

آلية التكامل بين المدقق القانوني (محافظ الحسابات) والمدقق العمومي (الحكومي)

آلية التكامل بين المدقق القانوني (محافظ الحسابات) والمدقق العمومي (الحكومي)

أ. رقيق بن عيسى
جامعة الجلفة

ملخص :

يعتبر كلا من المدقق القانوني (محافظ الحسابات) أو المدقق العمومي (التابع للقطاع العام) إحدى المحاور الهامة لتحقيق الرقابة الخارجية، وتبين أن هناك خصائص مشتركة عديدة تجمعهم في الحقل الرقابي، مما يجعل آلية التنسيق والعمل الجماعي الممكنة، فالتفاعل قد يُبرز عناصر ونقائص في جوانب معينة كانت مُغيبة أو ربما غامضة لدى أحد الأطراف، وفي ضوء التكامل يسهل الإثراء النوعي لمخرجات التدقيق المحصل عليها لجميع الأطراف.

Résumé :

L'auditeur légal (le commissaire aux comptes) ou l'auditeur public (du secteur public) est l'un des axes important du contrôle externe, et il a été prouvé qu'il existe de nombreuses caractéristiques communes qui les combinent dans le champs de contrôle, ce qui rend possible le mécanisme de coordination et le travail collectif encadré, ainsi l'interaction peut mettre en évidence des éléments et des lacunes dans certains aspects qui pourrait être absents ou pourrait être obscurs pour l'une des parties. A la lumière de la complémentarité, les résultats d'audit obtenus pour toutes les parties sont facilités par l'enrichissement qualitatif.

مقدمة:

يعتبر علم التدقيق فرع من فروع المحاسبة، ظهرت الحاجة إليه للتأكد من سلامة استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية، ويعني مجموعة من الإجراءات التي يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص بهدف إعطاء رأي في محاييد بخصوص القضية المطروحة، ويشترط توافر المعرفة العلمية والعملية عند المدقق (قانوني كان أم عمومي) وكذلك إلمامه بجميع الأمور المتعلقة بالتدقيق وما إلى ذلك من العلوم الأخرى للصيقة بهذا العلم.

فالمدقق القانوني (محافظ الحسابات) هو "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقية على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹. أما المدقق العمومي (الحكومي) فهو "مدقق يعمل بالقطاع العام أو بالمؤسسات الحكومية، وقد يزاول أعمال تدقيق الإلتزام بالقوانين والأنظمة، أو في أعمال تدقيق الكفاءة أو في تدقيق إيرادات ونفقات الدولة"².

ويعد كلا من المدقق القانوني (محافظ الحسابات) أو العمومي (الحكومي) مسؤولاً لإنجاز مهمة التدقيق ويقوم كلاهما بالتوقيع على أعمال ونتائج التدقيق في التقرير، كما يُنظر إليهما على أنهم أحد المحاور الهامة لتحقيق الرقابة الخارجية. ولقد أظهرت مختلف القوانين والنصوص المسيرة لمهنة التدقيق القانوني (محافظ الحسابات) والنصوص التنظيمية لوظيفة المفتش التابع لمفتشية المالية أو قاضي الحسابات التابع لمجلس المحاسبة أن هناك العديد من الخصائص المشتركة تجمعهم في الحقل الرقابي؛ إلا أن واقع الحال لا يوجد أي تنسيق ميداني بين المدقق القانوني وباقي الهيئات الرقابية، ونفس الشيء يصدق على الهيئات الرقابية في حد ذاتها، إذ لا يوجد تكامل يُذكر بين عمل المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة.

ومن هذا المنطلق يمكن طرح الإشكال الجوهرية الآتي :

ما مدى التكامل بين التدقيق القانوني والتدقيق العمومي (الحكومي) ؟

آلية التكامل بين المدقق القانوني (محافظ الحسابات) والمدقق العمومي (الحكومي)

يثير هذا الإشكال تساؤلات جزئية منها :

أولا : ماهي أهم المخططات القانونية التي مر بها المدقق القانوني والمدقق الحكومي ؟ وماهو الفرق بينهما ؟

ثانيا : ماهي أهداف التدقيق القانوني والحكومي وهل هناك إمكانية للتنسيق بين كل من المدقق القانوني والمدقق العمومي ؟
مجلس المحاسبة :

في ظل الأحادية الحزبية، تم إنشاء مجلس المحاسبة وهذا تطبيقا للمادة 190 من دستور 1976 والتي نصت صراحة على إنشائه، إلا أنه لم يتحقق على أرض الواقع إلا بعد مرور أربع سنوات تقريبا حيث تم تجسيده فعليا وهذا بموجب القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01، وفي ظل التعددية الحزبية كرس تأسيس مجلس المحاسبة كل من دستور 1989 بموجب المادة 160 منه ودستور سنة 1996 في المادة 170 منه، ويخضع مجلس المحاسبة حاليا في تنظيمه وتسييره لأحكام الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 1995/07/17، كما يتمتع بنظام داخلي تضمنه المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 1995/11/20، والذي يحدد هياكله الإدارية وتشكيلاته القضائية ويضبط طرق تسييرها وتنظيمها. حيث يتكون من 18 غرفة [غرفة وطنية، تسع غرف (2 غرف جهوية للوسط، 2 غرف جهوية للجنوب، 2 غرف جهوية للشرق، 2 غرف جهوية للغرب، 1 غرفة ضبط الميزانية)، ثمانية غرف وطنية متخصصة حسب كل قطاع].
أهم المخططات :

فترة غياب الرقابة المالية اللاحقة : "قبل الحصول على الإستقلال، كان نظام الرقابة المالية المطبق في الجزائر يشكل إمتدادا للنظام الفرنسي، حيث كانت مختلف الهيئات العمومية تخضع لرقابة مجلس المحاسبة الفرنسي".³
ميلاد مجلس المحاسبة كهيئة عليا للرقابة المالية اللاحقة : "لقد أقر دستور 1976 في المادة 190 منه بإنشاء مجلس المحاسبة كهيئة عليا للرقابة المالية اللاحقة".⁴ كما نصت الفقرة الأولى من المادة 03 من القانون 08-05 كالتالي : "يوضع مجلس المحاسبة تحت السلطة العليا لرئيس الجمهورية وهو هيئة ذات صلاحيات قضائية وإدارية مكلفة بمراقبة مالية الدولة والحزب والمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها".

من خلال قرائتنا للمادة أعلاه، يتبين لنا بأن الرقابة كانت جد واسعة وشملت كل أنواع الهيئات التي تستفيد من أموال الدولة أو من أموال أي هيئة عمومية.

مجلس المحاسبة كهيئة إدارية بصلاحيات محدودة : في ظل القانون 90-32 تم تجريد مجلس المحاسبة من صلاحياته القضائية، حيث نصت المادة 03 من هذا القانون على ما يأتي : "تنحصر المهمة العامة لمجلس المحاسبة في القيام بالرقابة المالية اللاحقة لمالية الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية وكل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري والمحسبة العمومية".

كما نصت المادة 04 من نفس القانون بشكل واضح على أنه "لا تخضع لاختصاص مجلس المحاسبة العمليات الخاصة بالأموال التي يتم تداولها طبقا لقواعد القانون المدني والقانون التجاري والمؤسسات العمومية الاقتصادية".
وينطبق هذا التضييق على الصلاحيات أيضا، حيث أصبح لا يتمتع بتوقيع الجزاءات بنفسه.

إسترجاع مجلس المحاسبة لصلاحياته القضائية : في ظل الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 1995/07/17، أصبح المجلس يتمتع باختصاصات قضائية شاملة. حيث يتمتع قضاة مجلس المحاسبة بقانون أساسي خاص بهم، حيث نظم الأمر السالف الذكر وفي المادة 23 منه مسارهم المهني إنطلاقا من مرحلة توظيفهم وتعيينهم، ثم تقييمهم وترقيتهم كما يحدد أيضا قواعد تأديبهم وتوقيع العقوبات ضدهم. "وبالمناسبة فإنه قد جاء في تقرير الاتحاد الأوروبي حول التعاون مع الجزائر في

آلية التكامل بين المدقق القانوني (محافظ الحسابات) والمدقق العمومي (الحكومي)

طبعته 2014، بأنه تم الإنطلاق في برنامج دعم مجلس المحاسبة يهدف إلى تحسين الحوكمة والتسيير. وبالمثل إنطلق برنامج دعم آخر لإثراء تدريجيا الإتصالات المؤسسية لدى مجلس المحاسبة والموجهة للجمهور، وهذا لتفعيل رقابة مالية الدولة والمؤسسات العمومية الأخرى.⁵

المفتشية العامة للمالية :

تعتبر جهاز رقابي من أجهزة وزارة المالية خاضعة مباشرة للسلطة المباشرة لوزير المالية، أنشئت بدورها في ظل الأحادية الحزبية. بموجب المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 1980/03/01، وفي ظل التعددية الحزبية حول المشرع الجزائري صلاحيات عديدة في مجال الرقابة المالية وشمولها لعدة هيئات ومؤسسات متنوعة سواء كانت مؤسسات عمومية ذات طابع صناعي وتجاري أو أي هيئة عمومية أخرى تستفيد من إعانات الدولة أو الجماعات المحلية، وازدادت هذه الصلاحيات بموجب المراسيم التنفيذية الصادرة خلال سنة 2008.

أهم المخططات :

فترة غياب الرقابة المالية : قبل الحصول على الإستقلال، كان نظام الرقابة المالية المطبق في الجزائر يشكل إمتدادا للنظام الفرنسي، حيث كانت مختلف الهيئات العمومية تخضع لرقابة أجهزة الرقابة الفرنسية.

ميلاد المفتشية العامة للمالية كهيئة مركزية للرقابة المالية : أنشأت المفتشية سنة 1980 بموجب المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 1980/03/01 والذي حدد تنظيمها وسيرها وصلاحياتها، فتميزت هذه الحقبة بالمركزية الشديدة.

المفتشية العامة للمالية كهيئة مركزية للرقابة بمصالح خارجية : في ظل المرسومين التنفيذي رقم 92-32 و 92-33 في 1992/01/20 المتضمن تنظيم وتحديد صلاحيات المصالح الخارجية للمفتشية، حيث تنص المادة الثانية من المرسوم 92-33 على أن المصالح الخارجية للمفتشية العامة للمالية الموضوعة تحت تصرف رئيس المفتشية تتكون من مديريات جهوية، ويدير المديرية مديرا جهويا، "ووفقا لهذين النصين، تتكون المفتشية العامة للمالية من هياكل مركزية ومصالح خارجية يديرها تحت سلطة وزير المالية رئيس المفتشية العامة للمالية وتُساعده في ذلك مديرية دراسات"⁶ كما جاء المرسوم التنفيذي رقم 92-79 الذي يؤهل المفتشية العامة للمالية للتقويم الإقتصادي للمؤسسات العمومية الاقتصادية.

المفتشية العامة للمالية بصلاحيات واسعة : بسبب التوجهات الجديدة للسياسة الاقتصادية الجزائرية خلال سنة 2008 أدى إلى توسع دور المفتشية، فأصبحت تمتلك إجراءات ونماذج محددة بدقة تضبط طرق وأساليب سيرها كما يمكن لها القيام بعمليات الرقابة خارج البرنامج بطلب من السلطات أو إذا تعلق الأمر بقضايا مستعجلة أو تسخير من القضاء، وتمثل أساسا في النصوص الآتية :

- المرسوم التنفيذي رقم 08-272 مؤرخ في 2008/09/06 (الجريدة الرسمية عدد 50 مؤرخة في 2008/09/07، الصفحة 08) والذي يُحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية.
- المرسوم التنفيذي رقم 08-273 المؤرخ في 2008/09/06 (الجريدة الرسمية عدد 50 مؤرخة في 2008/09/07، الصفحة 13) والذي يتضمن تنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية.
- المرسوم التنفيذي رقم 08-274 المؤرخ في 2008/09/06 (الجريدة الرسمية عدد 50 مؤرخة في 2008/09/07، الصفحة 16) والذي يُحدد تنظيم المفتشيات الجهوية للمفتشية العامة للمالية.

محافظة الحسابات :

آلية التكامل بين المدقق القانوني (محافظ الحسابات) والمدقق العمومي (الحكومي)

مورست مهنة محافظة الحسابات في الجزائر منذ الاستقلال في الشركات التابعة للقانون الخاص وكان ذلك بمقتضى النصوص القانونية الفرنسية التي توصل العمل بها إلى غاية تاريخ إنشاء القانون التجاري، أما مراقبة الشركات الوطنية فقد كرس قانونا بمقتضى الأمر رقم 69-107 الصادر في 1969/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 بحيث نصت المادة 39 منه بأن الوزير المكلف بالمالية والتخطيط يقوم بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي والتجاري، كما تتميز هذه المهنة أي التدقيق القانوني بأكثر إستقلالية من الأجهزة الرقابية الأخرى، وازدادت الاستقلالية مع التعددية الحزبية. أي في سنة 1988 مع صدور القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 والذي أفرز بدوره القانون 91-08 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وأتبعه المرسوم التنفيذي 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 الذي يُحدد مجلس النقابة الوطنية للمهنة الثلاث.

أهم المخططات :

فترة غياب التدقيق القانوني الجزائري : قبل الحصول على الإستقلال، كان نظام التدقيق القانوني المطبق في الجزائر يشكل إمتدادا للنظام الفرنسي، حيث كانت مختلف الهيئات العمومية تخضع لرقابة أجهزة الرقابة الفرنسية.

ميلاد مهنة التدقيق القانوني في الجزائر في ظل الأحادية الحزبية : إن تاريخ إنشاء القانون التجاري بتر العلاقة تماما مع فرنسا، إذ أُبعد التدقيق القانوني الفرنسي في الجزائر وظهر بذلك الأمر رقم 69-107 الصادر في 1969/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 بحيث نصت المادة 39 منه بأن الوزير المكلف بالمالية والتخطيط يقوم بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

مهنة التدقيق القانوني في الجزائر في ظل التعددية الحزبية : مع التعددية الحزبية. أي في سنة 1988 حيث تم صدور القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 والذي أفرز بدوره القانون 91-08 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وأتبعه المرسوم التنفيذي 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 الذي يُحدد مجلس النقابة الوطنية للمهنة الثلاث.

مهنة التدقيق القانوني في الجزائر في ظل المعايير الدولية : لقد أجمع معظم الباحثين والمهنيين في نتائج أبحاثهم ومداخلاتهم ومقالاتهم، بأن هناك توجه نحو تبني المعايير الدولية للتدقيق ISA تماما مثل ما حصل مع المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS فمنذ أن بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي، تلاه مباشرة إصدار كتلة هامة من النصوص القانونية المنظمة للمهنة، وتمثل أساسا فيما يلي :

- قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 2011/01/27 والذي يُحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 2011/01/27 والذي يُحدد شروط وكيفية الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27 والمتعلق بتعيين محافظي الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 2011/02/16 والذي يُحدد كيفية ممارسة مهام التفويض المشترك لمحافظي الحسابات.

آلية التكامل بين المدقق القانوني (محافظ الحسابات) والمدقق العمومي (الحكومي)

- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26/05/2011 والذي يُحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، وأشكال وآجال إرسالها.
 - القرار رقم 30 المؤرخ في 24/06/2013 والذي يُحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
 - القرار المؤرخ في 12/01/2014 والذي يُحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات
 - المقرر رقم 02 المؤرخ في 04/02/2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 210 505 560 580
 - المقرر رقم 150 المؤرخ في 11/10/2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 300 500 510 700
 - المقرر رقم 23 المؤرخ في 15/03/2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 520 570 610 620
- جدول مقارنة بين الوظائف الثلاث:⁷

المميزات	المفتشية العامة للمالية IGF	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC	مجلس المحاسبة CC
سلمية، تخضع لسلطة	وزير المالية	وزير المالية	رئيس الجمهورية
هيئة رقابية عمومية، تتمتع بالشخصية المعنوية	مهنية، تتمتع بالشخصية المعنوية	رقابية عمومية، تتمتع بالشخصية المعنوية	رقابية عمومية، تتمتع بالشخصية المعنوية
التسمية	مفتش مالي	محافظ الحسابات	قاضي الحسابات
الجهة التي تُكلفه بالرقابة القانونية	قسم تنظيم أشغال المراقبة (من خلال تشكيل الفرق التفتيشية)	في أغلب الأحيان من طرف الجمعية العامة للمساهمين أو مجلس الإدارة، وقد يكون التعيين مباشرة من طرف وزير المالية أو بالإشتراك مع وزير آخر حسب القطاع.	الغرفة المختصة بمراقبة قطاع أو أكثر.
تأدية اليمين	مخلف ومزود ببطاقة وظيفية	مخلف ومزود ببطاقة مهنية	مخلف ومزود ببطاقة وظيفية
ميدان التطبيق	مؤسسية، ذات طابع عمومي	مؤسسية، شركات ذات طابع عمومي وخاص. وعموما كل هيئة	مؤسسية، ذات طابع عمومي
المهمة العامة	الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات الإقليمية وكل هيئة تخضع لقواعد القانون المدني والتجاري والإداري وكذلك لقواعد المحاسبة العمومية والمالية. وقد تكون أحيانا رقابة متزامنة مع التنفيذ.	رقابة دائمة تُغطي مدة التعيين الشرعية وتخضع لكل قواعد القانون ذات العلاقة.	الرقابة اللاحقة لمالية الدولة والجماعات الإقليمية وكل هيئة تخضع لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية.
الهدف الأساسي	التأكد من صحة المحاسبة وسلامتها وانتظامها ومن السير المنتظم للمراقبة الداخلية	إبداء رأي (حكم) حول شرعية وصدق الحسابات	تحديد المسؤولية المالية للمتقاضين.
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب إحترامه تماما	يجب إحترامه تماما	يجب إحترامه تماما
الأتعاب	راتب	مُحددة من الجهة التي عينته	راتب
السر المهني	وجوب الحفاظ عليه	وجوب الحفاظ عليه	وجوب الحفاظ عليه
إرسال التقارير	السلطة السلمية أو سلطة الوصاية.	الجمعية العامة للمساهمين (عادية أو غير عادية). مجلس الإدارة. الوزارة.	رئيس الغرفة المختصة
المسؤولية	محددة في عقد التوظيف	مدنية، جنائية، تأديبية	محددة في عقد التوظيف

أهمية وأهداف التدقيق القانوني والحكومي :

الأهداف العامة للتدقيق القانوني والحكومي :

آلية التكامل بين المدقق القانوني (محافظ الحسابات) والمدقق العمومي (الحكومي)

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحقيقها، و يختلف الهدف حسب طبيعة المهمة فإذا كان المدقق قانوني (محافظ حسابات) فإن هدفه أساسا هو المصادقة على شرعية و صدق الحسابات أي يُعطي رأيا كما يدقق في معلومات مجلس الإدارة وإذا كان المدقق حكومي (عمومي) فهدفه هو إعلام الهيئة التابع لها أي الجهة التي كلفته (المفتشية العامة للمالية أو مجلس المحاسبة) وتنويرها عموما بمدى تطبيق التشريع المالي والمحاسبي ومراجعة صحة الحسابات وانتظامها وصدقها ومطابقة الإنجازات للوثائق التقديرية، شروط استعمال الإعتمادات المالية وكيفية سير الرقابة الداخلية وعموما المدقق الحكومي يُطلع السلطات السلمية بالنقص والتجاوزات التي سجلها أثناء رقابته.

الأهداف الخاصة للتدقيق القانوني والحكومي :

أ) التدقيق و كشف الغش : على المدقق أن يتحقق بانتظام على صدق الحسابات ، فلا يجب أن ينظر إلى كشف الغش كهدف و لكن كنتيجة وهناك نوعان من الغش :

♣ الاختلاسات لأغراض شخصية :السبب عادة هو ضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ، و هذا من مهام المديرية من أدلة الاختلاس الاعتناء الفارط للمحاسب بعمله ، التغيير المتكرر لبعض الكتابات المحاسبية La cavalerie ، غياب بعض التسجيلات ،حسابات ذات حركة كبيرة جدا أو قليلة جدا ،تكاليف ذات قيمة غير عادية ،حسابات ذات تعريف غامض ...

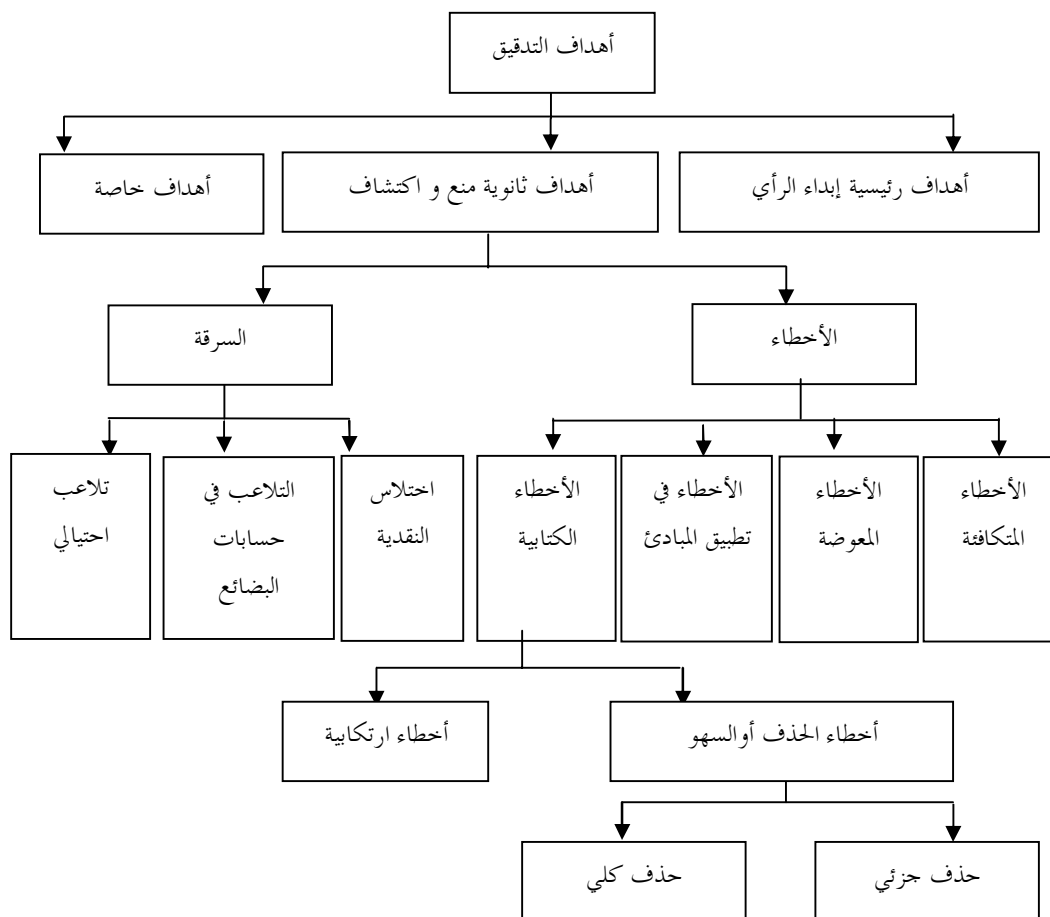
♣ المخالفات التي قد تقوم بها المديرية : تظهر عادة في صور بيانات مزيفة بإعطاء صورة غير حقيقية للوضعية المالية ،لا يلزم المدقق بكشف الغش إلا حينها و هو يقوم بعمله الجاد كان من الضروري أن يكتشف، فلا يمكن إذا أن يكون مسؤولا عن عدم كشف عملية غش هامة نسجت بطريقة ذكية بحيث لا يمكن كشفها إلا عن طريق فحص مميز يقام به خصيصا لذلك.

ب) التدقيق وتحسين التسيير : تظهر نتيجة التدقيق عموما في تحسين إجراءات المؤسسة و ذلك بعد تسجيل العيوب والنقص في التنظيم و الإجراءات داخل المؤسسة ثم نقلها إلى المديرية، يترتب عن تدخل المدقق عادة نتائج ايجابية و لا يمكن للمدقق قانوني كان أو حكومي إهمال ظروف التسيير المؤسسة و التي لها تأثير على إنتظام و صدق الحسابات، و من المفيد أن يبرز للمسؤولين الميادين التي تحتاج إلى تحسين و هو غير مطالب برفض الإجابة عن الأسئلة المطروحة المتعلقة بالانتظام و الترجمة الصادقة لحسابات عملية معينة، أما بخصوص محافظ الحسابات فهو يقوم برقابة دائمة ليست تعدية فقط وبوجهة نظر قمعية، بل يجب أن تكون ذات طابع وقائي و بفائدة.

آلية التكامل بين المدقق القانوني (محافظ الحسابات) والمدقق العمومي (الحكومي)

ويمكن حصر الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي:

الشكل رقم : (1-1) الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات⁸



بعد التطور الذي حصل في بيئة الأعمال و الإنفتاح الاقتصادي الدولي و اثر العولمة على اقتصاديات الدولة فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم من اكتشاف الأخطاء و الغش وغيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف الحديثة التي تتلائم وبيئة الأعمال الحالية حيث أصبحت أهداف التدقيق على النحو التالي:

1. مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و التعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المؤسسة.
2. تقييم النتائج التي تم التوصل اليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.
3. العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الانتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات المؤسسة.
4. تحقيق اكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع»⁹

أهمية إلزامية التنسيق بين المدقق القانوني والمدقق العمومي :

إن تعقد بيئة الأعمال اليوم، يستدعى اليوم تضافر جهود المدققين معا (القانوني والعمومي) خصوصا أن ما يجمعهم هدف موحد تقريبا، فإنشاء علاقات عمل قوية تتمحور حول التفاهم وتبادل الأفكار والخبرات فهناك عدة أوجه للتنسيق بين المدقق القانوني والمدقق العمومي أهمها :

آلية التكامل بين المدقق القانوني (محافظ الحسابات) والمدقق العمومي (الحكومي)

- 1] قد يستفيد المدقق العمومي من بعض الإجراءات المتعارف عليها كقيام المدقق القانوني بإرسال التأييدات إلى الأطراف ذات العلاقة (موردين، زبائن، بنوك،....)، أو ربما يستفيد المدقق القانوني من تركيز فريق التدقيق العمومي (IGF ou Cour des Comptes) على فحص تدقيق كيفية إبرام الصفقات. وفي المقابل قد يستفيد المدقق العمومي هو الآخر من تركيز المدقق القانوني مثلاً عند فحصه وتدقيقه للتحويلات المالية وهكذا.
- 2] إمكانية تشكيل لجان مشتركة بين الطرفين إذا ما تزامن وجودها في المؤسسة معاً، وقد تُساعد كلاهما أو أحدهما في تحديد حجم العينة ونطاق التدخل بشكل عام.
- 3] يُمكن لكلاهما الاعتماد على نتائج فحص الآخر بتبادل التقارير.

وبما أن هناك هدف رئيسي مشترك يكمن في التحقق من مدى صدق وإنتظام الحسابات (القوائم المالية) وعليه فإن إعداد إستراتيجية تعاون بين المدقق القانوني والمدقق العمومي ضرورة مُلحة لتعزيز العمل الجماعي وترقيته وفي هذا الصدد يتطلب دعم العلاقة التكاملية لكل الفاعلين الخارجيين، ونشير بأنه على الرغم من وجود بعض النصوص ذات الصلة لاسيما المواد 32 و 33 من المرسوم التنفيذي رقم 96-136 و المؤرخ في 15/04/1996 والمتضمن قانون أخلاقيات المهنة والتي تنص على إمكانية الاستفادة من أعمال مدققين آخرين يتعاون معهم، غير أن المسؤولية تبقى على عاتق محافظ الحسابات (المدقق الأساسي)؛ كما أن تفسير النص بقي مقتصر على المدقق القانوني السابق ولم يشير أبداً إلى المدقق العمومي. أيضاً المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 استخدام عمل المدققين الداخليين والذي يُحدد امكانية وامتداد استخدام أعمال المدققين الداخليين فقط دون المدققين الخارجيين منهم. ولذا نرى اليوم ضرورة إصدار نصوص محلية تتماشى مع معايير التدقيق الدولية لتوثيق إلزامية التنسيق خصوصاً إذا تزامن وجود المدقق العمومي مع المدقق القانوني خصوصاً في ظل إعداد معايير التدقيق الجزائرية NAA ، ونتوقع في هذا الصدد إصدار معيار جزائري في المستقبل القريب NAA 600 حول الاستفادة من عمل مدقق آخر هذا التعاون أو التنسيق يكتسي أهمية بالغة، فهو دعم إضافي لخلاصات التقارير المعدة من طرف المدققين الخارجيين (قانوني و/أو عمومي) وبالتالي فهو يخدم عدة أطراف أهمها:

♣ إدارة المؤسسة : تكتسي خلاصات تقارير التدقيق أهمية بالغة لإدارة المشروع حيث تسمح بتدعيم اتخاذ القرارات من طرف مجلس الإدارة في الوقت المناسب وهذا بعد دراسة الأسباب التي حالت دون الوصول الى الأهداف المرسومة من طرف المؤسسة.

♣ المساهمين.

♣ المؤسسات المالية والتجارية والصناعية.

♣ المستثمرين.

♣ نقابة العمال.

♣ إدارات مختلفة : باعتبار التخطيط ، الرقابة والاعلام وتوقيع الجزاء عناصر أساسية من إختصاص الهيئات الرسمية أهمها (إدارة الضرائب، الهيئة الوطنية للوقاية من الفساد ومكافحته، الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي، الصندوق الوطني للبطالة الناجمة عن سوء الاحوال الجوية، الصندوق الوطني للتقاعد، العدالة، مفتشية العمل، مديرية التجارة).

خلاصة :

آلية التكامل بين المدقق القانوني (محافظ الحسابات) والمدقق العمومي (الحكومي)

بناء على ما سبق ذكره، فإن إمكانية التنسيق كبيرة جدا بين المدقق القانوني (محافظ الحسابات) والمدقق العمومي تماما مثل الاستفادة من عمل المدقق الداخلي و/أو من أعمال خبير معين خصوصا أن أوجه التشابه متعددة وبامتياز، مما يجعل آليات التنسيق والعمل الجماعي المقنن ممكنا. وفي كل الأحوال فالتفاعل قد يبرز عناصر ونقائص في جوانب معينة كانت مُغفية أو ربما غامضة لدى أحد الأطراف. وفي خضم التكامل والتعاون ستطفو نقاطا أخرى يُثري بلاشك بها المدقق (قانوني و/أو عمومي) المخرجات والمتمثلة غالبا في التقارير المالية.

الإحالات :

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01 الصادر في 2010/06/29، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ

الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، المادة 22، ص: 07.

² رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2015 ، عمان، الأردن، ص : 41.

³ أمجوج نوار، مجلس المحاسبة: نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الادارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، فرع المؤسسات السياسية والادارية، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2006/2007، ص : 13 .

² أمجوج نوار، مجلس المحاسبة: نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الادارية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في القانون العام، فرع المؤسسات السياسية والادارية، كلية الحقوق، جامعة منتوري، قسنطينة، السنة الجامعية 2006/2007، ص : 17 .

⁵ L'auditeur, revue périodique N°5, "les 5ème assises du commissariat aux comptes à Béjaia : LE COMMISSAIRE AUX COMPTES : UN AUDITEUR A PART ENTIERE", Conseil National de la Chambre Nationale des Commissaires aux comptes, 08 et 09 mai 2016, page 9.

⁶ هشام سلوقي، رقابة المفتشية العامة للمالية على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، مذكرة تربص بالمديرية الجهوية للمفتشية العامة للمالية (قسنطينة)، المدرسة الوطنية للإدارة، السنة الدراسية 2005/2006، ص : 13.

⁷ من إعداد الباحث.

⁸ غسان فلاح المطارنة، «تدقيق الحسابات المعاصر»، الطبعة الأولى، عمان - الأردن: دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، 2006، ص: 18.

⁹ غسان فلاح المطارنة، «تدقيق الحسابات المعاصر»، الطبعة الأولى، عمان - الأردن: دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، 2006، ص: 18-19.