداء من 2023، وإخضاع مؤسسات القطاع العام - قطاع التعليم العالي، التربية والتعليم، الجماعات المحلية... إلخ - للتدقيق من طرف محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في عملية التدقيق الحكومي وتحت مسؤولية مجلس المحاسبة، لما لهؤلاء من مؤهلات تمكنهم من رفع جودة التدقيق الحكومي، ومنه يمكن صياغة عدد من التوصيات :

- عملية الإصلاح المحاسبي يجب أن تتم وفق خطة إستراتيجية تضمن دراسة المخاطر الممكنة وتحديد الأهداف متوسطة وقصيرة المدى، ومن ثم التنفيذ التدريجي للإصلاح مع تقييم مستوى التنفيذ في كل مرحلة من الإصلاح؛
- إشراك الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق في عملية الإصلاح المحاسبي إنطلاقاً من إعداد الإستراتيجية إلى التنفيذ والتقييم؛
- ضمان التكوين المستمر والتنسيق بين مختلف الفاعلين داخل المؤسسة العمومية وعلى مستوى الوزارات؛
- إن إلزام المؤسسات العمومية للصحة بتنفيذ نظام COH03 دون أخذ بعين الإعتبار إمكانيات المؤسسة المادية والبشرية وحجم أعمالها، أثر سلباً على نجاح المشروع، لذا يجب أخذ هذه المتغيرات بعين الاعتبار في عملية الإصلاح المحاسبي والتدقيق، والتي سيتم الإنطلاق فيها ابتداء من 2023 بموجب القانون العضوي

- 15 - 18 المتعلق بقوانين المالية ؛

- الإستفادة من التجارب الدولية السابقة في عملية الإصلاح المحاسبي وتفعيل التدقيق الحكومي لاسيما : فرنسا، جنوب إفريقيا، المغرب...إلخ.

قائمة المراجع

1. آسيا قمو. (2018). ميكانيزمات المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في محاربة الفساد في المال العام دراسة إستشرافية (أطروحة الدكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرياح ورقلة. الجزائر، صفحة 217.
2. بلال عوالي. (2018). حوكمة الجماعات المحلية كآلية لتنفيذ الرقابة المالية القبلية على النفقات العمومية دراسة حالة المراقبة المالية لأقطاب بعض ولايات الوسط (أطروحة دكتوراه علوم). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة البليدة 2. الجزائر، الصفحات 249 - 346.
3. بو عمران محمد العربي. (2017). المحاسبة العمومية. الجزائر: الورقة الزرقاء (الطبعة الأولى)، صفحة 08.
4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الجريدة الرسمية. (07 09 2008). المرسوم التنفيذي رقم 08 - 272 مؤرخ في 06 سبتمبر 2008 يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية. العدد 50، الصفحات 08 - 10.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجريدة الرسمية. (19 03 2014). المرسوم التنفيذي رقم 14 - 106 مؤرخ في 12 مارس 2014، يتضمن وضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة. العدد 15، الصفحة 09.
6. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجريدة الرسمية. (07 01 2015). القرار الوزاري مشترك مؤرخ في 30 أكتوبر 2014 يحدد كفاءات تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة وكذا قائمة المؤسسات المعنية بتنفيذ هذا النظام. العدد 01، الصفحات 32 - 40.
7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الجريدة الرسمية. (02 09 2018). القانون العضوي رقم 18 - 15 مؤرخ في 02 سبتمبر 2018 يتعلق بقوانين المالية. العدد 53. الصفحات 09 - 21.
8. حسام أبو علي. (2016). المحاسبة الحكومية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. الأردن: دار أمجد للنشر والتوزيع (الطبعة الأولى)، صفحة 59.

9. حسين فليح القطيش. (2011). تطوير النظام المحاسبي الحكومي لأغراض تدقيق الأداء في القطاع الحكومي الأردني. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 07 (01)، الصفحات 42 -22.
10. خضير خبيطي، و يونس مونه . (2016). آفاق تبني المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSAS ودورها في تطوير نظام المحاسبة العمومية الجزائري. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، 02 (01)، صفحة 140.
11. زهير شلال. (2014). آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة (أطروحة دكتوراه علوم). كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير جامعة أمحمد بوقرة بومرداس. الجزائر، الصفحات 181 -251.
12. عبد القادر موفق. (2015). الرقابة المالية على البلدية في الجزائر دراسة تحليلية ونقدية (أطروحة دكتوراه علوم). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة الحاج لخضر عنابة. الجزائر، الصفحات 210 -266.
13. فاطمة مفتاح. (2011). تحديث النظام الميزاني في الجزائر (رسالة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان. الجزائر، الصفحات 103 -138.
14. محمد الأمين بري، و خديجة بن بوعلي. (2017). أهمية التدقيق الإلكتروني في تعزيز أداء الحكومة الإلكترونية. مجلة نماء للاقتصاد والتجارة (01)، صفحة 41.

15. AISSAOUI, N. (2017). L'implantation et le management d'un nouveau système d'information hospitalier : Réalité et défis du système 3COH à l'hôpital Ibn Sina OEB/Algérie. Annales des Sciences de la Santé (12 (01)), pp. 1-10.
16. Bunn, M., Pilcher, R., & Gilchrist, D. (2018). Public sector audit history in Britain and Australia. Journal of Financial Accountability & Management, 34 (01), pp. 64-76.
17. CHU DE SIDI BEL ABBES. (2012). Mise en Œuvre du Système de Comptabilité Et De Gestion Hospitalière. Consulté le 11 17, 2019, sur Centre de et Calcul & le Logiciel 3COH: <https://sites.google.com/site/chudesidibelabbes/centre-de-calcul-1>
18. CNC-CNCC. (2018, 05 06). 7ème Assises Nationales du Commissariat aux Comptes « Le Commissaires aux comptes partenaires des institutions publiques ». CD-ROM. Constantine.
19. Cour des comptes. (2019). Présentation générale . Consulté le 11 20, 2019, sur Cour des comptes : <https://www.ccomptes.dz>
20. Hay, D., & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. Journal of Accounting Literature(40(01)), pp. 01-15.
21. Hervé, B. (2013). L'audit Interne dans Le Secteur Public. Revue française d'administration publique, 148, pp. 1029-1041.
22. INTOSAI FPP. (2019). Retrieved 11 06, 2019, from The International Standards of Supreme Audit Institutions : <http://www.issai.org>
23. Ministère des Finances. (2019). Système informatisé de gestion des hôpitaux. Consulté le 11 17, 2019, sur Direction générale de la comptabilité DGC : <http://www.mf dgc.gov.dz>
24. Présences Int'l . (2019, 05 27). Comptabilité publique, comptabilité « privée » ? Consulté le 11 20, 2019, sur Présences Int'l: <https://ipresences.com>
25. U.S. General Accounting Office. (2019, 11 26). Government Auditing Standards the Yellow Book. Retrieved 2019, from U.S. General Accounting Office: <https://www.gao.gov/about/what-gao-does/audit-role/>
26. Raudla , R., & al. (2016). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations. The Case of Estonia, Public Organize Rev (16 (02)), p. 2.