وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

عنوان المذكرة:

# المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة ودورها في تحسين الرقابة المالية العليا

## (دراسة تطبيقية على مجلس المحاسبة الجزائري)

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص اقتصاد ومالية دولية

من إعداد الطالب:

سني إسماعيل

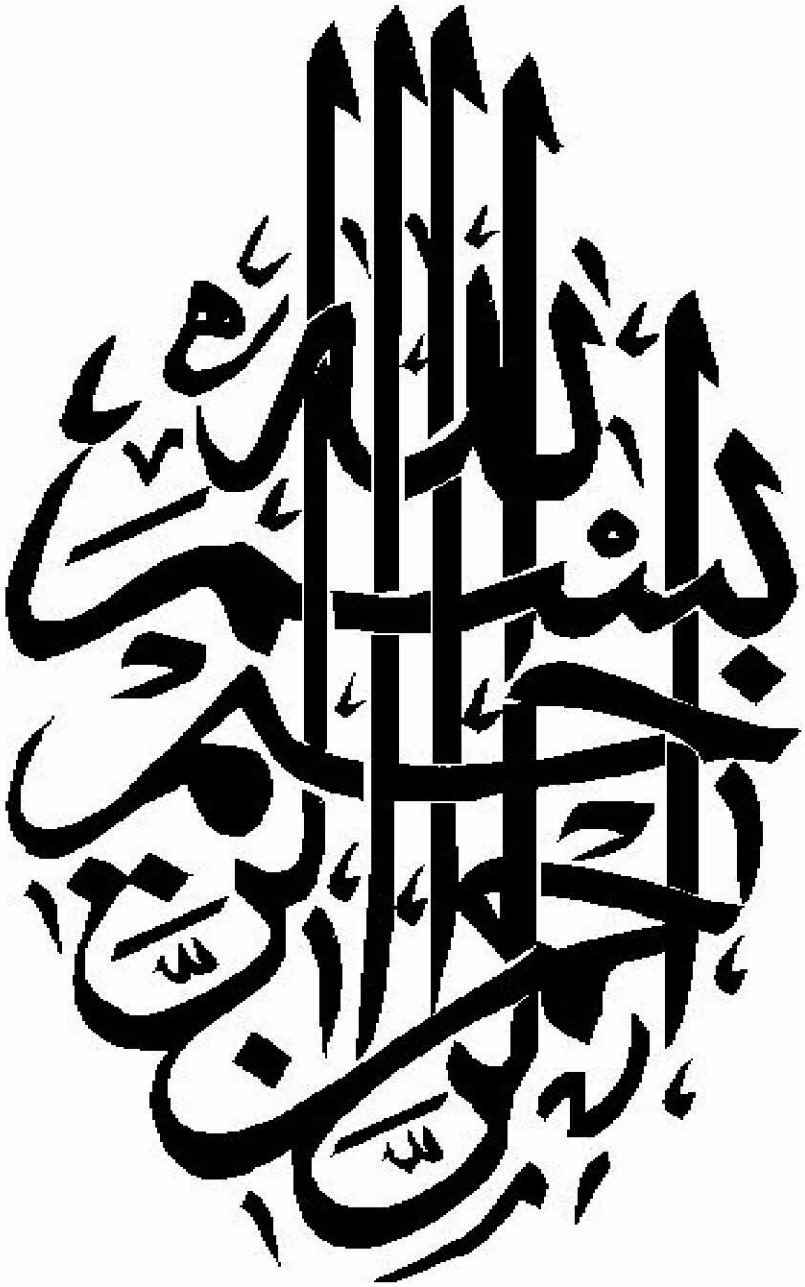
تحت إشراف الأستاذ:

الدكتور ناصر مرا د

أعضاء لجنة المناقشة:

- الأستاذ: رميدي عبد الوهاب ( أ.محاضر قسم" أ"جامعة المدية ) رئيساً
- الأستاذ: ناصر مراد ( أ. التعليم العالي جامعة البليدة ) مشرفاً ومقرراً
- الأستاذ: سعداوي موسى ( أ. محاضر قسم" أ"جامعة المدية ) عضوا ممتحناً
- الأستاذ: خليل عبد القادر ( أ. محاضر قسم" أ"جامعة المدية ) عضوا ممتحناً

السنة الجامعية 2013- 2014



# الإهداء

إلى الوالدين الكريمين، أبي العزيز وأمي الحنون.

إلى زوجتي الغالية أم إسحاق، وإلى قرة عيني إسحاق.

إلى إخوتي بلال الجيلالي وسليم.

إلى أخواتي وأزواجهن.

إلى أنيس وإياد.

إلى كل الأهل والأصدقاء.

إلى بلدي الجزائر.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

# شكر و عرفان

الحمدُ لله رب العالمين

حمداً بليغاً يوافي نعمه، الذي وفقني للإتمام هذا العمل وأسألهُ

المزيد من فضله وكرمه.

ومن باب الاعتراف بالفضل.

أتقدم بجزيل شكري وخالص تقديري إلى الأستاذ الدكتور ناصر

مراد الذي قبل الإشراف علي في هذا البحث.

كما أتقدم بشكري وعظيم امتناني

إلى أسرة جامعة المدية أساتذة وعمال.

وإلى جميع موظفي مجلس المحاسبة.

وإلى كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إنجاح هذا البحث.

الطالب: سني إسماعيل

# ملخص الدراسة

يعتبر المال العام الركن الأساسي في بناء أي دولة، فبوجوده تستطيع هاته الأخيرة الاحتفاظ بسيادتها وحريتها وللمحافظة على هذه السيادة والتمتع بالاستقرار، وجب عليها حمايته من كل أشكال الفساد وسوء التسيير ، ولا يتم ذلك إلى بوجود نظام فعال للرقابة المالية؛ وتعد الرقابة المالية العليا إحدى أهم الآليات التي تعتمد عليها الدول الديمقراطية في حماية المال العام، فهي تضفي جو من الشفافية والنزاهة على تسيير الأموال العامة، كما تتميز بأثرها الكبير في الرفع من قدرة الجهات الحكومية في تسيير الأموال العامة، بما ينعكس ذلك بالإيجاب على الاقتصاد الوطني من جهة، ويحد من مظاهر الفساد في القطاع العام من جهة أخرى.

ركزنا في هاته الدراسة على الدور الذي تلعبه المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنتوساي) في تحسين الرقابة المالية العليا، من خلال وضعها لأسس ومعايير تساعد كلا من المشرعين والمسؤولين في جميع البلدان على تأسيس رقابة مالية عليا فعالة؛ ونظراً لأهمية الدور الذي يقوم به مجلس المحاسبة الجزائري في حماية المال العام، ونظراً لحداثة نشأته وقصر تجربته، فهو بحاجته إلى قواعد وضوابط متينة لقيامه بالمهام الموكلة له على أحسن صورة، لهذا قمنا ببحث مدى توفر مجلس المحاسبة على المعايير والأسس التي جاءات بها منظمة الإنتوساي، من أجل الوقوف على النقائص الموجودة واقتراح الحلول المناسبة، وتضم هاته الدراسة ثلاثة فصول موزعة كما يلي:

الفصل الأول بعنوان الرقابة المالية العليا، وفيه تطرقنا لتعريف هاته الأخيرة وللأجهزة التي تقوم بها ودورها في المحافظة علي المال العام، والمتطلبات الأساسية لقيامها؛ والفصل الثاني بعنوان المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنتوساي)، وفيه تناولنا أهم المعايير التي جاءت بها المنظمة وأهمية العمل بها، وركزنا فيه على إعلان ليما المتعلق بمعايير مبادئ تأسيس أجهزة الرقابة المالية ؛ والفصل الثالث بعنوان واقع الرقابة المالية العليا بالجزائر في ظل معايير الإنتوساي، وفيه تطرقنا بالتفصيل إلى أسس قيام الرقابة المالية العليا في الجزائر من خلال التطرق إلى نشأة مجلس المحاسبة وتنظيمه الإداري،وعرض أهم النشاطات الرقابية التي يقوم بها، والإجراءات المتبعة في ذلك، والعقوبات المترتبة عنها، وفي الأخير تطرقنا إلى مدى توفر المجلس على المعايير والأسس التي جاءت بها (الإنتوساي).

# الفهارس

# فهرس المحتويات

الموضوع الصفحة

ملخص الدراسة ..... I

فهرس المحتويات..... II

فهرس الجداول ..... VI

فهرس الأشكال ..... VII

فهرس الملاحق..... VIII

مقدمة عامة..... أ-ز

## الفصل الأول:

## الرقابة المالية العليا ودورها في المحافظة على المال العام

تمهيد..... 02

المبحث الأول: ماهية الرقابة المالية..... 03

المطلب الأول: مفهوم الرقابة المالية..... 03

المطلب الثاني: أنواع الرقابة المالية..... 09

المبحث الثاني: الرقابة المالية العليا..... 16

المطلب الأول: مفهوم الرقابة المالية العليا..... 16

المطلب الثاني: الأجهزة العليا للرقابة المالية..... 24

المبحث الثالث: دور ومتطلبات الرقابة المالية العليا الفعالة..... 34

المطلب الأول: دور الرقابة المالية العليا في الحفاظ على المال العام..... 34

المطلب الثاني: متطلبات الرقابة المالية العليا الفعالة..... 45

خلاصة الفصل:..... 50

## الفصل الثاني :
## المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة
## (الإنتوساي).


تمهيد:.....53

المبحث الأول: ماهية الإنتوساي.....54

المطلب الأول: نشأة وتطور الإنتوساي.....54

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الإنتوساي.....59

المبحث الثاني : الإنتوساي ملتقى لتبادل الخبرات. .....69

المطلب الأول: أهم مؤتمرات (الإنتوساي).....69

المطلب الثاني: مجموعات العمل الإقليمية التابعة للانتوساي.....77

المطلب الثالث: اللجان الخاصة للإنتوساي.....81

المبحث الثالث: معايير (الإنتوساي) للرقابة المالية.....89

المطلب الأول: معايير مبادئ تأسيس أجهزة الرقابة المالية.....90

المطلب الثاني: معايير متطلبات تفعيل الأجهزة العليا للرقابة.....97

المطلب الثالث: معايير المبادئ الأساسية للرقابة المالية.....104

خلاصة الفصل:.....115


## الفصل الثالث:
## واقع الرقابة المالية العليا بالجزائر في ظل معايير (الإنتوساي).


تمهيد:.....117

المبحث الأول:ماهية الرقابة المالية العليا في جزائر.....118

المطلب الأول: نشأة وتطور مجلس المحاسبة.....118

**المطلب الثاني**: التنظيم الإداري لمجلس المحاسبة.....123

**المطلب الثالث**: مجالات تدخل مجلس المحاسبة.....131

**المطلب الرابع**: أعوان الرقابة في مجلس المحاسبة.....133

**المبحث الثاني**: رقابة مجلس المحاسبة إجراءات ونتائج.....137

**المطلب الأول**: أنواع الرقابة التي ينفذها مجلس المحاسبة.....137

**المطلب الثاني**: نتائج رقابة مجلس المحاسبة وطرق الطعن في قراراته.....152

**المبحث الثالث** : دراسة ميدانية حول تطبيق مجلس المحاسبة لمعايير (الإنتوساي).....156

**المطلب الأول**: أسلوب جمع وتحليل المعلومات.....157

**المطلب الثاني**: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات.....162

**خلاصة الفصل**.....178

**خاتمة عامة**.....179

**قائمة المراجع**.....186

الملاحق.....193

# فهرس الجداول


| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| (1-1) | تاريخ إنشاء أجهزة للرقابة المالية في بعض الدول الأجنبية والعربية | 20 |
| (2-1) | تسمية أجهزة الرقابة المالية العليا لبعض الدول | 26 |
| (3-1) | الرقابة البيئة لمجموعة من أجهزة الرقابة المالية | 44 |
| (4-2) | مؤتمرات الإنتوساي حسب الترتيب الزمني | 76 |
| (5-3) | اختصاص الغرف الإقليمية لمجلس المحاسبة | 124 |
| (6-3) | اختصاص الغرف الوطنية لمجلس المحاسبة | 126 |
| (7-3) | تصنيف قضاة مجلس المحاسبة | 133 |
| (8-3) | توزيع قضاة مجلس المحاسبة بحسب الرتب | 135 |
| (9-3) | درجات مقياس ليكرت | 158 |
| (10-3) | معاملات الارتباط لمجال مبادئ التأسيس | 159 |
| (11-3) | معاملات الإرتباط لمجال المتطلبات الأساسية لتفعيل أجهزة الرقابة | 160 |
| (12-3) | معاملات الإرتباط لمجال المبادئ الأساسية في الرقابة المالية العليا | 160 |
| (13-3) | نتائج إختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة | 161 |
| (14-3) | توزيع أفراد العينة بحسب الجنس | 162 |
| (15-3) | توزيع أفراد العينة بحسب العمر | 163 |
| (16-3) | توزيع أفراد العينة بحسب المستوى العلمي | 164 |
| (17-3) | توزيع أفراد العينة بحسب الخبرة المهنية | 165 |
| (18-3) | توزيع أفراد العينة بحسب الوظيفة | 166 |
| (19-3) | اختبار كوبجروف – سمرنوف | 167 |
| (20-3) | تكرارات والنسب المئوية وقيم إختبار الإشارة للمجال الأول | 169 |
| (21-3) | تكرارات والنسب المئوية وقيم إختبار الإشارة للمجال الثاني | 172 |
| (22-3) | تكرارات والنسب المئوية وقيم إختبار الإشارة للمجال الثالث | 175 |

# فهرس الأشكال

(1-1) عناصر رقابة الأداء.....30
(2-1) العلاقة بين عناصر رقابة الأداء.....31
(2-3) شعار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.....59
(2-4) الهيكل التنظيمي للإنتوساي.....60
(2-5) توزيع أهداف الإنتوساي على أجهزتها.....67
(2-6) استخدام أجهزة الرقابة لمعايير "الإنتوساي" .....96
(3-7) تنظيم غرف مجلس المحاسبة..... 125
(3-8) الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة.....130
(3-9) خطوات تنفيذ مراجعة حسابات المحاسبين العموميين.....144
(3-10) إجراءات تنفيذ رقابة نوعية التسيير.....147
(3-11) إجراءات رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.....151
(3-12) توزيع افراد العينة بحسب الجنس.....163
(3-13) توزيع افراد العينة بحسب العمر.....164
(3-14) توزيع أفراد العينة بحسب المستوى العلمي.....165
(3-15) توزيع أفراد العينة بحسب الخبرة المهنية.....166
(3-16) توزيع أفراد العينة بحسب الوظيفة.....167

# فهرس الملاحق


| رقم الملحق | الموضوع | الصفحة |
|---|---|---|
| (01) | قائمة الدول الاعضاء في الانتوساي **2013** | **193** |
| (02) | الهيكل التنظيمي للانتوساي **2010** | **195** |
| (03) | قائمة المحكمين | **196** |
| (04) | الاستبيان | **197** |

# مقدمة عامة

## أولاً – مدخل للموضوع:

يعتبر المال العام الركن الأساسي في بناء أي دولة، فبوجوده تستطيع هاته الأخيرة الاحتفاظ بسيادتها وحريتها وللمحافظة على هذه السيادة والتمتع بالاستقرار، وجب عليها حمايته من كل أشكال الفساد وسوء التسيير، ولا يتم ذلك إلا بوجود نظام فعال للرقابة المالية؛ وتعتبر الرقابة المالية العليا على المال العام إحدى أهم سمات الدول الديمقراطية المؤمنة بالمشاركة و الشفافية والمساءلة والنزاهة في تسيير الأموال العمومية، وتعتبر كذلك أحد مقومات الحكم الراشد.

ولقد شهد نظام الرقابة المالية في مختلف بلدان العالم تطورات هامة خاصة في منتصف القرن العشرين، فقد أسست معظم بلدان العالم أجهزة عليا للرقابة المالية وأعطتها الصلاحيات اللازمة لممارسة مهامها الرقابية، وأضحى الاهتمام بتطوير وتحسين إجراءات الرقابة المالية العليا أحد انشغالات الرأي العام والمنظمات الدولية والخبراء في شتى أنحاء المعمورة، بحكم المكانة الإستراتيجية التي تحتلها الوظيفة الرقابية في ترشيد استعمال المال العام والمحافظة عليه.

والمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الإنتوساي من بين أهم الهيئات الدولية التي تعنى بالرقابة المالية في العالم، وهي تضم حاليا أكثر من 192 جهاز للرقابة المالية العليا في مختلف بلدان العالم، وفي هذا المجال قدمت هاته الاخيرة مجموعة كبيرة من المعايير، الهدف منها هو تحسين أداء أجهزة الرقابة المالية العليا في المحافظة على المال العام.

ونظراً لأهمية الدور الذي يقوم به مجلس المحاسبة الجزائري في حماية المال العام، باعتباره الجهاز الأعلى للرقابة المالية في الجزائر، وهو يسعى دوما إلى الرفع من أداءه، من أجل ضمان حسن استعمال المال العام الذي يعتبر أساسيا لعملية التنمية في البلاد ومن الواجب المحافظة عليه.

**ثانياً – إشكالية الدراسة:**

سنحاول من خلال هذه الدراسة معالجة الإشكالية التالية:

**إلى أي مدى ساهم ظهور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنتوساي) في تحسين الرقابة المالية العليا ؟ وما مدى استفادة مجلس المحاسبة الجزائري من أسس ومعايير الإنتوساي للرقابة المالية؟**

وتتفرع هذه الإشكالية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما المقصود بالرقابة المالية العليا وما أهميتها في الحفاظ على المال العام؟
2. ما طبيعة منظمة الإنتوساي ؟ وما هي الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها؟
3. ما هي أهم الأسس والمعايير التي جاءت بها منظمة الإنتوساي وما فائدة العمل بها؟
4. ما مدى توفر مجلس المحاسبة على الأسس والمعايير التي جاءت بها الإنتوساي؟

**ثالثاً – فرضيات الدراسة:**

وللإجابة على الأسئلة المطروحة نضع الفرضيات التالية:

1. الرقابة المالية العليا رقابة تختلف عن الرقابات المالية الأخرى وتتميز بفاعليتها الكبيرة في المحافظة على المال العام؛
2. منظمة الإنتوساي منظمة غير حكومية تسعى إلى تحسين أداء أجهزة الرقابة المالية للبلدان الأعضاء، تساهم في النهوض بالرقابة المالية العليا من خلال توحيد المفاهيم؛
3. لا تتوفر معايير مبادئ تأسيس الاجهزة العليا للرقابة المالية التي جاءت بها الإنتوساي في تأسيس مجلس المحاسبة.

4. لا تتوفر معايير المتطلبات الأساسية لتفعيل أجهزة الرقابة المالية العليا للإنتوساي في مجلس المحاسبة.

5. لا تتوفر المبادئ الأساسية للرقابة المالية العليا في رقابة مجلس المحاسبة.

**رابعاً – أهمية الدراسة:**

تبرز أهمية الدراسة في تطرقها لأهمية الدور الذي تلعبه الرقابة المالية العليا في المحافظة على المال العام، والمتطلبات الواجب توفرها لقيام رقابة مالية فعالة وهذا تزامننا مع إعلان الإنتوساي الانطلاق في إعداد معايير حول فوائد أجهزة الرقابة المالية والتي من المنتظر أن تناقشها في مؤتمر بكين 2013؛ كما خصصنا حيز كبير من البحث لتعريف بمنظمة الإنتوساي واهم المعايير والأعمال التي قامت بها في سبيل تطوير الرقابة المالية العليا؛ كما تتطرق الدراسة إلى واقع الرقابة المالية العليا في الجزائر في ظل معايير الإنتوساي ويمكن أن نعتبرها أول دراسة تركز على هاته النقطة.

**خامساً – أهداف الدراسة:**

سنحول من خلال بحثنا هذا بلوغ جملة من الأهداف التي تتركز أساسا في النقاط التالية:

1. التعريف بالرقابة المالية العليا والأجهزة التي تقوم بها، وتبيان أهميتها في الحفاظ على المال العام.
2. استخلاص فكرة واضحة حول المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، وتحديد آليات عملها لتطوير وتحسين الإجراءات الرقابية.
3. استظهار أهم المعايير الرقابية المالية وتوضيح مدى أهميتها وإسهامها في الرفع من أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية.
4. إعطاء صورة واضحة عن واقع الرقابة المالية العليا في الجزائر، وتحديد مدى اعتماد مجلس المحاسبة على معايير منظمة الإنتوساي في أعماله و التحديات التي تعترض مجلس المحاسبة في تطبيق هاته المعايير.

**سادساً – مبررات اختيار الموضوع:**

تعود مبررات اختيارنا لهذا الموضوع لعدة أسباب نذكر منها:

1. نقص المعلومات حول معايير الرقابة المالية للانتوساي بسبب خصوصيتها واقتصارها على موظفي الأجهزة العليا للرقابة المالية، حتم علي نقلها إلى الوسط الجامعي قصد تعميم الاستفادة منها.
2. اطلاعنا السابق حول الموضوع كان من بين أهم المبررات لاختيارنا هذا الموضوع في محاولة منا للجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي.

**سابعاً – حدود الدراسة:**

من أجل إستفاء شروط البحث الموضوعي تطلب منا وضع حدود زمنية ومكانية للدراسة وهي كما يلي:

**البعد الزمني** : شملت هذه الدراسة بالنسبة للجزء المتعلق الإنتوساي الفترة الممتدة من تاريخ ظهورها إلى غاية نهاية 2012 أما بالنسبة لواقع الرقابة المالية في الجزائر فشملت الفترة الممتدة من تاريخ تأسيسه إلى غاية نهاية 2012.

**البعد المكاني**: تمت هاته الدراسة على مجلس المحاسبة الجزائري وشملت جميع الغرف الوطنية والغرفتين الإقليميتين للبليدة والجزائر.

**ثامناً – الدراسات السابقة:**

لإثراء البحث إطلعنا على بعض الدراسات السابقة والتي يمكن القول إنها أهم الدراسات السابقة التي تشترك معنا في جزء من البحث وهي كالتالي:

**الدراسة الأولى**: دراسة دكتوراه، بشرى محمد إسماعيل الصديق، سنة 2008، بعنوان: **الرقابة المالية العليا في الدول النامية بالتطبيق على الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية**، جامعة الجزائر؛توصلت فيها الباحثة إلى أن جهاز الرقابة في الجمهورية اليمنية يعاني كثيراً من المشاكل مما أثر سلباً على أداءه في القيام بدوره الرقابي، والتوصيات التي إقترحتها هي أن الاعتماد على توجهات الرقابة المالية الصادرة عن الإنتوساي من شأنه أن يساعده في التخلص من هاته المشاكل ويساهم في تحسين أداءه؛

**الدراسة الثانية**: دراسة دكتوراه، محمد رسول العموري،سنة 2003 ، بعنوان: **الرقابة المالية العليا**، كلية الحقوق جامعة دمشق ، سوريا؛ قام فيها الباحث بدراسة مقارنة بين مختلف النماذج المعروفة لأجهزة الرقابة المالية وتوصل في أخير الدراسة أن النموذج الرقابة ذو الطابع القضائي هو المناسب لبلده سوريا.

**تاسعاً – منهجية الدراسة:**

إعتمدنا في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال جمع المعلومات من الكتب والبحوث والمقالات من أجل التحديد الدقيق للمفاهيم ، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على طرح استبيان يضم مجموعة من الأسئلة واستفسارات على عينة من قضاة ومدققين في مجلس المحاسبة.

**عاشراً – صعوبات الدراسة:**

الصعوبات التي واجهتنا خلال بحثنا هذا تمثلت أساساً في نقص المراجع والدراسات السابقة حول الموضوع، كما وجدنا صعوبة في استخدام أدوات التحليل الإحصائي.

**حادي عشر: هيكل الدراسة:**

وفي محاولتنا للإجابة على الأسئلة المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات المقترحة تم التطرق في هذا البحث إلى ثلاث فصول، الفصل الأول بعنوان الرقابة المالية العليا ودورها في المحافظة علي المال العام، تناولنا فيه التعريف بالرقابة المالية العليا والأجهزة التي تقوم بها وتحديد الدور الذي تلعبه في المحافظة على المال العام؛ و الفصل الثاني بعنوان منظمة الإنتوساي، وفيه قمنا بالتعريف بالمنظمة وكل ما يتعلق بها من مبادئ وأهداف، وإلقاء الضوء على أهم إنجازاتها وآليات عملها وفي الأخير عرض أهم معاييرها وكذا أهمية العمل بها؛ والفصل الثالث بعنوان واقع الرقابة المالية العليا بالجزائر في ظل معايير الإنتوساي، تطرقنا فيه إلى نشأة مجلس المحاسبة وتنظيمه الإداري واهم أنواع الرقابة التي يقوم بها والإجراءات المتبعة، والعقوبات المترتبة عنها، وفي الأخير تحليل نتائج الاستبيان حول تطبيق معايير الإنتوساي في أعماله الرقابية.

# الفصل الأول:

# الرقابة المالية العليا

# ودورها في الحفاظ على

# المال العام

## تمهيد:

يجد الباحث في مفهوم الرقابة المالية أن هذه الوظيفة قديمة قدم الحضارات الانسانية، وأرتبط تطورها بتطور الفكر الاقتصادي والسياسي لدولة، وبالرغم من اختلاف المفكرين حول مفهومها، لكنهم يتفقون في شيء واحد وهو الغرض من وجودها.

ومع التطورات التي طرأت على مجالات تدخل الدولة وانعكاسات ذلك على المالية العامة، أصبحت إشكالية الحفاظ على المال العام تطرح نفسها أمام الحكومات مما ألزمها تطوير منظومتها الرقابية بشكل يمكنها من حماية المال العام، أخذت الرقابة في هاته الأخيرة عدة أشكال؛ لم تكتفي البرلمانات في معظم أنحاء العالم بالرقابة التي تقوم بها الحكومات على المال العام فاتجهت إلى تكليف أجهزة متخصصة تنوب عنها، مهمتها الأساسية الرقابة على المال العام، وتطورت هاته الأجهزة وتطورت معها أساليب الرقابة التي تمارسها، وأصبح يطلق على هذا النوع من الرقابة فيما بعد اسم " الرقابة المالية العليا".

يلعبُ هذا النوع من الرقابة دوراً كبير في الحفاظ علي المال العام، من خلال توفيرها للشفافية والمساءلة ومنه محاربة الفساد، وامتدا تأثيرها ليشمل عدة مجالات لم تكن تعرف أي شكل من أشكال الرقابة خصوصاً ما يتعلق بالتنمية المستدامة، يحتاج هذا النوع من الرقابة توفر مجموعة من الشروط لقيامها بالمهام المنوط بها على أكمل وجه، من أهمها استقلالية الجهاز الذي يمارس الرقابة.

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى كلٌ للأفكار السابقة من خلال التقسيم التالي:

المبحث الأول: ماهية الرقابة المالية.

المبحث الثاني: الرقابة المالية العليا.

المبحث الثالث: دور ومتطلبات الرقابة المالية الفعالة.

# المبحث الأول:
# ماهية الرقابة المالية.

وجدت الرقابة المالية مع وجود المجتمعات المنظمة، وقد عرفت تطورات مختلفة حسب التغيرات الحادثة في مجالات إنفاق المال العام والمتعلقة بتطور مفهوم الدولة في حد ذاتها، وتعددت المفاهيم المتعلقة بالرقابة المالية، واختلفت الكتب حول تاريخ نشأتها وتطورها؛ كما تعدد أشكال الرقابة المالية بحسب المعايير المتبعة في تقسيمها، من أهم هذه المعايير، معيار زمن تنفيذها ومعيار السلطة التي تشرف عليها ومعيار الجهة التي تنفذها.

سنحاول في هذا الجزء من بحثنا توضيح الأفكار السابقة من خلال المطلبين التاليين:

المطلب الأول: مفهوم الرقابة المالية ؛

المطلب الثاني: أنواع الرقابة المالية.

## المطلب الأول: مفهوم الرقابة المالية.

تحديد مفهوم الرقابة المالية بشكل دقيق، يتطلب أولا تعريف الرقابة المالية لغة واصطلاحا والتطرق للاتجاهات المختلفة المحددة لمفهومها ثم التعرض لنشأتها ولتطورها وأخيرا الهدف من وجودها.

### 1-تعريف الرقابة المالية.

- **الرقابة لغة:** تعني المحافظة والانتظار ، ورقبه أي حرسه وحفظه[1].

والرقيب من أسماء الله تعالى وهو الحافظ الذي لا يغيب عنه شيء.

[1]- احمد ابو حاقة، معجم النفائس الوسيط، دار النفائس لطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ط1، 2007، ص 217.

ورقيب الجيش (طليعتهم )، ورقيب القوم (حارسهم)،والرقيب الحارس الحافظ[1].

- **الرقابة اصطلاحاً:** تعدد تعريف الباحثين للرقابة بشكل عام والرقابة المالية بشكل خاص وهذا حسب تعدد وجهات النظر، وتعرف الرقابة المالية حسب ثلاثة اتجاهات.

الاتجاه الأول: يهتم بالجانب الوظيفي ويركز على الأهداف، أما الاتجاه الثاني فيهتم بالإجراءات ويركز على الخطوات العملية، بينما الاتجاه الثالث يهتم بالأجهزة التي تقوم بالرقابة.

- **الاتجاه الأول:** يهتم هذا الاتجاه بالجانب الوظيفي، ويركز على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها فهو يهتم بوجود عمليات معينة يلزم توفرها لإمكان تحقيق الرقابة ويتضمن تحديد الأهداف المطلوب الوصول إليها، وتعرف بحسب هذا الاتجاه بأنها عملية التحقق من أن التنفيذ يتمُّ طبقاً للخطة المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة، فهي عملية اكتشاف عما إذا كانت الأعّمال تسير وفقاً للخطط الموضوعة، وهذا لتدارك الأخطاء وكشف الانحرافات بغرض علاجها وتفادي تكرارها[2].

- **الاتجاه الثاني:** ينظر أصحاب هذا الاتجاه إلى الرقابة من حيث كونها إجراءات ويركزون على الخطوات التي يتعين القيام بها لإجراء عملية الرقابة، فلكي تتم عملية الرقابة يتطلب الأمر وجود بيانات عن أوجه النشاط المختلفة، كشرط أساسي للقيام بالرقابة على أن تعد بشكل يمكن الاستفادة منها في متابعة النشاط ومراجعة نتائج الأعمال وفحصها[3].

---

[1] - ابن المنظور محمد بن مكرم بن على، لسان العرب، دار الكتب العلمية، بيروت، لبنان، 1994، ص567.

[2] - محمود عوف الكفراوي، الرقابة المالية في الإسلام، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، الطبعة 03، 2006، ص 20.

[3] - محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، منشورات حلبي الحقوقية، سوريا، الطبعة 01، 2005، ص 22.

ويعرفها أصحاب هذا الاتجاه الرقابة بأنها مجموعة من العمليات التي تتضمن جمع البيانات وتحليلها، للوصول إلى نتائج تقيم بها أجهزة معينة، للتأكد من تحقيق المشروع لأهدافه بكفاية، مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة[1].

♦ **الاتجاه الثالث:** ويهتم هذا الاتجاه بالأجهزة التي تقوم بالرقابة وتتولى الفحص والتدقيق، فالرقابة تعني حسب هذا الاتجاه وجود أجهزة معينة تقوم بمجموعة من العمليات للتأكد من تحقيق الهيئات الخاضعة للرقابة لأهدافها بكفاية، مع إعطاء هذه الأجهزة حق التوصية باتخاذ القرارات المناسبة[2].

من خلال ما سبق، نلاحظ أن كل اتجاه ركز على جانب من الرقابة والأفضل هو محاولة إيجاد تعريف يشمل الاتجاهات الثلاثة، وقد عمل على ذلك محمود عوف الكفراوي[3]، بحث عرف الرقابة بأنها الإشراف والفحص والمراجعة من جانب سلطة أعلى لها هذا الحق، لتعرف على كيفية سير العمل داخل الوحدة، والتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصصة لها، ومن أن الموارد تحصل طبقا للقوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها، للتأكد من سلامة نتائج الأعمال والمراكز المالية، وتحسين معدلات الأداء والكشف عن المخالفات والانحرافات، وبحث الأسباب التي أدت إلى حدوثها واقتراح وسائل المناسبة لعلاجها لتفادي تكرارها، سواء في ذلك الوحدات الخدمية أو الاقتصادية[4].

سنحاول استخلاص تعريف انطلاقا مما سبق، وبالاعتماد على بعض المصطلحات المستعملة والمختصرة توضيح معنى الرقابة.

---

[1] - محمد رسول العموري، مرجع سابق، ص 23.

[2] - محمود عوف الكفراوي، مرجع سابق، ص 12.

[3] - نفس المرجع السابق، ص 20.

[4] - نفس المرجع السابق، ص 21.

**"الرقابة المالية هي نشاط من أنشطة الدولة تقوم بها هيئات مختصة، رخّص لها القانون القيام بهذا وفق إجراءات محددة، الهدف منها المحافظة على المال العام، وضمان حسن استخدامه على مستوى الهيئة المراقبة."**

## 2- نشأة الرقابة المالية.

ترجع نشأة الرقابة المالية إلى نشأة الدولة وملكيتها للمال العام وإدارته نيابة عن الشعب[1]، لعبت الرقابة المالية دوراً كبيراً في استقرار إدارة الحكم، وتطوير إدارة الدولة، في المجتمعات التي عملت بها، فقد كان لـــدى الفراعنة رقابة تـــهتم بضبط المحاصيل الزراعية المنتجة من طرف المواطنين من أجل فرض الضرائب عليها، وكان لدى أثينا منذ أزيد من ثلاثة مئة سنة قبل الميلاد مؤسسة مختصة بالرقابة على أموال الدولة، وكان مدلولها واضحا في مسلة حمورابي (سادس ملوك مملكة بابل القديمة، وتعتبر شريعة حمورابي اقدم تشريع بشري) احتوت على الكثير من القواعد التي تنظم المعاملات المالية والتجارية[2].

ويقول أرسطو في كتابه السياسة "من أجل حماية الخزانـــة مـــن الســـلب عـــن طريـــق الاحتيـــال، ينبغي صرف الأموال العامة جهارا أو تحت سمع وبصر المدينة بأكملـــها، كمـــا ينبغـــي إيـــداع نســـخ مـــن الحسابات في أماكن مختلفة ".

لقد تبنى الإغريق فكرة الرقابة المالية منذ القدم، فكان الفيلسوف الإغريقي ديمو ستينوس يعلن بفخر أنه خضع طيلة فترة عمله للرقابة المالية للدولة؛كما كان إسكنيز يقول ليس لأي شخص يتقلد منصبا عاما الحق في أن يستبعد من الخضوع للرقابة المالية الحكومية.[3]

---

[1]- عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية (النظرية والتطبيق)، مطبعة الأنصار، مصر، الطبعة الثانية، 2004، ص 12.

[2]- سيروان عدنان ميزار الزهاوي، الرقابة المالية على الموازنة العراقية، البرلمان العراقي، العراق،2006، ص 14.

[3]- محمد حركات، معوقات الرقابة المالية العليا على الأموال العامة ضمن منظومة مكافحة الفساد في الاقطار العربية، ندوة المساءلة والمحاسبة، المنظمة العربية لمكافحة الفساد، لبنان، 2006، ص247.

كما عرفت الرقابة المالية عند المسلمين منذ نشأة مفهوم الدولة في الإسلام، وكانت قواعد الرقابة على الأموال العامة مستمدة من نصوص القرآن الكريم، والسنة النبوية الشريفة[1].

وتنقسم الرقابة المالية عند المسلمين إلى نوعين رقابة ذاتية ورقابة الوالي للولاة، فالرقابة الذاتية هي التزام العبد بطاعة الله والابتعاد عن المحرمات والتمسك بالأخلاق الحميدة وأساسها الصدق في المعاملة والمحافظة على الأمانة، ورقابة الوالي للولاة كانت بدايتها من باب الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر، ولكنها سرعان ما تطورت مع تطور الدولة الإسلامية، فأصبحت لديها أجهزة خاصة مهمتها الرقابة مثل: ديوان الحسبة وديوان المراجعات وديوان الازمة.

أما نشأة الرقابة بالمفهوم الحديث فكانت فرنسا هي أول الدول التي أوجدت هيئة مختصة للرقابة على الأموال العامة، حيث أنشأ الملك (سانت لويس) saint louis غرف التفتيش سنة 1256، أما في بريطانيا فقد أُنشأت أول هيئة للرقابة المالية في عام 1866م، وفي الولايات المتحدة الأمريكية أنشأت هيئة عليا للرقابة المالية بموجب قانون الموازنة الذي صدر في عام 1921[2].

أما الأقطار العربية، فارتبط إنشاء أجهزة مختصة في الرقابة المالية بنشأة واستقلال كل دولة، فعلى سبيل المثال أُنشأ مجلس المحاسبة الجزائري المختص في الرقابة اللاحقة على الأموال العمومية بموجب دستور 1976، وديوان المحاسبة الأردني بموجب دستور 1952، وأما لبنان فتم إنشاء ديوان المحاسبة فيها بموجب دستور 1926، وسوريا إنشاء الجهاز المركزي للرقابة المالية سنة 1938، وفي اليمن تم إنشاء الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة بموجب قرار جمهوري رقم 39 سنة 1992[3].

وسنتطرق لنشأة الرقابة المالية العليا المذكـــورة سابقا بشكل مفصل في المبحث الثاني من هذا الفصل.

---

[1]- عوف محمود الكفراوي ،الرقابة المالية في الإسلام، مرجع سابق، ص 151.

[2]- محمد رسول العموري، مرجع سابق، ص17.

[3]- موقع كل جهاز على حدا توجد المواقع ضمن موقع منظمة (الإنتوساي) تاريخ الاطلاع 2011/09/27 .www.intosai.org

## 3-تطور الرقابة المالية.

لقد شهد مفهوم الرقابة المالية وفلسفتها تطورات عديدة ارتبطت أساسا بتطور المبادئ التي تحكم النشاط المالي للدولة، حيث اقتصر مفهومها في البداية على مراجعة الأجهزة المركزية للدولة واستهدفت كشف الأخطاء الحسابية التي قد توجد في سجلات تلك الأجهزة ودفاترها، وفي وقت لاحق استهدفت الرقابة المالية التحقق من الالتزام بالقوانين والتشريعات المختلفة، مما نتج عنه ما يعرف برقابة الالتزام أو رقابة المشروعية، ثم تطورت الرقابة من حيث وظيفتها لتشمل البحث في كفاية المشروعات والبرامج وفاعليتها في

تحقيق أهداف الخطط الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وقد أطلق على هذا الوجه المتطور من الرقابة ما يعرف برقابة الأداء.[1]

كما تفاعلت الرقابة المالية العليا مع أنشطة المجتمع الحديثة، وتطورت لتشمل الجانب البيئي وجوانب أخرى، وقد رافق تطور مفهوم الرقابة المالية تطورا آخر في الأجهزة التي تقوم بها، فبعدما كانت هذه الأجهزة عبارة عن مصالح تابعة للملك أو الحاكم أو الإمبراطور أصبحت فيما بعد أجهزة مستقلة تتولى الرقابة على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية لصالح الشعب الذي يتمثل في المجالس النيابية، وفي سبيل تحقيق التعاون بين مختلف أجهزة الرقابة المالية العليا في العالم، فقد تم إنشاء المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية.

## 4-أهداف الرقابة المالية.

الهدف الأساسي لكل رقابة هو حماية الصالح العام، والرقابة المالية كنوع من أنواع الرقابة، تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي حسبما تحدد في الموازنة العامة دون إسراف أو تبذير ودون تقتير أو إخلال، حفاظاً على حسن الإدارة الحكومية مالياً وحفاظاً على الأموال العامة.[1]

[1] – عبد الله بن سعود آل ثاني، الاتجاهات الحديثة في الرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، تونس، العدد 42، 2003، ص05.

صاحب التطور في الرقابة المالية تغيرًا في أهدافها الرقابة في حد ذاتها، فبعدما كان هدف الرقابة المالية مراجعة وتدقيق السجلات والدفاتر المحاسبية وكشف الأخطاء، تطور ليصبح اختبار مدى التزام المسيرين بالقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال المالية والمحاسبة، وفيما بعد تحول هدف الرقابة إلى تقييم أداء الهيئات المراقبة من حيث الاقتصاد والفعالية؛ وعلى العموم تهدف الرقابة المالية إلى ما يلي[2]:

- الاستخدام الفعال والمناسب للأموال العامة؛
- تطوير الإدارة المالية لتكون إدارة سليمة؛
- التنفيذ المنظم للأنشطة الإدارية؛
- تبليغ المعلومات إلى السلطات العامة من خلال نشر تقارير موضوعية ذات أهداف؛
- كشف الانحراف عن المعايير القياسية؛
- كشف مخالفة قواعد المشروعية والكفاءة والفعالية والتوفير في إدارة الأموال، وذلك بسرعة كافية تجعل من الممكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الحالات الفردية؛
- جعل الأفراد محل المسؤولية قابلين للمساءلة على المسؤولية الملقاة على كواهلهم؛
- التحقق من أن الأنفاق تم وفقا لما هو مقرر له طبقا للخطط الموضوعة؛
- أن الموارد حصلت كما هو مقرر له وأنها استخدمت أفضل استخدام[3].

## المطلب الثاني: أنواع الرقابة المالية.

تتعدد الرقابة المالية وتتنوع بتعدد المعايير التي يتم بموجبها تقسيم هذه الأنواع، فهي من حيث الهيئة التي تمارس الرقابة، تنقسم إلى رقابة مالية داخلية ورقابة مالية خارجية؛ ومن حيث وقت ممارستها، تنقسم إلى

---

[1]- محمد رسول العموري، مرجع سابق، ص 26.

[2]-إلهام محمد عبد الملك المتوكل، أجهزة الرقابة المالية العليا وفاعليتها في الرقابة الإدارية والمالية، ندوة المساءلة والمحاسبة، المنظمة العربية لمكافحة الفساد، لبنان، 2006، ص 266.

[3]-محمود عوف الكفراوي، الرقابة المالية نظرية وتطبيق، مرجع سابق، ص 22.

رقابة مالية سابقة ورقابة مالية لاحقة؛ ومن حيث موضوعها تنقسم إلى رقابة نظامية ورقابة شاملة؛ ومن حيث السلطة التي تقوم بها رقابة إدارية ورقابة تشريعية ورقابة مستقلة، ومن حيث مكان إجرائها تنقسم إلى رقابة في عين المكان ورقابة مستندية[1].

ويلاحظ أنه رغم تعدد تقسيمات الرقابة المالية لكنها متداخلة فيما بينها، فالرقابة الإدارية يمكن أن تكون في شتى الأشكال (سابقة، لاحقة وأثناء التنفيذ)، وكذلك التشريعية.

أما الرقابة الخارجية تتضمن الرقابة النظامية ورقابة الأداء، ولهذا سنتطرق لأنواع الرقابة المالية من خلال التقسيمات التالية:

## 1-بحسب توقيت حدوثها.

يعتمد هذا التقسيم على معيار وقت تنفيذ الرقابة المالية، وهي بذلك تأخذ ثلاثة، أشكال رقابة سابقة،رقابة أثناء التنفيذ، ورقابة لاحقة.

**أ- الرقابة المالية السابقة:** تتمثل هذه الرقابة في قيام هيئات الرقابة المالية بإجراء عمليات تأشير للأعمال المالية للهيئات المراقبة قبل التصرف في الاعتمادات المالية، مثل التوظيف وإجراءات التعاقد والعقود، وتقتضي الرقابة المالية السابقة إلزام الأجهزة والوحدات الإدارية بعدم صرف أي مبلغ من الميزانية قبل الحصول على موافقة الجهة المختصة بالرقابة.[2]

وغالبا ما تتم هذه الرقابة من قبل هيئات الرقابة التابعة للسلطة التنفيذية (الإدارية)، ومن المعروف أن هذه الرقابة تتم أساسا على جانب النفقات، دون جانب الإيرادات، حيث يصعب أن تتم أو تجرى رقابة

[1] - نوف كنعان، الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، الإمارات العربية المتحدة، المجلد الثاني، العدد الثاني، 2005، ص 105.

[2] - هيثم صاحب عجام وعلى محمد سعود، تخطيط المال العام، دار الكندي ط 1، الأردن ، 2004، ص 286 .

سابقة على الإيرادات، يوصف هذا النوع من الرقابة بأنه يعرقل سير الإدارة ويتسبب في التأخير في صرف الميزانية وهناك من المختصين من يدعو إلى التخلي عنها.

وفي الجزائر يقوم بها المراقب المالي، وهو تابع لمديرية الميزانية بوزارة المالية وتدعى رقابة لالتزام وقد حدد القانون إجراءاتها وكيفية القيام بها.

ب- **الرقابة المالية أثناء التنفيذ:** تتمثل هذه الرقابة في الإجراءات الرقابية التي تجريها الجهات المختصة بذلك في الدولة، على الاجهزة المفروضة خلال عملية التنفيذ، والهدف منها هو اكتشاف الأخطاء خلال عملية التنفيذ من أجل تداركها واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها.

ت- **الرقابة المالية اللاحقة:** تتمثل هذه الرقابة في قيام هيئات الرقابة المالية في إجراء عمليات المراجعة والتدقيق،وهذا بعد نهاية السنة المالية، وبعد فراغ الإدارة من جميع الأعمال، ويتم فيها التركيز على النفقات والإيرادات معا[1].

وتوصف الرقابة المالية اللاحقة بأنها سلبية، لأنها لا تمنع وقوع الخطأ ولا يستفاد منها إلا عند إعداد خطة جديدة، وتتعدد صور الرقابة اللاحقة فقد تتم بأسلوب التدقيق أو التفتيش، الذي يتم عن طريق الفحص الميداني أو عن طريق مراجعة المستندات، وهكذا تتيح هذه الرقابة للهيئات الرقابة المالية أن تتصرف بكامل حريتها[2].

ومن أهم ميزاتها أنها تعتبر رقابة وقائية، فبعلم الإدارات بوجودها يتفادون تعمد الأخطاء، ولا تتسبب في تعطيل أعمال الجهات المراقبة، وتتميز كذلك بأنها أكثر شمولية مقارنة بالرقابة السابقة ومن خلالها يمكن تقييم أداء الإدارات العمومية.

[1] - هيثم صاحب عجام وعلى محمد سعود، مرجع سابق، ص 287 .

[2] - عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص 45.

## 2- حسب موضوعها.

إن هذا التقسيم يعتمد على معيار الموضوع أو الغرض، وتنقسم إلى نوعين رقابة نظامية ورقابة شاملة.

**أ- الرقابة النظامية:** من خلالها تتأكد هيئات الرقابة المالية من أن الهيئات المراقبة قد التزمت بتطبيق القوانين واللوائح، والتعليمات الصادرة عن وزارة المالية التي تتعلق بتنفيذ الميزانية والعمليات المالية، وتشمل التأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المحددة وأن المبالغ المالية التي تم تحصيلها والتي تم صرفها قد قيدت في الأبواب المخصصة لها في الميزانية، والتأكد كذلك من وجود المستندات المثبتة للعمليات المالية، وتتم من خلال مراجعة وتدقيق الدفاتر المحاسبية والمستندات وتهدف إلى اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير، ولكنها لا تبحث في ملائمة النفقة أو مدى تحقيق الهيئة لأهدافها.

**ب- الرقابة الشاملة:** يعتبر هذا النوع من أحدث طرق الرقابة المالية، وجاءت نتيجة لتغير توجهات الدولة والتحول إلى ميزانية البرامج، والتخلي عن ميزانية البنود وتحولت الرقابة لتشمل أهداف الجهة في حد ذاتها[1]، كما أن إجراءات الرقابة الشاملة لا تختلف عن الرقابة النظامية، غير أنها تتميز ببعض الخصوصيات المتصلة في ضبط الأهداف وفي تحديد طرق الإنجاز وفي رصد الموارد البشرية والمادية لتحقيق هذه الأهداف، وكذلك توفير نظام معلومات ملائم يسمح بتقييم الأداء والنتائج في مختلف مراحل التنفيذ، ويمتد هذا النوع من الرقابة ليشمل قياس المنفعة التي تكون قد عادت على المجتمع من تنفيذ البرامج والمشروعات العامة، كما تهدف كذلك إلى تقييم النشاط الحكومي سعياً وراء رفع الكفاءة وتحسين مستوى الأداء[2].

---

[1]- خالد شحاذة الخطيب واحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل، الأردن، 2005، ص 326.

[2]- عمر التوكلتي، مسؤولية الفاعلين في تسيير الميزانية حسب الأهداف، مجلة الإدارة، المدرسة الوطنية للإدارة، العدد 02، الجزائر، 2006، ص 23.

## 3- حسب السلطة التي تشرف علي الرقابة.

يعتمد هذا التقسيم على معيار السلطة التي تقوم بالرقابة المالية، وتنقسم الرقابة حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أقسام، الرقابة الإدارية والرقابة التشريعية والرقابة المستقلة.

أ- **الرقابة الإدارية:** هي تلك الرقابة التي تمارسها هيئات الإدارة العامة على بعضها البعض، فهي رقابة تتم داخل السلطة التنفيذية[1]، حيث يقوم الرؤساء من موظفي الحكومة بمراقبة مرؤوسيهم، وكذلك مراقبة موظفي وزارة المالية عن طريق المراقبين الماليين ومديري الحسابات على عمليات المصروفات التي يأمر بدفها المختصون أو من ينبون عنهم، وتتم عمليا بالانتقال إلى عين المكان أو عن طريق المستندات، وتأخذ ثلاثة أشكال الرقابة الذاتي الداخلية أو الرقابة الرئاسية ورقابة الوصاية.[2]

ومما هو جدير بالذكر أن الرقابة الإدارية، هي رقابة من الإدارة على نفسها، أي أنها رقابة ذاتية أو داخلية، طبقاً للقواعد التي تتبعها السلطة التنفيذية، ولذا فإنها لا تعد كافية، للتأكد من حسن التصرف في الأموال العمومية[3].

ب- **الرقابة التشريعية:** ويطلق عليها كذلك مصطلح الرقابة السياسية، وتتمثل في مطالبة البرلمان بتقديم الإيضاحات والمعلومات التي تساهم في التأكد من سير العمليات الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة، يكون هذا النوع فعالا في الدول التي تتسم بالديمقراطية، تتم بعدة أشكال في صورة أسئلة شفوية أو خطية أو حتى بالاستجوابات[4].

---

[1] - محمد الصغير بعلي ويسرى أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003، ص 110.

[2] - محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 373.

[3] - محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص 374.

[4] - نفس المرجع السابق، ص376.

والرقابة التشريعية تتم على ميزانية الدولة قبل وأثناء تنفيذ وبعدها، وفي هذا الصدد فقد نص الدستور الجزائري على الرقابة التشريعية في عدة مواد نذكر منها المادة 134 المتعلقة بإنشاء لجان التحقيق.[1]

## 3- بحسبالجهة التي تتولى الرقابة.

يعتمد هذا التقسيم على معيار موقع الهيئة التي تقوم بالرقابة المالية بالنسبة للهيئة المراقبة، وتنقسم الرقابة المالية بحسب هذا المعيار إلى رقابة داخلية ورقابة الخارجية.

**أ- الرقابة الداخلية:** هي تلك التي تتم من داخل السلطة التنفيذية نفسها، حيث يقوم بعض موظفي الحكومة بمراقبة موظفي باقي الإدارات، وهي في هذا قريبة الشبه بمهمة أقسام المراجعة في الشركات التجارية والصناعية، وتعتبر من قبيل الرقابة الداخلية ما يقوم به الوزراء ورؤساء المصالح ومدراء الوحدات الحكومية من رقابة على مرؤوسيهم، كذلك ما تقوم به وزارة المالية أو البنك المركزي من رقابة على الوزارات والمصالح الأخرى، وهي لذلك قد تسمى رقابة ذاتية[2].

**ب- الرقابة الخارجية:** فهي تلك التي يعهد بها إلى هيئات مستقلة وغير خاضعة للسلطة التنفيذية، وهي في هذا قريبة الشبه بمهمة مراقبي الحسابات بالنسبة لشركات المساهمة، حيث تتولى هيئة فحص الحسابات واكتشاف المخالفات المالية وحوادث الغش والسرقة، وقد يعهد إليها بمحاكمة المسئولين عن المخالفات المالية وإصدار العقوبات المنصوص عليها، أو قد تحدد مهمتها في اكتشاف المخالفات المالية ومطالبة المسئولين بتدارك الموقف أو إحالتهم للقضاء إذا استدعى الأمر، كما يطلب منها وضع تقرير سنوي لرئيس الجمهورية أو للسلطة التشريعية أو للاثنين معاً تعرض فيه ما اكتشفته من مخالفات مالية، واقتراحاتها للتقليل من هذه المخالفات أو منعها في المستقبل[3]، ومن أوضح الأمثلة على هذا النوع من الرقابة المالية محكمة الحاسبات في

---

[1]- محمد الصغير بعلي ويسرى أبو العلا، مرجع سابق، ص113.

[2]- حامد عبد المجيد دراز ورمزي سلامة، المالية العامة، الإسكندرية، مصر،1991، ص163 .

[3]-Luc Saïdj ,cours finances publiques, Dalloz 5 ème édition, France, 2003, p 120.

كل من فرنسا وإيطاليا وبلجيكا، وديوان المحاسبة في الكويت والجهاز المركزي للمحاسبات في مصر، ومجلس المحاسبة في الجزائر.

أذن الرقابة المالية هي نشاط من أنشطة الإدارة تقوم بها هيئات مختصة رخص لها القانون ذلك، الهدف من وجودها هو المحافظة على المال العام، ترجع نشأتها إلى نشأة الدولة وملكيتها للمال العام وإدارته نيابة عن الشعب، شهد مفهومها وفلسفتها عدة تطورات ارتبطت أساسا بالمبادئ التي تحكم النشاط المالي للدولة، كانت في البداية عبارة عن لجان صغيرة تابعة للملك، تقتصر مهمتها في الكشف عن المخالفات المحاسبية التي قد توجد في السجلات، ولأن تطورت وأصبحت تقوم بها أجهزة متخصصة تتمتع بالاستقلالية تتولى نيابة عن السلطة التشريعية مهمة رقابة على التصرفات المالية للسلطة التنفيذية، أطلق على هذا النوع من الرقابة" الرقابة المالية العليا " وهذا ما سنحاول توضيحه في الجزء الموالى من البحث.

# المبحث الثاني:

# الرقابة المالية العليا.

تمارس السلطة التشريعية الرقابة المالية على السلطة التنفيذية، وأجهزتها التي تتولى تحصيل الإيرادات ودفع النفقات ضمن المنظومة القانونية التي رسمتها لها لتتأكد من حسن التنفيذ، وبما أن هذه السلطة غير قادرة على القيام بمهامها الرقابية على السلطة التنفيذية، لكون أعضائها غير متفرغين، وليس لديهم الخبرة والاطلاع الكافي على الأمور المالية والمحاسبية، فقد اتّجهت معظم البرلمانات في العالم نحو الاستعانة بأجهزة متخصصة تتمتع بالاستقلالية على السلطة التنفيذية، ولها كل الصلاحيات في مجال ممارساتها الرقابية.

واختلفت أشكال الرقابة المالية التي تمارسها هذه الأجهزة من بلد إلى بلد، وهذا تأثرا بالفكر الاقتصادي والسياسي المتبع في كل بلد، ويطلق علماء الاقتصاد والمالية والباحثين في هذا الميدان على هذا النوع من الرقابة مصطلح **" الرقابة المالية العليا "**.

سنتطرق في مبحثنا هذاإلى تعريفها ونشأتها وتطورها، والفرق بينها وبين الرقابات الأخرى والأجهزة التي تتولي القيام بها في الدولة وأنواع المختلفة لرقابة التي تقوم بها أجهزة الرقابة المالية العليا، واستقلاليتها على السلطة التنفيذية.

## المطلب الأول: مفهوم الرقابة المالية العليا.

مصطلح الرقابة المالية العليا غير متداول بشكل كبير في كتب الاقتصاد والمالية، لذلك سنحاول في هذا المطلب شرح وتوضيح هذا المفهوم، بداية بتقديم تعريف واضح للرقابة المالية العليا وتحديد تاريخ

وظروف نشأتها، وعرض اهم التطورات التي طرأت عليها، وهذا بهدف إعطاء صورة واضحة وشاملة قدر المستطاع عنها.

## 1- تعريف الرقابة المالية العليا.

لا توجد تعريفات كثيرة للرقابة المالية العليا بهذا المصطلح، بل توجد تعريفات لها بحسب الجهات التي تنفذها، سنحاول توضيح ذلك من خلال ما يلي:

يعرف طارق الساطي "الرقابة" بأنها:

**" التحقق من أن التنفيذ يتم وفقا للتوجيه المحدد خطة العمل وضمن القواعد والأهداف المقررة"[1].**

ومن هذا التعريف يتبين لنا إن الرقابة مميزة عن العمل المراقب نفسه وشيء آخر منفصل عنهٌ فالعمل يدخل في إطار التنفيذ في حين أن الرقابة تدخل في إطار المتابعة والتدقيق، ومن هذا المنظور يعرف الرقابة المالية العليا بأنها **(رقابة على الاموال العامة تقوم بها هيئة عليا في الدولة مستقلة تعمل نيابة عن المجلس التشريعي، والتي تمثل رقابتها الرقابة العليا على أموال الدولة)[2].**

ويطلق عليها الكتاب المختصين في المالية خصوصاً الفرنسين منهم مصطلح الرقابة المالية القضائية، لأنها تنفذ من طرف أجهزة متخصصة، ووفقا لهذه التعريف فإن الرقابة المالية العليا هي إجراءات يتم من خلالها التأكد من سلامة تنفيذ التوجيهات التي تضمن الحفاظ على الأموال العامة وحسن إدارتها، تقوم بها أجهزة متخصصة تمارس مهامها الرقابية باستقلالية تامة عن السلطة التنفيذية، وهناك من يصفها كما يلي[3]:

---

[1] - طارق الساطي،الرقابة المالية العليا،بحث غير منشور،كلية الاقتصاد والتجارة، دمشق،1981، ص13.

[2] - طارق الساطي، نفس المرجع، ص19.

[3] - (الإنتوساي) 50 سنة 1953- 2003، المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، الولايات المتحدة الأمريكية، 2004، ص 106.

إن الرقابة المالية العليا نشاط يشمل مجموعة من العمليات الرقابية تنصب على العمليات المالية للدولة تخدم قضية زيادة الأمن العملي للمجتمع، وان الرقابة لا تنفذ لذاتها، كما أن دوافعها ليست مستقلة عن آليات إدارة وسير المجتمع.

من خلال هذا التعريف نرى بأن دور الوظيفة الرقابية في المجتمع يشكل ضمان لحسن تسيير الاموال العامة من طرف السلطة، وهذا ما يقصد به الأمن العملي، وأن هذا الدور يمكن تحقيقه إذا ما توفر للأجهزة الرقابية الاستقلالية عن التامة عن السلطة التنفيذية.

ويرى البعض أنها سميت عليا للدلالة على سمو مركزها وتميزها عن باقي الرقابات المالية الأخرى، من حيث السلطة الدستورية لرقابتها، أو لإكتمال خصائصها وشموليتها، فرقابة هذه الأجهزة تتميز عن الرقابة المالية التي تمارسها الهيئات الأخرى سواء كانت هيئات تنفيذية مثل وزارة المالية أو خارجية مثل رقابة محافظي الحسابات.

## 2- نشأة الرقابة المالية العليا.

ارتبطت نشأة الرقابة المالية العليا، بظهور التنظيمات المالية للدولة، فالدولة الحديثة مرت بسلسلة من التطورات في ميدان التنظيم المالي، ومن أبرز هذه التطورات ظهور المبادئ التالية[1]:

- الأخذ بمبدأ الاعتماد المسبق لتقديرات النفقات من السلطة التشريعية وتطور هذا المبدأ أدى إلى ظهور الميزانية العامة؛
- إلزام الحكومة بأن تقدم للسلطة التشريعية بعد انتهاء السنة المالية، بيان الحسابات الختامي عن الميزانية؛
- إنشاء لجان للحسابات العامة في المجالس التشريعية تتولى فحص الحساب الختامي وتقدم تقاريرها إلى تلك المجالس قبل مناقشتها لهذا الحساب.

[1] – طارق الساطي،الرقابة المالية العليا،بحث غير منشور،كلية الاقتصاد والتجارة، دمشق،1981، ص17.

وكانت إنجلترا أول من عمل بالمبادئ الثلاثة السابقة ثم تبعتها معظم الدول إلى الأخذ بها، وتطلب العمل بها وقت طويل وذلك لاختلاف الأنظمة السياسية في الدول وتطور الأنظمة المالية فيها.

وأول شكل للرقابة المالية كان في فرنسا وذلك بإنشاء غرف التفتيش من طرف الملكSAINT LOIS سنة 1256 التي كانت تقوم بفحص حسابات أملاك الدولة[1]، وعندما جاءت الثورة الفرنسية 1789 ظهرت سلطة البرلمان في مناقشة النفقات وظهرت معها لجان برلمانية تتولى مراقبة عمل الحكومة في مدى تقيدها بالقوانين والدقة في إنفاق الأموال العامة[2].

أما في انجلترا فقد تم سنة 1861 إنشاء لجنة نيابية مهمتها التحقق من مدى تمسك الحكومة بالقانون والإخلاص والدقة في إنفاق الأموال المخصصة لها من قبل السلطة التشريعية، سميت هذه اللجنة لجنة الحسابات العامة مكونة من 15 عضو ويترأسها عضو من حزب المعارضة[3].

وقد أخذت باقي الدول بنظام اللجان البرلمانية المالية إلا أنها اختلفت في تحديد أصول تشكيلها وأساليب عملها، ونطاق اختصاصها حسب اختلاف الأوضاع الدستورية والقانونية بينها.

إن فكرة إنشاء لجان نيابية لم تكن كافية لمراقبة الحكومة في تنفيذها للميزانية وذلك كون هذا العمل يتطلب تخصص فني في التدقيق وإطلاع واسع على أصول تنظيم الحسابات ومراجعتها والعلم بخفايا الإدارة المالية ودقائقها، ونظرا للطابع السياسي للجان النيابية وعدم علمها بالأمور السالفة الذكر وعدم تفرغها لذلك رأت المجالس النيابية " **البرلمانات** " أنها بحاجة ماسة إلى هيئة

[1] - محمد رسول العموري، مرجع سابق. ص139.

[2] -Joël molivier, **histoire de droit des finances publiques**, économica, France, 1988 , p103

[3] - محمد رسول العموري، مرجع سابق، ص140.

[4] - طارق الساطي،الرقابة المالية العليا،بحث غير منشور،كلية الاقتصاد والتجارة، دمشق،1981، ص17.

فنية مستقلة تقوم برقابة نيابة عنها لتزودها بتقارير تستند إليها في مناقشتها للحساب الختامي، وكانت هذه الهيئة"**هيئة الرقابة المالية العليا** "[I].

وتعتبر فرنسا الدولة السباقة في إنشاء مثل هذه الهيئة وذلك في سنة 1791 عندما صدر المرسوم رقم 17 الذي أنشأ مكتب للحسابات Bureau de comptabilité، وكان يعمل تحت السلطة التشريعية بالرغم من أن انجلترا كانت السباقة في اعتماد نظام الميزانية إلا أنها تأخرت مقارنة مع فرنسا في إنشاء هيئة عليا للرقابة المالية إلى غاية صدور قانون 1866، الذي أنشأ هيئة مختصة سميت Exchanger and audit department تحت سلطة الهيئة التشريعية ويترأسها موظف مستقل يتمتع بصلاحيات واسعة.

وفيما يلي نعرض في الجدول التالي تاريخ نشأة أجهزة الرقابة المالية العليا في بعض البلدان الأجنبية والعربية:

جدول(**1-1**) : **تاريخ إنشاء أجهزة للرقابة المالية في بعض الدول الأجنبية والعربية.**

| البلـــــــدان الاجنبية | فرنسا | انجلترا | ألمانيا | كندا | أستراليا | أمريكا |
|---|---|---|---|---|---|---|
| تاريخ الإنشاء | 1791 | 1866 | 1871 | 1878 | 1901 | 1921 |
| البلـــــــدان العربية | لبنان | مصر | الأردن | ليبيا | السعودية | الجزائر |
| تاريخ الإنشاء | 1926 | 1927 | 1928 | 1955 | 1971 | 1976 |

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على موقع كل جهاز على حدى من موقع **www.intosai.org**.

من خلال المقارنة بين جدول البلدان الغربية وجدول البلدان العربية، نلاحظ تأخر كبير لدول العربية في إنشاء هيئة عليا للرقابة المالية مقارنة مع الدول الأجنبية، وذلك نتيجة لوقوع معظمها تحت الاستعمار الذي تسبب في تأخرها في شتى الميادين.

## 3- تطور الرقابة المالية العليا.

نظرا للارتباط الوثيق بين القواعد المالية والنظام الاقتصادي، وتأثر هذه القواعد بالنزعة الفكرية التي تحكم النظام الاقتصادي، سوف نتطرق لتطور الرقابة المالية العليا انطلاقاً بحسب تأثرها بالأنظمة الاقتصادية.

**3-1- في ظل النظام الرأسمالي الحر "الدولة الحارسة"** : إن نشاط الدولة في ظل هذا النظام كان مقتصراً على الوظائف التقليدية من أمن وتحقيق العدل أو ما يطلق عليه بمصطلح الدولة الحارسة، وقد انعكست طبيعة هذه الدولة على المالية العامة التي لم تكن لها أية أهداف.

لهذا كان اختصاص السلطة التشريعية في اعتمادها ومراقبتها لتنفيذ النفقات العامة ضعيف وضيق، ومنه اختصاص الهيئة العليا للرقابة المالية، فقد اقتصر على الاهتمام بمراقبة مشروعية ودقة الحسابات فقط، وبقي نطاق رقابة هذه الهيئات محصور في رقابة إدارات الدولة من وزارات ومؤسسات عامة باعتبارها وحدها التي كانت تمثل دائرة نشاط الدولة.[1]

**3-2- الرقابة المالية في ظل "الدولة المتدخلة"**: تسبب ظهور الدولة المتدخلة في إحداث تغيير هام في ميزانية الدولة، فقد أصبحت الميزانية تهدف إلى تحقيق التوازن الاقتصادي وإن أدى ذلك إلى خلل في التوازن المالي للميزانية، كما ظهرت للدولة نفقات جديدة لم تكن موجودة من قبل، وأصبحت الدولة تتدخل في النشاط الاقتصادي، ومن صور تدخلها في الحياة الاقتصادية، تقديم إعانات ومساعدات إلى بعض المشروعات الخاصة من أجل الرفع من القدرة التنافسية للمؤسسات الوطنية، فضلا عن إعانتها لبعض النشاطات غير الربحية في المجتمع بالإضافة الى النقاط التالية:[2]

- ساهمت في إنشاء مشروعات اقتصادية في كثير من المجالات تتطلب أموال ضخمة تحقق أرباح قليلة؛

[1]- طارق الساطي، الرقابة المالية العليا، مرجع سابق، ص17.

[2]- نفس المرجع، ص18.

- التقليل من البطالة وخلق فرص عمل من أجل تفعيل الطلب؛
- تدخلت في مجال التجارة وأصبحت الدولة تمارس التجارة على المستوى الدولي؛
- سيطرة الدولة على المجالات الحساسة للاقتصاد القومي؛
- تولت تنفيذ البرامج التنموية ومتابعة الخطط الاقتصادية.

ولاشك أن هذا التطور في دور الدولة الناتج عن تطور المفاهيم الاقتصادية، قد انعكس على الرقابة المالية العليا في الدولة بحيث توسعت اختصاصاتها وزاد نطاقها، فأصبحت تمتد فيها الرقابة إلى الاهتمام بنتائج المشروعات ومدى تحقق الأهداف المتوقعة، والى تقييم الأداء الحكومي في مجال تنفيذ الميزانية العامة، والحكم على الحسابات الختامية للدولة ومدى مطابقتها للرخص الممنوحة من طرف المجالس النيابية.[1]

## 4- الفرق بين الرقابة المالية العليا والرقابات المالية الأخرى.

تتميز الرقابة المالية العليا عن الرقابة المالية التي تمارسها الهيئات الأخرى سواء كانت هيئات تنفيذية مثل وزارة المالية أو خارجية مثل رقابة محافظي الحسابات، في عدة جوانب نوضحها في ما يلي:

**4-1 الرقابة المالية العليا والرقابة المالية التنفيذية:** تختلف الرقابة المالية العليا عن الرقابة المالية التي تقوم بها الأجهزة الإدارية التابعة لوزارة المالية في ثلاثة نقاط أساسية تتمثل في السلطة القانونية والأهداف ونطاق الرقابة[2].

- **من حيث السلطة القانونية:** تتميز الرقابة المالية العليا عن الرقابة التي تقوم بها الأجهزة الإدارية لوزارة المالية، أن الرقابة المالية العليا تستمد رقابتها من الدستور أو القوانين

[1] – طارق الساطي، مرجع سابق، ص 20.

[2] – محمد حركات، معوقات الرقابة المالية العليا على الأموال العامة ضمن منظومة مكافحة الفساد في الأقطار العربية، ندوة المساءلة والمحاسبة وتشريعاتها وآلياتها في الأقطار العربية، المنظمة العربية لمكافحة الفساد، لبنان، 2006، ص234.

مباشرة من دون وجود توجيهات من السلطة التنفيذية، بينما نجد أن وزارة المالية تستمد سلطتها من القانون ومن القرارات التوجيهية الصادرة عن السلطة التنفيذية.

• **من حيث الهدف:** يقتصر هدف الرقابة التنفيذية على رقابة سير العمليات المالية في الوحدات الخاضعة، ومدى مطابقتها للأنظمة والقوانين المالية، في حين أن أهداف الأجهزة العليا للرقابة المالية أسمى من ذلك، فهي رقابة شاملة تعمل على تقييم أداء الأجهزة الحكومية على المستوى الجزئي وأداء الحكومة في تنفيذها للموازنة العامة على المستوى الكلي.

• **من حيث النطاق:** أما من حيث النطاق، فالرقابة المالية التنفيذية تقوم بالرقابة السابقة، وأحيانا رقابة متزامنة للتنفيذ، في حين تقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية بالرقابة السابقة والمتزامنة واللاحقة، وتشمل جميع الهيئات الإدارية والمؤسسات العمومية والمؤسسات ذات الموازنات الملحقة والجهات ومن ميزانية الدولة والجهات التي تملك الدولة حق فيها، بينما لا تمس الرقابة المالية التنفيذية إلا الهيئات الإدارية والمؤسسات العمومية فقط.

**2-4 الرقابة المالية العليا والرقابة المالية الخارجية:** تختلف الرقابة المالية العليا عن الرقابة التي يمارسها مراجعو الحسابات أن هذه الرقابة الأخيرة تقتصر مجالاتها على الشركات الخاصة والشركات المختلطة وبعض الشركات العامة[1].

كما تختلف هذه الرقابة عن رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية[2]، من أن الرقابة التي يمارسها المحاسب او المراجع الخارجي، يقتصر نطاقها على التأكد من سلامة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر، ومدى الاعتماد عليها وإعطاء رأي فني محايد يستند إلى أدلة عن مدى مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر، أما رقابة الأجهزة العليا فهي رقابة فعالة على المال العام، تهدف إلى

[1]- محمد حركات، مرجع سابق، ص233.

[2]- Charles valine et pascal desrousseaux, **le budget de l'Etat (nouvelles règles , nouvelles pratiques)**, la documentation française ,France, 2006,p 149.

التأكد من حسن استخدامه بما يضمن الفعالية والكفاءة والاقتصاد، وتساهم هذه الرقابة في تطوير أداء الوحدات الخاضعة للرقابة ويقوم الجهاز المعني بالرقابة بتزويد رئيس الجمهورية ومجلس النواب والوزراء والجهات الخاضعة للمراقبة، بمعلومات تساهم في تحسين الوضع وتدارك النقائص من خلال تقارير معدة وفق منهجية محددة ومعايير دولية متعارف عليها.

## المطلب الثاني: الأجهزة العليا للرقابة المالية.

سبق وأن ذكرنا في التعريف بأن الرقابة المالية العليا تقوم بها أجهزة متخصصة تتميز باستقلاليتها وتتمتع بصلاحيات كبيرة في مجال الرقابة على المال العام، وفي هذا المطلب سوف نتطرق إلى هذه الأجهزة تعريفها خصائصها وتنظيمها.

### 1- تعريف أجهزة الرقابة المالية العليا.

يعرفها حامد العربي الحضري بأنها: "أجهزة متخصصة ومستقلة تنبثق عن الدولة، وتختص بالرقابة على المال العام عن طريق مراقبة حسابات الدولة وحسابات الهيئات والمؤسسات العامة وعملياتها المالية، والقيام بغيرها من الأعمال التي ترى ضرورة القيام بها، أو التي يعهد بها إليها القانون أو إحدى السلطات العليا المختصة، وفقا للتشريعات المنظمة لهذه الرقابة في كل بلد، وفي إطار المبادئ العامة للرقابة المتعارف عليها في ذلك "[1].

ويمكن تعريف الأجهزة العليا للرقابة المالية استناداً إلى المادة (02) من النظام الأساسي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (للانتوساي)،" كل جهاز أيًا كانت تسميته وطريقة تأليفه وتنظيمه الذي يمارس بمقتضى القانون الرقابة العليا للمالية العمومية للدولة ".

[1] – حامد العربي الحضري، التنسيق في العمل ما بين هيئات الرقابة المالية العليا ومكاتب مراقبة الحسابات، مجلة الرقابة المالية، العدد الأول، تونس، 1984،ص04.

من خلال التعريفين السابقين يمكننا أن نستخلص أن أجهزة الرقابة المالية العليا تتميز بمجموعة من الخصائص، لا نجدها في باقي أجهزة الرقابة المالية لدولة.

## 2- خصائص الأجهزة العليا للرقابة المالية.

تتصف أجهزة الرقابة المالية العليا بمجموعة من الخصائص، تميزها عن باقي أجهزة الرقابة المالية بحكم مكانتها في منظومة الرقابة المالية في الدولة، سنأتي على ذكرها فيما يلي:

**2-1- صفة العليا:** تصف أجهزة الرقابة المالية بصفة العليا، لأنها تعتبر أعلى هيئة للرقابة المالية في النظام الرقابي للدولة وتستمد صفة العليا من القانون الذي بموجبه تم إنشاؤها ألا وهو الدستور، وهو الضامن لاستقلاليتها، وفي هذا نجد بأن معظم أجهزة الرقابة المالية في دول العالم تم إنشاؤها بموجب الدستور.

ففي فرنسا كان دستور 1958 هو الذي نص على إنشاء مجلس المحاسبة الفرنسي وفي ايطاليا دستور 1947، أما في الدول العربية فالجزائر دستور 1976 هو الذي نص على إنشاء مجلس المحاسبة الجزائري وسوريا دستور 1950، والعراق دستور 1925، وليبيا 1951، والإمارات العربية المتحدة دستور 1971 والأردن 1952، ولبنان دستور 1926[1].

**2-2- الإستقلالية:** تعتبر من أهم الخصائص التي يجب ان تتمتع بها أجهزة الرقابة المالية العليا، والتي تميزها عن باقي أجهزة الرقابة الأخرى؛ ونقصد بالاستقلال هنا، الاستقلال القانوني و التنظيمي عن السلطة التنفيذية، ولا نعني استقلال الجهاز عن السلطة بل استقلال أعضائه وهم المسؤولون عن اتخاذ القرارات وأهم شيء في الاستقلال التنظيمي والقانوني الاستقلال المالي والإداري والاستقلال الوظيفي[2].

---

[1] – من إعداد الطالب بالاعتماد على موقع كل جهاز، الروابط موجودة ضمن الموقع الرسمي للانتوساي،2011/12/29 **www.intosai.org**.

[2] – ديوان المراقبة العامة للمملكة العربية السعودية، الوسائل الكفيلة بتدعيم استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، بحث مقدم في إطار اشغال المؤتمر الثالث لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية، للمملكة العربية السعودية، 1983، ص08.

لكي تقوم الأجهزة العليا بدورها تحتاج إلى أموال لتغطية تكاليف النشاط الرقابي، فكلما قلة ميزانياتها قل أداؤها.

**3-2 - التسمية :** تختلف تسمية الجهاز الأعلى للرقابة المالية من بلد إلى بلد، وذلك حسب ما يطلقه المشرع على الجهاز الأعلى للرقابة المالية، وفي هذا نجد عدة تسميات مستعملة منها ديوان المحاسبة، والجهاز المركزي للمحاسبة، ودائرة الحسابات، محكمة الحسابات، مكتب المراجع العام، مكتب التدقيق العام، ومجلس المحاسبة.

جدول رقم (1-2) تسمية أجهزة الرقابة المالية العليا لبعض الدول.

| البلـــــــــــــــــد | تسمية الجهاز الأعلى للرقابة المالية |
|---|---|
| الجزائر | مجلس المحاسبة |
| المملكة العربية السعودية | ديوان المراقبة العامة |
| الأردن | ديوان المحاسبة |
| مصر | الجهاز المركزي للمحاسبات |
| فلسطين | جهاز الرقابة المالية والإدارية |
| تونس | محكمة الحسابات |
| المغرب | المجلس الأعلى للحسابات |
| الهند | مكتب المراجع العام |
| الصين | مكتب الرقابة الوطني |
| كندا | مكتب المراجع العام |
| بلجيكا | محكمة الحسابات |
| فرنسا | محكمة الحسابات |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على موقع الانتوساي **www.intosai.org**

من خلال الجدول نلاحظ أن جميع الدول التي تتبع النظام الفرنسي تسمي أجهزتها مجلس أو محكمة ام البلدان التي تتبع النظام الإنجليزي فهي تسمي أجهزتها "ديوان"[1] أو مكتب.

## 3- تنظيم الأجهزة العليا للرقابة المالية.

تتميز الأجهزة العليا للرقابة العليا على الأموال العامة بالتعدد والتنوع، ويستقر فقهاء القضاء المالي على ثلاثة نماذج أساسية[2].

### 3-1- النموذج الأول:نظام محكمة الحسابات.

يتميز هذا النوع من الأجهزة باستقلال وظيفي وعضوي عن الجهازين التنفيذي والتشريعي، كما يتميز عامة بممارسة الرقابة اللاحقة،يتشكل في شكل محاكم له ناظر عام وكتابة ضبط وموظفو الرقابة فيه لديهم صفة القضاة، ومن البلدان التي تعمل بهذا النموذج نجد فرنسا، ايطاليا، اسبانيا، بلجيكا، الجزائر وموريتانيا.

### 3-2- النموذج الثاني: نظام محكمة الحسابات الفدرالي.

لا يختلف كثير على النموذج الأول كونه يمارس الرقابة اللاحقة والرقابة السابقة، ويتبع عضويا السلطة التشريعية، ومن بين أهم البلدان التي عملت بهذا النموذج نجد ألمانيا، كما تأثر به المشرع الأوروبي وتم إحداث محكمة الحسابات للاتحاد الأوروبي على شكل هذا النموذج[3].

### 3-3- النموذج الثالث: مكتب المراقب العام.

[1] - يقول ابن خلدون في مقدمته ان اصل كلمة ديوان هو فارسي ومعنها **مجنون** اطلقها ملك الفرس على محاسبيه عندما رآهم يتكلمون وحدهم وهم يدققون الحسابات ويعدون الأموال.

[2] - محمد حركات، مرجع سابق، ص235.

[3] - نفس المرجع السابق، ص236.

ويتسم هذا النظام في كونه يسند الرقابة العليا لشخص المراقب أو المدقق العام، ويتميز هذا الجهاز بتبعيته المطلقة للسلطة التشريعية، كما يتميز بتدخله في تقديم تقارير نقدية حول الحكامة الشاملة، واشرافه على هيئات التدقيق ونجد من بين أهم الدول التي عملت بهذا النموذج انجلترا، والولايات المتحدة الأمريكية وكندا، والهند.

## 4 - أنواع الرقابة التي تنفذها هذه الاجهزة.

تمارس أجهزة الرقابة المالية العليا في إطار اختصاصاتها الرقابية نوعين من الرقابة المالية، رقابة مالية تقليدية ورقابة مالية على الأداء[1].

**4-1- الرقابة المالية التقليدية:** تمثل هذه الرقابة المهمة التقليدية للأجهزة العليا للرقابة المالية، وتقتضي هذه المهمة أن يتأكد الجهاز الأعلى للرقابة من أن كل إدارة أو هيئة أو شخص معنوي يتعامل بالأموال العمومية يعمل وفق الأنظمة المحاسبية المقررة، والقوانين المطبقة على الأموال العمومية، ويتم ذلك عن طريق الرقابة المحاسبية والرقابة القانونية[2].

**أ- الرقابة المحاسبية:** ومن خلالها يتم مراجعة وتفتيش وتدقيق جميع المستندات والدفاتر والسجلات والوثائق المتعلقة بالعمليات المالية للهيئات العمومية الاقتصادية أو غير ذلك، للتأكد من سلامة ودقة البيانات المثبتة فيها وإبداء الرأي حول ما إذا كانت تمثل بصدق الحسابات الختامية وتطابقها مع الميزانية[3]، وتنقسم الرقابة المحاسبية إلى الرقابة على الإيرادات والرقابة على النفقات.

---

[1] -Jacques magnet , la cour des comptes les institutions associées et les Chambers régionales des comptes, berger leverault,5 ème édition, France,2001,p 122

[2] - نواف كنعان، الرقابة المالية على الأجهزة الإدارية، مرجع سابق، ص 122.

[3] - سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية.سوريا، ط1، 2006، ص350.

- **رقابة الإيرادات:** تتضمن الرقابة على الإيرادات التحقق من أن الإيرادات العامة على اختلاف أنواعها، قد تم تحصيلها والتأكد من صحة احتسابها وصحة تقييدها، ومن أن العمليات المتعلقة بتحصيل تلك المستحقات قد تمت بصورة نظامية، والتدقيق في معاملات إعفاء بعض الجهات للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين من دفع المستحقات جزئيا أو كليا، وتتم هذه الرقابة بصورة انتقائية حسب الحالة[1].
- **رقابة النفقات :** يقصد بها مراجعة وتدقيق مستندات أوامر صرف النفقات، فواتير، طلبيات ...الخ والتأكد من صحة تقييدها بحسب بنود الميزانية ومراقبة جميع خطواتها إلى غاية عملية الصرف.

تشمل هذه الرقابة عادة ما يلي:

- التحقق من أن النفقات قد صرفت بصورة ملائمة، وضمن حدود الاعتمادات المقررة لها في الميزانية، وبما يتفق مع الأهداف التي خصصت من أجلها تلك الاعتمادات.
- جميع حسابات خارج الميزانية، حسابات التسوية للتحقق من صحة العمليات الخاصة بها، وأنها مثبتة بالمستندات القانونية.
- مراقبة تنفيذ مشاريع الاستثمار أو التجهيز المسجلة في البرامج السنوية أو البرامج الأخرى، وذلك للتحقق من شروط استعمال الاعتمادات المقررة لتلك المشروعات في الميزانية، ومما إذا كان انجاز المشاريع المذكورة قد تم ضمن شروط اتفاقيات الإنجاز.

ب - **الرقابة القانونية:** تسمى كذلك رقابة المشروعية، وذلك لأنه من خلالها يتم التأكد من أن الجهة الخاضعة للرقابة، قد احترمت جميع النصوص والقوانين التنظيمية المعمول بها في هذا المجال وتتم بالموازاة مع الرقابة المحاسبية، وتهدف إلى التحقق من احترام القوانين والكشف عن التجاوزات.

[1] -François chouvel, finances publiques ( cadre juridique du budget e exécution contrôle), gualino éditeur , 11 ème édition, France,2008,p 196.

بعد تطور الفكر المالي للدولة والتحول من ميزانية البنود إلى ميزانية البرامج(الأهداف)، أصبح من الضروري على أجهزة الرقابة المالية العليا التكيف مع هذه التغييرات ومجاراتها ، ونتيجة لذلك فقد تبنت معظم أجهزة الرقابة المالية العليا نوعاً ثانياً من الرقابة يتماشى والتغييرات الحادثة يسمى رقابة الأداء.[1]

**2-4- رقابة الأداء:** تعرف رقابة الأداء بأنها فحص شامل وتشخيص للسياسات والتنظيم وإدارة العمليات في وحدة عمومية ما، ويتم ذلك بمقارنة الانجاز بالخطة والنتائج بالقواعد والممارسة بالسياسة، والهدف من ورائها هو الوصول إلى أساس سليم يمكن الاستناد إليه لمقارنة ما تم انجازه والكيفية التي تم بها الانجاز بالخطط والسياسات والقواعد، من أجل الوقوف على فهم الأسباب التي أدت إلى وجود انحراف ايجابي أو سلبي عن تلك الخطط، وذلك في سبيل تحسين مستوى ونوعية التسيير العمومي[2].

وعرفت منظمة "الإنتوساي" رقابة الأداء بأنها مراقبة الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي تستخدم بواسطتها الجهة الخاضعة للرقابة مواردها عند قيامها بمسؤولياتها[3].

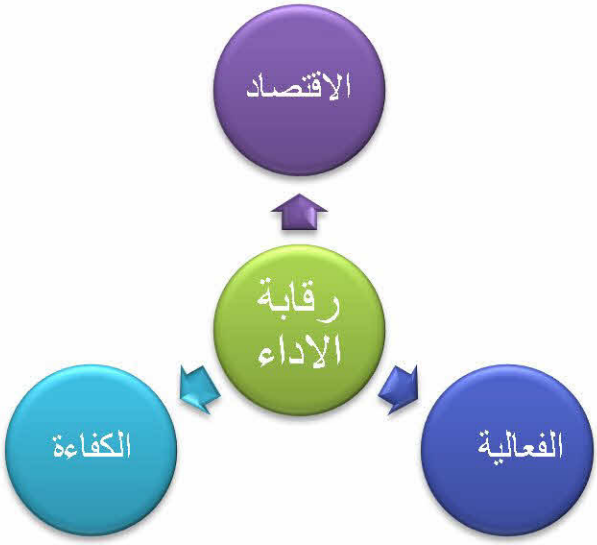
ا- **عناصر رقابة الأداء:** حسب تعريف الانتوساي هناك ثلاثة عناصر لرقابة الأداء: الاقتصاد ،الكفاءة والفعالية.

[1]- حنيش أحمد، آفاق الرقابة المالية في ظل عصرنة الموازنة ، مذكرة ماجستير ، غير مشورة، جامعة الجزائر، 2009، ص65.

[2] -François chouvel, **OP** ,p 198,

[3]- التوجيهات التنفيذية للانتوساي الخاصة بمعايير رقابة الأداء، 2001. ص 11.

شكل رقم (1-1) عناصر رقابة الأداء.




المصدر: من إعداد الطالب.

- **عنصر الاقتصاد:** يعني التقليل من تكلفة الموارد المستخدمة في نشاط ما مع الأخذ بعين الاعتبار مستوى الجودة الملائمة[1].

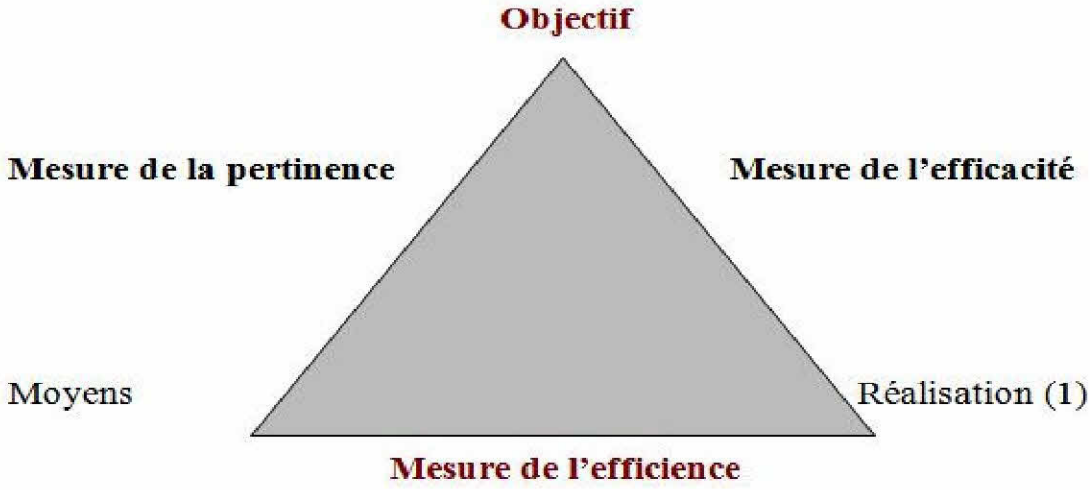
- **عنصر الكفاءة:** الاستفادة من الموارد المتاحة، يعني العلاقة بين المخرجات والمواد المستخدمة، وتجيب رقابة الكفاءة على هل مخرجاتنا من حيث الكم والنوع متناسبة مع الموارد المستخدمة في إنتاجها، وتكون الكفاءة موجودة كلما كان استخدام الموارد بالصورة التي تكون فيها المخرجات في حدها الأقصى.

- **عنصر الفعالية:** يعني مدى تحقق الهيئة للأهداف المعلنة والوسائل المستخدمة ومقارنتها بالنتائج الفعلية، إن الفعالية تعالج مسألة ما إذا كان البرنامج قد حقق أهدافه أم لا.

إذن فمن خلال التعريف السابقة يتضح لنا بأنه هناك ترابط بين العناصر الثلاثة لرقابة الأداء، فرقابة الأداء تهتم بالعناصر الثلاثة كما لو أنها تشكل عملا مشتركا، الشكل التالي يبين العلاقة بين عناصر رقابة الأداء.

[1] -التوجيهات التنفيذية للانتوساي الخاصة بمعايير رقابة الأداء، 2001، ص15.

شكل رقم (1-2) العلاقة بين عناصر رقابة الأداء.




المصـــــدر: تقريـــــر حـــــول رقابـــــة الأداء: على الرابط: تاريخ الإطلاع 2012/12/04، تاريخ التحميل: 2013/02/03.
http://rse-pro.com/performance-sociale-655

ب – **أهمية رقابة الأداء:** حددت منظمة الإنتوساي أهمية رقابة الأداء في النقاط التالية[1]:

- مساعدة الإدارة على حسن استخدام مواردها والكشف عن الأسباب المؤدية إلى ضعف الفعالية والكفاءة وإيجاد الحلول لها؛
- توفير البيانات عن نتائج إدارة المؤسســـات العمومية أمام صنـــاع القـــرار والسلطـــة التشريعية "الشفافية"؛
- تحقيق المساءلة بفاعلية من خلال تحديد المسؤوليات واختبار القرارات؛
- الحكم على مدى كفاءة الرقابة الداخلية والنظم المطبقة في الهيئة الخاضعة للرقابة ومدى فاعليتها في تحقيق أهداف هذه الهيئة.

ت- **مراحل تنفيذ رقابة الاداء:** بعد أن تعرفنا على عناصر رقابـــة الأداء وأهميتـــها، يقودنـــا البحـــث الآن إلى التعرف على مراحل رقابة الأداء، والتي يمكن حصرها في النقاط التالية[1]:

[1] - التوجيهات التنفيذية للانتوساي الخاصة بمعايير رقابة الأداء، مرجع سابق، ص21.

- المسح المبدئي للقواعد والنظم الإدارية والمحاسبية المطبقة لدى الهيئة؛
- اختبار الخطة المسطرة والأهداف والسياسات العامة المقررة لدى الهيئة الخاضعة للرقابة؛
- فحص وتقويم أنظمة الرقابة الداخلية؛
- فحص الجوانب الحرجة في عمليات الأداء؛
- جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالأداء، وإجراء التحليل المالي وتقييم النتائج؛
- إجراء المقابلات الشخصية مع المسؤولين عن عمليات الأداء والقيام بالتفتيش في مواقع العمل؛
- إعداد الدراسات الحسابية والبيانية والمالية وحسابات التكاليف والتحليل المالي واستنباط المؤشرات؛
- تحديد المعايير التي تتناسب وطبيعة النشاطات بهدف الوصول إلى تقييم للأداء من جميع الجوانب؛
- اعداد التقرير النهائي.

[1] - التوجيهات التنفيذية للانتوساي الخاصة بمعايير رقابة الأداء، مرجع سابق، ص22.

# المبحث الثالث:
# دور ومتطلبات الرقابة المالية العليا الفعالة.

تسعى كل من المنظمة العربية لمكافحة الفساد، والمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، والمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، لتوضيح وبيان الدور الهام الذي تلعبه الأجهزة العليا للرقابة المالية في الحفاظ على المال العام، وتأكد هاته الأخيرة أن الحفاظ على المال العام يأتي من خلال تظافر كل الجهود للقوى السياسية والاجتماعية في الدولة تحت راية الحكم الراشد.

وفي هذا الجزء من بحثنا سنحاول الإجابة على سؤالين هم مهمين: ما هو الدور الذي تلعبه أجهزة الرقابة المالية العليا في الحفاظ على المال العام؟، وما هي أهم المتطلبات الأساسية الواجب توفرها للرقابة المالية العليا لقيامها بدورها بفعالية في الحفاظ على المال العام؟

وللإجابة على السؤالين السابقين قسمنا هذا المبحث إلى مطلبين كما يلي:

المطلب الأول: دور الرقابة المالية العليا في الحفاظ على المال العام.

المطلب الثاني: المتطلبات الأساسية للرقابة المالية العليا الفعالة.

## المطلب الأول: دور الرقابة المالية العليا في الحفاظ على المال العام.

يتطلب الحفاظ علي الأموال العامة، التأكد من أن تسيير هاته الأخيرة يتم وفقاً على ما تنص عليه القوانين وان الموارد الاقتصادية للدولة بعيدة على كل أشكال الفساد، وتمثل الأجهزة العليا للرقابة المالية أعمدة هامة بالنسبة إلى الأنظمة الديمقراطية في بلدانها وتقوم بدور محوري في تعزيز أداء القطاع العام وذلك بالتأكيد على أهمية مبادئ الحوكمة والشفافية والمساءلة.

وتعترف (الإنتوساي) بالحاجة إلى أن توضح بشكل متزايد للقيم والفوائد التي توفرها الأجهزة الرقابية.[1]

وفيما يلي سنحاول إبراز الدور الذي تلعبه هذه الأجهزة في الحفاظ على المال العام.

## 1. أجهزة الرقابة المالية آلية من آليات الحكم الراشد.

يعتبر مصطلح الحكم الراشد مفهوماً حديثاً اذا ما قورن ببعض المصطلحات المرتبطة بالحكم، فنجده في اللغة الفرنسية مرادف لمصطلح الحوكمة، فبداية هذا المفهوم جاءت ابان القرن الثالث عشر وانتشر كمفهوم قانوني عام 1978م ليستعمل بعد ذلك على نطاق واسع معبرا عن تكاليفالتسيير، وقد عرف البنك العالمي الحكم الراشد سنة 1992 بأنه:" **الطريقة المثلى التي تمارس بها السلطة لأجل تسيير الموارد الاقتصادية لدولة** "

ويعتبر حاليا الفساد من بين اخطر الظواهر التي تفشت بشكل كبير في المجتمعات الحديثة المتقدمة والمتخلفة منها وأصبح يهدد استقرار البلدان نتيجة لنهب المال العام وعرقلة مسار التنمية فيه والواقع أكد ذلك.

وتعتبر المساءلة والشفافية ومحاربة الفساد من بين أهم المقومات الأساسية في راشدة الحكم حسب البنك العالمي، كما نجد أن هيئة الأمم المتحدة اعترفت بأن الرقابة المالية، كما تطبقها الأجهزة العليا للرقابة المالية تساعد على خلق الشفافية، وتساعد كذلك على إظهار الإخطار المحتملة التي تحدق بالمال العام، وتساعد على بناء رقابة داخلية فعالة، مما يشكل مساهمة خاصة في منع الفساد، ويتفق مع ما جاء في اتفاقية هيئة الأمم المتحدة المتعلقة بمكافحة الفساد، ويتمثل دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في تعزيز الحكم الراشد من خلال توفير أسس للمساءلة والشفافية.

---

[1]- اتفاقية جوهانسبورغ 2010، القسم أ، الفقرة 11، قيمة وفوائد أجهزة الرقابة المالية، على الرابط التالي:

www.incosai.co.za/.../Johannesburg%20Accords_AR_7%20Dec.doc.

تاريخ التحميل 2011/04/12، تاريخ الإطلاع 2011/04/26.

فأجهزة الرقابة تمثل العمود الفقري لنظام النزاهة ومكافحة الفساد في أية دولة، فالجهاز الرقابي هو الذي يدقق الأموال التي قام البرلمان بتخصيصها لكل جهة، وهو المراقب العام على أعمال الدولة، ولذا فإنه يمثل إحدى الأدوات الرئيسة لمكافحة الفساد، من خلال تطوير الإجراءات الرقابية والمالية والمحاسبية بما يضمن الاستخدام الأمثل للمال العام، و تعتبر هذه الأجهزة عين السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية، حيث تعمل على التأكد من صحة صرف المال العام وفق ما ينص عليه القانون، بالإضافة إلى التأكد من الاستخدام الأمثل للأموال العامة بما يحقق الاقتصاد، الفعالية والكفاءة، وإبداء الرأي الفني حول الحسابات الختامية للدولة ومدى مطابقتها للرخص التشريعية ومدى دقتها وفق معايير المحاسبية المتعارف عليها في هذا المجال[1].

كما تلعب الأجهزة العليا للرقابة في الدول دوراً مركزياً في مكافحة الغش والفساد، باعتبارها أجهزة دستورية أولا وأنها أجهزة متخصصة ثانيا، مهمتها المحافظة على المال العام وضمان حسن استخدامه والارتقاء بالأداء الحكومي بما يخدم عملية التنمية الشاملة تحقيقاً للمصلحة العامة.

لاشك أن نجاح إي عملية تنمية يرتبط بشكل رئيسي بالقضاء على مظاهر الغش والفساد وتحقيق الإصلاح المالي والإداري وحسن استخدام الموارد المتاحة وتطوير السياسات الإدارية، ورفع كفاءة الأفراد وهي أهداف تسعى الأجهزة العليا للرقابة إلى تحقيقها، لذلك فإن الأجهزة العليا للرقابة تولي ظاهرة الغش والفساد أهمية كبيرة، وتعمل جاهدة على التصدي لهما بكافة الوسائل وتطوير الأدوات والأساليب المستخدمة لتواكب التطور في بيئة الأعمال الحديثة والتقنيات التكنولوجية وثورة المعلومات.

وتتلخص أهم الأدوات والوسائل التي تستخدمها الأجهزة العليا للرقابة في محاربة الفساد، وتعزيز الحكم الراشد في العناصر التالية:

[1]- Hamidi Daoudi , certifications les comptes l'Etat revue. idara, ENA, 02, 2006, p 32.

أ- **المساهمة في بناء الأرضية القانونية للممارسة المالية:** تعمل الأجهزة العليا الرقابة المالية بالتنسيق مع الجهات التشريعية على تطوير القوانين والأنظمة والتعليمات لكل الممارسات المالية والإدارية، بما يقلل حجم الاجتهادات الشخصية والتي تعتبر أهم مدخل للغش والفساد من ناحية، وتشديد العقوبات المفروضة على جرائم الغش والفساد من ناحية أخرى[1]؛

ب- **المساهمة في دعم الشفافية:** إن الشفافية والوضوح بما تعنيه من نشر المعلومات والبيانات الحكومية والحرص على تدفقها وعلانية تداولها عبر مختلف وسائل الإعلام المرئية والمسموعة والمقروءة، يعتبر عنصراً رئيساً في مكافحة مختلف أشكال الفساد وتحقيق التواصل بين المواطنين والمسئولين بما يسهم في تطويق ومحاصرة الفساد واجتثاث جذوره[2]؛

ت- **المساهمة في مساءلة ومحاسبة المسؤولين :** تشكل المساءلة والمحاسبة ركيزة أساسية لتفعيل الرقابة ذلك أن لا رقابة بدون مساءلة ومحاسبة، وبالنظر إلى أن المساءلة والمحاسبة الحقيقية تعني القدرة على مساءلة المسئولين على اختلاف مستوياتهم ثواباً وعقاباً، دون أي تمييز بسبب مناصبهم، فهي بذلك تسهم بشكل فاعل في مكافحة الغش والفساد وتدعيم الشفافية والسيطرة.

وفي هذا الإطار تعمل أجهزة الرقابة العليا على تدعيم مبدأ المحاسبة والمساءلة من خلال السعي لإقرار القوانين وتحديد العقوبات، وتطبيق الإجراءات القانونية التي تضمن مكافأة الملتزمين ومعاقبة المخالفين على كافة المستويات[3].

---

[1] -جعفر زيوي، دور الاجهزة العليا في مكافحة الفساد ( عرض تجربة مجلس المحاسبة الجزائري ضمن أشغال لجنة التنسيق المغربية للأجهزة العليا لرقابة المالية )، مجلة cour infos العدد 10، ديسمبر 2011، الجزائر، ص 46.

[2] -نفس المرجع السابق، نفس الصفحة .

[3]- Hamidi Daoudi , OP , p22.

ث- **المساهمة في الإصلاحات المالية:** يشكل الغش والفساد أحد الجوانب التي تسعى برامج الإصلاح المالي والإداري إلى القضاء عليها، من خلال إحداث التغيير في الهياكل الحكومية والبيئة القانونية وترسيخ مبدأ سيادة القانون، وفي هذا السياق تلعب أجهزة الرقابة العليا دورا رئيسا في دعم عمليات الإصلاح، من خلال بيان أوجه القصور والضعف وتقديم مقترحات العلاج والمشاركة في تقييم ومتابعة عمليات الإصلاح وتطويرها.

ج- **تحديث وسائل وأساليب الرقابة:** إن التطورات المتلاحقة في بيئة الأعمال واستخدام التقنيات الحديثة وثورة المعلومات تستدعى تطوير أدوات وأساليب الممارسة الرقابية واستخدام البرمجيات الحديثة ووسائل الرقابة التحليلية والأساليب الكمية الحديثة[1].

ومن بين طرق التي تتدخل بها أجهزة الرقابة المالية للحد من ظاهرة الفساد المالي وزيادة تقوية أركان دولة القانون نذكر النقاط التالية:

- تقديمها لتقارير رقابية سنوية إلى السلطات العليا في البلاد البرلمان ورئيس الجمهورية، تشرح وتبين فيها ظروف صرف الأموال العامة وتضبط فيها جميع المخالفات و التجاوزات من طرف الجهات التنفيذية وإرفاق هذه التقارير بوثائق ومستندات كافية وأدلة وقرائن تثبت ذلك[2]؛
- تقديم التوصيات والمقترحات الكفيلة بتحسين تسيير المال العام على مستوى الهيئات العمومية، فالخبرة والإطلاع الكبير للمدققين في الأجهزة الرقابية نتيجة التجارب الرقابية المتراكمة، تسمح لهم بتقديم بعض المقترحات التي من شأنها تحسين استعمال المال العام والتقليل من فرص ضياعه وغلق الباب أمام المفسدين؛

[1]- استنتاجات وتوصيات الندوة 20 بين الأمم المتحدة والإنتوساي، الإنتوساي شريك فعال في الشبكة الدولية لمكافحة الفساد وتوفير الشفافية لتعزيز الأمن الاجتماعي والحد من الفقر، النمسا 11- 12 فيفري 2009.

[2]- محمد خليفة، إشكالية التنمية والحكم الراشد في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول التنمية والحكم الراشد في الجزائر، جامعة معسكر،26 -27 ابريل 2005، ص07.

- تقديم الاستشارة في مشاريع القوانين المتعلقة بالتصرف في الأموال العامة[1]، وذلك للتحكم الكبير لمدققين في الجانب التطبيقي للقوانين وتوقع الصعوبات الممكنة في التطبيق؛
- تحديد حالات الفراغ القانوني المستغلة من طرف المفسدين واقتراح مشاريع قوانين لسد الثغرات القانونية[2]؛
- من خلال تطبيق رقابة أداء فعالة وشاملة على القطاعات الحيوية في البلاد تتم مساءلة المسؤولين عن هدر المال العام ومحاسبتهم وتقديمهم للعدالة إن اقتضى الأمر؛
- نشر التقارير الرقابية تساهم في توفير الشفافية، فالمواطن لهم حق الاطلاع على نتائج الرقابة على الأموال العامة فمن خلالها يحكم على الأداء الحكومي في تسيير المال العام.

في هذا الموضوع استضافت دولة الإمارات العربية المتحدة خلال الفترة من 29-30 مارس 2011 المؤتمر الثالث لأجهزة الرقابة المالية ودواوين المحاسبة الأوروبية والعربية، والذي تم عقده في قصر الإمارات بالعاصمة أبو ظبي[3]، وناقش المؤتمر الذي شاركت فيه 45 دولة عربية وأوروبية، المبادئ التي تتبناها دواوين المحاسبة بشأن الشفافية والمساءلة ومحاربة الفساد، حيث مثلت هذه المبادئ المحاور الرئيسية للمؤتمر وتم كذلك عرض أفضل الممارسات في مجال الرقابة المالية والرقابة على الأداء، بالإضافة إلى عرض تجارب بعض الدول في مجال الحوكمة في مؤسسات القطاع العام، وخلص المؤتمرون إلى أن المساءلة والشفافية من المتطلبات الرئيسية التي تهدف إلى تعزيز المصداقية ومحاربة الفساد وتحسين ممارسات الحوكمة.

[1]- François chouvel, finances publiques( cadre juridique du budget e exécution contrôle) , gualino éditeur , 11 ème edition,France,2008,p 194.

[2]- جعفر زيوي، مرجع سابق، ص 43.

[3]- موقع ديوان المحاسبة لدولة الإمارات العربية المتحدة على الرابط التالي: www.saiuae.gov.ae

تاريخ التحميل 2011/04/11، تاريخ الاطلاع 2011/04/25

## 2- حوكمة مؤسسات القطاع العام.

بيّنت عدة دراسات اقتصادية أنه من بين أهم الأسباب التي أدت إلى ضعف كفاءة مؤسسات القطاع العام، عدم اعتمادها علي مبادئ التسيير الحديثة والعمل بالطرق القديمة وتقيد مسيريها بالمبادئ القديمة الجامدة في اتخاذ القرارات حتى ولو كانت هذه القرارات على حساب المؤسسة والمال العام وعدم الأخذ بالمبادرة في التسيير التي من خلالها يمكن خلق فرص النجاح، ومن بين المبادئ الحديثة في المحاسبة والمراجعة حوكمة الشركات التي يعرفها العديد من الباحثين في الاقتصاد والقانون كما يلي[1]:

**"هي مجموعة الآليات والإجراءات التي من خلالها يتم توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها علي اعلي مستوى من اجل تحقيق أهدافها بكل شفافية و وضوح؛**

وتهدف الحوكمة إلى تحقيق العديد من الأهداف من أهمها ما يلي:

أ- تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الايجابي على المشروعات العامة؛

ب- كما تعمل على تحسين عملية صنع القرار في المؤسسات العمومية وذلك من خلال تحديد المهام والمسؤوليات مما يساهم في زيادة إحساس المسئولين بالمسؤولية وتوفير إمكانية محاسبتهم؛

ت- تحسين درجات الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات والمعلومات في الشركات العمومية، كما تساهم في زيادة قدرة المشروعات العامة على تحسين قدرتها التنافسية وخلق مناصب الشغل وتوسيع استثماراتها؛

ث- وتكمن أهمية حوكمة مؤسسات القطاع العام في محاربة الفساد الداخلي في المؤسسة وعدم السماح بوجوده والسعي للقضاء عليه، وتحقيق وضمان النزاهة والحياد والاستقامة لكافة

1- محمد حمدي ،محمد البربري، نحو إطار مقترح لمراجعة حوكمة الشركات في ظل معايير المراجعة المتعارف عليها، مجلة الرقابة المالية العدد 50،تونس، جويلية 2007، ص23.

العاملين في المؤسسة، تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود الأخطاء العمدية والعمل على الإستفادة القصوى من نظم الرقابة الداخلية في ضبط العمليات الداخلية.

ويكمن دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في حوكمة مؤسسات القطاع العام في النقاط التالية:

- تعمل أجهزة الرقابة المالية العليا نفس عمل محافظ الحسابات في المؤسسات الخاصة الذي يتم تعيينه من اجل المصادقة على الحسابات المالية للمؤسسة في نهاية السنة المالية، ومحافظ الحسابات يعمل لصالح المساهمين أما أجهزة الرقابة المالية تعمل لصالح الشعب واصل ملكيته للشعب[1].
- إن رقابة الأداء التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية تساهم بشكل كبير في إعطاء صورة واضحة حول تسيير المؤسسة العمومية، و الوقوف على جميع العقبات التي تعترض نجاحها ومنه اقتراح التوصيات التي من شانها تحسين قدرة وكفاءة وفعالية المؤسسات العمومية[2].
- عملية تقييم الرقابة الداخلية من طرف الأجهزة العليا للرقابة المالية يساهم بشكل كبير في تقويمها ومنه التقليل من المخاطر الممكن حدوثها مثل أخطا التسيير، والكشف عن الفساد الإداري والمالي إن وجد والتقليل من نسبة حدوثه.
- تعتبر التقارير الرقابية الدورية المعدة من طرف الأجهزة العليا للرقابة المالية مصدر معلومات مهم حول تسيير المؤسسات العمومية وهي بذلك تساهم في شفافية التسيير، بشرط أن يراع في إعداد هذه التقارير المعايير الدولية المتعارف عليها في هذا المجال.

### 3- المساهمة في التنمية المستدامة:

خلال العقدين الاخرين حظى مفهوم التنمية المستدامة بالقبول والاهتمام، فقد أصبح الآن من الجوانب الأساسية التي تأخذها الحكومات في الاعتبار عند وضع الخطط، واتخاذ القرارات.

---

[1]- Hamidi Daoudi, op ,p 22 .

[2]- Henri guillaume et Franck silvent , gestion publique l'Etat la performance, dalloz,1 ème édition, France, 2002, p 149

و تعني التنمية المستدامة[1]: "هي التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون المساس بقدرة أجيال المستقبل على تلبية احتياجاتها".

لكن هذا الدور يبقى غير تام في بعض البلدان خصوصا البلدان النامية، حيث أجرت الإنتوساي استبيان حول رقابة و مراجعة التنمية المستدامة يشمل 119 عضو في أجهزة الرقابة المالية، 25 % منها فقط تقوم بهذا النوع من الرقابة[2].

ومن بين أهم الأعمال التي تقوم بها أجهزة الرقابة المالية العليا في هذا المجال مراقبة تنفيذ برامج التنمية ومراقبة البيئة.

**3- 1- رقابة برامج التنمية:** نظرا لما للمشروعات الاستثمارية العامة المدرجة في برامج التنمية من أهمية في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولاسيما في الدول النامية، لما تتطلب هذه البرامج من أموال ضخمة في سبيل تحقيق أهدافها، وما يقتضه ذلك من استخدام تلك الأموال الاستخدام الأمثل بسبب قلتها من جهة وضرورة الحرص علي الانتفاع بها من جهة أخرى، لذلك فقد حرصت حكومات الدول وشعوبها على الاهتمام بحسن استخدام تلك الموارد المخصصة لبرامج التنمية، وإنفاقها في خدمة الأهداف المسطرة وإدارتها بأعلى مستوى من الفعالية والكفاءة والاقتصاد.

وتقوم اجهزة الرقابة المالية بالرقابة على هذه المشروعات من بدايتها إلى غاية نهايتها، وإعداد تقارير حول ظروف انشائها والتغيرات التي ممكن أن تطرأ حول تكلفتها[3]، واتجهت أغلبية الدول إلى توكيل أجهزة الرقابة المالية للقيام بمهمة متابعة برامج التنمية.

---

[1] - محمد خليفة، مرجع سابق، ص10.

[2] - مجلة الرقابة الحكومية للانتوساي، وضع الرقابة و المراجعة البيئية في دول المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة (الإنتوساي)، وم أ، نوفمبر 2007، ص3.

[3] -Patricia Gerlier , le mémento des marches publiques de travaux ,eyrolles, France ،2002,P 127

## 3- 2- الرقابة البيئية.

يمكن للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة أن تلعب دوراً كبيراً في حماية البيئة، وذلك عن طريق مساعدة المشرعين والبرلمانيين على مساءلة حكومات بلدانهم، فيما يخص الالتزامات البيئية التي اتخذها من خلال الاتفاقيات البيئية الدولية، وكذلك التشريعات والقوانين المحلية[1].

وتقوم الأجهزة الرقابة المالية العليا بجمع البيانات البيئية مباشرة في الميدان، كما تقوم بإعداد مؤشرات الأداء حول برامج الحكومة البيئية، كما يمكنها بالتعاون مع معاهد ومراكز البحث الجامعية بحث حلول للمشاكل البيئية، وفي دراسة حول الرقابة البيئية قامت بها منظمة الانتوساي نوفمبر 2007، شملت هذه الدراسة أهم المواضيع المتطرق لها من طرف الأجهزة العليا للرقابة البيئية من سنة 2003 إلى 2005، العملية ضمت 363 عملية رقابية بيئية.

والهدف من هذه الرقابات هو مدى التزام الحكومة بالتشريعات والسياسات البيئية، وتقييم لأداء البرامج الحكومية في مجال البيئة ومدى تحقيقها لأهدافها البيئية وآثار نشاط الحكومة على البيئة، برغم من كل الجهود المبذولة من طرف الحكومات وأجهزة الرقابة المالية، تبقى قضايا البيئة مقلقة خصوصا مع ظهور قضايا ذات بعد دولي مثل تغير المناخ، واتساع ثقب الأوزون والتلوث البيئي، ولذلك يجب على كل شخص التفكير في ذلك، وتحاول (الإنتوساي) من خلال إعداد هذه الدراسة أن تساعد الأجهزة العليا للرقابة المالية الاعضاء فيها على تطبيق هذا النوع من الرقابة، وفي هذا الشأن قامت بأنشاء لجنة خاصة برقابة البيئة مهمتها الاساسية اعداد معايير خاصة برقابة البيئة.[2]

---

[1] – دراسة قامت بها منظمة (الإنتوساي)، وضع الرقابة والمراجعة البيئية في دول المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، مجلة الرقابة الحكومية، نوفمبر 2007، ص3.

[2] – نفس المرجع، ص4.

جدول (1-3) الرقابة البيئة لمجموعة من أجهزة الرقابة المالية.

| طبيعة العملية الرقابية | عدد العمليات |
|---|---|
| المناطق المحمية والمتنزهات | 64 |
| تلوث مساحات المياه | 59 |
| التنوع البيولوجي | 56 |
| الأموال المحلية والمعونات | 56 |
| نظام الإدارة البيئية | 51 |
| معالجة مياه الصرف الصحي | 48 |
| تقييم التأثير البيئي | 45 |
| الزراعة | 42 |
| إدارة النظام الايكولوجي | 41 |
| البنية التحتية | 40 |

**المصدر:** مجلة الرقابة المالية الحكومية (الإنتوساي)، الولايات المتحدة الأمريكية، نوفمبر 2007 ص16.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن عدد العمليات الرقابية المتعلقة برقابة البيئة المنفذة من طرف الأجهزة العليا، يعتبر ضئيل مقارنة بعدد الأجهزة التي تمت عليها الدراسة 119 جهاز، ومقارنة كذلك بفترة 03 سنوات، وتحاول (الإنتوساي) مساعدة الأجهزة العليا للرقابة المالية لتنفيذ هذا النوع من الرقابة من خلال إعداد مذكرات توجيهية متعلقة بتنفيذ هذا النوع من الرقابة.

من خلال مسبق توضح لنا الدور الكبير الذي تلعبه الأجهزة العليا للرقابة المالية، باعتبارها أعمدة هامة بالنسبة إلى الأنظمة الديمقراطية في بلدانها، فهي تقوم بدور محوري في تعزيز الأمن المالي لدولة وذلك من خلال توفيرها لمبادئ الحكم الراشد المتمثلة أساسا في محاربة الفساد، وتوفير الشفافية والمساءلة، كما تلعب دورا هاما في حوكمة مؤسسات القطاع العام، ودعم برامج التنمية المستدامة والمساهمة في الحفاظ على البيئة؛

ولقيام أجهزة الرقابة المالية العليا بدورها على أكمل وجه وبكل فعالية تحتاج إلى توفر بعض المتطلبات، وهذا ما سنحاول التطرق له في المطلب التالي.

## المطلب الثاني : متطلبات الرقابة المالية العليا الفعالة.

تقتضي الرقابة بمفهومها الشامل وبإطارها المتكامل أن يتوفر للجهاز الأعلى للرقابة المالية الاستقلال الكافي والإمكانيات المادية والمالية الكافية، بالإضافة إلى توفره على كادر فني مؤهل.

### 1- استقلالية الجهاز الرقابي.

تتمثل استقلالية الجهاز الرقابي في الاستقلال الوظيفي والاستقلال المالي والاستقلال العضوي[1].

**1- 1- الاستقلال الوظيفي:** يقصد به قيام الجهاز بجميع المهام الموكلة إليه دون أدنى تأثر أو تأثير من قبل سلطة أو هيئة أخرى مهما كانت تلك السلطة أو الهيئة، وتتضح مظاهر الاستقلال الوظيفي في النقاط التالية:

- وضع برنامج الرقابة السنوي دون تدخل؛
- حق الجهاز في مراقبة جميع الهيئات العمومية التي تدخل ضمن نطاق رقابته دون تدخل؛
- ممارسة الجهاز لجميع صلاحيته الرقابية التي ينص عليها القانون بكل حرية؛
- تسجيل جميع الملاحظات المسجلة في أعمال الرقابة في التقارير النهائية؛
- حرية التعامل مع الملفات المقدمة من طرف السلطة؛
- حرية الجهاز في نشر تقاريره الرقابية للعامة من أجل الإطلاع عليها.

[1]-استنتاجات وتوصيات الندوة 20 بين الأمم المتحدة و(الإنتوساي)، (الإنتوساي) شريك فعال في الشبكة الدولية لمكافحة الفساد وتوفير الشفافية لتعزيز الامن الاجتماعي والحد من الفقر، النمسا، 11- 12 فيفري 2009، ص11.

**2-1 - الاستقلال المالي:** يعني أن للجهاز حرية تحديد إحتياجاته المالية السنوية ضمن الميزانية العامة من دون تدخل من طرف وزارة المالية أو هيئة أخرى، وتتضح مظاهر الاستقلال المالي في مثل النقاط التالية:

- وضع الجهاز لميزانيته بحرية دون تدخل من أي سلطة أو هيئة وإدراجها كما هي في الميزانية العامة؛
- تحديد الجهاز لاحتياجاته من مرافق إدارية و تجهيزات والوسائل المادية بكل حرية ودون أي تقييد؛
- حرية رئيس الجهاز في التصرف في ميزانية الجهاز دون تقييد أو تدخل من طرف أي سلطة وهذا بما يخدم أهداف الجهاز الرقابية وبما لا يتعارض مع القانون؛
- حرية الجهاز في تحديد عدد المناصب المالية التي يحتاجها للقيام بالمهام الموكلة إليه على أكمل وجه.

**3-1- الاستقلال العضوي:** يعني مدى استقلال الجهاز في التصرف في موارده البشرية، ومدى خصوصية القواعد القانونية واللوائح التي تخص موظفيه مقارنة بالأحكام الخاصة بباقي موظفي القطاع العام، سواء من حيث التعيين أو الترقية أو التحويل والامتيازات المالية والحماية القانونية[1]، وتتضح مظاهر الاستقلال العضوي في حرية الجهاز البت في الأمور التي تخص شؤون العاملين فيه مثل:

- تحديد عدد الوظائف الفنية والإدارية في الجهاز؛
- شروط التعيين والفصل والتقاعد والتحويل والعقوبات وطرق التحقيق؛
- تقدير الحوافز والمكافآت وشروط منحها؛
- شروط اختيار الموظفين لمناصب المسؤولية.

[1] – دراسة اعدتها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، واقع أجهزة الرقابة المالية في الدول العربية، على الرابط: www.arabosai.org:، تاريخ التحميل 2012/06/14، تاريخ الاطلاع 2012/06/14.ص13.

## 2- الامكانيات المادية والمالية.

تحتاج الرقابة المالية العليا الفعالة إلى أن يكون الجهاز الذي يقوم بها يتوفر على وسائل دعم مادية ومالية وتقنية، تساعده على تغطية جميع نشاطاته الرقابية، خصوصا مع إتساع نطاق الرقابة المالية العليا ليشمل جميع المؤسسات والإدارات والهيئات العمومية، بل يصل ليشمل جميع المؤسسات التي تملك الدولة جزء من رأسمالها مهما كان شكلها القانوني، والهيئات التي تستفيد من تخصيص مالي من ميزانية الدولة في شكل مساعدات مالية أو شكل من أشكال التمويل.

ومع تطور الانظمة المحاسبية ودخول التقنية عالم الإدارة، أصبح من الضروري توفر لدى أجهزة الرقابة مصالح تقنية توفر لها الدعم في هذا المجال[1].

**2-1- الإمكانيات المادية:** في توفر الجهاز على المرافق الإدارية من مكاتب للعمل و قاعات للمحاضرات، وقاعات للاجتماعات ومراكز للبحث والتجهيزات المرافقة وتوفره على وسائل مادية مثل السيارات، لتسهيل عمل فرق المراقبة خصوصا في الرقابة الميدانية، فمعظم عمل الجهاز يتم في عين المكان، ويحتاج موظفوه إلى التنقل باستمرار، هذا فيما يخص الإمكانيات المادية.

**2-2- الإمكانيات المالية:** تتمثل في تخصيص الجهاز للأموال الكافية لتغطية جميع نفقات الرقابة مثل نفقات المهام ونفقات الاستعانة بالمخابر والخبراء ونفقات التكوين ونفقات البحث وبعض النفقات الأخرى المتعلقة بنشاط الجهاز.

**2-3- الإمكانيات التقنية والفنية:** عادة ما تتجسد هذه الإمكانيات في توفر الجهاز على هيئة يشرف عليها مجموعة من كبار المراجعين، تتمثل مهمتها في العمل على توفير الدعم التقني والفني للجهاز مثل:

[1] – ماجد محمد سليم أبو هداف، مذكرة ماجستير: تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة الإدارية المالية الفلسطيني، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2006، ص 75.

- توفير معايير للرقابة المالية مقبولة تتكيف مع جميع الاعمال التي يقوم به الجهاز ومساعدة الموظفين في تطبيقها؛
- تبادل الخبرات مع باقي الاجهزة في الرقابة المالية واجراء الدراسات والبحوث من اجل تطوير العمل الرقابي؛
- العمل على تحسين صورة دور الجهاز والرفع من مكانته في الدولة عن طريق التواصل وابراز الدور الذي يقوم به.
- تزويد الجهاز بالبرامج الرقابية التي تتماشى مع التطور التقني في المحاسبة وانظمة الادارة، خصوصا بعد ما أصبحت جل الادارات تعتمد على تكنولوجيا المعلوماتية في التسيير المالي والاداري للمؤسسات[1]،
- إجراء دورات تكوينية تحت إشراف مختصين الهدف منها ضمان التكوين المستمر للمراجعين في هذا المجال.

## 3- الإمكانيات البشرية المؤهلة.

تحتاج أعمال الرقابة التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة المالية أشخاصٌ ذو كفأت عالية وخبرة مهنية واسعة، و ذلك لأهمية التقارير التي يعدونها في الحياة الاقتصادية الاجتماعية والسياسية للدولة، ومن بين الشروط التي يجب توفرها في موظفي الرقابة ما يلي[2]:

- الأخلاق المهنية العالية مثل النزاهة والحياد والحس بالمسؤولية.
- المستوى التعليمي العالي؛
- الإطلاع الكافي بالقوانين المتعلقة بالمالية؛
- التكوين المستمر والمتواصل في معايير العمل الرقابي؛

[1] - توصيات الدورة التدريبية، حول الرقابة على تقنية المعلومات، اقامته المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية ، الأردن، 15جوان 2010.

[2] - معايير (الإنتوساي) المتعلقة بالجودة ،ISSAI 40 ، ص 12.

- القدرة على العطاء المتواصل.

إن الأمور المذكورة سابقاً تبقى غير كافية لقيام الرقابة المالية العليا بالدور المنوط بها على أكمل وجه، دون أن يتوفر للجهاز الجو المناسب للعمل الرقابي، الذي هو أساساً متعلق بالإرادة القوية والجادة لدى السلطات، التي من شانها أن تساهم في تفعيل عمل أجهزة الرقابة المالية العليا في الحفاظ على المال العام وبيئة عمل الهيئة المراقبة ومدى التزامها بالقوانين والمعايير المعمول بها في التسيير.

وفي هذا تحاول "الإنتوساي" إبراز منافع الأجهزة الرقابية التي تعتبرها هي أعمدة هامة بالنسبة إلى الأنظمة الديمقراطية في بلدانها، وتقوم بدور محوري في تعزيز أداء القطاع العام وذلك بالتأكيد على أهمية مبادئ الحوكمة والشفافية والمساءلة[1].

[1]- اتفاقية جوهانسبورغ 2010 ، القسم أ ، الفقرة 11، قيمة وفوائد اجهزة الرقابة المالية، على الرابط التالي:
www.incosai.co.za/.../Johannesburg%20Accords_AR_7%20Dec.*doc*
تاريخ التحميل 2012/03/03، تاريخ الاطلاع 2012/03/07.

## خلاصة الفصل

من خلال ما سبق علمنا أن نشأة الرقابة المالية الحكومية ترجع إلى نشأة الدولة وملكيتها للمال العام وإدارته نيابة على الشعب، وقد عرفت تطورات مختلفة حسب التغيرات الحادثة في مجالات إنفاق المال العام، ويعود الهدف من وجودها هو المحافظة على المال العام، وهي تتخذ عدة أشكال بحسب توقيت حدوثها أو الهيئة التي تقوم بها أو بحسب الغرض منها؛ والأصل أن تمارس السلطة التشريعية الرقابة المالية على السلطة التنفيذية التي تتولى عن طريق أعوانها مهمة تحصيل الإيرادات ودفع النفقات المسجلة في ميزانية الدولة ، ولعدم قدرة النواب القيام بهذه المهمة، فقد اتجهت معظم البرلمانات في العالم نحو الاستعانة بأجهزة متخصصة تتمتع بالاستقلالية على السلطة التنفيذية، يطلق عليها مصطلح "الرقابة المالية العليا ".

تنفذ هذه الأجهزة أنواعا عديدة من الرقابة، تختلف عن التي تقوم بها الهيئات التنفيذية الأخرى لا من حيث النطاق ولا من حيث الهدف، فالرقابة التقليدية يتأكد من خلالها الجهاز الأعلى للرقابة من أن كل إدارة أو هيئة أو شخص معنوي يتعامل بالأموال العمومية، يعمل وفق الأنظمة المحاسبية المقررة؛ أما رقابة الأداء فهي مراقبة الاقتصاد والكفاءة والفعالية، بواسطتها يتم تقييم أداء الجهة الخاضعة للرقابة وشروط استخدام مواردها ومدى تحقيقها لأهدافها؛ اختلفت البلدان حول تنظيم وتسمية هذه الأجهزة لكنها اجتمعت حول الهدف من وجودها والدور الذي تلعبه في الحفاظ على المال العام من خلال مكافحتها للفساد وتعزيز الحكم الراشد ومتابعتها لبرامج التنمية المستدامة بل تعدت ذلك إلى تطبيق رقابة بيئية.

إن المكانة العالية والأهمية البالغة التي وصلت إليها الرقابة المالية العليا في مختلف دول العالم، لم تأتي نتيجة للجهود الفردية لهاته الأجهزة فقط، بل نتيجة لعمل جماعي مستمر شاركت فيه معظم أجهزة الرقابة المالية من الدول بخبرتها وتجربتها، أسست هذه الأجهزة منظمة دولية خاصة بها أطلق عليها اسم المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، وهذا ما سنحاول التعرف عليه في الفصل الموالي من البحث.

# الفصل الثاني:

# المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.

# (الإنتوساي)

# تمهيد:

أُسست المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة "الإنتوساي"، (international organization of supreme audit institutions) سنة 1953، باعتبارها منظمة دولية مستقلة غير سياسية، تهدف إلى تحسين الرقابة المالية للبلدان الأعضاء، وذلك من خلال توفير ملتقى للأجهزة العليا للرقابة المالية من كافة بلدان العالم، لتبادل التجارب والأفكار، ولتحقيق أهدافها، قامت "الإنتوساي" بوضع قانون أساسي مميز، وتنظيم إداري فعال، وتبنت مبادئ خاصة بها، كل هذا ساعدها في تحقيق العديد من الإنجازات، أهمها تأسيس سبع مجموعات عمل إقليمية عكست التنوع في اتجاهات الرقابة الحكومية في بلدان العالم، مما نتج عنه إعداد معايير وتوجيهات دولية خاصة بالرقابة المالية، أصبحت هذه المعايير والتوجيهات من أهم المعايير في هذا المجال، تبنها حوالي 144 جهاز رقابي لما لها من أهمية في تأسيس رقابة مالية فعالة، وتحسين أداء أجهزة الرقابة المالية.

وفي هذا الفصل سوف نتطرق إلى التعريف بالمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة "الإنتوساي"، وعرض أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، كما سنتطرق إلى أهم الانجازات التي قامت في سبيل تحسين الرقابة المالية العليا، وفي الأخير سوف نتطرق لأهم معايير المنظمة وأهمية العمل بها.

# المبحث الأول:
# ماهية المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.

أُسست "الإنتوساي" لتكون مكان يجمع أجهزة الرقابة المالية لتبادل الخبرات والتجارب، وهذا لتطوير أداء هذه الأجهزة في المحافظة على المال العام، وفي هذا الجزء من البحث سنتطرق إلى تعريف "الإنتوساي" وعرض أهم مراحل التي مرت بها، كما سنتطرق إلى تنظيمها الإداري بحسب ما جاء به قانونها الأساسي كما سنعرض أهم المبادئ والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

## المطلب الأول : نشأة و تطور "الإنتوساي".

التطرق إلى تاريخ نشأتها وأهم المراحل التي مرت بها، سيوضح لنا أهم التحولات التي مرت بها حتى أصبحت على ما هي عليه، ويمهد لنا شرح نظامها الأساسي وتنظيمها الإداري ولكن قبل كل هذا يجب علينا التعريف بها.

### 1- تعريف "الإنتوساي".

تعرف حسب المادة (01) من النظام الأساسي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة كما يلي[I]:

[1]-النظام الاساسي للإنتوساي، نوفمبر2007، على الرابط: تاريخ التحميل 09 /2011/05 ، تاريخ الاطلاع 2011/05/09.
http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/1_about_us/statutes/Statuten_A_2007pdf:

"إن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة" (الإنتوساي) هي مؤسسة مستقلة، ذاتية السيادة وغير سياسية، وقد أنشئت كمؤسسة دائمة لدعم وتشجيع تبادل الآراء والخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال رقابة الأموال العامة ".

يتضح من خلال التعريف، بأن "الإنتوساي" متشكلة من الأجهزة العليا للرقابة المالية لبلدان العالم، أي أنها منظمة مهنية مستقلة، وتوفر"الإنتوساي" منتدى يمكن فيه للمدققين الحكوميين من كافة أنحاء العالم مناقشة القضايا ذات الاهتمام المشترك ومواكبة المستجدات، بخصوص المعايير الرقابية وغيرها من المعايير المهنية، وشعارها (**التجربة المتبادلة تنفع الجميع**) وتتخذ "الإنتوساي" من مدينة فيينا (النمسا) مقرا لها[1].

وتعمل "الإنتوساي" بخمس لغات رسمية: هي العربية والاسبانية والألمانية والانجليزية والفرنسية[2].

## 2- نشأة وتطور المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العليا والمحاسبة.

نشأة "الإنتوساي" في ظروف أقل ما يقال عنها أنها كانت صعبة، حيث كانت مكانة الرقابة المالية والأجهزة التي تقوم بها متدنية بشكل كبير مما هي عليه اليوم، فبعض الدول لم يكن لديها أية مؤسسة للرقابة المالية، والدول التي كانت لديها أجهزة للرقابة المالية، كان نطاق الرقابة فيها ضيقاً محصوراً جداً.

### 2-1- نشأة الإنتوساي:

بعد الحرب العالمية الثانية، كان رؤساء أجهزة الرقابة المالية وكبار المراجعين في الدول التي كانت تملك أجهزة تشارك في المؤتمرات الدولية للعلوم الإدارية فقط، ولم يكن لديها مكان مخصص أو منظمة تجمعهم إلى غاية سنة 1953، وهو تاريخ نشأة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، باقتراح من (**اميليو فرنندار كامو**)، رئيس الجهاز الرقابي الكوبي آنذاك في مؤتمر دولي للعلوم الإدارية في مدينة بارن

[1] - المادة (01) من النظام الأساسي للانتوساي، نوفمبر 2007، مرجع سابق.

[2] - المادة (11) من نفس المرجع.

بسويسرا[1]، وفي نفس السنة اجتمع 34 جهاز أعلى للرقابة المالية ما بين 2 و9 نوفمبر بهافانا (بكوبا)، أين تم عقد أول مؤتمر للأجهزة العليا للرقابة المالية تمخض عنه:

- تأسيس "الإنتوساي" باعتبارها جمعية دولية؛
- تحديد مدة 03 سنوات لعقد المؤتمرات؛
- إقامة الأمانة العامة للمنظمة بكوبا.

## 2-2 تطور "الإنتوساي":

بدأت "الإنتوساي"بـــ 34 جهازاً رقابياً في عام 1953، وسرعان ما شهدت تطورًا كبيراً في عدد أعضاءها، فهي الآن تضم 192عضواً كاملاً وخمسة اعضاء منتسبين[2]، ومن بين أهم العوامل التي ساعدت على تطور "الإنتوساي" هو تصفية الاستعمار على المستوى العالمي، وما تبعهُ من تأسيس أجهزة عليا للرقابة المالية، أثر الارتفاع الكبير في عدد أعضاءها على هيكلها، مما أدى بها إلى توسيع قاعدتها التنظيمية، نتج عنه إنشاء أمانة عامة في النمسا عام 1962 وتشكيل مجلس تنفيذي يضم 14 عضوا في 1965؛

تنظيمها الجيد وعملها المتميز سمح لها بالحصول على صفة منظمة غير حكومية من هيئة الأمم المتحدة، واعتمادها كمستشار لدى المجلس الاقتصادي والاجتماعي لهيئة الأمم المتحدة.

مع مرور الوقت، أصبحت للمنظمة منظمات إقليمية ولجان ومجموعات عمل خاصة بها ، ففي عام 1969 تم تأسيس أول مجموعة إقليمية لدول أمريكا اللاتينية، وفي عام 1984 تم إنشاء اللجان الخاصة بالمعايير، ونتيجة للتعاون المتبادل بين أعضاء "الإنتوساي" فقد تمكنت في وقت قصير من وضع عدة معايير

[1] - الإنتوساي 50 سنة، على الرابط:تاريخ التحميل:2011/05/19، تاريخ الإطلاع:2011/05/19.
http://www.intosai.org/uploads/4124efestschrift.pdf

[2] - تنظيم الإنتوساي، عدد الأعضاء على الرابط: تاريخ الإطلاع 2013/05/05.
http://www.intosai.org/ar/about-us/organisation/membership-list.html

رقابية سنتعرف عليها في المبحث الثالث من هذا الفصل، وفي سنة 1986 تم تأسيس مبادرة "الإنتوساي" لتنمية القدرات المهنية للمدققين العاملين في أجهزة الرقابة المالية لدول الأعضاء[1].

ولتشجيع التعاون وتبادل الخبرات، كان للانتوساي العديد من الشركاء من أهمهم البنك العالمي، والمجلس الدولي للمعايير الرقابية والتأمين، والاتحاد الدولي للمحاسبين ومختلف البنوك الإقليمية، وغيرها من المنظمات الدولية، بالإضافة إلى مشاركتها في عدة تظاهرات من بينها ندوة الأمم المتحدة وفعاليات برنامج دعم وتحسين الحكمية والإدارة في بلدان أوربا الوسطى والشرقية.

## 3- العضوية في "الإنتوساي":

لقد حدد النظام الأساسي للانتوساي كل من شروط الانضمام والانسحاب منها.

**3-1- الانضمام:** تنص المادة(02)من النظام الأساسي للإنتوساي، بأن المشاركة في نشاطات "الإنتوساي" وجميع أجهزتها كعضو كامل بالمنظمة مفتوحة[2]:

- للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الخاصة بالدول الأعضاء في منظمة الأمم المتحدة أو في إحدى منظماتها المتخصصة.
- أجهزة الرقابة المالية التابعة لمنظمات يتجاوز نطاقها الدولة وتخضع للقانون الدولي؛

والانضمام للانتوساي كعضو منتسب مفتوحة للمؤسسات الدولية والمنظمات المتخصصة التي تتجاوز نطاق البلد، تقدم طلبات إلى الأمانة العامة للانتوساي، ويشترط توفر المعايير التالية لقبول إنتساب أي منظمة في "الإنتوساي":

✓ أن تكون منظمة دولية تعمل على الصعيد الدولي؛

[1]- الإنتوساي 50سنة، مرجع سابق، ص ص 24 -28.

[2]- المادة (02) من النظام الأساسي للإنتوساي، نوفمبر 2007، مرجع سابق.

- ✓ يجب أن تتعلق أنشطة هذه المنظمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة بمجالات مثل: الشفافية، مكافحة الفساد، الحكم الراشد وحوكمة الإدارة؛
- ✓ أن تكون هذه المنظمة إما مؤسسة حكومية وغير ربحية؛
- ✓ أن تكون غير سياسية وتتمتع بدعم من أعضاء "الإنتوساي".

وحاليا يبلغ عدد أعضاء الإنتوساي 192 عضوًا كاملاً وخمس أعضاء منتسبين[1].

**2-3- الانسحاب:** تنص المادة (12) من القانون الأساسي للإنتوساي على كيفية الانسحاب منها،بحيث تنص على ما يلي[2]:

**( يحق لكل جهاز من الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الانسحاب وإلغاء عضويته في "الإنتوساي" بشرط أن يخبر الأمانة العامة تحريرياً بانسحابه من المنظمة، أي تقديم طلب كتابي بالانسحاب).**

بعد إستلام الطلب من طرف الأمانة العامة تقوم بإبلاغ أعضاء المجلس التنفيذي والمؤتمر بأسماء الأجهزة الرقابية التي تقدمت بطلبات الانسحاب؛

ولا يجوز حل (الإنتوساي) أو تصفيتها إلا بموافقة ثلثي أعضاءها، تطبيق اللوائح القانونية للدولة المستضيفة لمقر الأمانة العامة في حالة الحل.

[1] - قائمة أعضاء الإنتوساي ضمن الملحق رقم 02.

[2] - المادة (12) من النظام الأساسي للإنتوساي، نوفمبر 2007، مرجع سابق.

الشكل رقم (2-3) شعار المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنتوساي).




المصدر: موقع "الإنتوساي" www.intosai.org

## المطلب الثاني: مبادئ وأهداف "الإنتوساي".

تمسك "الإنتوساي" بمبادئ وقيم جوهرية عالية القيمة، كانت العامل الأساسي في تحقيقها لأهدافها، ومن أجل مسايرة التطورات التي صاحبت زيادة عدد المنتسبين فيها قامت "الإنتوساي"ببناء هيكلها التنظيمي بشكل يساعد على اتخاذ القرارات داخل المنظمة مع المحافظة على استقلاليتها.

وفي هذا الجزء من البحث سنتطرق إلى الهيكل التنظيمي للانتوساي، ومن بعد ذلك سنشرح أهم المبادئ التي تعمل في ظلها، وفي الأخير سنحاول التعريف بالأهداف التي تسعى المنظمة لتحقيقها.

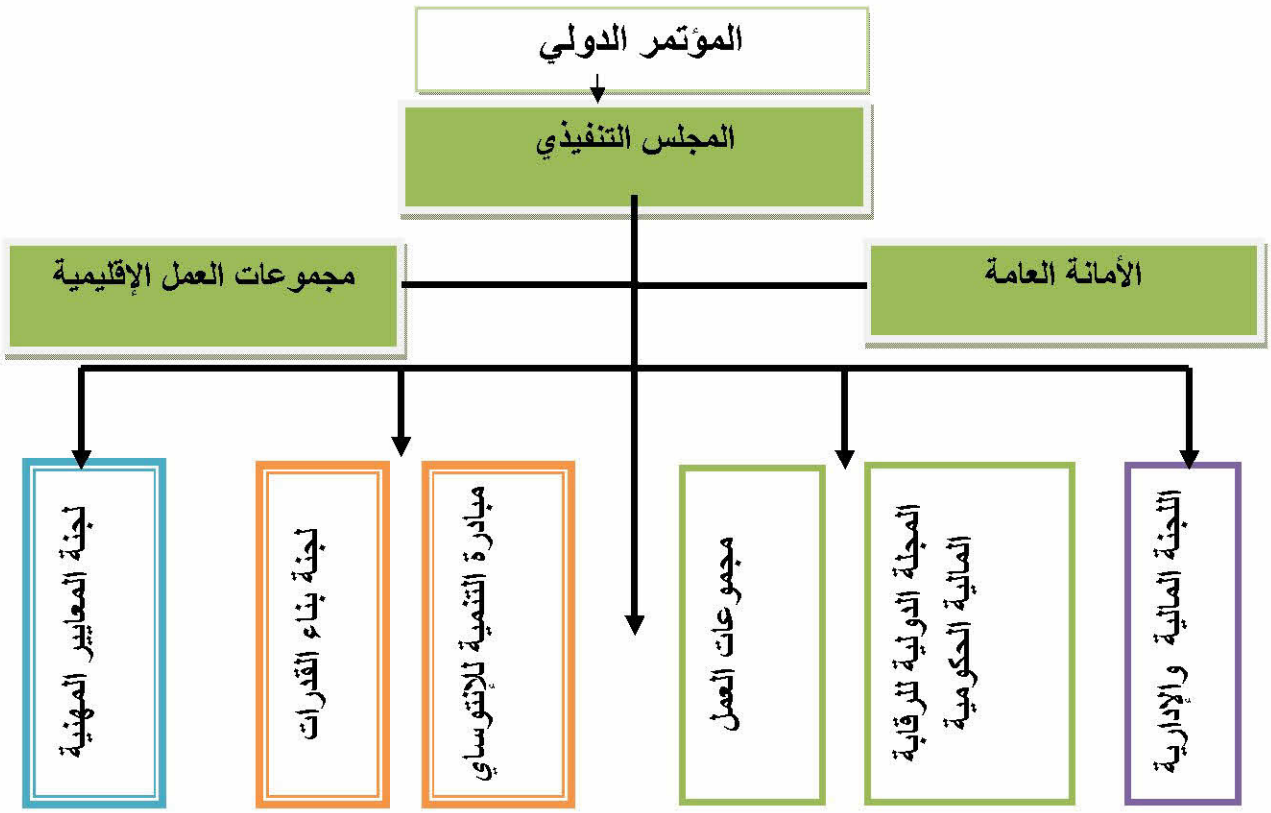
### 1- التنظيم الإداري للإنتوساي.

كما وسبق أن ذكرنا بأن المنظمة بدأت بـــ 34 جهازاً رقابياً من مختلف بلدان العالم، وهي حالياً تضم 192 عضواً، وخلال مسيرتها العملية أجرت عدة تغيرات على تنظيمها الإداري بما يتناسب مع عدد الأعضاء وحجم نشاطها ويحافظ على استقلاليتها ويساعدها على اتخاذ القرار، ففي سنة 1956 تم وضع أول

تنظيم إداري للانتوساي بسيط جدا، وبعد اعتمادها كمنظمة غير حكومية من طرف الأمم المتحدة، تم وضع تنظيم إداري يعكس الحجم الحقيقي للمنظمة والتنظيم الحالي للإنتوساي يتكون من الهيئات التالية[I]:

المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمجلس التنفيذي والأمانة العامة ولجنة الشؤون المالية والإدارية ومجموعات العمل واللجان المعنية بأهداف المنظمة وفرق العمل الخاصة ومبادرة الإنتوساي للتنمية (IDI) والمجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية والشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي لمنظمة الانتوساي وسنأتي على شرح الهيئات المذكورة أعلاه بالتفصيل بعد الشكل.

شكل رقم (2-4) الهيكل التنظيمي للإنتوساي.




المصدر: الخطة الإستراتيجية للإنتوساي (2011-2016) ص 27.

**1-1- المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية:** تجتمع خلاله جميع الأجهزة الأعضاء في المنظمة في وقت واحد، وفي مكان واحد، لتبادل التجارب ومناقشة القضايا، وتبادل التوصيات لتحسين الرقابة المالية الحكومية في كافة أنحاء العالم، ويجتمع المؤتمر مرة كل (03)سنوات، ويجمع المؤتمر الأعضاء والأعضاء المنتسبون، وتم عقد 21 مؤتمرا منذ تأسيس "الإنتوساي" إلى غاية 2013[1].

**1-2- المجلس التنفيذي:** يتكون المجلس التنفيذي من 18 عضوا، ويجتمع سنوياً لتوفير القيادة والإشراف والاستمرارية في الفترة ما بين المؤتمرات، ويتشكل المجلس التنفيذي من ممثلين من كل مجموعة عمل إقليمية، وكذلك باقي الأنظمة الرقابية العامة، ويتولى رئاسة المجلس رئيس الجهاز الرقابي الذي استضاف آخر مؤتمر.

**1-3- الأمانة العامة:** مقرها في فيينا (النمسا)، وتعمل على تقديم الدعم الإداري للإنتوساي، وتقوم بإدارة ميزانية "الإنتوساي"، ومساعدة المجلس التنفيذي في التحضير للمؤتمرات، وتيسير التواصل بين الأعضاء تنظيم الندوات، وإجراء الدراسات الخاصة، ويقوم الأمين العام بالإشراف على هذه المهام.

**1-4- لجنة الشؤون المالية والإدارية:** تعمل هذه اللجنة على مساعدة المجلس التنفيذي ورئيسه على تنظيم وإدارة المنظمة وتسيير مواردها، بطرق تضمن الاقتصاد والفعالية في الأداء والكفاءة، كما تعمل على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب وتوفير جو عمل مناسب، يحفظ الاستقلالية والاحترام؛

**1-5- مجموعات العمل:** تخلق هذه المجموعات بناء على توصيات مؤتمرات"الإنتوساي"، وتكلف بالتركيز والدراسة على موضوع معين، وتبرز منافعها في عدد الأجهزة التي تشارك فيها ونتائج عملها التي تفيد جميع الأجهزة، المشاركة وغير المشاركة، وعملها لا يحتاج إشراف من المجلس التنفيذي؛

[1]- الإنتوساي 50 سنة، مرجع سابق، ص148.

**1-6- اللجان المعنية بأهداف المنظمة:** يتم تشكيل لجان "الإنتوساي" حسب أهداف"الإنتوساي"، ومعظم عمل"الإنتوساي" يتم عن طريق هذه اللجان، وتكمن مهمتها بالنهوض بالمهنة من خلال تطوير وإصدار المعايير المهنية والتوجيهات والمنهجيات والببليوجرافيا الرقابية المالية؛

**1-7- فرق العمل الخاصة:** كما هو الشأن بالنسبة إلى مجموعات العمل واللجان، فإن فرق العمل الخاصة تشكل من قبل المؤتمر أو المجلس التنفيذي، وتكلف بدراسة القضايا ذات الاهتمام البالغ لدى معظم الأجهزة الأعضاء؛

**1-8-مبادرة الإنتوساي للتنمية (IDI):** تم إنشاؤها في مؤتمر سنة 1986بسدني(استراليا)، وهي هيئة غير ربحية، تهدف إلى تعزيز القدرات المهنية لدى الأجهزة الرقابية الأعضاء في الإنتوساي، وذلك من خلال برامج تنموية قائمة على الاحتياجات، وإنشاء قاعدة للتدريب المستمر في أقاليم "الإنتوساي"؛ ومنذ شهر ماي 1999 أصبحت مبادرة الإنتوساي للتنمية مؤسسة طبقا للقانون النرويجي حيث تتمتع بالاستقلالية المالية والتنظيمية، ويتولى رئاسة مبادرة الإنتوساي للتنمية رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة النرويجي.

**1-9- المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية:** إن المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، هي الناطق الرسمي "للإنتوساي"، مكرسة للارتقاء بإجراءات وأساليب الرقابة المالية العامة، وتستعمل أيضا كأداة تعليمية، ومرجع علمي متخصص، تصدر بخمس لغات وتصدر كل ثلاثة أشهر تم إنشاؤها سنة 1974، ويقوم بإصدارها الجهاز الرقابي للولايات المتحدة (GAO)[1].

[1] - المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية على الرابط: تاريخ الاطلاع: 2011 /11/29

http://www.intosai.org/ar/about-us/international-journal-of-government-auditing.html

## 2- مبادئ الإنتوساي.

"الإنتوساي" هي منظمة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية، وقد أنشئت كمؤسسة دائمة لدعم وتشجيع تبادل الآراء والخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال رقابة الأموال العامة مجموعة، سر نجاحها يكمن في المبادئ التي تبنتها، هذه المبادئ المنبثقة من قيم جوهرية مثل: الأمانة والمهنية والاستقلالية والمصداقية والشمولية التعاون والتجديد، وقد احترمت الانتوساي خلال وجودها عددا من المبادئ الاساسية يتمثل أهمها في ما يلي[1]:

**2-1- المساواة:** تساوي "الإنتوساي" بين جميع الأعضاء في الحقوق والواجبات، حيث لا ينص القانون الأساسي للإنتوساي ولا تنظيمها الإداري على أية خصوصية لجهاز ما، وقيادة "الإنتوساي" ممكنة لكل الأجهزة الأعضاء وتشكيلات اللجان مفتوحة لكل الدول الأعضاء بدون تخصيص.

**2-2- التعاون:** تعمل "الإنتوساي"على مساعدة الأجهزة التي تفتقر إلى الخبرة والتجربة للنهوض بها وتمكينها من الوصول إلى مستوى باقي الأجهزة، هذا المبدأ ساعد "الإنتوساي"على تقريب المستويات وتقليص الهوة بين الأجهزة العليا من مختلف بلدان العالم.

**2-3- الاستقلالية:** تعتبر الاستقلالية أهم مبادئ "الإنتوساي"، فهي تحذر دوما من أن تصبح تابعة لمؤسسات أخرى في الساحة الدولية، وتعتمد في تمويلها على إسهامات أعضاءها وبعض المساعدات من دون تعريض المنظمة إلى خطر التدخل في قراراتها، وهذا لا يعني أن تتجنب التعاون الدولي بل بالعكس، فالتعاون من مبادئها لكن دوماً هناك ضوابط وشروط لهذا التعاون، وهذا من أجل المحافظة على مصداقية المنظمة، كما تعتبر نفسها مسؤولة أمام المواطنين الذين

[1]- الإنتوساي 50سنة، مرجع سابق، ص 149.

يدفعون الضرائب في البلدان الأعضاء وليس أمام الحكومات أو المنظمات الدولية، ومن أجل ذلك تقوم بنشر وتطوير أعمالها من أجل تحسين سبل المحافظة على الأموال العامة.

**2-4- التوجه غير السياسي:** إن عدم التدخل في المنازعات السياسية هو مبدأ ينطبق على الأجهزة الرقابية الفردية كما ينطبق على "الإنتوساي" برمتها، لذلك يجب أن تكون مفروضة من جهات أخرى، لم تشهد أية خلافات بين الأعضاء بالرغم من اختلاف توجهاتهم السياسية والإيديولوجية[1].

## 3- أهداف الإنتوساي.

تسعى "الإنتوساي" إلى دعم الحوكمة الجيدة، وذلك من خلال تمكين الأجهزة الرقابية من مساعدة حكوماتها على تحسين الأداء وتعزيز الشفافية وتأمين المساءلة والمحافظة على المصداقية ومحاربة الفساد وتعزيز ثقة المواطنين في حكوماتها، وبناءاً على ما جاء في الخطة الأخيرة، تسعى "الإنتوساي" إلى تحقيق أربعة اهداف إستراتجية بالإضافة إلى مجموعة من الأهداف الفرعية الاخرى وفيما يلي، سنتطرق للأهداف الإستراتجية للانتوساي[2]:

**1-3- تطوير معايير مهنية:** منذ نشأة "الإنتوساي"وهي تعمل على إيجاد معايير دولية للأجهزة الرقابية، ونتيجة للعمل المشترك والمتواصل من طرف مجموعات العمل واللجان، فقد طورت مجموعة كبيرة من المعايير المهنية والتوجيهات الخاصة بأفضل الممارسات الرقابية في عدة مجالات، سنتطرق لأهمها في المبحث الثالث من هذا الفصل.

---

[1]- المادة (01)، الفقرة (01) من النظام الأساسي للانتوساي، مرجع سابق.

[2]- كريستين أستروب، نظرة عامة على الخطة الاستراتجية 2011-2016، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، المجلد 37 العدد 04، الولايات المتحدة الأمريكية، 2010،ص 16.

وهي في الوقت الحاضر لتحقيق هذا الهدف تعمل على النقاط التالية[1]:

- ✓ متابعة وتقييم المعايير الدولية والإرشادات المتعلقة بها؛
- ✓ العمل على تحديث هذه المعايير وتطويرها؛
- ✓ وضع معايير جديدة ؛
- ✓ مساعدة الأجهزة على تطبيق هذه المعايير.

وتتوقع تحقيق عدة منافع من وراء هذا الهدف، أهمها توفير المزيد من التركيز على المعايير المهنية والاهتمام بها، ودعم تطبيقها حسب خصوصية كل جهاز رقابي، ودعم التحسينات المتعلقة بالجودة العمل الرقابي[2].

**2-3- بناء القدرات المؤسسية:** تسعى "الإنتوساي" من خلال هذا الهدف إلى بناء القدرات لكل الأجهزة الأعضاء، من أجل تمكينها من تعزيز استقلاليتها وكفاءتها المهنية، وتعمل لجنة بناء القدرات مع مبادرة "الإنتوساي" للتنمية، ومجموعات العمل الإقليمية على نشر أفضل الممارسات الرقابية وتدريب المراقبين ضمن برامج تحسين المستوى المهني، كما تعمل على وضع دليل للمشاريع بناء القدرات بعدة لغات، وإنشاءها بنك للموارد التدريبية العامة بالإضافة إلى ذلك تسعى لتطوير التعاون مع المنظمات الدولية التي تعني بالتنمية[3]، كما تقوم لجنة بناء القدرات بالقيام بعملية التقييم الطوعي لبعض الأجهزة التي ترغب في تقييم نفسها من أجل تحديد النقائص وإيجاد الحلول لها، وتتوقع "الإنتوساي" تحقيق عدة منافع من وراء هذا الهدف نذكر منها:

- ✓ تمكن كل الأجهزة الرقابية من الاستفادة من إنشاء شبكات لتبادل المعارف؛

---

[1] - الخطة الإستراتيجية للانتوساي 2011- 2016، ص 12.

[2] - الهدف الأول، على الرابط: تاريخ الاطلاع:01/03/ 2012.

http://www.intosai.org/ar/committeesworking-groupstask-forces/goal-1-professionalstandards.html

[3] - الهدف الثاني، على الرابط: تاريخ الاطلاع:01/03/ 2012.

http://www.intosai.org/ar/committeesworking-groupstask-forces/goal-2-capacity-building.html.

- ✓ تشجيع و تعزيز المشاريع والبرامج المتعلقة ببناء القدرات؛
- ✓ إنشاء وتطور دليل عمل موحد؛
- ✓ تعزيز التعاون الدولي في هذا المجال.

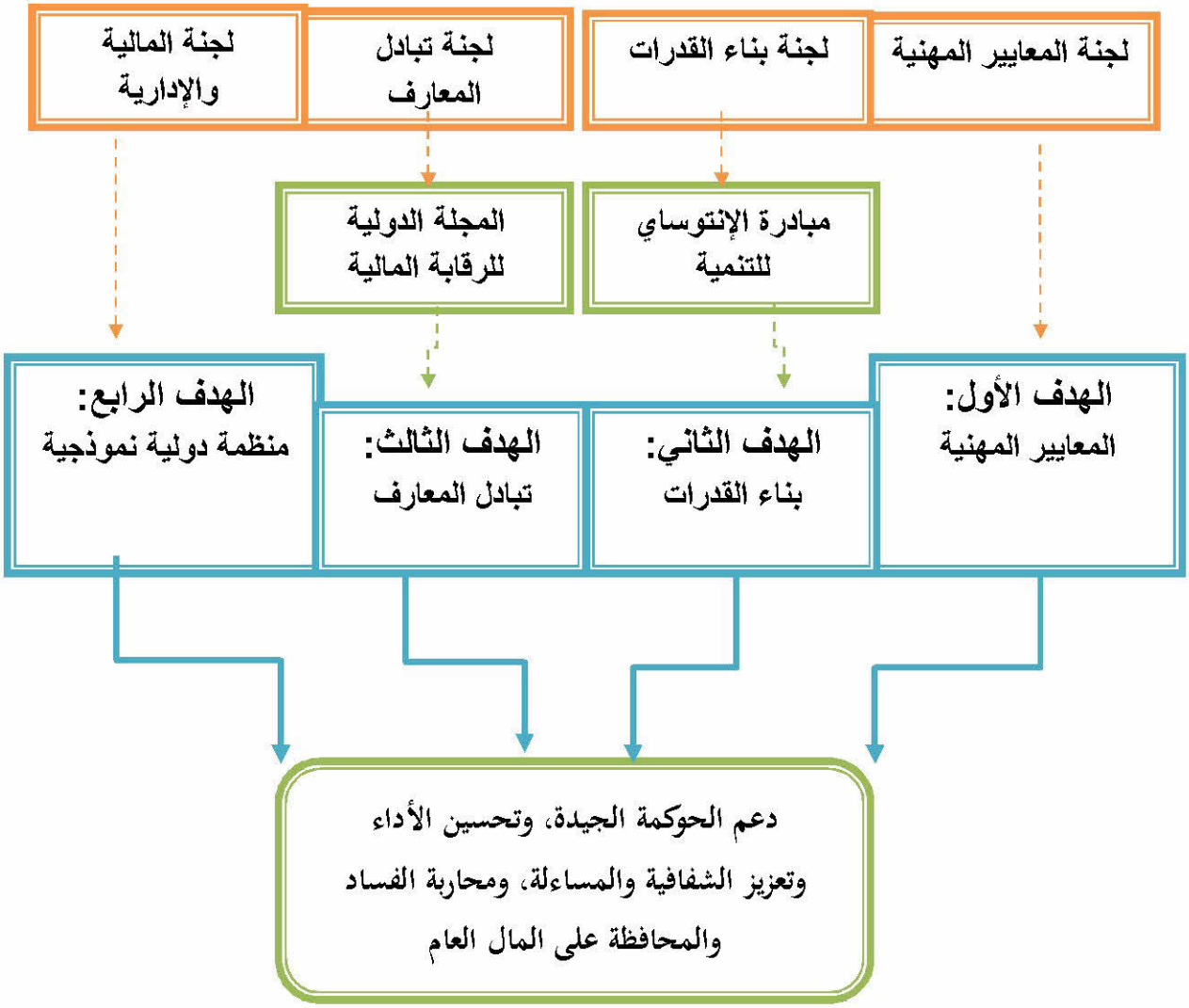
**3-3- تبادل المعارف:** تعمل لجنة تبادل المعارف للإنتوساي وفق منهج مبني على الانفتاح والتعاون والتبادل وهي السمات الأساسية التي تميزت بها منظمة "الإنتوساي" على مر السنين، ولتحقيق هذا الهدف عمدت هاته الاخيرة إلى إنشاء سبعة مجموعات عمل إقليمية، تقدم لأعضائها العديد من الخدمات والإصدارات التي تهدف إلى تبادل المعرفة وتسهيل التعاون داخل كل إقليم، وتسعى "الإنتوساي" إلى توسيع منافع مجموعات العمل الإقليمية من خلال نقل تجارب الإقليم الفردية إلى بقية مجموعات العمل الإقليمية وهذا يمكن من تبادل المعلومات أفقيا[1]؛ كما قامت بإنجاز الدراسات المتعلقة بأفضل الممارسات لعدم قدرة الأجهزة لوحدها توفير المعلومات اللازمة، ووضع سياسة متماسكة وشاملة للتواصل تستعمل فيها التكنولوجيات الحديثة، مع الإبقاء على الوسيلة التقليدية (المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية)؛ كما عملت على جلب اهتمام اشهر مخابر البحث الجامعية نحو مواضيع الرقابة المالية والمحاسبة والحوكمة، وكل ما يتعلق بالمحافظة على المال العام؛

**3- 4- منظمة دولية نموذجية:** يقتضي هذا الهدف منها، بأن تلتزم بتحقيق الأهداف السابقة معاً، وجعل تنظيمها يوفر تركيزاً ملائماً على البرامج والأنشطة التي تقوم بها المنظمة، والعمل على تحقيق الكفاءة والفعالية والاقتصاد في تسيير ميزانية "الإنتوساي"، وضمان استقلاليتها، ولضمان تحقيق هذا الهدف تركز إدارة المنظمة علىمجموعة من النقاط اهمها: متابعة الهيكل التنظيمي للانتوساي حيث عملت "الإنتوساي" على وضع هيكل تنظيمي يتماشى مع الأهداف المسطرة ضمن الخطط الإستراتيجية، وتقوم بمراجعته دوريا؛ تحسين آلية

[1] - الهدف الثالث على الرابط: تاريخ الإطلاع: 02/03/ 2012.
http://www.intosai.org/ar/committeesworking-groupstask-forces/goal-3-html

صنع القرار داخل المنظمة؛ متابعة تنفيذ الخطط الإستراتيجية ومواصلة إثبات قيمة ومنافع الأجهزة الرقابية؛ دعم وتطوير التعاون مع مختلف الهيئات الدولية[1].

الشكل رقم (2-5) توزيع أهداف الإنتوساي على أجهزتها




المصدر:من اعداد الطالب بالاعتماد على الخطة الإستراتيجية 2011- 2016، الملحق رقم 03.

[1] - الهدف الرابع على الرابط: تاريخ الاطلاع: 02/03/ 2012.

http://www.intosai.org/ar/committeesworking-groupstask-forces/goal-4 - html

من خلال ما سبق تبين لنا أن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة" هي مؤسسة مستقلة، ذاتية السيادة وغير سياسية، نشأة سنة 1953باقتراح من رئيس الجهاز الكوبي(**اميليو فرنانداز كامو**) رئيس الجهاز الرقابي الكوبي آنذاك في مؤتمر دولي للعلوم الإدارية في مدينة بارن بسويسرا، وقد أنشئت كمؤسسة دائمة لدعم وتشجيع تبادل الآراء والخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة المالية وفي المبحث التالي سنحاول التطرق لأهم الإنجازات التي قامت بها المنظمة منذ بداية نشاطها إلى غاية 2013.

# المبحث الثاني:
# الإنتوساي ملتقى لتباول الخبرات.

عقدت "الإنتوساي" منذ نشأتها إلى غاية حد الآن واحد وعشرين مؤتمراً، تبنت فيها مجموعة كبيرة من القرارات، من بينها تشكيل سبع مجموعات عمل إقليمية، وتشكيل تسع لجان ومجموعات عمل خاصة.

وقد عملت هذه التشكيلات على إعداد توجيهات ومعايير رقابية ساهمت إلى حد كبير في تحسين الرقابة المالية العليا، وفي هذا المبحث سوف نتطرق إلى أهم مؤتمرات "الإنتوساي" ومجموعات العمل الإقليمية السبع للانتوساي، ولجان العمل، ومجموعات العمل التسع للانتوساي وعمل كل هيئة على حدا.

## المطلب الأول: أهم مؤتمرات الإنتوساي.

كما سبق وان ذكرنا بأن المؤتمر هو تجمع يجمع أعضاء "الإنتوساي"، يتم من خلاله مناقشة القضايا وتبادل التوصيات والمصادقة على القرارات وأعمال المجموعات واللجان، و"الإنتوساي" عقدت إلى غاية الآن (2013) واحد وعشرون مؤتمر[1]، وفيما يلي سوف نتطرق إلى أهم هذه المؤتمرات والنتائج التي خرجت بها وما أهميتها بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة المالية.

**1. المؤتمر الأول بهافانا – كوبا :** إنعقد هذا المؤتمر سنة 1953 ما بين 2-9 نوفمبر حضر المؤتمر34 بلدا، ناقش المؤتمر 16 موضعا اشتملت على[2]:

- نظم المحاسبة المالية؛
- استقلالية الجهاز الرقابي؛

[1]- مؤتمرات الانتوساي من موقع الانتوساي على الرابط: تاريخ التحميل 2013/03/05: تاريخ الاطلاع:2013/03/05

http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/5_events/congresses/Kongressthemen_F.pdf

[2]- الإنتوساي 50 سنة، مرجع سابق، ص 40.

- علاقة الأجهزة الرقابية بالسلطة التشريعية؛
- رقابة الأجهزة العليا للرقابة المالية.

يعتبر هذا المؤتمر من أهم المؤتمرات في حياة "الإنتوساي" لأنه هو الذي أعلن عن ميلادها كمنظمة دولية، تعني بقضايا الرقابة المالية الحكومية، وتمثل منتدى لتبادل الخبرات.

أما المؤتمرات من الثاني إلى غاية المؤتمر الرابع، فكانت معظم قراراتها متعلقة بتنظيم "الإنتوساي" حيث تم تبني النظام الداخلي في المؤتمر الثاني، وفي المؤتمر الثالث تم إنشاء مجلس دولي للأجهزة العليا للرقابة المالية، أما في المؤتمر الرابع فتم نقل الأمانة العامة إلى النمسا وتأسيس أول مجموعة عمل دول أمريكا اللاتينية.

**2. المؤتمر الخامس :** تم عقده في القدس من 15-24 جوان، سنة 1965وحضره 60 عضواً، ناقش المحاور التالية [1]:

- الرقابة العليا وميزانية الدولة؛
- مساهمة الأجهزة الرقابية في الحفاظ على مستوى عالي للإدارة العامة؛
- الإجراءات الإدارية والمالية؛
- المشاكل الإدارية والمالية التي تعترض عمل الأجهزة الرقابية.

نلاحظ أنه في هذا المؤتمر ركزت "الإنتوساي" على دور وأهمية الأجهزة العليا لرقابة المالية في تحسين أداء الإدارة العمومية، وعملت على إيجاد الحلول للمشاكل التي تتخبط فيها الأجهزة العليا للرقابة المالية خصوصا الإدارية والمالية منها.

[1] - الإنتوساي50سنة، مرجع سابق، ص49.

**3. المؤتمر السادس:** تم عقده بطوكيو – اليابان، ما بين 22- 30 ماي 1968، حضره ما يقارب 70 جهاز رقابي، وتناول المواضيع التالية[1]:

- أساليب وإجراءات الرقابة العليا؛
- الطريقة التي يجب بها إعداد التقارير الرقابية؛
- الرقابة العليا والمعرفة التقنية؛
- الرقابة على الصفقات العامة.

نلاحظ من خلال المواضيع المناقشة في المؤتمر، ازدياد انشغالات "الإنتوساي" وتعمقها في الرقابة المالية ومحاولة توسيع مجال تدخل الأجهزة العليا للرقابة المالية.

وركز المؤتمر السابع والثامن على توسيع العمل بالإعلام الآلي في الرقابة، كما ركزا على مهنة التدقيق الحكومي وطريقة توظيف المدققين، وتطرق المؤتمر الثامن بالخصوص إلى الرقابة على الإيرادات والمشاكل الرئيسية في الرقابة المالية.

**4. المؤتمر التاسع :** انعقد هذا المؤتمر في ليما - البيرو ما بين 17-26 أكتوبر سنة1977، ناقش المؤتمر أربعة مواضيع :

- إعلان التوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية؛
- مراقبة المؤسسات اللامركزية للإدارة العامة؛
- دور الرقابة المالية ومتطلباتها في الإصلاح الإداري؛
- رقابة هيئات الصحة العامة و وكالات الحماية البيئية.

[1]- الإنتوساي، 50سنة، مرجع سابق، ص 59.

تعتبر نتائج هذا المؤتمر خلاصة العمل المبذول من طرف مجموعات العمل واللجان الخاصة خلال الفترة الممتدة من إنشاء "الإنتوساي" إلى غاية سنة 1977، فإعلان ليما بشأن المبادئ العامة للرقابة العليا على الأموال العمومية يمكن اعتباره بمثابة دستور الرقابة المالية العليا، وسوف نتطرق له بالتفصيل عند عرض معايير الرقابة المالية للانتوساي.

**5. المؤتمر العاشر:** تم عقده في نيروبي - كينيا ويعتبر أول مؤتمر يتم عقده في بلد إفريقي، عقد ما بين 15-28 جوان سنة 1980، وتميز بكثرة النقاشات وتبادل المعلومات، كما شارك فيه ما يزيد عن 200 مندوب يمثلون 95 جهاز رقابي وناقش جملة من المواضيع المتمثلة في:

- تطبيق النظم الحاسوبية في محاسبة الموازنة؛
- المشاكل التي تعترض الأجهزة في تطبيق الرقابة المالية في الدول النامية؛
- مراقبة الكفاءة والفعالية في المنشأة العامة.

وتمخض عن أشغال المؤتمر مجموعة كبيرة من التوصيات والتوجيهات بشأن المواضيع السابقة، ومن أهم المسائل التي قررها هذا المؤتمر، هي تقسيم المواضيع على مجموعات مكونة من 30 إلى 35 مشارك في جلسات مصغرة ثم يقوم مقرر عن كل مجموعة بعرض نتائج النقاشات على جميع المشاركين، وبهذا يناقش المؤتمر أكبر عدد من المواضيع والنتائج تعمم على الجميع.

أما في المؤتمر الحادي عشر المنعقد في منيلا في الفلبين سنة 1983 فقد ركز على تدريب المراقبين وتطوير هم بشكل مستمر،كما تطرق كذلك إلى فكرة تبادل التجارب ونشر أفضل الممارسات.

**6. المؤتمر الثاني عشر:** انعقد هذا المؤتمر بسيدني- أستراليا ما بين 7 – 6 أبريل سنة 1986، شارك فيه مندوبون يمثلون 90 جهاز حيث قام حاكم أستراليا بافتتاح المؤتمر، ونوقش فيه على مدار ثلاثة أيام مجموعة من المواضيع هي[1]:

- رقابة الأداء؛
- رقابة المنشآت العامة؛
- جودة الرقابة.

كما أنه خلال هذا المؤتمر، تم الإعلان فيه عن إحداث مبادرة "الإنتوساي" للتنمية (IDI) وتم كذلك الإعلان عن تأسيس مجموعة العمل الإقليمية ساوث باسيفيك تضم 22 بلد.

أما في المؤتمر الثالث عشر تم عقده في ألمانيا، تم فيه التركيز على المواضيع التي طرحت في المؤتمرات السابقة مثل: الرقابة على الدين العام، والجديد الذي جاء به هذا المؤتمر هو إدخال المعلوماتية في العمل الرقابي.

**7. المؤتمر الرابع عشر:** انعقد هذا المؤتمر في واشنطن بضيافة مكتب المحاسبة العامة للولايات المتحدة الأمريكية، ما بين 18-23 أكتوبر سنة 1992، وقد حضر المؤتمر ما يزيد عن 400 مندوب وملاحظ يمثلون 120 بلد و10 منظمات دولية، تم فتح 75 ورشة نقاش حول[2]:

- الرقابة في بيئة متغيرة؛
- الدور المتطور للأجهزة الرقابية؛
- تحسين الإدارة المالية الحكومية.

---

[1]- الإنتوساي 50سنة، مرجع سابق، ص 61.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 72.

**8. المؤتمر الخامس عشر:** انعقد هذا المؤتمر في القاهرة ما بين 24 سبتمبر و02 أكتوبر سنة 1995 في استضافة الجهاز المركزي للمحاسبات المصري، حضر المؤتمر 543 مندوب من 125 بلدا و16منظمة دولية، مما جعله من أكبر المؤتمرات في تلك الفترة، ناقش المؤتمرون موضوعين اثنين هما: الرقابة البيئية وتحسين إدارة المالية الحكومية من خلال اللجان الدائمة للإنتوساي[1].

وفيه تمت مناقشة فكرة توفير إطار شامل للرقابة البيئية، وتغطية مفهوم التنمية المستدامة، باعتبارها جزءاً من السياسات والبرامج الحكومية الخاضعة للرقابة.

أما في المؤتمر 16 المنعقد في مونتيفيديو بالاوروغواي، فقد تمت المصادقة على المعيار رقم 30 المتعلق بأخلاقيات مهنة المراجع الحكومي.

**9. المؤتمر السابع عشر:** انعقد هذا المؤتمر في سيول ما بين 20-27 أكتوبر سنة 2001، حضره 471 مشاركا يمثلون 152 جهاز رقابي ومنظمة دولية، وهو رقم قياسي مقارنة بالمشاركات السابقة، وهنا نلمس اهتمام الحكومات بالرقابة المالية، مع العلم بأن الظروف لم تكن مواتية في تلك الفترة، خصوصاً مع أحداث 11 سبتمبر في الولايات المتحدة الأمريكية، ناقش المؤتمر موضوعين هامين[2]:

- الرقابة على المؤسسات الدولية والفوق وطنية من قبل الأجهزة الرقابية.
- مساهمات الأجهزة الرقابية في الإصلاح الإداري الحكومي.

**10. المؤتمر الثامن عشر:** انعقد في بودابست بجمهورية المجر خلال الفترة من 10 إلى 16 أكتوبر 2004.

حضره 145 عضواً مابين أجهزة رقابية وممثلين عن هيئات دولية، ناقش العديد من القضايا أهمها:

- امكانية التعاون الثنائي ومتعدد الاطراف في مجال المراجعة المشتركة وبرامج التدريب وتبادل المعارف.

---

[1]- الانتوساي 50سنة، مرجع سابق، ص77.

[2]- نفس المرجع السابق، ص79.

- تنسيق الجهود بين أجهزة التدقيق الوطنية والهيئات الإقليمية حول المواضيع السابقة.

**11. المؤتمر التاسع عشر:** انعقد هذا المؤتمر في مكسيكو بالمكسيك خلال الفترة الممتدة من 4- 10 نوفمبر 2007، حضره ما يقارب 169 مابين أجهزة الرقابة وهيئات ومنظمات دولية، ناقش المؤتمر جملة من القضايا أهمها الإدارة والمسائلة والرقابة على الدين العام ونظام تقييم الأداء، المبني على مؤشرات أداء عالمية بالإضافة إلى ذلك سيتم خلال المؤتمر، طرح المقترحات وإتخاذ القرارات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية على المستوى الدولي،

**12. المؤتمر العشرين:** انعقد في جنوب إفريقيا في مدينة جوهانسبرغ في الفترة الممتدة بين 22-27 نوفمبر 2010، كان موضوع قيمة ومنافع الأجهزة الرقابية هو الموضوع الرئيسي في المؤتمر العشرين، ولقد انتهت مجموعة العمل من المرحلة الأولى لمهامها والتي تشكلت في تحديد الإطار لنقل وتعزيز قيمة ومنافع الأجهزة الرقابية والذي حاز على الاعتماد المبدئي، حيث تم التطرق إلى قيمة ومنافع الأجهزة الرقابية من الجانبين التاليين[1]:

- الاعتراف بالأجهزة الرقابية كمؤسسات تخلق تغييرا في حياة المواطنين.
- الاعتراف بالأجهزة الرقابية كمنظمات نموذجية مستقلة.

[1]- مجلة الرقابة المالية الحكومية، الإنتوساي، الولايات المتحدة الامريكية، المجلد 37 العدد 03 جويلة 2010، ص17.

الجدول رقم (2-4) مؤتمرات الإنتوساي حسب الترتيب الزمني.

| المؤتمر | تاريخ الانعقاد | مكان الانعقاد | عدد المشاركين |
|---|---|---|---|
| الأول | 1953 | هافانا- كوبا | 34 جهاز |
| الثاني | 1956 | بروكسل- بلجيكا | 40 جهاز |
| الثالث | 1959 | ريود جانيرو- البرازيل | 34 جهاز |
| الرابع | 1962 | فيينا- النمسا | 63 جهاز |
| الخامس | 1965 | القدس- | 60 جهاز |
| السادس | 1968 | طوكيو- اليابان | 70 جهاز |
| السابع | 1971 | مونتريال- كندا | 83 جهاز |
| الثامن | 1974 | مدريد- إسبانيا | 88 جهاز |
| التاسع | 1977 | ليما- البيرو | 95 جهاز |
| العاشر | 1980 | نيروبي- كينيا | 94 جهاز |
| الحادي عشر | 1983 | منيلا- الفليبين | 95 جهاز |
| الثاني عشر | 1986 | سيدني- أستراليا | 90 جهاز |
| الثالث عشر | 1989 | برلين- ألمانيا | 115 جهاز |
| الرابع عشر | 1992 | واشنطن- الو م أ | 130 جهاز |
| الخامس عشر | 1995 | القاهرة- مصر | 126 جهاز |
| السادس عشر | 1998 | مونتفيديو- لأورغواي | 127 جهاز |
| السابع عشر | 2001 | سيول- كوريا | 139 جهاز |
| الثامن عشر | 2004 | بودابست- المجر | 145 جهاز |
| التاسع عشر | 2007 | مكسيكو- المكسيك | 165 جهاز |
| العشرون | 2010 | جوهانسبورغ- ج. إفريقيا | 300 مندوب |
| الواحد و العشرون | 2013 | بكين- الصين | 145 جهاز |

**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد على موقع منظمة الإنتوساي www.intosai.org.

## المطلب الثاني: مجموعات العمل الإقليمية التابعة للانتوساي.

قامت "الإنتوساي" خلال المؤتمرات التي عقدتها بإنشاء سبعة مجموعات عمل إقليمية، عكست هذه المجموعات التنوع في ميدان الرقابة المالية في العالم، وبإنشائها ساهمت في مقاربة الأفكار وزيادة التبادل، وذلك بهدف تطوير البحوث والتوجيهات المقدمة إلى أجهزة الرقابة المالية في العالم.

### 1. المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة (العربساي).

تعود نشأة هذه المجموعة إلى سنة 1976، أثناء انعقاد اجتماع رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية للبلدان العربية بمصر تنفيذا لتوصيات المؤتمر الثالث للانتوساي المنعقد سنة 1959بالبرازيل، ونظرا لاختلاف الطابع العربي عن باقي المناطق، والترابط الموجود بين الدول العربية، قرر رؤساء أجهزة الرقابة المالية تأسيس منظمة خاصة بالبلدان العربية، تهدف إلى ما يلي[1]:

- تنظيم وتطوير كافة أشكال التعاون بين الأجهزة الأعضاء وتعزيز العلاقات المتبادلة؛
- توفير المساعدة اللازمة للبلدان العربية التي ترغب في إنشاء أو تحسين أجهزتها العليا للرقابة والمحاسبة؛
- العمل على توعية الأقطار العربية بأهمية الدور الذي تلعبه الأجهزة العليا للرقابة المالية؛
- تشجيع عمليات تبادل الآراء ووجهات النظر والتجارب والدراسات والبحوث بين الأجهزة الأعضاء، في مجال الرقابة المالية والعمل على النهوض بالرقابة المالية علميا وعمليا.

وتعتبر كل الأجهزة المنطوية تحت لواء الجامعة العربية أعضاء في المجموعة العربية، ويتم تعين جهاز من المجموعة التي تتولى القيام برقابة حسابات جامعة الدول العربية والمنظمات والمجموعات التابعة لها.

[1]- الموقع الرسمي للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية على الرابط: www.arabosai.org . تاريخ الإطلاع:2012/06/30

## 2. المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة (الأفروساي)[1].

تعود نشأة منظمة "الأفروساي" إلى نوفمبر 1976، ويقع مقرها في توغو التي تضطلع بالأمانة الدائمة للمنظمة، تهدف إلى دعم وتطوير تبادل الآراء والتجارب بين الأجهزة العليا للرقابة المالية للدول الإفريقية في مجال رقابة الأموال العامة، وفي سبيل تحقيق أهدافها تقوم بـــ :

- القيام بدراسات حول الرقابة المالية.
- تنظيم دورات تدريبية لفائدة الموظفين التابعين للأجهزة الرقابية لدول الأعضاء.
- التعاون مع "الإنتوساي" وباقي مجموعات العمل والمنظمات والمؤسسات المتخصصة في رقابة الأموال.

العضوية في المنظمة مفتوحة للأجهزة الرقابية التابعة للبلدان الأعضاء في الاتحاد ألإفريقي تمكنت "الأفروساي" من تحقيق نتائج رائعة بفضل روح التضامن الذي تبذله الأجهزة الأعضاء من أجل المصلحة العليا مقارنة ودعما لمسيرتها التنموية.

## 3. المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة (الأزوساي)[2].

تعود نشأة منظمة "الأزوساي" إلى حد كبير إلى الجهـــود الـــتي بـــذلها الجهـــاز الأعلـــى للرقابـــة الفيليبيني، ففي سنة 1977 اقترح رئيس الجهـــاز الأعلـــى للرقابـــة "فرانسيســـكو أس نتتوكيـــو الابـــن" على نظرائه إنشاء منظمة تعني بتحســـين جـــودة أداء المـــراقبين الحكـــوميين الأســـيويين، مـــن خـــلال

[1]- موقع منظمة الانتوساي http://www.intosai.org/ar/regional-working-groups/ afrosai.html
تاريخ الإطلاع:2012/08/20.

[2]- موقع منظمة الانتوساي http://www.intosai.org/ar/regional-working-groups/asiosai.html
تاريخ الإطلاع:2012/08/20.

التدريب المستمر والبحث والتكوين، وفي سنة 1979، بعد حصول الجهاز الفيليبيني على الدعم من المؤسسة الألمانية للتنمية الدولية، وقع رؤساء الأجهزة الرقابية لكل من إندونيسيا، بنغلادش، تيلاند والفيليبين، ماليزيا،النبال واليابان والهند، ميثاق في برلين يعلن عن إنشاء منظمة "أزوساي" وانتخب السيد:" نتتو يكو" أول أمين عام لها[1]، وهي وتسعى لتحقيق الأهداف التالية:

- توفير فرصة لتدريب وتكوين المراقبين الحكوميين؛
- الرفع من جودة الرقابة وتحسين الأداء؛
- تبادل المعلومات مع باقي منظمات "الإنتوساي"؛
- القيام ببحوث و دراسات حو الرقابة المالية.

وفي سبيل تحقيق أهدافها، قامت "الأزوساي" إلى غاية 2003 بتنظيم 114دورة تدريبية من تمويلها الخاص أو بنك التنمية الدولية تحت إشراف مبادرة التنمية للانتوساي.

## 4. منظمة أمريكا اللاتينية والكاريبي للأجهزة العليا للرقابة (أولاسفس)[2].

تعود نشأة منظمة "أولاسفس" إلى المؤتمر المنعقد في البرازيل عام 1959، والذي أوصى بإنشاء مجموعات إقليمية في القارات الخمس، في سنة 1963 قامت بعقد أول مؤتمر لها في كركاس بفترويلا، خلاله تم التوصية بإنشاء أول معهد مختص بالرقابة المالية والمراقبة، يستعمل كمركز للإعلام والتدريب والتنسيق والاستشارة بين الهيئات الرقابية، وفي المؤتمر الثاني للمنظمة في 9 أفريل 1965 بالشيلي، تمت المصادقة على إنشاء معهد "اولاسفس" الذي أصبح فيما بعد يدعى بمنظمة أمريكا اللاتينية والكاريبي للأجهزة العليا للرقابة

[1]- الانتوساي 50 سنة، مرجع سابق، ص 84.

[2]- موقع منظمة الانتوساي http://www.intosai.org/ar/regional-working-groups/olacefs.html

تاريخ الاطلاع:2012/09/18.

المالية، تقدم النصح والمساعدة الفنية، وتساهم في تنسيق العمل لفائدة الأجهزة العليا للرقابة بأمريكا اللاتينية والكاريبي، عملت "أولاسفس"خلال العقود الخمسة الماضية على تحسين مستوى الرقابة المالية للبلدان الأعضاء فيها، وذلك من خلال التوصيات التي كانت تقدمها للأجهزة العليا للرقابة، أو من خلال متابعة تنفيذ توصيات "الإنتوساي"[1].

## 5. المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية(الأوروساي).

تم تأسيس الجهاز الأعلى للرقابة الأوروبي( EUROSAI ) سنة 1990 ويعتبر أخر مجموعة عمل إقليمية للانتوساي تم تأسيسها بناء على المبادئ الأساسية لإعلان ليما وعلى تجارب التعاون الدولي في نطاق منظمة "الإنتوساي"، ومنذ بداية تأسيسها، قدم "الأوروساي" مجموعة من الاقتراحات في مجالات الرقابة المالية العامة ويعمل على توحيد مفاهيم بين الدول الأوروبية التي كانت منقسمة[2].

يتمثل هدفه الأساسي والأولي في توفير الدعم الضروري لأجهزة الرقابة المالية العامة لدول أوروبا وبالخصوص دول أوروبا الوسطى والشرقية التي اتخذت الاتجاه الديمقراطي واقتصاد السوق، جميع دول الاتحاد الأوروبي أعضاء بهذه المنظمة.

## 6. منظمة الباساي للأجهزة العليا للرقابة المالية بمنطقة الباسيفيك.

تم تأسيس المنظمة "الباساي" لدول منطقة الباسيفيك للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة في سنة 1987 وفي نفس السنة تم الاعتراف بها من قبل "الإنتوساي" كمجموعة عمل

[1]- موقع منظمة الانتوساي، http://www.intosai.org/ar/regional-working-groups/olacefs.html تاريخ الإطلاع:2012/09/25.

[2]- موقع منظمة الانتوساي، http://www.intosai.org/ar/regional-working-groups/eurosai.html تاريخ الإطلاع:2012/09/25.

إقليمية، وكان أول لقاء للأجهزة العليا للرقابة المالية بمنطقة الباسيفيك من أجل العمل والتعاون سنة 1973، تهدف المنظمة إلى تحقيق خمس الأهداف التالي[1]:

- مساعدة الأجهزة العليا للرقابة في التكوين والتدريب حسب مقتضيات الظروف المتعلقة بها؛
- إعداد الوسائل الكفيلة من أجل تبادل المعلومات المتعلقة بالتدريب والتدريب المستمر واستخدام المناهج والتقنيات المتواجدة في الإقليم؛
- تأمين الاستمرارية في تبادل المعلومات المتعلقة بالتدريب والتدريب المستمر؛
- تأمين الوسائط الضرورية من أجل وضع الخطة موضع التنفيذ؛
- والمطالبة باستخدام أفضل الطرق العملية وتعميق الهياكل التنظيمية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة.

كما وجهت اهتماماتها نحو مجالات العديدة من المواضيع كرقابة ومراجعة الموازنة المالية، الرقابة على المردود الاقتصادي وتقنيات التدريب، وكذلك إعداد دروس ومواضيع التكوين والتدريب.

## المطلب الثالث : اللجان الخاصة للانتوساي.

"الإنتوساي" ولتحقيق أهدافها قامت بخلق مجموعة من آليات عمل خاصة بها وهي عبارة عن مجموعة من اللجان، أوكلت لكل واحدة مهمة خاصة، تم إنشاء هذه اللجان في المؤتمرات التي عقدتها، يترأسها احد أعضاء المنظمة ويشرف على الأعمال التي تقوم بها، وترفع فيما بعد نتائج أعمالها إلى المؤتمر ليصادق عليها.

### 1- لجنة المعايير المهنية.

تعتبر هذه اللجنة أهم آليات عمل المنظمة، ويكمن سر هذه الأهمية في ما حققته المنظمة من خلال هذه اللجنة، تحتوي الخطة الإستراتيجية التي أقرتها "الإنتوساي"في المؤتمر الثامن عشر على إنشاء لجنة للمعايير

[1]- موقع منظمة الانتوساي ، http://www.intosai.org/ar/regional-working-groups/pasai.html
تاريخ الاطلاع:2012/09/19.

المهنية، تتمثل مهمة هذه اللجنة في المطالبة من الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بأن تعمل بكل قوة من اجل ضمان استقلاليتها والعمل بمنهجية وفاعلية من أجل تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها، كما يجب على اللجنة تشجيع الأجهزة العليا على تطوير نفسها ومساعدتها في إنشاء معايير فنية خاصة بها بنفسها، وتضم اللجنة حاليا 68 عضوا ويترأسها المراجع العام للجهاز الدانماركي[1].

ومن أهم أهداف اللجنة، وضع معايير عمل للأجهزة العليا للرقابة المالية، كما تهدف أيضا إلى المساهمة في خلق توافق في معايير مراجعة القطاع العام، وتقديم إرشادات تنفيذية واضحة حول المعايير المعدة، تضم لجنة المعايير المهنية حاليا سبعة لجان، واحدة تتولى القيادة و التوجيه، وستة لجان عمل فرعية، كما قامت في سنة 2007 بإطلاق مشروعين، واحد خاص بالشفافية والمساءلة، والثاني خاص بجودة الرقابة، تعمل اللجان الفرعية لفترة زمنية طويلة المدى على مواضيع محددة حسب أهداف المنظمة، وفيما يلي سنحدد أهم المواضيع التي تعمل عليها اللجنة[2].

**1-1- مبادئ الرقابة المالية:** وفي هذا الموضوع تقوم اللجنة بتطوير معايير دولية للرقابة المالية على القطاع العام عالية القيمة وذات مستوى، وتوفير التوجهات اللازمة لتطبيقها، تقريب وجهات النظر حول الرقابة المالية على القطاع العام وتحديد المتطلبات الأساسية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، تقديم الاستشارة والتوجيه لجميع الأجهزة حول حالات وأطوار الرقابة والمراجعة المتعلقة بالقطاع العام.

**1-2- رقابة المطابقة (الالتزام):** وفي هذا الموضوع تعمل اللجنة على تطوير تعليمات وتوجيهات "الإنتوساي" المتعلقة برقابة الالتزام بالمعايير القانونية، الشرح التفصيلي والمحدد لمفهوم الالتزام بالمعايير

---

[1] - موقع منظمة الانتوساي لجنة المعايير المهنية على الرابط: تاريخ الاطلاع: 2012/09/20.

http://www.intosai.org/ar/committeesworking-groupstask-forces/goal-1-professional- tandards/professional-standards-committee-psc.html

[2] - مجلة الرقابة المالية الحكومية، المجلد 35 عدد الاول 2008، ص 12.

القانونية، إعداد نظرة عامة حول الأجهزة العليا للرقابة المالية ونوعية رقابة الالتزام المطبقة، إعداد دليل عملي حول تنفيذ معايير رقابة الالتزام وإنجاز تقارير حولها[1].

**1-3- رقابة الأداء:** تعمل على إعداد وتطوير معايير مهنية متعلقة برقابة الأداء، كما تعمل على تطوير الإرشادات التنفيذية للمعايير المعتمدة، وتقديم الاستشارة للأجهزة العليا حول تطبيق رقابة الأداء، القيام بدراسات حول أجهزة الرقابة المالية وتحديد احتياجاتها في هذا المجال، وتعمل بالتنسيق مع مبادئ تنمية "الإنتوساي" في تدريب موظفي الأجهزة العليا الأعضاء حول رقابة الأداء، والقيام بدراسات.

**1-4- الرقابة الداخلية:** وفي هذا الموضوع فهيا تعمل على تطوير وتعزيز أفضل الممارسات في مجال الرقابة الداخلية، وترسيخ قدر أكبر من المساءلة الإدارية الأكثر تركيزا في القطاع العام، تعزيز وترويج المعايير والإرشادات المهنية المعترف بها للرقابة الداخلية، تطوير نماذج لإجراءات الرقابة الداخلية، توسيع مفاهيم إدارة المخاطر في القطاع العام.

**1-5- المحاسبة وإعداد التقارير:** دراسة وبحث المواضيع المتعلقة بإدارة الحسابات والتقارير المالية في القطاع العام، متابعة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام للاتحاد الدولي للمحاسبين فيما يخص تحديد المعايير الرقابية للقطاع العام؛ إعداد التقارير الدورية لأعضاء "الإنتوساي" حول الأنشطة الجارية والأنشطة المخطط لها والتي يقوم بها مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين؛ كما تقوم بتسهيل تبادل المعلومات والمعرفة بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة[2].

**1-6- المساءلة والشفافية:** تعمل اللجنة في هذا المجال على إيجاد المبادئ التي من شأنها أن تساعد الأجهزة العليا للرقابة المالية في مساءلتها للمسيرين في القطاع العام، وعلى تقديمها لتقارير حول نتائج وتأثير عملها

[1]- مجلة الرقابة الحكومية، المجلد 35 عدد الاول 2008، ص 15.

[2]- نفس المرجع، ص 16.

الرقابي حتى تتمكن الأجهزة الرقابية من تطبيق المبادئ الشفافية، التي من شأنها أن تحسن عمل الإدارة العامة، كما تضمن التحديث المستمر لأفضل المبادئ وإرشادات تطبيقها.

**1-7- جودة الرقابة المالية:** إيجاد وتطوير معايير حول ضبط و مراقبة الجودة على مستوى الأجهزة العليا للرقابة المالية.

## 2- لجنة بناء القدرات المهنية.

تتمثل المهمة الأساسية للجنة بناء القدرات المهنية في بناء قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، من خلال التدريب والتكوين وتقديم المساعدات الفنية وإجراءات تطوير أخرى، تتكون حاليا لجنة بناء القدرات المهنية من لجنة توجيهية وثلاث لجان فرعية، تقوم اللجان الفرعية بتخطيط وتنفيذ العمل للجنة بناء القدرات المهنية، وتتركز أسسا أنشطة لجنة بناء القدرات على الانفتاح والطوعية في العضوية[1].

وتعمل لجنة بناء القدرات المهنية لتحقيق اهدافها على النقاط التالية:

**2-1- تشجيع تعزيز القدرات المهنية بين أعضاء "الإنتوساي":** فيما يخص هذه النقطة تقوم اللجنة بالتنسيق حول مشاريع بناء قدرات جميع الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، اتخاذ أفضل التطبيقات العملية لتكوين الأجهزة العليا للرقابة من خلال التدريب والتكوين ووسائط المساعدات الفنية وإجراءات تكوين متخصصة أخرى[2].

[1] - موقع منظمة الانتوساي لجنة بناء القدرات على الرابط: 2011/05/08.

http://www.intosai.org/ar/committeesworking-groupstask-forces/goal-2-capacity-building.html

[2] - مجلة الرقابة الحكومية، المجلد 35 عدد الاول 2008، ص 19.

تجميع ونشر وتوزيع المعلومات بشكل موسع حول مشاريع بناء قدرات الأجهزة العليا للرقابة وإعداد الآليات الخاصة بالتنسيق لمثل هذه المشاريع، إعداد وسائل تدريب وتكوين متخصصة وذات نوعية في المجالات الأساسية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.

**2-2- تطوير الخدمات الإستشارية:** وتعمل في هاته النقطة على تأسيس وبناء بنك معلومات من قبل خبراء ووسطاء، لتقديم الدعم والتنسيق وتقديم برامج رقابة فعالة ومناهج علمية، ووضع تعليمات وتوجيهات وكذلك تحسين مسيرة التجارب، تشجيع افضل الممارسات ومتابعتها من قبل خبراء من أجهزة رقابية أخرى وأيضا تبادل المعلومات الفنية والعلمية حول إمكانية تجديد وتحسين المعرفة في مجالات رقابية متجددة[1].

**2-3- تشجيع أفضل الممارسات وضمان الجودة:** تشجيع استخدام أحسن التطبيقات وضمانة النوعية من خلال مراجعات النظير، والتي يطلق عليها مصطلح " بـــــيـــــير" تتم على أسس طوعية اعتمادا على[2]:

- تقدير وتقييم وتوثيق تدابير الوقاية التي اتخذت خلال المراجعات والتي تم التوصل إليها في أوساط منظمة "الإنتوساي".
- التشجيع على خلق محيط الذي يمكن من خلاله تقدير التأثيرات المتبادلة لهذه المراجعة الطوعية وحول الكيفية التي قامت الأجهزة الرقابية بتطبيقها؛
- تطوير توجيهات وتعليمات كأمثلة لأفضل وأحسن التطبيقات من أجل انجاز مراجعات طوعية، وكذلك لدعم آليات إقليمية وعامة والتي تسمح بإدخالها وتطبيقها؛
- وإذا اقتضى الأمر، وبمصادقة الأجهزة الرقابية المشاركة فإنه يمكن نشر وتوسيع مراجعة بيير هذه.

[1]- مجلة الرقابة الحكومية، المجلد 35 عدد الاول 2008، ص 21.

[2]- انفس المرجع، ص 22.

## 3- لجنة تبادل الخبرات والمعلومات.

تستهدف الخطة الإستراتيجية للانتوساي ضمن الهدف الثالث، تشجيع التعاون والتشاور بين الأجهزة العليا للرقابة، وذلك من خلال مشاركة المعارف وتوفير النماذج ودراسات، حول أفضل الممارسات وإجراء بحوث حول القضايا ذات الاهتمام المشترك، و تجسيداً لهذه الخطة قامت "الإنتوساي" بإنشاء هذه اللجنة التي تهدف أساسا إلى تشجيع التعاون وتبادل المعلومات بين أعضاء "الإنتوساي" من خلال ما يلي:[1]

- إنشاء مجموعات عمل مهمتها البحث في المواضيع ذات المشترك؛
- تيسير الحصول على الدراسات عن أفضل الممارسات مع الأخذ في الاعتبار تنوعها وسيادتها؛
- زيادة وتطوير المشاركات مع المؤسسات الأكاديمية والبحثية، والتي تتوافق مع متطلبات استقلالية منظمة "الإنتوساي"؛

تتكون هاته اللجنة من ثمانية مجموعات عمل، تتولى كل مجموعة البحث في موضوع معين، وتتمثل المجموعات فيما يلي:

**3-1- مجموعة الدين العام:** تسعى إلى تطوير رقابة وإدارة الدين العام من خلال تحديد مواضيع رئيسية تتعلق بالمسؤوليات وأساليب الرقابة والتقييم المتعلقة بالتزامات الدين العام، تبادل المعلومات مع الأجهزة والمنظمات الأخرى التي تتعامل مع مسائل الدين العام[2].

**3-2- مجموعة الرقابة على تقنية المعلومات:** تهتم وتحرص على مساعدة الأجهزة الرقابية، من خلال تطوير معرفتهم وقدراتهم عند استخدام التقنيات المعلوماتية والتسهيلات المتعلقة بتبادل التجارب، وهي تسعى على النقاط التالية:

---

[1]- موقع منظمة الانتوساي لجنة تبادل الخبرات على الرابط: 12-09 -2012.
http://www.intosai.org/ar/committeesworking-groupstask-forces/goal-3-knowledge-sharing.html

[2]- مجلة الرقابة الحكومية، المجلد 35 العدد الاول، 2008، ص26.

- إصدار توجيهات تتعلق بالمعلوماتية على أساس مساهمة كل عضو على حدى؛
- التشجيع على تكثيف أنشطـــــة التدريب للمراقبين والمراجعين على المستوى المحلي والإقليمي وللمسئولين عن هذا القطاع؛
- تقديم مساعدة لكل جهاز رقابي يطلب المساعدة في مجال الخبرات الفنية والمتخصصة بين أعضاء الدول من أجل تشجيع تبادل ثنائي.

**3-3- مجموعة الرقابة البيئية:** تهدف إلى تشجيع الأجهزة الأعضاء على إنجاز مهامها الرقابية، وتطبيق المناهج الرقابية في مجال حماية البيئة والتنمية المستدامة، لترك إرثاً إيجابياً للأجيال القادمة، وذلك من خلال الاهتمام بالبيئة، وتحسين إدارة الموارد الطبيعية والصحة والرخاء للشعوب حول العالم[1].

**3-4- مجموعة تقييم البرامج:** تعمل على تطوير الممارسات المتعلقة بتقييم البرامج والسياسات العامة للأجهزة الرقابية، كما توفر المعلومات والآليات المنهجية ونماذج الممارسات الجيدة للأجهزة المهتمة، بالإضافة إلى ذلك فهيا تقوم بـــ :

- تطوير تبادل الممارسات الجيدة في مجال التقييم،
- جمع وتوزيع المعلومات وتعزيز تقاسم المعرفة بين الأجهزة الرقابية،
- تسهيل قيام الأجهزة الرقابية بالتخطيط والتطبيق لتقييم البرامج،

**3-5- مكافحة الفساد وغسيل الأموال:** تشجيع العمل التعاوني الدولي بين الأجهزة الرقابية وبين منظمات دولية أخرى في نطاق مكافحة غسيل الأموال، والعمل على وضع وتبادل إجراءات واستراتيجيات من أجل مكافحة غسيل الأموال وذلك بالتطابق مع الاختصاصات وسلطات الأجهزة للرقابية،

[1]- موقع منظمة الانتوساي لجنة تبادل الخبرات اللجنة الفرعية المكلفة برقابة البيئة على الرابط: بتاريخ 2012/09/08.
http://www.intosai.org/ar/committeesworking-groupstask-forces/goal-3-knowledge-sharing/working-group-on-environmental-auditing.html..

**3-6- الرقابة على المساعدات المتعلقة بالكوارث:** تم التطرق لهذا الموضوع بعد كارثة الفيضانات بالمحيط الهندي (شهر ديسمبر 2004)، حيث تم إعداد برنامج أساسي ونموذجي من قبل الأجهزة الرقابية، من أجل ربط وتوحيد القدرات المهنية للرقابة المالية العامة الخارجية والدولية في محاولة لوضع خطة رقابية إجمالية لمساعدات تتضمن دراسة ذات رؤية مباشرة لمصادر المساعدات، وفي هذا الشأن هي تعمل على إعداد توجيهات وتطبيقات مثالية للأجهزة الرقابية والمجموعات ذات الاهتمام، من أجل اتخاذ التدابير لوضع طريقة رقابية مستقبلية عند حدوث الكوارث.

**3-7- فوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية:** تطوير الأطر وآليات قياس لتحديد قيمة ومنافع الأجهزة الرقابية ذات مصداقية تطوير قنوات ملائمة لنقل وتعزيز القيمة والمنافع للأجهزة الرقابية وكذلك لمنظمات المجتمع المدني والمواطنين.

من خلال ما سبق نلاحظ تزايد اهتمام البلدان بأجهزة الرقابة المالية ، وتأسيس مجموعات العمل الإقليمية للانتوساي دليل على زيادة التعاون والتبادل حول الرقابة المالية، وتعميم نتائج عمل الجان الخاصة للانتوساي يؤكد الدور الذي أصبحت تلعبه "الإنتوساي" في تحسين الرقابة المالية العليا، وتوحيد ومقاربة الأفكار بين مختلف أجهزة الرقابة في بلدان العالم، وحاليا تعمل الإنتوساي بكل قوة من اجل توفير معايير تضمن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية وتساعدها على العمل بمنهجية وفاعلية من أجل تحقيق الأهداف التي وجدت من اجلها وفي الجزء الموالي من بحثنا سنحاول تسليط الضوء على اهم معايير الرقابة المالية التي وضعتها الانتوساي وشرح اهمية العمل بها.

# المبحث الثالث:
# معايير الإنتوساي لرقابة المالية.

تعتبر معايير الرقابة المالية للانتوساي من أهم إنجازات المنظمة، وخلاصة عمل المنظمة ككل، فقد تطلب إعدادها وتطويرها جهداً وقتاً كبيرين من طرف المشرفين على إعداد هذه المعايير، كما أن المنظمة تسعى دوماً إلى تحسين وخلق معايير جديدة تتماشى والمتطلبات الحالي، وعدم الاكتفاء بما حققته.

ولقد حظيت معايير الرقابة المالية المعدة من طرف "الإنتوساي" بالقبول العام من طرف مراجعي الحسابات الحكومية في الأجهزة العليا للرقابة المالية، وذلك لأنها تمكنهم من أداء مهامهم الرقابية بصورة فعالة، كما نجد أن المنظمة وّفرت إرشادات تطبيقية مفصلة، تساعد على إتمام العمل الرقابي على أكمل وجه[1].

وفي هذا الجزء من بحثنا سنتطرق بشكل مختصر وعام إلى أهم المعايير الصادرة عن "الإنتوساي"، من خلال التطرق إلى أهم معايير المستوى الأول المتعلقة بمبادئ تأسيس أجهزة عليا للرقابة المالية في المطلب الأول كما سنتطرق إلى معايير المستوى الثاني والتي تتضمن المتطلبات الأساسية لتفعيل عمل أجهزة الرقابة المالية العليا في المطلب الثاني، اما في المطلب الثالث سنتطرق إلى معايير المستوى الثالث التي هي عبارة عن المبادئ الأساسية في الرقابة المالية العليا.

[1] - عامر سليمان، تطوير دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في الرقابة المالية وقياس الأداء المؤسسي للوحدات الحكومية في الدول العربي، مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة،تونس، العدد53، سبتمبر 2008، ص23.

## المطلب الأول: معايير مبادئ تأسيس أجهزة الرقابة المالية.

تعتبر معايير مبادئ تأسيس الأجهزة العليا للرقابة المالية أول ما أصدرته منظمة "الإنتوساي"، وكان ذلك سنة 1977، من خلال إعلان ليما، الذي يعتبر القاعدة الأساسية التي يمكن من خلالها الانطلاق لتأسيس رقابة مالية عليا فعالة في أي بلد، وفيما يلي سنتطرق لمضمون هذا الإعلان وأهميته[1].

### 1. مضمون معايير مبادئ تأسيس أجهزة الرقابة المالية.

يتضمن الإعلان، الخطوط التوجيهية لرقابة الأموال العمومية، و يوضح المبادئ الأساسية لقيام أي رقابة مالية عليا في أي بلد.

**1-1. الاستقلالية:** تطرق الإعلان إلى استقلالية الجهاز الأعلى للرقابة المالية وأعضاءه، ومسؤوليتهم كشرط أساسي لقيام رقابة مالية فعالة.

- **استقلالية الأجهزة العليا للرقابة:** حسب هذا الإعلان فإن أجهزة الرقابة المالية لا يمكنها القيام بالمهام الموكلة إليها بصورة موضوعية وفعالة، ما لم تتوفر لديها الاستقلالية التامة عن الهيئات التي تراقبها، ويقصد هنا بها الاستقلالية التنظيمية والوظيفية، كما يجب أن تجسد هذه الاستقلالية بنص دستوري[2].

- **استقلالية أعضاء ومسؤولي جهاز الرقابة:** استقلالية الجهاز هي من استقلالية أعضاءه ومسؤوليته، وهي ضرورية لقيام رقابة فعالة، ولذلك يجب أن ينص عليها الدستور تكفل بإجراءات قانونية بحمايتها من كل الضغوط والممارسات غير الأخلاقية.

---

[1]- طارق الساطي، ترجمة إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية للجهاز المركزي للرقابة المركزي للمحاسبة اليمني، العدد الثاني، 2005، ص12.

[2]- إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية، الفقرة( 2-5-1)، ص 8.

- **الاستقلال المالي:** أداء الجهاز الأعلى للرقابة لمهامه الموكلة إليه، يتطلب توفره على إمكانيات مادية ومالية، وبهذا يجب أن تكون للجهاز القدرة على طلب كل ما يحتاجه من موارد من وزير المالية مباشرة دون نقاش حول كيفية استعمالها.

**1- 2. علاقة الجهاز بالبرلمان والحكومة:** يجب تحديد طبيعة العلاقة بين الجهاز والبرلمان بصفته ممثل السلطة التشريعية، والحكومة بصفتها ممثل السلطة التنفيذية والهيئات الإدارية[1].

- **علاقة الجهاز بالبرلمان:** تقوم أجهزة الرقابة المالية بمهامها انطلاقا من البرلمان باعتبار هذا الاخير هو من فوض سلطة الرقابة للجهاز، ومع هذا تبقى الأجهزة تتمتع باستقلالية في مباشرة أعمالها ولها حق المبادرة.

- **علاقة الجهاز بالحكومة:** وفي هذا يتولى الجهاز الأعلى للرقابة مراقبة أنشطة الحكومة وسلطاتها الإدارية وغيرها من الأجهزة التابعة لها، وهذا لا يعني خضوع الحكومة للجهاز، بل يجب على الجهاز تحديد المخالفات والمسؤولين عليها، ويجب على الحكومة تقبل أداء الجهاز واحترام خبرته، وتحمل مسؤولية أي تقصير واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

**1- 3. سلطات الجهاز الأعلى للرقابة:** ينبغي أن يتمتع الجهاز الأعلى للرقابة بجميع السلطات التي من شأنها أن تساهم في الكشف عن المخالفات، وأن تكون له سلطة في تتبع نتائج أعماله الرقابية، واستشارته في مشاريع القوانين واللوائح المالية[2].

[1]- إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية، الفقرة( 3-8-1)، ص 9.

[2]- نفس المرجع، الفقرة( 4-10-1)، ص 10.

- **سلطات الاستقصاء والتحري:** يجب أن تكون لأجهزة الرقابة المالية، الحرية في الاطلاع والتحري على الوثائق المالية والدفاتر المحاسبية، والحق في طلب أية معلومة شفويا أو كتابيا من الهيئات المراقبة، كما يمكنها مباشرة أعمالها عن طريق الوثائق أو في عين المكان.

- **تنفيذ توصيات الجهاز الأعلى للرقابة:** يحق للهيئات المراقبة الرد على الملاحظات المسجلة من طرف الجهاز، وإعلامه بالإجراءات المتخذة في حدود المدة القانونية، كما يمكن للجهاز إخبار السلطات العليا للهيئة المراقبة من أجل اتخاذ الإجراءات وتحمل المسؤولية.

- **حق الاستشارة:** يحق للجهاز الأعلى للرقابة المالية في مساعدة السلطة وذلك بتقديم الاستشارة لها عند إعداد القوانين.

**1- 4. أساليب و أعوان الرقابة :** تحتاج أجهزة الرقابة المالية في قيامها بالمهام الموكلة إليها، إلى أساليب عمل تتغير حسب الظروف والأعمال، كما تحتاج إلى أعوان مؤهلين لتنفيذ هذه المهام[1].

- **أساليب و إجراءات الرقابة:** يجب على أجهزة الرقابة المالية تحديد برنامج علمها بنفسها، ويبقى حق بعض الهيئات في طلب التدخل قائم، ويمكن لأجهزة الرقابة استعمال الأساليب الإحصائية مثل العينات واستعمال التقنيات التكنولوجية لتسهيل عملها، كما يجب عليها العمل على إعداد دليل لتنفيذ أعمال الرقابة.

- **أعوان الرقابة:** يجب أن يتمتع أعوان الرقابة المنتمين لأجهزة الرقابة المالية بميزات مثل: النزاهة والحياد والقدرة على العطاء، كما يجب على أجهزة الرقابة توجيه عناية خاصة للتطوير المهني النظري والعملي لكافة موظفي وأعوان الرقابة، ويجب أن تكون أجورهم مناسبة لصنف العمل، وفي حال عدم توفر المهارات الكافية في الجهاز، يمكنه الاستعانة بخبراء خارجيين.

[1] - إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية ، الفقرة( 5-13-1)، ص 12.

**1- 5. التقارير:** تكتسي التقارير الرقابية أهمية بالغة في تحسين كفاءة المسئولين وفعالية الإدارة في تسيير المال العام، لذلك يجب إعدادها بطريقة مناسبة[1].

**- التقارير المعدة للبرلمان وللعموم:** يجب على الجهاز الأعلى للرقابة تقديم تقرير سنوي يبين فيه الحصيلة السنوية لأعماله الرقابية للبرلمان أو الهيئة المخول لها قانون نشر هذه التقارير يساهم في تحسين الرقابة على المال العام، كما يمكن للجهاز الأعلى للرقابة المالية إعداد تقارير أخرى حسب أهمية الموضوع.

**- طريقة إعداد التقارير:** يجب أن تعد التقارير بطريقة موضوعية وواضحة، وأن تكون لغة تحريرها بسيطة تسهل فهم هذه التقارير.

**1- 6. صلاحيات أجهزة الرقابة المالية:** يجب أن ينص الدستور على صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة بشكل عام، يتم تفصيلها في النصوص القانونية، وتتمثل صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة حسب هذا الإعلان في النقاط التالية:[2]

- يجب أن يخضع جميع العمليات المالية العمومية لرقابة الجهاز الأعلى، بصرف النظر عما إذا كانت تلك العمليات مذكورة في الميزانية العامة أو لا.

- يجب أن يساهم الجهاز في وضع نظام للمحاسبة العمومية، بسيط وواضح قدر الإمكان.

- يجب أن تكون جميع السلطات العمومية وسائر المؤسسات العمومية المتواجدة بالخارج، خاضعة لرقابة الجهاز مع مراعاة القانون الدولي مثل السفارات...إلخ.

- يجب أن يراقب الجهاز تطبيق التشريع الضريبي من حيث المشروعية والنظامية كذلك من حيث فعالية التحصيل، واقتراح الحلول إن أمكن.

---

[1]- إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية ، الفقرة( 6- 16- 1 )، ص 15.

[2]- نفس المرجع ،الفقرة( 7- 18- 1)، ص 18.

- رقابة الصفقات العمومية من حيث مدى التزام الأجهزة التنفيذية به، ولا تتوقف هنا فقط، بل تنظر في مدى جودة الأشغال المنجزة وفعالية الإدارة في تسيير هذه المشاريع.

- مراقبة المؤسسات التجارية التي تملكها الدولة أو مساهمة في جزء من رأس ماله، رغم خضوع هذه المؤسسات للمحاسبة العامة والقانون التجاري، لكن يحق للجهاز الأعلى للرقابة مراقبته، والتأكد من مدى قدرة الإدارة على تسيير أموال المؤسسة من حيث الفعالية، الاقتصاد والكفاءة، مع التزام فريق العمل بسرية الأعمال الاقتصادية للمؤسسة.

- يجب على الجهاز الأعلى للرقابة مراقبة جميع الهيئات مهما كان وضعها القانوني التي تستفيد من إعانات من ميزانية الدولة.

- يجب أن تخضع جميع الهيئات الدولية والإقليمية التي تستفيد ميزانيتها من أموال ممنوحة من البلدان الأعضاء لرقابة أجهزة الرقابة المالية مثل الجامعة العربية.

## 2. أهمية معايير مبادئ تأسيس أجهزة الرقابة المالية.

يعتبر هذا الإعلان أول معيار أصدرته المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، ويتضمن المبادئ الأساسية لقيام أي رقابة مالية عليا في أي بلد، ونجد أن هذا الإعلان كان بمثابة نقطة انطلاق كثير من البلدان نحو تأسيس جهاز أعلى للرقابة المالية، للأسباب التالية:

### 2-1- يمثل دستور الرقابة الحكومية:

يعتبر العديد من المختصين في مجال الإدارة المالية والرقابة إعلان ليما بمثابة دستور الرقابة الحكومية، وهذا لتضمنه العديد من المبادئ المهمة، وحسب **أتيلا شيكان** فإن الإعلان، لا يعلن فقط عن استقلالية

الأجهزة العليا للرقابة، بل إنه إلى جانب ذلك يبرر ضرورة تلك الاستقلالية[1]؛ ويلفت الانتباه إلى الطبيعة النسبية للاستقلالية، ويقدم أهم شروطها (الشخصية والمالية)، كما يحدد محتوى الاستقلالية بتحديد علاقة الأجهزة الرقابية بالمؤسسات المعنية، ويضع حدود أنشطة الأجهزة الرقابية والسلطات الممنوحة لها، ويحدد كيفيات الرقابة والنتائج المرجوة منها، ويقدم توجيهات منهجية مفصلة بخصوص محتوى ومجالات أنشطة الجهاز الرقابي، ويضع أسس التعاون الدولي في مجال الرقابة المالية، وتحديد مكانة أنشطة الأجهزة العليا في تحسين الرقابة المالية من خلال تبادل التجارب .

## 2-4- قاعدة المعايير التي أصدرتها "الإنتوساي":

فالمعيار 10و11 يحدد مبادئ استقلالية أجهزة الرقابة المالية العليا، وهو مذكور في الجزء الثاني في الإعلان، والمعيار 20 يحدد مبادئ الشافية والمساءلة، والتي تعتبر من أهم الأدوار التي تقوم بها أجهزة الرقابة المالية في النسق الاجتماعي لدولة ونظامها القانوني والدستوري، وتطرق لها الإعلان في الجزء 03 منه، وهكذا بالنسبة لباقي المعايير، أي أن هذا الإعلان كان شامل لجميع مبادئ الرقابة بصفة عامة.

## 2-5- يساهم في تعزيز الحكم:

تبني أكثر من 196 جهاز أعلى للرقابة من مختلف بلدان العالم لهذا الإعلان، جعله إعلان عالمي، ويقول **أتيلا شيكان** حول إعلان ليما والاقتصاد العالمي، بأن منظمة "الإنتوساي" مؤسسة فوق وطنية (دولية) تسعى إلى التنسيق العالمي، وتعتبر وحدة هامة في إدارة العالم، وأن البيان هو عبارة عن بيان هام حول

[1] - اتيلا شيكان، تفسير اعلان ليما، الانتوساي 50 سنة، مرجع سابق، ص105.

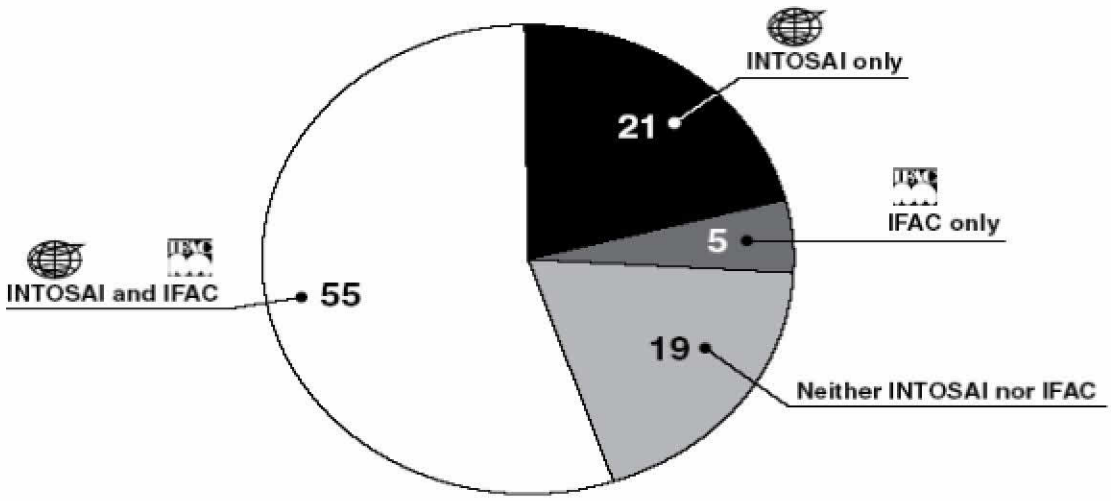
الحاكمية، ويفرق بين منظمة "الإنتوساي" وباقي المنظمات من حيث تمتعها باستقلالية وتميزها، ويشبه تأثيرها بتأثير الأمم المتحدة[1]؛

## 2-6- يتميز بالمرونة في التطبيق:

ويرى الدكتور طارق ساطي بأن إعلان ليما ساهم كثيراً في توحيد مبادئ الرقابة المالية العليا، وساعد كثيراً من بلدان العالم على إنشاء أجهزة لرقابة المالية، وأن هذا الاخير حقق قفزة كبيرة في مجال الرقابة المالية العليا، وأنه يتميز بالمرونة من خلال مراعاته لظروف كل بلد[2]؛

وإذا قيمنا ما حققه الإعلان منذ تاريخ صدوره إلى غاية يومنا هذا، نجد بأن معظم بلدان العالم قد تبنته وقوانين أجهزتها الرقابية مصممة وفقه، يقول أتيلا شيكان بأن الأساس ليس الإعلان، ولكن يجب توفير الوسائل والأطر من أجل تجسيد محتوى هذا الإعلان[3].

**الشكل رقم (2-6) استخدام أجهزة الرقابة لمعايير "الإنتوساي" .**




**المصدر: مجلة الرقابة الحكومية للإنتوساي، جويلية،2007 العدد 02، المجلد 34، ص 13.**

[1]- اتيلا شيكان، مرجع سابق، ص105.

[2]- طارق الساطي، ترجمة إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية للجهاز المركزي للرقابة المركزي للمحاسبة اليمني، العدد(2)، 2005، ص14.

[3]- اتيلا شيكان، مرجع سابق، ص105.

من خلال هذا الشكل نلاحظ ارتفاع نسبة الأجهزة التي تعتمد على معايير "الإنتوساي" في عملها وتمثل نسبة 76% من الأجهزة العليا الأعضاء في "الإنتوساي" وهذا دليل ثاني على أهميتها.

## المطلب الثاني : معايير متطلبات تفعيل الأجهزة العليا للرقابة.

لدى "الإنتوساي" خمسة معايير خاصة بالمتطلبات الأساسية لتفعيل الأجهزة العليا للرقابة المالية منبثقة من إعلان ليما لمبادئ التأسيس، وهي المعيار رقم 10 المتعلق باستقلالية الأجهزة، والمعيار رقم 11 المتعلق بالممارسات الجيدة المتعلقة بالاستقلالية، والمعيار رقم 20 المتعلق بالشفافية والمساءلة، والمعيار رقم 30 المتعلق بأخلاقيات المهنة، والمعيار رقم 40 المتعلق برقابة الجودة، وفي هذا المطلب سوف نتطرق فقط إلى المعيار رقم 30 المتعلق بأخلاقيات المهنة والمعيار رقم 40 المتعلق برقابة الجودة ويعود سبب اختيارنا لهذين المعيارين فقط من بين الخمس كونهما متعلقين بالجهاز مباشرةً، أما باقي المعايير لتوفيرها يجب تدخل جهات أخرى لتفعيلها.

### 1. معيار أخلاقيات المهنة:

لقد ركز إعلان ليما على ضرورة تمتع أعوان الرقابة بأخلاقيات مهنية عالية، وتأكيدا لهذه المبادئ أصدرت "الإنتوساي" معايير أخلاقيات المهنة (ISSA/30) في مؤتمر مونتفيديو في لأوروغواي سنة 1998، يضم هذا المعيار خمسة فصول شارك في إعدادها أجهزة البلدان التالية: النمسا، أستراليا، الأرجنتين، البرازيل، كوستاريكا، اليابان، البرتغال، المملكة العربية السعودية، السويد، أمريكا، بريطانيا.

### 1-1- أهمية معيار أخلاقيات المهنة.

إن هذا المعيار موجه لكافة المدققين في الأجهزة العليا للرقابة المالية، وهو عبارة عن بيان شامل للقيم التي ينبغي أن توجه العمل اليومي الذي يقوم به المدقق، حيث أن استقلالية مدقق القطاع العام وسلطته

ومسؤولياته، تتطلب منه التمتع بأخلاق مهنية عالية، ونظراً للاختلافات الموجودة بين البلدان من حيث الثقافة واللغة والنظم القانونية، يجب على كل جهاز تطوير أخلاق مهنية خاصة به تتوافق مع ما جاء في هذا المعيار.

إن أي قصور في سلوك المدقق المهني، أو أي سلوك غير لائق في حياته الشخصية، من شأنه أن يلقي بضلاله على نزاهة المدقق وعلى الجهاز الذي يمثله، كذلك على جودة وصدق العمل الرقابي الذي يقوم به.

إن تبني أخلاقيات مهنة مدقق القطاع العام والعمل بها من شأنه أن يدعم الثقة في المدقق وفي عمله ويزيد من ثقة ومصداقية الجهاز[1].

## 1-2- مضمون معيار أخلاقية المهنة.

حسب هذا المعيار تتمثل أخلاقيات المهنة في النزاهة والاستقلالية والموضوعية والتجرد والرؤية المهنية والكفاءة وفيما يلي سنحاول شرح هاته الأخلاقيات:

- **النزاهة:** تعد النزاهة القيمة الجوهرية بالنسبة لأخلاقيات المهنية، لذلك يجب على المدقق أن يتمسك بالنزاهة والصراحة أثناء عمله، وفي علاقاته مع موظفي الجهات الخاصة للرقابة، وينبغي أن يكون سلوك المدقق فوق كل الشبهات حتى يحافظ على ثقة الجمهور[2]، ويمكن قياس النزاهة بما هو صحيح وعادل، وتقتضي النزاهة من المدقق أن يحترم شكل الرقابة وروحها، وكذلك المعايير الأخلاقية، كما تقتضي منه أن يحترم مبدأ الموضوعية والاستقلالية وذلك باتخاذه القرارات بما يخدم المصلحة العامة.

[1]- بريت اهلينيوس، المدققة العامة للمكتب الوطني للرقابة السويدي، ورئيسة لجنة المعايير الرقابية.

[2]- معيار اخلاقيات المهنة ISSAI30 للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة (الانتوساي)، الصادر في 1998 ، الاوروغواي ،ص 11.

- **الاستقلالية والموضوعية والتجرد:** تعد الاستقلالية إزاء الجهة الخاضعة للرقابة، وغيرها من السلطات الأخرى أمراً لا غنى عنه بالنسبة إلى المدقق، وذلك يعني أنه يجب على المدقق العمل بسلوك يزيد من استقلاليته ويجب أن يكون المدقق موضوعياً في معالجة القضايا والمواضيع محل المراجعة، لأن الاستقلالية وحدها لا تكفي، بالإضافة إلى الاستقلالية والموضوعية، يجب أن يكون المدقق متجرداً نقصد به أن يأخذ المدقق المعلومات المقدمة من الجهة الخاضعة لرقابته، يستخدمها بصورة مجردة، كما يجب أن يكون متجرداً في ظاهره، وسلوكه وأن يكون واضح وصادق[1].

- **الحياد السياسي:** يجب أن يحافظ الجهاز الأعلى للرقابة المالية على الحياد السياسي الحقيقي، ومن المتوقع منه أن لا يتأثر بالتجاذبات السياسية وممارسة مهامه بكل تجرد، فتقارير الجهاز تصل إلى السلطات التنفيذية والتشريعية معاً، لذلك يجب الحياد في تأدية مسؤولياته الرقابية.

وهذا بالنسبة للجهاز، أما المدقق فيجب عليه أن يضع بين نصب عينيه تأثيرات أنشطته السياسية على عمله كمدقق، فبعد السماح له بممارستها يجب عليه الابتعاد عن الميول السياسي والتجرد في العمل[2].

- **تضارب المصالح:** يجب على المدقق عند القيام بخدمة خارج العمل أن لا تؤدى هذه الخدمة إلى تضارب في المصالح، بين العمل والمصلحة الشخصية، وأن لا يقبل المدقق الهدايا والهبات لأنها تؤثر على استقلاليته ونزاهته والابتعاد عن المصلحة الشخصية، كما يجب عليه أن يتجنب كل العلاقات مع مديري موظفي الجهات الخاضعة لرقابته، وكذلك، أن لا يستعمل منصبه الرسمي لأغراض شخصية، وأن يتجنب التي قد تدخله في الفساد أو التي تضعه موضع شك، وعدم استغلال المعلومات التي يتلقاها أثناء أداء مهامه كوسيلة لتحقيق منفعة شخصية له أو لغيره.

[1]- معيار اخلاقيات المهنة ISSAI30، مرجع سابق،ص11.

[2]- نفس المرجع سابق، ص 13.

- **السرية المهنية:** ينبغي أن لا يفشي المدقق المعلومات التي يحصل عليها أثناء عمله لطرف خارجي سواء كان ذلك كتابيا أو شفويا، إلا إذا كان الهدف من هذا الإفشاء تنفيذا للإجراءات الرقابية ويسمح به قوانين الجهاز.

- **الكفاءة:** على المدقق أن يكون سلوكه مهنيا دائما وان يطبق معايير مهنية عالية في أدائه لعمله، مما يساهم في تنفيذ الأعمال بكل كفاءة، وعلى المدقق أن لا يقوم بأعمال ليس مؤهلاً للقيام بها.

كما يجب على المدقق أن يكون ملماً بالمعايير الرقابية المناسبة والسياسات والإجراءات المحاسبية والقواعد المتعلقة بالإدارة المالية وان يكون على إطلاع كافي بالقوانين التي تخضع لها الهيئات المراقبة.

- **التطوير المهني:** على المدقق أن يطور ويحسن مهاراته، من اجل القيام بمهامه بأعلى جودة، وأن يكون دوما على اطلاع بالمعايير والتغيرات التي تطرأ عليها، كما يجب عليه تعلم جميع الطرق والأساليب والممارسات التي من شأنها أن ترفع في كفاءته المهنية.

## 2- معيار رقابة الجودة.

يركز هذا المعيار على الجوانب التنظيمية لجودة الرقابة التي تمارس في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة كما يوفر إرشادات تكميلية لبقية المعايير الأخرى، اعتمدت "الإنتوساي" في إعدادها لهذا المعيار على المعيار رقم 01 الخاص برقابة الجودة الموضوع من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين، ويحدد هذا المعيار العناصر الأساسية لرقابة الجودة ويتضمن ستة عناصر[1].

[1] - معيار جودة المراجعة ISSAI 40 للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة (الانتوساي)، ص 04.

**2-1- مسؤوليات القيادة داخل الجهاز المتعلقة بالجودة:** يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز ثقافة داخلية ترسخ لدى الموظفين أن الجودة أمر أساسي في أداء كافة المهام، ويجب أن يكون رئيس الجهاز هو المسؤول عن وضع نظام لرقابة الجودة، ولتحقيق ذلك، يمكن أن يشرف رئيس الجهاز على هذه المهمة أو يفوض المهمة لهيئة داخل الجهاز تضم أشخاص لهم الخبرة الكافية، كما يجب أن تكون من استراتيجيات الجهاز لتحقيق الجودة في الأعمال الرقابية.

**2-2- المتطلبات الأخلاقية:** يجب على كل جهاز أعلى للرقابة المالية والمحاسبة صياغة سياسات وإجراءات مصممة لتقدم له تأكيدا معقولا أن الجهاز وجميع موظفيه وأي من الأطراف المتعاقدة معه لتأدية أعمال له ملتزمون بمتطلبات السلوك الأخلاقي الخاص بالرقابة، يمكن للجهاز اعتماد المعيار 30 للانتوساي، المتعلق بأخلاقيات المهنة، المذكور في الجزء الأول، كما يمكنه اعتماد المعيار الدولي للاتحاد الأوروبي للمحاسبين المتعلق بمتطلبات السلوك الأخلاقي لأعوان الرقابة، وهذا بحسب ما يتناسب مع الجهاز وقوانينه وظروف موظفيه.

**2-3- القبول والاستمرار:** يقصد بهذا، أنه يجب أن يكون لدى الجهاز نظام لتحديد المخاطر وتقييمها قادر على التأكد من أن الجهاز يقوم بالمهام الموكلة له، بجودة عالية، وذلك من خلال تأكده من النقاط التالية:[1]

- أن الموظفين لديهم الإمكانيات والتأهيل اللازم للقيام بالأعمال الرقابية؛
- أن الوقت والإمكانيات المادية الكافية لكل عملية؛
- إن فريق العمل قادر على الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية؛

[1]- معيار جودة المراجعة ISSAI 40 مرجع سابق،ص 11.

يجب أن نتأكد من أن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إجراءاتها لإدارة المخاطر كافية لتقليل من المخاطر المحتملة، وأن التقارير التي يصدرها مناسبة وتتمتع بالمصداقية والقبول العام.

**2-4- الموارد البشرية:** ويقصد بهذا العنصر أنه يجب على الجهاز أن يكون لديه نظام يحدد له القدرات التي يتمتع بها الموظفون لديه، وحتى الأطراف المتعاقدة للعمل معه، وينظر في مدى كفاءتها ومدى التزامها بالمتطلبات الأخلاقية، كما يجب على الجهاز أن يتأكد من أن جميع الأعمال التي يقوم بها موظفيه تتم وفق المعايير ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، ومن بين السياسات المتعلقة بمسائل الموارد البشرية التأكيد على النقاط التالية[1]:

- مؤهلات التوظيف؛
- التقييم المستمر للأداء؛
- التنمية المهنية وتطوير الخبرات؛
- القدرة والكفاءة؛
- الترقية والتعويضات؛
- تحديد الاحتياجات من الموظفين.

**2-5- تنفيذ الأعمال:** ويقصد بهذا العنصر أنه يجب أن يكون لدى الجهاز سياسات وإجراءات مناسبة مثل منهجيات الرقابة، لإجراء الأعمال الرقابية الموكل له، كما يجب عليه صياغة إجراءات تشجع الجودة العالية تثبط وتمنع تدني المستوى، كما يجب أن تخضع جميع أعمال الجهاز للمراجعة، وأن تضمن هذه السياسات التأكد من النقاط التالية[2]:

- جميع الأعمال تتم وفق المعايير المعمول بها؛

[1] - معيار جودة المراجعة ISSAI 40 مرجع سابق،ص13.

[2] -نفس المرجع ص 16.

- أن جميع الأعمال تتم تحت إشراف المسئولين وتخضع لعملية المراجعة؛
- خطوات العمل يتم توثيقها؛
- أن جميع التقارير ذات مصداقية ومعدة وفق المعايير وقد تمت مراجعتها؛
- أن تنفذ جميع الأعمال ضمن الأوقات المناسبة؛
- يجب حفظ جميع الوثائق المتعلقة بالرقابة والإثبات وفق ما تنص عليه القوانين.

**2-6- المراقبة:** ويقصد بهذا العنصر أنه يجب على الجهاز إنشاء عملية مراقبة مصممة لتقدم له تأكيداً معقولاً أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة هي ذات صلة كافية، وتعمل بفعالية، وتشمل عملية المراقبة ما يلي[1]:

- التقييم المستمر لنظام الرقابة الخاص بالجودة بما فيها أخذ عينات من المهام التي تم الانتهاء منها؛
- أن يقوم بهذه المهمة موظف من كبار الموظفين لديه خبرة ومسؤولية كافية؛
- استقلالية من يقوم بعملية الرقابة (بحيث لا يكون ضمن من شارك في المهمة).

لتفعيل أي جهاز يجب تبني معايير واضحة والعمل على الالتزام بها، وليس سن القوانين والتشريعات دون تطبيقها؛ قد نجد أن القوانين والتشريعات في بعض البلدان تضمن المعايير السابقة خصوصا ما يتعلق بالاستقلالية الجهاز، لكن فعالية أجهزتها تبقي ضعيفة والسبب هو أن تطبيق هذه التشريعات بشكل لا يعكس محتوها، هو الذي الأمر الذي لا يضمن الاستقلالية الحقيقية للجهاز.

[1] - معيار الجودة المراجعة ISSAI 40 مرجع سابق، ص 11.

## المطلب الثالث: معايير المبادئ الأساسية للرقابة المالية.

توفر هذه المعايير الحد الأدنى من الإرشادات والتوجهات التي يجب على المدقق الحكومي أن يلتزم بها، من أجل القيام برقابة ذات جودة، وتضم هذه المعايير أربعة أجزاء، الجزء الأول عبارة عن المبادئ الأساسية وهي عبارة عن نصائح خاصة بتطبيق المعايير الصادرة عن "الإنتوساي" في جميع الأعمال ذات الأهمية بما يتناسب مع خصوصية كل جهاز، كما تحث على تفعيل المساءلة واتخاذ تدابير لتعزيز الجودة أما باقي الأجزاء سنتطرق لها بالتفصيل[1].

### 1- المعايير العامة في الرقابة الحكومية.

في هذا الجزء من المعايير، حددت "الإنتوساي" المتطلبات العامة الواجب توفرها في المدقق والجهاز حتى يتسنى لهما تنفيذ المهام المتعلقة بأعمال الرقابة مثل العمل الميداني وكتابة التقارير بكل فعالية وكفاءة يقصد بالمعايير العامة، السياسات والإجراءات التي يجب على الجهاز تبنيها، فيما يخص التوظيف التدريب وإعداد الكتيبات والأدلة التوجيهية، وتدعيم المهارات والخبرات ومراجعة كفاءة وفعالية إدارته من اجل تمكنه من القيام بمهامه بفعالية وكفاءة[2].

**1-1- التوظيف:** الأعمال التي يقوم بها الجهاز مهمة وذات قيمة عالية، وتتطلب الإتقان، لذلك يجب على الجهاز الأعلى للرقابة بأن يتبنى سياسات وإجراءات لتعيين موظفين يتمتعون بقدرات متميزة، حيث يجب أن يتمتع موظفو الجهاز بالمؤهلات الجامعية المناسبة وأن تكون لديهم الخبرة الملائمة للعمل الرقابي، لذلك يجب أن يضع الجهاز شروط توظيف تتناسب وطبيعة الأعمال الرقابية، وأن يراجعها كلما اقتضى الأمر[3].

---

[1]- معايير المبادئ الأساسية للرقابة الحكومية ISSAI 100، ص 2.

[2]- المعايير العامة للرقابة الحكومية ISSAI 200،ص1.

[3]- نفس المرجع السابق، ص2.

**1-2- تدريب الموظفين وترقيتهم:** يعتبر التدريب والتطوير من بين أهم المعايير العامة ويتضمن ما يلي:

يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضمن التطوير المستمر لموظفيه، وذلك بتوفير التدريب داخل الجهاز نفسه تشجيع الحضور والمشاركة في الدورات الخارجية؛ كما يجب على الجهاز العمل على تطوير مهارات موظفيه في مجال تقنيات الرقابة والمحاسبة والتخصصات ذات العلاقة؛ كما يجب أن يكون الموظفون في الجهاز على إطلاع بالتشريعات وعلى علم السياسات والممارسات القانونية المتعلقة بعملهم والهيئات التي يراقبونها[1].

ويجب على الجهاز وضع بيان مفصل حول كل موظف والمهارات التي يتمتع بها من أجل استغلال ذلك في التخطيط للعميلات الرقابية، كما يساعد في ترقية الموظفين.

**1-3- الكتيبات وأدلة العمل:** وضع الجهاز وأدلة عمل يساعد كثيراً الموظفين، خصوصاً إذا كانت هناك متابعة لهذه الأدلة وتحديثها كلما اقتضت الضرورة، لذلك يجب على الأجهزة العليا إعداد أدلة عمل وكتيبات توجيهية لكل عمل رقابي مع تحينها من وقت لآخر[2].

**1-4- تدعيم الخبرات والمهارات وكيفيات استغلالها:** على الجهاز تقدير الموارد المتوفرة لديه وتوزيعها مع الأخذ بالحسبان المستوى التعليمي لكل مدقق والتخصص المناسب لكل عملية وفي حال عدم توفر الجهاز على التخصصات المناسبة أو الكفاءة، مع الأخذ بالاعتبار مدى كفاءة الخبرة ومدة التزامها بالمعايير المعمول بها من حيث المصداقية والنزاهة[3]:

---

[1]- المعايير العامة للرقابة الحكومية ISSAI 200، مرجع سابق، ص 2.

[2]- نفس المرجع السابق، ص 4.

[3]- نفس المرجع، نفس الصفحة.

كما يجب على الجهاز في حال عدم قدرته على تغطية جميع جوانب العمليات الرقابية للدولة، التركيز على أهم هذه العمليات خصوصا في البيانات المالية للدولة من أجل تحقيق أكبر قدر من المساءلة.

**1-5- مراجعة كفاءة وفعالية الجهاز:** يقصد بهذا المعيار أن يتبنى الجهاز سياسات وإجراءات تساعده في تحقيق الأهداف التالية:[1]

- التأكد من أن العمليات قد تم إجراؤها وفق المعايير المعمول بها.
- تأمين جودة التقارير الرقابية.
- ضمان الكشف عن النقائص وتفادي تكرارها.

يمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يوكل مهمة مراجعة بعض الأعمال الرقابية لموظفين أكفاء ولهم الخبرة من أجل التأكد من جودة الأعمال والوقف على النقائص، أو تفعيل رقابة داخلية له مهمتها مراجعة أعمال الجهاز، وتكون تعمل بشكل مستقل.

## 2- المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية.

تتمثل هذه المعايير في الإجراءات والخطوات التي يجب على المدقق أن يتبعها أثناء قيامه بعمليات رقابية، والتي من شأنها أن تساعده في الحصول على نتائج صحيحة، وفي هذا الجانب من المعايير، قامت "الإنتوساي" بتقسيم معايير العمل الميداني إلى ستة أقسام : التخطيط، الإشراف والمراجعة، دراسة وتقييم المراقبة الداخلية، المطابقة مع القوانين واللوائح المتبعة، إثباتات الرقابة وأخيراً تحليل البيانات المالية.

**2-1- التخطيط:** يقصد به أنه على المدقق أن يخطط للعملية الرقابية بما يضمن إجراء رقابة عالية النوعية، بطريقة اقتصادية، وذات كفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب[1]، عند التخطيط لعملية رقابية، ينبغي على المدقق

[1] - المعايير العامة للرقابة الحكومية ISSAI 200، مرجع سابق، ص9.

التعرف على البيئة التي تعمل فيها الهيئة المراقبة والتعرف على النظم الرئيسية للإدارة والمراقبات، ويجري تقييماً أولياً لها، وأن يحدد الهدف من العملية الرقابية، وأن يحدد أفضل نهج رقابي من حيث الكفاءة والفعالية، وأن يضع في الحسبان جميع الأمور المهمة المتعلقة بالهيئة أو العملية الرقابية، ويعد الوثائق الملائمة للمخطط الرقابي وللعمل الميداني المقترح.

تتضمن العملية الرقابية مجموعة من الخطوات يمكننا حصرها في الأمور التالية[2]:

- تحديد الهدف من العملية الرقابية ونطاقها؛
- القيام بتحليل أولي لتحديد النهج الرقابي المناسب؛
- إلقاء الضوء على المشاكل المتوقعة لتنفيذ للعملية الرقابية؛
- إعداد ميزانية وجدول زمني للرقابة؛
- تحديد الموظفين المؤهلين لتنفيذ العملية؛
- اطلاع الهيئة الخاضعة للرقابة على نطاق العملية الرقابية وأهدافها ومعايير التقييم.

**2-2- الإشراف والمراجعة:** ويقصد بها أن يكون هناك إشراف على عمل المراقبين في كل مرحلة من مراحل العملية الرقابية، كما توكل عملية مراجعة الأعمال الموثقة إلى عضو من كبار المدققين.

تشمل عملية الإشراف بحسب هذا المعيار النقاط التالية[3]:

- التأكد من أن أعضاء الفريق الرقابي على علم بخطة العمل؛
- تنفيذ العملية الرقابية بحسب المعايير المعتمدة من طرف الجهاز الأعلى للرقابة؛

[1]- المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية ISSAI 300 ، ص 04.

[2]- نفس المرجع، ص07.

[3]-نفس المرجع،نفس الصفحة.

- إنجاز الخطة بحسب ما هو مخطط لها، إلا في الحالات الاستثنائية؛
- إرفاق أوراق العمل بإثباتات كافية تدعم كافة الاستنتاجات والتوصيات والآراء؛
- تحقيق المدقق للأهداف المعلنة لعملية الرقابة؛
- احتواء التقرير النهائي على جميع الاستنتاجات واقتراح التوصيات المناسبة.

هذا فيما يخص عملية الإشراف، أما عملية المراجعة فينبغي أن يقوم بها أحد كبار المدققين، وتشمل مراجعة جميع الأعمال الرقابية التي يقوم بها المدققون قبل الانتهاء من صياغة التقارير، والهدف من المراجعة هو التأكد من النقاط التالية[1]:

- أن كل العمليات تمت وفق المعايير، وأن جميع الاستنتاجات والتوصيات قائمة على أساس سليم ومدعمة بإثباتات رقابية كافية؛
- كل الأخطاء والنقائص والأمور غير المألوفة قد تم تحديدها ومعالجتها بطريقة سليمة؛
- اكتشاف الطريق الصحيح الواجب إتباعها في كل حالة، وأخذها بعين الاعتبار في المخططات اللاحقة.

**2-3- دراسة وتقييم المراقبة الداخلية:** يعتبر هذا المعيار من بين أهم المعايير التي ركزت عليها منظمة "الإنتوساي"، ضمن المعايير الميدانية ويقصد به، أنه على المدقق أن يدرس ويقيم مصداقية المراقبة الداخلية، داخل الهيئة محل الرقابة.

ففي حالة الرقابة النظامية، يركز المدقق على المراقبات التي تساعد على صيانة الأصول والموارد، وتتضمن دقة دفاتر الحسابات واكتمالها التي تساعد الإدارة على مراعاة القوانين واللوائح، وفي حالة رقابة الأداء يركز المدقق على المراقبات التي تساعد على تنفيذ أعمال الهيئة الخاضعة للرقابة بطريقة اقتصادية، وذات كفاءة وفعالية، مما يضمن الالتزام بالسياسات الإدارية والمالية.

[1]-المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية ISSAI 300، مرجع سابق، ص07.

**2-4- المطابقة مع القوانين:** تكتسي المطابقة مع القوانين واللوائح أهمية عند رقابة البرامج الحكومية، لأن المشرع بحاجة إلى معرفة ما إذا كانت القوانين واللوائح متبعة أم لا، وإذا كان هناك عدم الالتزام فيجب بحث الأسباب وإيجاد الحلول، ولهذا يشترط في المدقق الذي يقوم بعملية المراجعة الاطلاع الكافي على جميع القوانين كما ينبغي عليه تحديد مدى تأثير الأفعال المخالفة للقانون على نتائج الرقابة[1].

عند تطبيق هذا المعيار، ينبغي أن يختار المدققون خطوات وإجراءات رقابية مناسبة، وهذا بهدف التوصل إلى نتائج معقولة ومثبتة.

**2-5- إثباتات الرقابة:** ويقصد بها أنه ينبغي على المدقق الحصول على الإثباتات الملائمة، والتي تكون لها صلة مباشرة بالاستنتاجات والأحكام الصادرة[2].

وينبغي أن يحسن المدققين إجراءات التفتيش وطرق الملاحظة والاستفسار وأساليب البرهان، من أجل الكشف عن الأخطاء والمخالفات الهامة، ويجب توثيق هذه الإجراءات والطرق والأساليب في أوراق العمل، وتتمثل أهمية التوثيق في النقاط التالية:

- يؤكد آراء المدقق وتقاريره ويدعمها؛
- برفع من كفاءة الرقابة وفعاليتها؛
- يفيد كمصدر للمعلومات لإعداد التقارير وللإجابة على أي استفسار؛
- يستخدم كإثبات لمطابقة المدققين لمعايير الرقابة؛
- يسهل عملية التخطيط والإشراف؛
- يساعد على التطوير المهني للمدقق، واستخدامه كمرجع في المستقبل؛
- يساعد في التأكد أن العمل المفوض أنجزا بالشكل المطلوب.

[1] - المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية ISSAI 300، نفس المرجع، ص 12.

[2] - نفس المرجع، ص13.

**2-6- تحليل البيانات المالية:** ويعتبر هذا المعيار آخر المعايير الميدانية يقصد به أنه على المدقق عند القيام بعملية الرقابة القيام بتحليل البيانات المالية للتأكد عما إذا كان هناك تطبيق للمعايير المحاسبية المقبولة لإعداد التقارير والكشوف المالية، ويهدف هذا الإجراء إلى التعرف على العلاقات غير المتوقعة، والاتجاهات غير الاعتيادية، ويتم ذلك من خلال التأكد من النقاط التالية :

- إعداد البيانات المالية قد تم وفقا للمعايير المحاسبية المتبعة؛
- البيانات المالية قد قدمت مع احترام جميع الإجراءات اللازمة؛
- العناصر المختلفة للبيانات المالية قد تم تقديمها وقياسها وتقييمها بطريقة صحيحة؛
- الكشوف المالية تغطى جميع عناصر البيانات المالي.

هذا فيما يخص المعايير الميدانية الخاصة بالرقابة المالية، وتبقى دوما محل نقاش وبحث من أجل تطوير طريقة تطبيقها، وتختلف من جهاز لآخر، أي حسب خصوصية كل جهاز وتقاليد العمل فيه، ونتائج تطبيق المعايير الميدانية تتلخص في التقارير الرقابية، لذلك يجب أن تعد هذه الأخيرة وفق معايير معينة.

## 3. معايير إعداد التقارير الرقابية.

تقوم الأجهزة العليا للرقابة بدورها في المحافظة على المال العام وإرساء دعائم الشفافية والمساءلة، من خلال التقارير الرقابية التي تصدرها، متضمنة ملاحظات ونتائج رقابتها، وتعتبر التقارير التي تعدها الأجهزة العليا للرقابة هي الدليل الذي يعبر عن قيام هذه الأجهزة بمهامها، تتضمن رأي فني ومهني حول تسيير المال العام في الوحدات الحكومية التي تمت رقابتها، كما تساعد المسؤولين والسلطات في تعديل سياستها وإصدار القرارات التصحيحية، والعمل على مستوى الأداء والفعالية.

ولأهمية التقارير الرقابية في العمل الرقابي، فقد وضعت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "الإنتوساي" معيار خاص بإعداد وصياغة التقارير الرقابية.

**1-3- المبادئ الأساسية لإعداد التقارير الرقابية:** على المراجع الحكومي بالجهاز الأعلى للرقابة في نهاية كل عملية رقابية أن يقوم بإعداد تقرير مكتوب حسب ما هو مناسب يعرض فيه النتائج الرقابية، التي توصل إليها عرضا ملائما، وأن يكون محتوى هذه التقارير سهل الفهم وخال من الغموض الالتباس وأن يتضمن فقط المعلومات المدعومة بالأدلة الوافية، وذات العلاقة بالملاحظات التي أوردها بتقريره، وأن يكون مستقلا وموضوعيا ومنصفا وبناء، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي[1]:

على المراجع أن يعد التقارير الرقابية في صورة مكتوبة، وينبغي أن يتم إعلام كافة المستويات الحكومية بنتائج العمليات الرقابية، وفي هذا عادة ما تقوم أجهزة الرقابة المالية بنشر تقاريرها أو ملخصات عن هذه التقارير، كما يجب أن يكتب التقرير بأسلوب مناسب، وأن تكون صياغته جيدة بحيث يسهل استيعاب وفهم محتواه و تكون متكاملة وتتصف بالإيجاز، وأن يكون التقرير نزيه وغير متأثر بالانتماء السياسي أو أي تأثير آخر وأن يكون المدقق يعرض النتائج بشكل محايد وخال من أي تحيز.

كما ينبغي أن تكون طرق وأساليب جمع البيانات صحيحة وموثوق بها، وأن تكون متناسقة ومستندة إلى حقائق مؤكدة، وأن تكون جميع الوثائق المستخدمة في العملية الرقابية متناسقة من حيث وجهات نظرها وأحكامها[2].

وينبغي للتقارير التي تعدها أجهزة الرقابة المالية، أن تحتوي على مقترحات لعلاج السلبيات المسجلة، كما ينبغي أن تصاغ هذه المقترحات في شكل مناسب كي يسهل تطبيقه، كما يجب أن يراعي المراجع جانبي الموضوعية والاستقلال عند صياغة التوصيات، كما ينبغي أن يتم إصدار التقارير في الوقت المناسب والمقرر

[1]- معايير إعداد التقارير الرقابية للإنتوساي ISSAI 400.ص03.

[2]- نفس المرجع، 06.

قانوناً لصدوره حتى يمكن للإدارات الحكومية والبرلمان من استخدامه في الوقت المناسب، حيث أن التأخر يتسبب في إفقاد التقرير لفعاليته[1].

وينبغي على المراجع مراعاة السرية عند حصوله على بيانات ذات أهمية، من شأنها المساس بالمصالح الوطنية، وعدم نشرها وإرفاق التقرير بتقرير مستقل سري.

**2-3- المبادئ العامة لصياغة التقارير الرقابية:** يعتبر شكل ومحتوى التقرير الرقابي من أهم العناصر التي تساهم في تحقيق أهدافه، ولهذا اهتمت المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة بهذا الموضوع، وتشير معايير "الإنتوساي" إلى أن شكل ومحتوى التقارير الرقابية يجب أن تراعى فيها المبادئ العامة[2].

حيث ينبغي أن يكون التقرير مسبوقا بعنوان مناسب يساعد القارئ على تمييزه عن التقارير الصادرة من جهات أخرى؛ وأن يتم توقيعه بالشكل المناسب بأسماء المراجعين ووظائفهم بالجهاز الرقابي، وأن يكون مؤرخاً، وأن يحدد الهدف منه ونطاق العملية،كما ينبغي أن يرفق التقرير بملاحق عن البيانات المالية المستعملة، وأن يحدد التقرير الجهات التي سيتم إرسال التقارير إليها حسب ما ينص عليه القانون الخاص لكل جهاز، وأن يحدد التقرير الموضوع الذي تم إجراء الرقابة المالية عليه، وكذا اسم الجهة الخاضعة للرقابة؛

كما ينبغي أن تشير التقارير إلى التشريع أو القرارات واللوائح التي تنص على إجراء الرقابة على الوحدة الخاضعة للرقابة محل التقارير وأن تشير إلى المعايير و الممارسات المتبعة عند إجراء العملية.

**3-3- معايير الثقة في التقارير الرقابية:** الثقة هي أساس جودة التقارير الرقابية، ومن ثم فـــإن الالتـــزام بالمعايير في صياغة التقارير الرقابية يصبح أمراً بالغ الأهمية، وتتمثل معايير الثقة في ما يلي[3]:

---

[1] - معايير إعداد التقارير الرقابية للإنتوساي ISSAI 400.ص03.

[2] - نفس المرجع، ص08.

[3] - معايير إعداد التقارير الرقابية للانتوساي ISSAI 400، ص10 .

يجب أن يلاحظ من خلال التقارير الرقابية استقلالية الجهاز والمدقق، ويقصد بذلك عدم تدخل السلطة التنفيذية في موضوع التقارير؛

كما يجب أن تتناسق أجزاء التقارير بحيث تكمل بعضها بعضا، فالبيانات والمعلومات يجب أن تخدم هدف التقارير والنتائج يجب أن تكون مستخلصة من التحليل والتوصيات يجب أن تصاغ بدقة، فإن التقارير غير الدقيقة تؤثر في مصداقية الجهاز الرقابي وتحد من فعاليته، وأن تكون المصطلحات المستعملة واضحة؛

ينبغي أن يتضمن التقرير معلومات ونتائج واستنتاجات مدعمة بأدلة تبرهن على صحة الملاحظات، كما يجب أن يكون التقرير منصف وغير متحيز، وأن تعرض النتائج حسب أهميتها النسبية وبطريقة نزيهة، كما يجب إدراج رد الجهة على الملاحظات الواردة في التقرير، كما يجب أن تكون التقارير الرقابية مقنعة بشكل كافي، لذلك يجب عرض النتائج بشكل مقنع، وإتباع التسلسل المنطقي في التحليل والاستخلاص والتوصيات وأن تكون النتائج عادلة ومبررة.

بالإضافة إلى هذه المعايير العامة، هناك معايير خاصة بتقارير رقابة الأداء التي تختلف في طبيعتها عن تقارير المراجعة المالية، وتقوم "الإنتوساي" كلما تطلب الأمر بمراجعة معاييرها، كما تعمل على إضافة أفضل الممارسات في تجسيد هاته المعايير من خلال توجيهات التنفيذ.

## خلاصة الفصل:

لقد توضح لدينا مما سبق أن "الإنتوساي" هي منظمة مستقلة، ذاتية السيادة وغير سياسية، وقد أنشئت كمنظمة دائمة لدعم وتشجيع تبادل الآراء والخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة المالية، سر نجاحها يكمن في مبادئها المنبثقة من قيم جوهرية عالية مثل: الأمانة والمهنية والاستقلالية والمصداقية والشمولية التعاون والتجديد؛ تأسست "الإنتوساي" سنة 1953 من اجتماع 34 جهازاً رقابياً في عام 1953، وهي ألان تضم 192 جهازاً بصفة عضوا كاملا و 05 أعضاء منتسبين من منظمات دولية وإقليمية.

وهي تسعى إلى تحقيق أربعة أهداف إستراتجية بحسب ما جاء في أخر خطة إستراتجية لها، تتمثل هذه الاهداف في: تطوير معايير مهنية للأجهزة العليا للرقابة المالية، من أجل مساعدتها في الرفع من أدائها في الحفاظ على المال العام، بما يوفر جو من الشفافية ويؤمن المساءلة ويحارب الفساد، ويعزيز ثقة المواطنين في حكوماتها وأجهزتها؛ بناء وتطوير القدرات المهنية والمؤسسية للأجهزة العليا للرقابة المالية، لتمكينها من مساعدة حكوماتها من الرفع من أداءها في تسيير الأموال العمومية؛ كما تسعى إلى تبادل المعارف والخبرات وتعميم الاستفادة منها؛ بالإضافة إلى الأهداف السابقة فهي تحاول ان تحافظ على استقلاليتها والبقاء كمظمة نموذجية بعيدة عن كل التجاذبات السياسية.

عقدت "الإنتوساي" منذ نشأتها إلى غاية الآن واحد وعشرون مؤتمراً، تبنت فيها مجموعة كبيرة من القرارات من بينها تشكيل سبع مجموعات عمل إقليمية، وتسع لجان خاصة ومجموعات عمل خاصة، وقد عملت هاته التشكيلات على إعداد توجيهات ومعايير رقابية ساهمت إلى حد كبير في تحسين الرقابة المالية العليا في بلدان العالم، بحيث وجدنا أن 76% من أجهزة الرقابة المالية العليا من مختلف بلدان العالم تعتمد في عملها على هاته المعايير ، شملت هاته المعايير جميع نواحي

الرقابة ويعتبر إعلان ليما المتعلق بمبادئ تأسيس أجهزة عليا للرقابة المالية أهم معيار أصدرته "الإنتوساي" ويعتبره الخبراء في هذا المجال دستور الرقابة المالية العليا، ومنه تتفرع باقي معايير "الإنتوساي" للرقابة المالية.

# الفصل الثالث:

# واقع الرقابة المالية العليا بالجزائر في ظل معايير (الإنتوساي).

## تمهيد

تطرقنا في الفصلين السابقين، للدراسة النظرية لكل من الرقابة المالية العليا والمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وقد بيّنا في الفصل الأول ما المقصود بالرقابة المالية العليا وما الفرق بينها وبين الرقابات الأخرى، والأجهزة التي تقوم بها، كما تطرقنا لأهم الرقابات التي تقوم بها هذه الأجهزة ودورها في المحافظة على المال العام، وأما في الفصل الثاني فقد تطرقنا إلى نشأة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي)، وإلى أهم إنجازاتها، وركزنا في هذا الجزء على أهم المعايير التي جاءت بها.

وفي هذا الفصل سنحاول الربط بين الرقابة المالية العليا في الجزائر والمعايير الدولية للرقابة المالية للإنتوساي، وذلك من أجل الوقوف على واقع الرقابة المالية العليا في الجزائر في ظل المعايير الدولية، وتحديد أهم الجوانب الايجابية لتطبيق هذه المعايير، والنقائص المسجلة في تطبيقها، وتحديد الأسباب الواقفة وراء ذلك، ومحاولة إجاد الحلول الممكنة.

وذلك بالتطرق في المبحث الأول إلى تأسيس مجلس المحاسبة، من خلال التعريف به، وعرض ظروف نشأته، وأهم المراحل التي مر بها إلى غاية 2012، والمهام الموكلة له في مجال الرقابة على المال العام، وكما تطرقنا إلى التنظيم الإداري الخاص به ومجالات تدخله والأعوان المسؤولين عن تنفيذ أعمال الرقابة فيه وشروط توظيفهم، وأما المبحث فقد خصصناه لعرض أهم أنواع الرقابة التي يقوم بها مجلس المحاسبة في مجال ممارسة صلاحياته القضائية والإدارية، والإجراءات المتبعة والعقوبات المسلطة على المخالفين، أما في المبحث الأخير حاولنا من خلال القيام بدراسة ميدانية معرفة مدى اعتماد مجلس المحاسبة على معايير "الإنتوساي" في أعماله.

# المبحث الأول:
# ماهية الرقابة المالية العليا في الجزائر.

تتمثل الرقابة المالية العليا بالجزائر في الدور الرقابي الذي يقوم به مجلس المحاسبة، فدستور سنة 1976 هو الذي نص على إنشاء مجلس المحاسبة كأعلى هيئة لرقابة المالية، وبدأ بممارسة أعماله مباشرة بصدور القانون رقم 80- 05 المؤرخ في 01 مارس 1980 الذي أعطى له الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات المحلية والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني[1].

وفي هذا الجزء من بحثنا، سنحاول التعريف بمجلس المحاسبة، وعرض أهم مراحل تطور المجلس من بداية نشأته إلى غاية 2012، وعرض مهام المجلس وتنظيمه الإداري ومجالات تدخله وأعوان تنفيذ الرقابة، كما سنحاول دراسة مدى مطابقة أسس عمله مع مبادئ "الإنتوساي" لتأسيس أجهزة الرقابة المالية وتحديد مدى إعتماده على هاته المعايير.

## المطلب الأول: نشأة وتطور مجلس المحاسبة.

سنتطرق إلى نشأة وتطور مجلس المحاسبة ولكن قبل ذلك يجب التعريف بمجلس المحاسبة.

### 1.تعريف مجلس المحاسبة.

يعرف المشرع الجزائر مجلس المحاسبة بأنه أعلى هيئة في البلاد التي تعنى بالرقابة البعدية على الأموال العمومية، والمادة 160 من دستور1989.

[1]- نورة امجوج، مجلس المحاسبة (نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية)، مذكرة ماجستير،جامعة منتوري،كلية الحقوق، قسنطينة، 2007، ص 05.

حيث تنص المادة 160 من دستور 1989 الفقرة 01 على ما يلي:

" **يؤسس مجلس المحاسبة، يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية**"[1].

وحسب ما جاء في كلمة رئيس مجلس المحاسبة لدى عرضه للخطة الإستراتيجية للمجلس "**إن مجلس المحاسبة للجمهوريةٌ الجزائريةٌ الديمٌقراطيةٌ الشعبيةٌ المنظم على شكل محكمة حسابات هو الجهاز الأعلى للرقابة البعديةٌ في الدولة** "[2].

كما يعتبر المجلس النواة الأساسية في نظام الرقابة المالية للدولة، وهذا نظراً للمسؤولياٌت الجسام الموضوعة على عاتقه في مجال الحفاظ على الأموال العموميةٌ وضمان حسن تسيرها.

يتضح لنا من خلال التعريف، أن مجلس المحاسبة يعتبر أعلى هيئة في الدولة خول لها الدستور مهمة الرقابة البعدية على الأموال العمومية، وأعطاه جميع الصلاحيات في ممارسة أعماله.

## 2. نشأة وتطور مجلس المحاسبة.

نشأة مجلس المحاسبة حديثة مقارنة بالدول الأوروبية ويعود سبب ذلك للظروف التي عاشتها الجزائر من استعمار، وبعده انشغلت السلطة في مسيرة بناء الدولة وتوفير الحاجيات الأساسية للمواطنين، لذلك تأخّر تأسيس رقابة مالية عليا في الجزائر إلى غاية سنة 1976.

وذلك بموجب المادة 190 من دستور سنة 1976 لكنه لم يتأسس فعليا إلى غاية صدور القانون رقم 80- 05 المؤرخ في 01 مارس 1980 الذي أعطى له الاختصاص الإداري

[1] - المادة 160من المرسوم الرئاسي رقم 89 المؤرخ في 28 فيفري 1989 المتعلق بنشر تعديل الدستور، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 09.

[2] - الخطة الاستراتيجية لمجلس المحاسبة 2011- 2013، المصدر مجلس المحاسبة: يمكن تحميلها من موقع مجلس المحاسبة على الرابط التالي:
http://www.ccomptes.org.dz/ar/documents/plan_strategique_2011_2013_ar.pdf .

والقضائي، لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني[1].

مباشرة بعد صدور هذا القانون شرع مجلس المحاسبة في تنظيم نفسه، والبدء بممارسة مهامه واتخذا من الجزائر العاصمة مقراً له، كانت بداية تدخلاته قليلة ومحتشمة لكنها سرعان ما بدأت تتوسع مع زيادة توظيف المدققين، أتسمت رقابته في بدايتها ببعض النقائص، كان سببها نقص الخبرة والكفاءات المتخصصة، ومع توالي أعمال الرقابة وإصرار إدارة المجلس على الوصول بالمجلس إلى المكانة التي تليق به، اكتسب أعوان الرقابة في المجلس خبرة مكنتهم في ظرف وجيز من كسب ثقة السلطة والجهات المعنية بالرقابة، وهذا من خلال التقارير التي تبرز نتائج أعمالهم، وبدخول الجزائر مرحلة التحول نحو الاقتصاد الحر قرر المشرع الجزائري أن يقلص من صلاحيات مجلس المحاسبة ويحصر مجالات تدخله، ليترك الحرية لمسيري المؤسسات العمومية في حق الأخذ بالمبادرة في التسيير.

ومباشرة بصدور القانون رقم 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990 الذي حصر مجال تدخله المجلس، وذلك باستثناء من مراقبته المؤسسات العمومية والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وتجريده من صلاحياته القضائية[2].

تقلصت أعمال المجلس وفقد الكثير من كفاءاته وبقي على هاته الحالة مدة خمس سنوات، وفي سنة 1995 أدركت السلطة أهمية الدور الرقابي لمجلس المحاسبة فقامت بإصدار الأمر الرئاسي 95- 20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 الذي وسع مجال اختصاص المجلس ليشمل رقابة كل

[1] - القانون رقم 80- 05 المؤرخ في 01 مارس 1980، المتعلق بعمل مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد10.

[2] - القانون رقم 90-32 المؤرخ في 04 ديسمبر 1990، المتعلق بعمل مجلس المحاسبة.

الأموال العمومية مهما يكن الوضع القانوني لمسيري هذه الأموال أو مستفيد منها، وأعاد له من جديد الصفة القضائية[1].

ومع زيادة حجم ميزانية الدولة نتيجة الارتفاع المتسارع للأنفاق العمومي، والتحسن في مداخيل الدولة في السنوات الأخيرة، صاحب هذا التوسع العديد من الظواهر السيئة مثل الفساد والرشوة وسوء التسيير، حيث كشف تقرير صادر عن منظمة الشفافية الدولية، عن تراجع مرتبة الجزائر إلى 105 عالميا من حيث الشفافية، وهذا دليل على تنامي الفساد في الجزائر[2]، وللحد من هذه الظواهر قامت الدولة بتفعيل دور مجلس المحاسبة للحد من هاته المظاهر، من خلال التعديلات التي جاء بها الأمر الرئاسي 10- 02 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي وسع في مجالات تدخل المجلس.

## 3- مهمة مجلس المحاسبة.

تتمثل المهمة الأساسية لمجلس المحاسبة في التدقيق في شروط استعمال الهيئات للموارد والوسائل المادية والأموال العامة، وكذا التأكد من مطابقة عمليات هاته الهيئات للتنظيمات والقوانيين المالية والمحاسبية المعمول بها[3].

إن الهدف من ذلك هو تشجيع الاستعمال الفعال والصارم للأموال العامة، وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية.

كما يساهم المجلس في إطار صلاحياته، في تعزيز الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية ومكافحتها.

---

[1]- القانون رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995، المتعلق بعمل مجلس المحاسبة.

[2]- تقرير سنة 2010 للمنظمة الدولية للشفافية على الرابط: تاريخ الإطلاع 03/ 12/ 2012، تاريخ التحميل : 03/ 12/ 2012.
http://archive.transparency.org/publications/annual_report.

[3]- المادة 02 الفقرة 01 الأمر الرئاسي 10- 02 المؤرخ في 26 اوت 2010 المتعلق برقابة مجلس المحاسبة.

ويمكن لرئيس الجمهورية أو الوزير الأول أو رئيس المجلس الشعبي الوطني أو رئيس مجلس الأمة، أن يلتمسوا من مجلس المحاسبة، دراسة ملفات ذات الأهمية الوطنية،كما يمكن استشارته في المشاريع التمهيدية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية وفي المشاريع التمهيدية للنصوص المتعلقة بالأموال العمومية[1].

وبناءاً على ما سبق يباشر مجلس المحاسبة جملة من الصلاحيات، منها ما هو قضائي ومنها ما هو إداري، سنأتي على ذكرها في المبحث الثاني من هذا الفصل.

من خلال ما سبق لاحظنا أن تأسيس مجلس المحاسبة يتفق مع معايير "الإنتوساي" في عدة نقاط أهمها الاستقلالية، بحيث نجد أن الدستور الجزائري هو الذي ينص على تأسيس مجلس المحاسبة، أما عن وظيفة هذا الأخير فتتوافق إلى حد كبير مع إعلان ليما بشأن مبادئ تأسيس أجهزة عليا لرقابة المالية، هذا بحسب ما هو موجود في القانون، أما واقع استقلالية المجلس سنحاول معرفتها في المبحث الثالث من هذا الفصل.

## 4 - سلطات مجلس المحاسبة.

من أجل ممارسة المجلس لمهامه بكل حرية أعطى المشرع الجزائري لأعوان الرقابة في المجلس أثناء القيام بمهامهم الحق في ما يلي[2]:

- حرية طلب والإطلاع على الوثائق اللازمة للقيام بأشغاله؛
- حق الاستماع إلى أي عون في الجماعات أو الهيئات الخاضعة لرقابته؛

[1] - المادة 16 الأمر الرئاسي 10- 02 المؤرخ في 26 أوت 2010 المتعلق برقابة مجلس المحاسبة.

[2] - المادة 55 من نفس الامر.

- إجراء كل التحريات الضرورية من أجل الإطلاع على المسائل المنجزة بالاتصال مع إدارات ومؤسسات القطاع العام مهما تكن الجهة التي تعاملت معها مع مراعاة التشريع الجاري به العمل؛
- الإطلاع على كل المعلومات أو الوثائق أو التقارير التي أعدتها أجهزة الرقابة الخارجية حول حسابات وتسيير الهيئات الخاضعة للمراقبة؛
- حق تفتيش والدخول إلى جميع المنشآت والمحلات التابعة للهيئات والجماعات الخاضعة لرقابته.

ويعاقب المجلس كل شخص يمتنع أو يعرقل عمل القضاة أو المدققين أثناء تأدية مهامهم الرقابية، كما يعفي المجلس الموظفين من التحجج بالسر المهني إن تعلق الأمر بتحقيقات يقوم بها في إطار ممارسة مهامه[1].

## المطلب الثاني: التنظيم الإداري لمجلس المحاسبة.

ينتظم مجلس المحاسبة في شكل غرف ذات اختصاص وطني، وغرف ذات اختصاص إقليمي، وغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، ويضم المجلس أيضا، كتابة ضبط رئيسية تسند لكاتب ضبط رئيسي، ويتولى مهمة الدعم التقني والإداري لهياكل الرقابة في مجلس المحاسبة مديرية الإدارة والوسائل، ومديرية الدراسات ومعالجة المعلومات ومديرية تقنيات التحليل والرقابة؛ وفي هذا الجزء سنحاول شرح الهيكل الاداري لمجلس المحاسبة بكل تفصيل.

### 1. الغرف الوطنية والغرف الإقليمية:

تقوم الغرف الوطنية برقابة مالية القطاعات الوزارية والهيئات التابعة لها، المركزية واللامركزية والمصالح الخارجية، وتراقب الغرف الإقليمية مالية الجماعات المحلية (الولايات

[1] - المادة 59 الأمر الرئاسي 10- 02 المؤرخ في 26 أوت 2010 المتعلق برقابة مجلس المحاسبة.

والبلديات)الواقعة ضمن اختصاصها، وتقوم كل غرفة من غرف المجلس بإعداد برنامجاً سنوياً خاص بها حسب مجال تدخلها، وبعد مصادقة لجنة البرامج والتقارير على البرنامج السنوي للمجلس، تشرع كل غرفة في تنفيذ برنامجها السنوي.

يمكن أن تسند للغرف الإقليمية بقرار من رئيس مجلس المحاسبة وبعد موافقة لجنة البرامج والتقارير بعض العمليات الرقابة التي تدخل ضمن صلاحيات الغرف الوطنية،

تنقسم كل غرفة إلى فروع في الغالب نجد إثنين ولا تتجاوز الأربعة في الغرفة الواحدة، يتم توزيع الأعمال على الفروع الرقابية المختصة بحيث يتولى رؤساء الفروع متابعتها تنفيذها.

جدول رقم(3-5) اختصاص الغرف الإقليمية لمجلس المحاسبة.

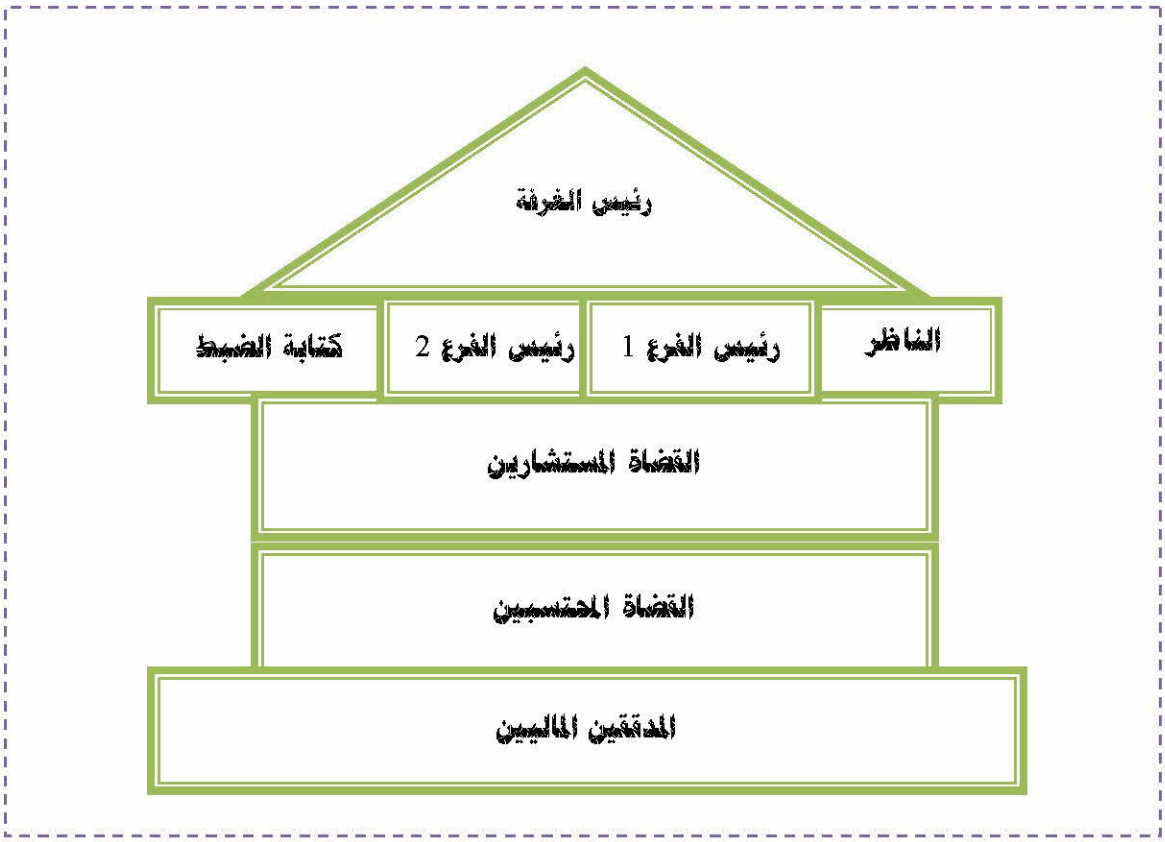
| الغرفة الإقليمية | الفرع الأول | الفرع الثاني |
|---|---|---|
| عنابة | عنابة - سكيكدة – الطارف | قالمة- سوق أهراس -تبسة -أم البواقي |
| قسنطينة | قسنطينة - ميلة – جيجل | باتنة - بسكرة - سطيف – خنشلة |
| تيزي وزو | تيزي وزو - بجاية – بومرداس | برج بوعريريج - مسيلة – البويرة |
| البليدة | البليدة - عين الدفلى– المدية | شلف- الجلفة- تيسمسيلت |
| الجزائر | الجزائر | تيبازة |
| وهران | وهران – مستغانم | غليزان - معسكر – سعيدة |
| تلمسان | تلمسان - سيدي بلعباس | عين تموشنت – تيارت |
| ورقلة | ورقلة - غرداية – الاغواط | إليزي - الوادي – تمراست |
| بشار | بشار – تندوف | أدرار – البيض |

المصدر: مجلس المحاسبة.

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن رقابة مجلس المحاسبة تغطي جميع الولايات والبلديات المتوزعة على إقليم التراب الوطني، وبإنشاء الغرف الإقليمية لمجلس المحاسبة لرقابة

الجماعات المحلية، شكّل هذا لهاته الأخيرة دعماً لها في تسيير مواردها، وحمايتها من الاستغلال غير القانوني من السلطات الأخرى، كما سهل عملية الرقابة بالنسبة للمجلس وبالنسبة للهيئات المراقبة وتجنيبهم مشقة التنقل للجزائر لإيداع الحسابات.

شكل رقم (3-7) تنظيم غرف مجلس المحاسبة




المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القانون الداخلي لمجلس المحاسبة.

يوضح الشكل السابق تنظيم الداخلي لغرفة في مجلس المحاسبة، حيث نجد أن رئيس الغرفة هو المسؤول الأول عليها، وبهذه الصفة يشرف ويؤطر عمل الغرفة، ويساعده في ذلك رؤساء الفروع حسب القانون، ويمكن أن يصل عدد رؤساء الغرف إلى 04 داخل الغرفة الواحدة لكن فعليا نجد 02 في كل غرفة، يشرفون علي تنفيذ البرنامج السنوي ويتابعون ويقيمون أعمال القضاة.

يقوم القضاة المستشارون والقضاة المحتسبون بتنفيذ الاعمال الرقابية، المتمثلة في مراجعة الحسابات ورقابة نوعية التسيير ويساعدهم في ذلك المدققين الماليين.

جدول رقم (3-6) اختصاص الغرف الوطنية لمجلس المحاسبة.

| الغرف | القطاع المراقب | الفرع الاول | الفرع الثاني |
|---|---|---|---|
| الاولى | المالية | الوزارة المكلفة بالمالية (باستثناء محاسبي الدولة) | محاسبو الدولة (ما عدا محاسبي البريد |
| الثانية | السلطة العمومية والهيئات الوطنية | رئاسة الجمهورية ومصالح رئيس الحكومة<br>الوزارتان المكلفتان بالدفاع الوطني والداخلية والهيئات الوطنية | الوزارتان المكلفتان بالشؤون الخارجية والعدل |
| الثالثة | الصحة والشؤون الاجتماعية والثقافية | الوزارات المكلفة بالصحة والعمل والشؤون الاجتماعية والتكوين المهني والمجاهدين. | الوزارات المكلفة بالاتصال والثقافة والشبيبة والرياضة. |
| الرابعة | التعليم والتكوين | الوزارتان المكلفتان بالتربية الوطنية والشؤون الدينية. | الوزارة المكلفة بالتعليم العالي والبحث العلمي |
| الخامسة | الفلاحة والري | الوزارة المكلفة بالفلاحة والغابات. | الوزارات المكلفة بالري والصيد البحري |
| السادسة | المنشآت القاعدية والنقل | وزارات المكلفة بالأشغال العمومية والتعمير والبناء والسكن والتهيئة العمرانية. | الوزارة المكلفة بالنقل |
| السابعة | التجارة والبنوك والتأمينات | الوزارة المكلفة بالتجارة. | البنوك والمؤسسات المالية ومؤسسات التأمين والشركات القابضة. |
| الثامنة | الصناعات والمواصلات | الوزارات المكلفة بالصناعة و المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والسياحة والصناعة التقليدية | الوزارتان المكلفتان بالطاقة والبريد و المواصلات |

المصدر: مجلس المحاسبة.

نلاحظ من خلال الجدول، أن جميع القطاعات الوزارية والهيئات والمؤسسات المركزية خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة، بما في ذلك الهيئات والوزارات السيادية مثل وزارة الدفاع والخارجية لكن هل حقيقه تتم مراقبة هاته القطاعات فعليا؟

**2. غرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:** إن غرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية هي تشكيلة متخصصة في مجلس المحاسبة، مكلفة بالتحقيق والحكم في الملفات التابعة لمجال اختصاصه، يتم تحويل الملفات لها من طرف التشكيلات الداخلية لرقابة مجلس المحاسبة أو من طرف السلطات العمومية وأجهزة الرقابة والتفتيش الداخلية، في حالة ما إذا سجلت مخالفات أو وقائع من شأنها تبرير إستخدام صلاحياتها القضائية.

تبتّ غرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في مسؤولية الأعوان، في حالة ارتكابهم مخالفات قواعد الانضباط لا سيما الأخطاء و المخالفات التي تشكل خرقاً صريحاً للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية وتلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية.

تتشكل غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، علاوة على رئيسها، من قضاة على الأقل ستة (06) منهم مستشارين، وللبتّ بطريقة سليمة لابد من اجتماع على الأقل أربعة قضاة إضافة إلى رئيس الغرفة.

**3. النظارة العامة:** يشمل مجلس المحاسبة نظارة عامة يسند إليها دور النيابة العامة، تحت إشراف الناظر العام الذي يساعده في ذلك مجموعة مساعدين، تتمثل مهمة النظارة العامة في السهر على شروط تطبيق القوانين والأنظمة المعمول بها داخل المجلس، وفي هذا الإطار تقوم بإعداد تسخيرات بسبب الإيداع المتأخر للحسابات الإدارية وحسابات التسيير أو عدم إيداعها، وتصدر الخلاصات

المكتوبة فيما يخص الملفات التابعة لغرفة الإنضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية وتصفية الحسابات وكذا التسيير الفعلي وتقديم الحسابات.

يتابع الناظر العام تنفيذ قرارات المجلس، ويتأكد من مدى تنفيذ أوامره، كما يتولى العلاقات بين مجلس المحاسبة والجهات القضائية، ويتابع النتائج الخاصة بكل ملف كان موضوع إرسال لها.

**4. تشكيلة كل الغرف مجتمعة:** تتكون تشكيلة كل الغرف مجتمعة، التي تؤسس كل سنة بناءاً على أمر من رئيس مجلس المحاسبة، وتحت رئاسته من نائب الرئيس ورؤساء الغرف وقاض عن كل غرفة، يختار من بين رؤساء الفروع ومستشاري الغرف الأخرى، ويحضر الناظر العام جلسات تشكيلة كل الغرف مجتمعة ويشارك في المناقشات لكنه لا يشارك في المداولات بشأن المسائل ذات الاختصاص القضائي لمجلس المحاسبة.

يجتمع مجلس المحاسبة بتشكيلة كل الغرف مجتمعة للبث في المسائل المحالة عليه تطبيقا لأحكام الأمر، لإبداء الرأي حول مسائل الاجتهاد القضائي والقواعد الإجرائية، كما يمكن رئيس مجلس المحاسبة استشارتها في مجال تنظيم المجلس وسيره، وكذلك في كل المسائل التي يرى فيها ضرورة لاستشارتها، لا تصح مداولات كل الغرف مجتمعة إلا بحضور نصف عدد أعضائها على الأقل، يتم تعيين المقررين أمام تشكيلة كل الغرف مجتمعة بأمر من رئيس مجلس المحاسبة.

**5. لجنة البرامج والتقارير:** تجتمع لجنة البرامج والتقارير تحت رئاسة رئيس مجلس المحاسبة، وتتكون من نائب الرئيس والناظر العام ورؤساء الغرف، وبحضور الأمين العام بدون مشاركته في المداولات، يمكن أن توسع هذه اللجنة إلى قضاة آخرين، وتتمثل مهمتها على وجه الخصوص بتحضير للمصادقة على التقرير السنوي الموجه لرئيس الجمهورية وإلى الهيئة التشريعية، والتقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية والبرنامج السنوي للنشاطات.

**6. كتابة ضبط مجلس المحاسبة:** لمجلس المحاسبة كتابة ضبط رئيسية يديرها كاتب ضبط رئيسي، يكلف باستقبال وتسجيل الحسابات والمستندات الثبوتية والأجوبة والطعون وكل الوثائق الأخرى المودعة لدى المجلس والمرسلة إليه من جهة، وبتبليغ التقارير والمقررات والقرارات الأخرى التي يصدرها مجلس المحاسبة، كما يكلف بتسليم نسخ ومستخرجات من القرارات المصدرة من جهة أخرى، كما تتولى مسك الأرشيف المتعلق بممارسة الصلاحيات القضائية والإدارية للمجلس وحفظه، وتعد جدول أعمال جلسات المجلس المجتمع في تشكيلة كل الغرف مجتمعة وتدون القرارات المتخذة وتتولى مسك الجداول والسجلات والملفات.

**7. مكتب المقررين العامين:** تم إنشاء مكتب المقررين العامين من قبل رئيس مجلس المحاسبة، وهم مكلفون تباعا بالأعمال المرتبطة بتحضير مشروع التقرير السنوي، مشروع التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية والمشروع التمهيدي لبرنامج وحصيلة النشاط السنوي لمجلس المحاسبة.

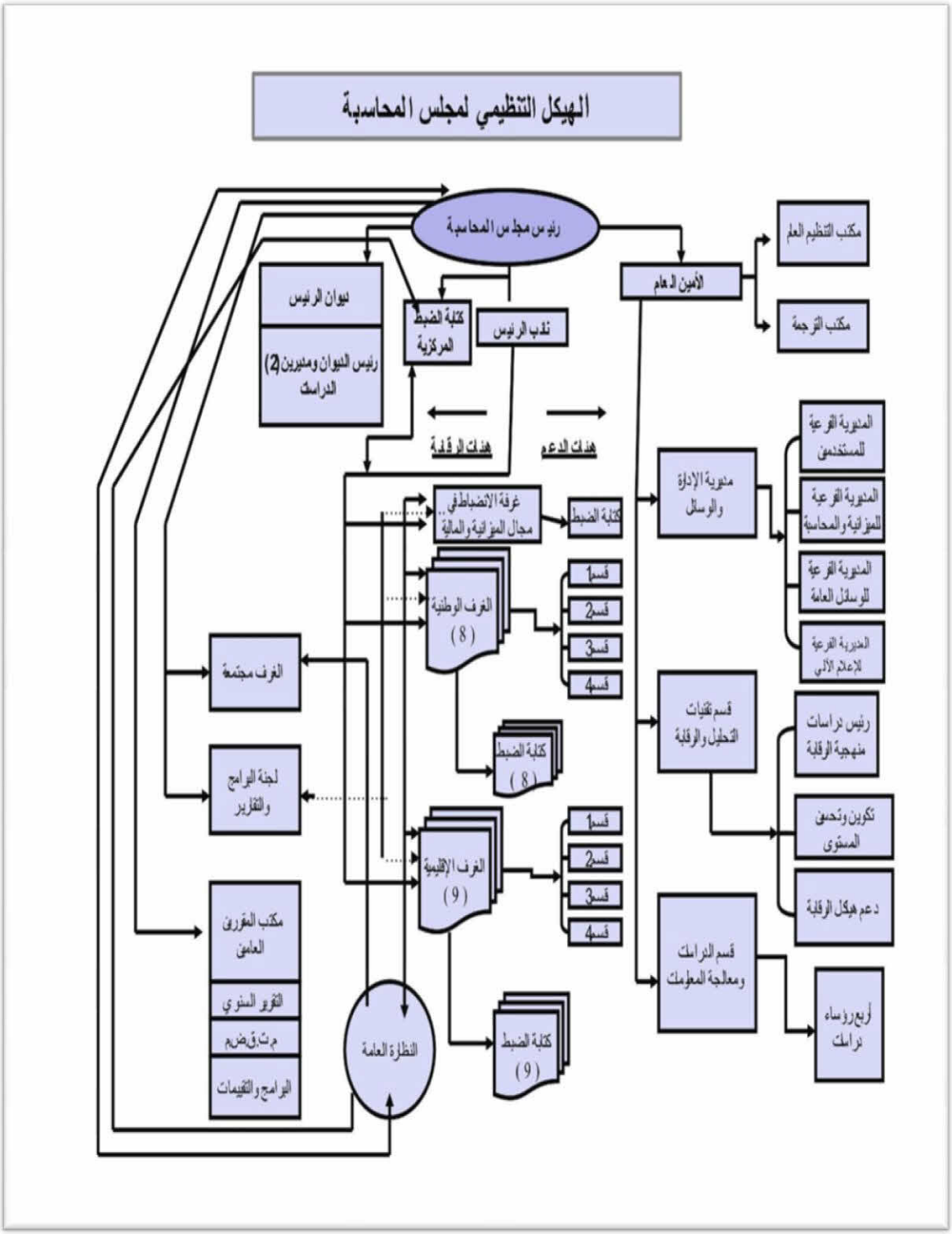
**8. الأمانة العامة:** يتولى الأمانة العامة الذي يلحق بها مكتب التنظيم العام ومكتب الترجمة، الأمين العام، الذي هو الآمر بالصرف الرئيسي لميزانية مجلس المحاسبة، ويعمل على تنسيق وتنشيط ومتابعة مختلف نشاطات الهياكل التقنية والإدارية للمجلس وهذا تحت سلطة رئيس مجلس المحاسبة.

**9. الأقسام التقنية:** لدى مجلس المحاسبة أقسام تقنية تكلف بتقديم المساعدة والدعم التقني سواء فيما يخص المعلومات والأدوات المنهجية أو بمناسبة تنفيذ عمليات الرقابة، وتتمثل في مديرية الدراسات ومعالجة المعلومات ومديرية تقنيات التحليل والرقابة.

**10. المصالح الإدارية:** تشرف عليها مديرية الإدارة والوسائل، وتتمثل مهمة هذه الأخيرة في توفير الوسائل الضرورية لحسن سير غرف الرقابة والأقسام التقنية لمجلس المحاسبة، وهي تتكون من أربع مديريات فرعية

واحدة خاصة بالميزانية والثانية بالوسائل العامة والثالثة بالمستخدمين والاخيرة بالإعلام الألي .

شكل رقم(3-8) الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة.




المصدر: مجلس المحاسبة.

من الملاحظ، أن المشرع الجزائري أعطى لمجلس المحاسبة الحرية في تنظيم نفسه بنفسه، وهذا ما تدعو إليه "الإنتوساي" من خلال معاييرها الخاصة بمبادئ التأسيس، فالتنظيم الإداري لمجلس المحاسبة تم إعداده من طرف إدارة المجلس بما يتناسب مع مهامه الرقابية والإدارية، و لم تتدخل أية سلطة في فرض نظام معين في المجلس لا من حيث الإدارة ولا من حيث الرقابة.

## المطلب الثالث: مجالات تدخل مجلس المحاسبة.

تختلف مجالات تدخل الأجهزة العليا لرقابة المالية من بلد لأخر، وهذ بحسب درجة الوعى بأهمية هذه الأجهزة في المحافظة على المال العام ، فنجد بعض البلدان لا تستثني من رقابة الجهاز أية هيئة حكومية أو غير حكومية مهما كانت أهميتها أو طبيعتها القانونية، إذا كانت تتعامل بالمال العام، وهناك من يضيق دائرة تدخل الجهاز ويحدد له مجالات محددة.

أما في الجزائر فقد اختلفت مجالات تدخل مجلس المحاسبة بحسب القوانين التي تسري عليه، وسنحدد مجالات تدخله بناءاً على ما ورد في الأمر الرئاسي رقم 10-02 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق لـ 26 غشت 2010 المعدل والمتمم للأمر95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق لـ 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

### 1- الهيئات الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة.

يدخل ضمن نطاق رقابة مجلس المحاسبة جميع الهيئات التي تتعامل بالأموال العمومية مهما كان طابعها القانوني وقد حصرها الامر الرئاسي 10- 02 المتعلق برقابة مجلس المحاسبة في النقاط التالية[1]:

[1]- المواد من 07 إلى 12 من الأمر الرئاسي 10- 02 المؤرخ في 26 أوت 2010 المتعلق برقابة مجلس المحاسبة.

**1-1. مصالح الدولة المركزية والامركزية:** يقصد بها جميع الوزارات والمديريات التابعة لها على المستوى المركزي ولامركزي[1].

**1-2. المؤسسات والمرافق والهيئات العمومية:** التابعة لدولة على المستوى المركزي ولامركزي باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.

**1-3. الجماعات الإقليمية:** يقصد بها جميع الولايات والبلديات التي تتوزع على تراب الدولة بالإضافة إلى ذلك المؤسسات والمرافق التابعة لها[2]؛

**1-4. المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري:** يقصد بها المؤسسات والهيئات العمومية أو الخاصة، التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا، والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها،كلها أو جزء منها ذات طبيعة عمومية؛

**1-5. الهيئات التي تملك الدولة جزء من رأسمالها:** تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مهما يكن وضعها القانوني التي تملك فيها الدولة والجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزء من رأسمالها الاجتماعي.

**1-6. الهيئات التي تسير النظم الإجبارية للتأمين والحماية الاجتماعية:** مثل التعاضديات وصناديق التأمين الاجتماعي للعمال الأجراء وصناديق التأمين للعمال غير الأجراء وصناديق التامين عن البطالة وصناديق التقاعد .....الخ؛

**1-7. المساعدات المالية:** الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة؛

---

[1] - المادة 07 الأمر الرئاسي 10- 02 المؤرخ في 26 اوت 2010 المتعلق برقابة مجلس المحاسبة.

[2] - المادة 10 من نفس الأمر.

**8-1. التبرعات العمومية:** استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية أو الاجتماعية أو التربوية أو الثقافية[1].

وهناك بعض الهيئات مستثناة من رقابة المجلس مثل البنك المركزي، كما تستثني رقابة مجلس المحاسبة أي تدخل في إدارة وتسيير الهيئات التي تخضع لرقابته، أو أية إعادة نظر في صحة وجدوى السياسات وأهداف البرامج التي سطرتها السلطات الإدارية ومسؤول والهيئات التي تمت مراقبتها.

## المطلب الرابع: أعوان الرقابة في مجلس المحاسبة:

تنجز أعمال الرقابة التي يقوم بها مجلس المحاسبة، من طرف قضاة ويساعدهم في ذلك سلك تقني مختص (المدققين الماليين)، مهمتهم الاساسية تتمثل في تأكدهم من احترام القائمين على تنفيذ للقوانين والتنظيمات.

**1- القضاة:** يحتوي سلك قضاة مجلس المحاسبة على رتبة خارج السلم ورتبتين ضمن السلم مقسمة إلى مجموعات سنوضح ذلك من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم(3-7) تصنيف قضاة مجلس المحاسبة.**

| الرتبة الثانية | الرتبة الاولى | خارج السلم |
|---|---|---|
| محتسب رئيسي | مستشار أول | رئيس مجلس المحاسبة |
| محتسب من الدرجة الأولى | مستشار | نائب الرئيس والناظر العام |
| محتسب من الدرجة الثانية | | رئيس غرفة |
| | | رئيس فرع وناظر |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الأمر **95-23** المؤرخ في **26** اوت **1995** المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة.

[1] – المادة 12 من الأمر الرئاسي 10- 02 المؤرخ في 26 اوت 2010 المتعلق برقابة مجلس المحاسبة.

ويتم توظيف قضاة مجلس المحاسبة بناءاً على مجموعة من الشروط، حددها النظام الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، وسنوضح ذلك فيما يلي:

- ضمن الرتب خارج السلم: باقتراح من الرئيس وبعد موافقة مجلس القضاة وفي حدود10 % من المناصب المفتوحة،كرؤساء غرف أو كرؤساء فروع، من بين أساتذة التعليم العالي الحاصلين على الدكتورة ولديهم 10سنوات خبرة مهنية على الأقل بشرط توافق تخصصهم مع مهام مجلس المحاسبة.
- ضمن الرتبة الأولى: كمستشارين، يشترط توفر 16 سنة خبرة من العمل في مجال له علاقة بأعمال المجلس، وهذا بعد الحصول على شهادة اللسانس أو في حدود 10 % من المناصب المفتوحة للحاصلين على شهادة الماجستير منذ 06 سنوات مع 10 سنوات خبرة في مجال له علاقة بأعمال المجلس.
- ضمن الرتبة الثانية: فيتم التوظيف كمحتسب من الدرجة الثانية، ويشترط توفر 05 سنوات خبرة في مجال له علاقة بأعمال المجلس.

ومن خلال ما سبق، نلاحظ إهتمام المجلس بتوظيف الكفاءات العلمية، واختيار الأفضل لعمل ضمن مجموعة المجلس، وهذا ما تطالب به منظمة "الإنتوساي" ضمن معاييرها.

ويضم حاليا المجلس حوالي 170 قاض، موزعين على الرتب السابقة، بحيث يتولى القضاة المصنفين في الرتبتين الاولى والثانية مهمة الرقابة، ويتولى القضاة المصنفين في رتبة خارج السلم عملية الإشراف والمتابعة.

جدول رقم **(3-8)** توزيع قضاة مجلس المحاسبة بحسب الرتب.

| الرتب المشغولة | عدد القضاة |
|---|---|
| رئيس غرفة | **19** |
| رئيس فرع | **42** |
| مستشارين | **43** |
| محتسبين | **68** |

**المصدر:** مجلس المحاسبة، 2012/12/31.

ويتمثل دور الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة هو القيام بأعمال الرقابة وإعداد التقارير والبتّ في المخالفات المكتشفة، لكن هناك أعمال أخرى لها علاقة مباشرة بالمناصب المشغولة في المجلس ويمكن أن نعرض دور قضاة المجلس بحسب الترتيب السلمي في النقاط التالية:

- ✓ يتولى رئيس مجلس المحاسبة إدارة الجهاز ويقوم بالتنظيم العام لأشغالها، واتخاذ القرارات بشأن موظفيه[1].
- ✓ يساعد النائب الرئيس في مهمته، كما يساعده على الخصوص في التنسيق أشغال المجلس ومتابعتها وتقييم فعاليتها[2]؛
- ✓ يسند دور النيابة العامة داخل مجلس المحاسبة إلى الناظر العام وبهذا الصدد يتابع ممارسة الصلاحيات القضائية المخولة له، ويساعده في ذلك نظار؛
- ✓ يتولى رؤساء الغرف تخطيط أشغال القضاة داخل غرفهم وينشطونها، ويتولى رؤساء الغرف كذلك مهمة المتابعة والاشراف ومراقبة سير الاعمال؛

[1] - المادة 41 الامر الرئاسي 10- 02 المؤرخ في 26 اوت 2010 المتعلق برقابة مجلس المحاسبة.

[2] - المادة 42 من نفس الأمر.

- ✓ يتولى رؤساء الفروع تنظيم الأشغال المسندة إلى فروعهم ويسهرون على حسن تأديتها ويتابعون ويراقبون أشغال القضاة الذين يمارسون الرقابة لدى فروعهم؛
- ✓ يقوم المستشارون والمحتسبون بأشغال التدقيق أو التحقيق أو الدراسة المسندة إليهم في الآجال المقررة، ويشاركون في جلسات التشكيلات المدعوة للفصل في نتائج أشغال مجلس المحاسبة[1].

**2- المدققين الماليين:** تم إنشاء هذا السلك سنة 1981ومع مرور أربعة سنوات من توظيفهم، تم دمج جميع المدققين الذين تتوفر فيهم الشروط في سلك القضاة والبقية تم تحويلهم لشغل وظائف إدارية في المجلس أوخارج المجلس، وتم إعادة بعث هذا السلك من جديد سنة 2001، وبشروط توظيف تختلف عن السابقة، بعد أن رأى المسؤولين في الجهاز أهمية المدققين في مساعدة القضاة في إنجاز الأعمال الرقابية، حيث يرى رئيس الجهاز أن المدققين الحاليين هم استثمار المجلس في تكوين قضاة من داخل المجلس، يضم السلك حاليا حوالي 46 مدقق مالي، تم توظيفهم على ثلاثة دفعات 2006- 2008-2012 تم تكوينهم لمدة سنة بالمدرسة الوطنية للإدارة بعد اجتيازهم لاختبارات التوظيف بنجاح، ويشترط حصولهم على اللسانس في الاقتصاد أو الحقوق للالتحاق برتبة مدقق مالي، والماجستير للإلتحاق برتبة مدقق مالي رئيسي، تتمثل مهمتهم في مساعدة القضاة في أعمالهم الرقابية، من خلال القيام بتدقيق الوثائق والمستندات والتأكد من صحت الوقائع الموصوفة فيها، ومن احترام القائمين عليها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

بعد تطرقنا لنشاة وتطور مجلس المحاسبة ومجالات تدخله وإلى تنظيمه الإداري، وأعوان تنفيذ الرقابة في هذا الأخير، سنحاول في المبحث الموالي التطرق لأنواع الرقابة وإجراءات تنفذها، من طرف قضاة مجلس المحاسبة والنتائج المترتبة عنها

[1]- المادة 46 الامر الرئاسي 10- 02.

# المبحث الثاني:

# رقابة مجلس المحاسبة إجراءات وعقوبات.

في إطار ممارسة المجلس لمهامه الرقابية يقوم بتنفيذ عدة أنواع من الرقابة، منها من يدخل ضمن صلاحياته القضائية، والمتمثلة في مراجعة حسابات المحاسبين العموميين وإيداع الحسابات الإدارية وحسابات التسيير ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية؛ ومنها من يدخل ضمن الصلاحيات الإدارية، والمتمثلة في مراقبة حسن إستعمال الهيئات الخاضعة للرقابة للموارد والأموال والقيم والوسائل العمومية الواقعة تحت تصرفها.

ومعيار التفرقة بين الصلاحيات القضائية والصلاحيات الإدارية هو نتائج كل رقابة، فنتائج الرقابة التي تدخل ضمن الصلاحيات القضائية يمكن أن تنجم عنها عقوبات جزائية أو غرامات مالية، أما الرقابة التي تدخل ضمن الصلاحيات الإدارية فتكون نتائجها عبارة عن توصيات.

وفي هذا الجزء من البحث سنتطرق إلى أنواع الرقابة التي ينفذها مجلس المحاسبة الجزائري من خلال التقسيم السابق، والإجراءات المتبعة في تنفيذ كل نوع والنتائج التي قد تنجم عنها.

## المطلب الاول : أنواع الرقابة التي ينفذها مجلس المحاسبة.

يمارس مجلس المحاسبة عدة أنواع من الرقابة الرقابة منها من يدخل ضمن الصلاحيات الإدارية ومنها من يدخل ضمن الصلاحيات القضائية وفيما يلي سنعرض أهم انواع الرقابة التي يقوم بها من خلال مباشرته لصلاحياته:

## 1- رقابة إيداع الحسابات.

من أجل المحافظة على المال العام وإضفاء الشفافية في تسييره، ألزم المشرع الجزائري كل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين بمسك محاسبة خاصة بهم، يتم من خلالها تجميع جميع العمليات المتعلقة بصرف المال العام في حسابات نهائية سنوية.

### 1-1 إيداع حسابات المحاسبيين العموميين.

يلزم الأمر 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق لـ 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر 10-02، المحاسبين العموميين بإيداع حساباتهم لدى كتابة ضبط المجلس.

**" يتعين على كل محاسب عمومي أن يودع حسابه عن التسيير لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة. "**

ويعاقب المجلس كل محاسب لم يودع حسابه أو تأخر في ايداعه بغرامة مالية تتراوح بين 5.000,00 دج إلى 50.000,00 دج[1]، وبعد ذلك يحدد مجلس المحاسبة للمحاسب أخر أجل لإيداع حسابه، وإن تأخر ثانية تطبق عليه غرامة مالية 500,00 دج عن كل يوم تأخير في حدود شهرين (60 يوما)، ومن بعد ذلك يطلب من الادارة المعنية بتعيين محاسب أخر لإعداد حساب التسيير، ممكن أن يتابع مجلس المحاسبة المحاسبين الرافضين لتقديم حسابات التسيير قضائيا وتطبق عليهم أحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجزائية.

يحدد مجلس المحاسبة تاريخ 30 جوان كأخر أجل لإيداع الحسابات لدى كتابة ضبط المجلس.

---

1- المادة 60 الامر الرئاسي 10-02 المؤرخ في 26 اوت 2010 المتعلق برقابة مجلس المحاسبة.

## 2.1 إيداع الحسابات الإدارية.

تأمر المادة **63** من نفس **الأمر**: كل الأمرين بالصرف المذكورين في المادة 07 من هذا الأمر إيداع حساباتهم الإدارية لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة في الآجال القانونية، وفي حال تأخر الأمرين بالصرف في إيداع الحسابات تطبق عليهم نفس العقوبات المطبقة على المحاسبين في هذا الأمر.

وتنص المادة **64** من نفس **الأمر**: يتعين على الهيئات المذكورة في المواد 08 و10 أن تقدم لمجلس المحاسبة وبأمر منه تقديم كل الحسابات والوثائق التي يطلبها.

وتنص المادة **65** من نفس **الأمر**: يتعين على مسؤولي المصالح والجماعات والهيئات أو ممثليهم المؤهلين قانونا والتي تسيير أسهم عمومية، والمذكورة في المادة 09 أن يرسلوا للمجلس وبطلب منه وفي الآجال التي يحددها جميع الحسابات والتقارير والمحاضر والوثائق الضرورية لأداء مهامه.

وتنص المادة **66** من نفس **الأمر**: يتعين على الهيئات التي تستفيد من مساعدات مالية من الهيئات العمومية المذكورة في المادة 11، أن ترسل لمجلس المحاسبة وبطلب منه الحسابات التي تصف صرف هذه المساعدات والوثائق التي تثبت ذلك.

وتنص المادة **67** من نفس **الأمر**: يتعين على الهيئات التي تسيير نضم التامين و المحددة بنص المادة 12 بأن ترسل لمجلس المحاسبة وبطلب منه حسابات حول استعمال ما تجمعه من اشتراكات.

وكل من يتأخر أو يرفض في تقديم حسابات أو وثائق يطلبها مجلس المحاسبة أن يتعرض لغرامة مالية تتراوح بين 5.000,00 دج و 50.000,00 دج.

يحدد مجلس المحاسبة تاريخ 30 جوان كأخر أجل لإيداع الحسابات لدى كتابة ضبط المجلس.

## 2- مراجعة حسابات تسيير المحاسبين العموميين.

يعرفها المشرع الجزائري بأنها عملية رقابية يقوم بها مجلس المحاسبة تتضمن التدقيق في العمليات الموصوفة في حساب التسيير للمحاسب العمومي، لتأكد من مدى مطابقتها للأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها.

نلاحظ من خلال هذا التعريف، بأن عملية المراجعة هي عملية تقنية ينفذها مجلس المحاسبة الهدف منها هو الحكم على حسابات التسيير للمحاسبين العموميين وليس على المحاسبين.

وهذا ما تؤكده المادة **74** من الأمر 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق لـ 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر 10-02.

**" يراجع مجلس المحاسبة حسابات المحاسبين العموميين ويصدر أحكاما بشأنها "**

وبالتالي فإن مسؤولية المحاسب لا تقوم إلى في حالة مخالفته للقوانين والتنظيمات المعمول بها وهذ بدون النظر في النية الحسنة أو السيئة للمحاسب.

### 2- 1. مجال تنفيذ مراجعة حسابات المحاسبين العموميين.

تشمل عملية المراجعة جميع المحاسبين العموميين القانونيين المعينين أو المعتمدين من طرف وزارة المالية، بالإضافة إلى كل المحاسبين الفعليين.

**أ- المحاسبين القانونين:** كما سبق وأن ذكرنا هم الذين تم تعيينهم أو اعتمادهم من طرف وزارة المالية، وقد يكون المحاسب العمومي رئيسي أو ثانوي، ويعتبر في نظر القانون محاسب رئيسي كل من المحاسبين التاليين:

- العون المحاسب المركزي للخزينة؛
- أمين الخزينة المركزي؛
- أمين الخزينة الرئيسي؛
- أمناء الخزائن الولائية؛

أما باقي المحاسبين العموميين فهم ثانويون ويمكن حصرهم في النقاط التالية:

- قابض الضرائب؛
- قابض الجمارك؛
- قابض املاك الدولة؛
- محافظي الرهون؛
- أمناء الخزائن البلدية؛
- أمناء الخزينة للقطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية.

ويمكن أن ينفذوا العمليات لصالحهم ويطلق عليهم صفة مخصصون ويمكن أن ينفذوها لصالح محاسبين مخصصين ويطلق عليهم صفة مفوضون.

**ب- المحاسبون الفعليون:** يعتبر مجلس المحاسبة كل شخص يتولى تحصيل الإيرادات أو يقوم بدفع نفقات، وبصفة عامة يتداول قيم أو أموال عمومية، دون أن تكون له صفة المحاسب العمومي ودون تفويض من السلطة المخول لها ذلك **(محاسباً فعلياً)**.

أي ينظر له بحسب القانون،كأنه محاسب عمومي، وبهذه الصفة فهو يخضع لنفس إلتزامات المحاسب العمومي، وله نفس المسؤوليات، وفي حالة مخالفته للقانون والتنظيم المعمول به، تسلط عليه نفس العقوبات المسلطة على المحاسب العمومي، كما يخضع لعملية مراجعة الحسابات من طرف مجلس المحاسبة؛ بالإضافة إلى ذلك يطبق مجلس المحاسبة على المحاسبين الفعليين غرامة مالية قد تصل إلى 100.000 دج، وهذا بحسب أهمية المبالغ المتداول بها ومدة الحيازة، وهذا بسبب تدخلهم بغير وجه حق في وظيفة المحاسب العمومي.

## 2-2- إجراءات تنفيذ عملية المراجعة:

نظراً للعدد الكبير للمحاسبين العموميين والتزايد المستمر في عددهم مقارنة مع بقاء الإمكانيات البشرية لمجلس المحاسبة على حالها، يقوم المجلس باختيار عينة من حسابات المحاسبين كل سنة، ويضعها ضمن برنامجه السنوي، ويحاول أن تشمل رقابته العدد الأكبر من حسابات المحاسبين العمومين، وهو في ذلك ينفذ مئات المراجعات سنوياً.

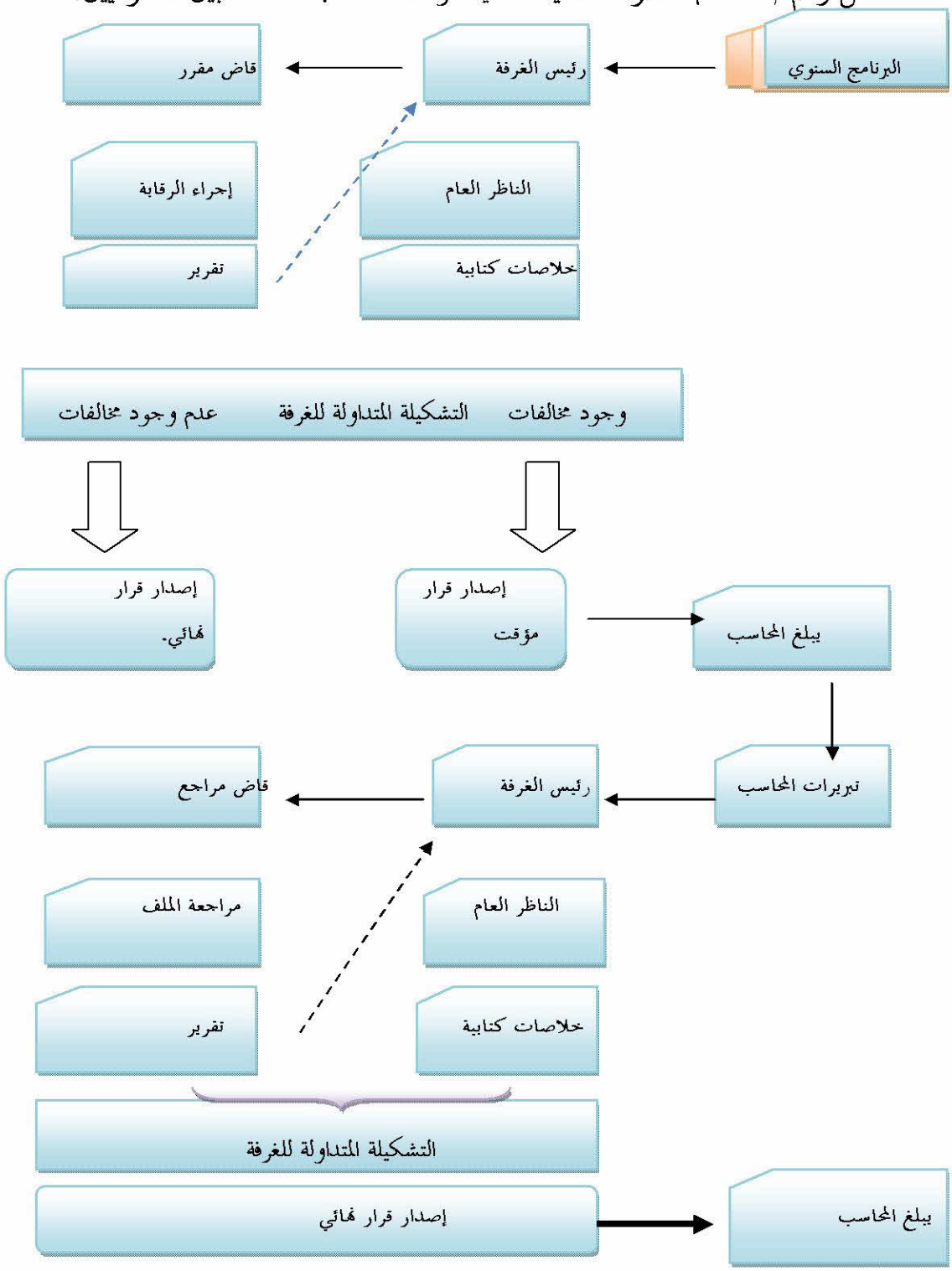
وتشمل عملية المراجعة جميع المستندات والدفاتر والوثائق التي تبرر تحصيل الإيرادات ودفع النفقات المتعلقة بتنفيذ ميزانية الدولة، وتتم عملية المراجعة وفق إجراءات محددة بحسب القانون، سنحاول شرحها باختصار فيما يلي:

حدد القانون المتعلق بمجلس المحاسبة، شكل وطبيعة الإجراءات المتبعة في تنفيذ عملية المراجعة، ويمكن نشرحها من خلال النقاط التالية:

- يعين رئيس الغرفة بموجب أمر قاضياً مقرراً، ليقوم بعملية مراجعة حساب تسيير محاسب واقع ضمن اختصاص الغرفة ومدرج ضمن البرنامج السنوي للغرفة؛

- يباشر القاض المقرر عملية تدقيق الحساب لوحده أو بمساعدة مدققين ماليين؛
- بعد عملية تدقيق الحساب يدون القاض المقرر الملاحظات المسجلة حول الحساب، يجب أن تكون هذه الملاحظات مدعمة بسند قانوني ومرفقة بالقرائن والاثباتات.
- يرسل التقرير إلى رئيس الغرفة لينظر فيه إذا كان يتطلب بعض التعديلات أو لا؛
- بعد ذلك يرسله رئيس الغرفة إلى الناظر العام ليقدم استنتاجاته الكتابية حول التقرير ثم يعيده؛
- تجتمع التشكيلة المتداولة لتبت في محتوى التقرير، إن لم تكن هناك مخالفات تصدر التشكيلة قرر نهائي يمنح بموجبه المحاسب الإبراء، وإن تضمن التقرير مخالفات يبت بقرار مؤقت؛
- إن كان القرار نهائي تتوقف عملية المراجعة هنا، وإن كان القرار مؤقت ننتقل للجزء الثاني.
- يبلغ القرار إلى المحاسب ليرسل إجاباته خلال مدة شهر من استلام التبليغ، مع إرفاق الإجابات بالوثائق والمستندات المثبتة لتبريرات؛
- بعد إنقضاء الآجال وتقديم المحاسب لتبريراته أو من دون ذلك، يعين رئيس الغرفة قاضياً مقرراً مراجعاً لإعادة النظر في التقرير قبل الفصل النهائي فيه؛
- يقدم المقرر المراجع استنتاجاته واقتراحاته حول التقرير ثم يعيده إلى رئيس الغرفة؛
- يرسل الملف كامل إلى الناظر العام ليقدم استنتاجاته الكتابية، ثم يعيده من أجل البتّ فيه بشكل نهائي؛
- تجتمع التشكيلة المتداولة للبتّ النهائي في الملف وتصدر قراراً نهائياً، بالإبراء في حال تبرير المخالفات أو بوضع المحاسب في وضعية مدين تجاه الخزينة العمومية بمبلغ المخالفات المثبتة؛
- يبلغ القرار للمحاسب بعد توقيعه من طرف رئيس الجلسة والمقرر المراجع وكاتب الضبط تكون له الصيغة التنفيذية مثل الأحكام الصادرة عن الجهات القضائية.

الشكل رقم ( 3-9 ) خطوات تنفيذ عملية مراجعة حسابات المحاسبين العموميين.




المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الأمر 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

## 3- رقابة نوعية التسيير.

يقيم من خلالها مجلس المحاسبة الهيئات والمصالح العمومية التي تدخل في مجال اختصاصه وتنصب هذه الرقابة على شروط استعمال الموارد المادية والمالية المتاحة لدى الهيئة المراقبة ومدى التزام مسيريها بالاقتصاد والفعالية والنجاعة في تحقيق الاهداف المسطرة.

### 3-1- مجال تنفيذ رقابة نوعية التسيير.

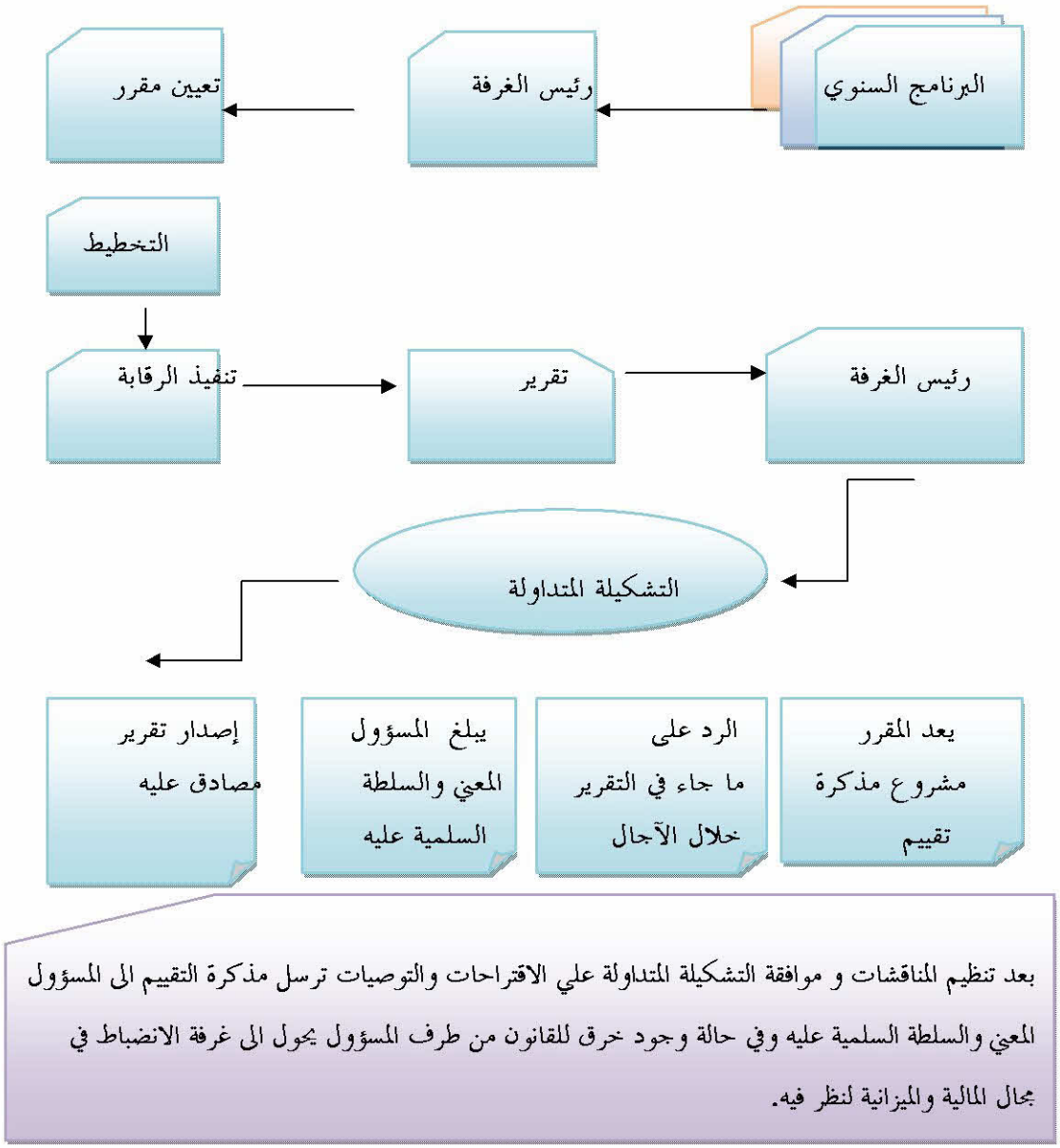
تشمل رقابة نوعية التسيير جميع الهيئات التي سبق وأن ذكرناها في مجالات تدخل مجلس المحاسبة في المبحث الاول، وبهذا يراقب المجلس جميع الهيئات العمومية والمصالح والجماعات الإقليمية والمؤسسات التابعة لها بدون استثناء، كما يراقب شروط منح واستعمال الإعانات والمساعدات المالية التي منحتها الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق والهيئات العمومية الخاضعة لرقابته.

ويراقب استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات مهما تكن وضعيتها القانونية التي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية وذلك بغرض التأكد من مطابقة النفقات التي تم صرفها إنطلاقاً من الموارد التي تم جمعها مع الأهداف التي تتوخاها الدعوة إلى التبرعات العمومية، ويشارك كذلك في تقييم فعالية الأعمال والمخططات والبرامج والتدابير التي قامت بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة مؤسسات الدولة والهيئات العمومية الخاضعة لرقابته، والتي بادرت بها السلطات العمومية على المستويين الاقتصادي والمالي بغية تحقيق أهداف المصلحة الوطنية.

**3-2- إجراءات رقابة نوعية التسيير:** عملية رقابة نوعية التسيير تتم وفق خطوات محددة، حددها قانون مجلس المحاسبة ويمكننا شرحها في النقاط التالية:

- تنفيذا للبرنامج السنوي للغرفة يقوم رئيس الغرفة بتعيين قاض مقرر لإجراء عملية الرقابة؛
- يقوم القاض مع فريق العمل بالتخطيط للعملية اولا ثم تبدء عملية التنفيذ وتشمل عدة خطوات ذكرناها في رقابة الاداء في الفصل الاول؛
- اعداد تقرير حول تسيير الهيئة المعنية يتضمن جميع المخالفات والاقتراحات الواجب اتخاذها وتسليمه الى رئيس العرفة؛
- يقوم رئيس الغرفة بالنظر في التقرير وعرضه على التشكيلة المتداولة للغرفة للبت فيه؛
- بعد عملية البت تصدر التشكيلة قرار مصادق عليه يبلغ للمعنيين والسلطة السلمية لهم؛
- انتظار رد خلال فترة شهر من تاريخ استلام القرار؛
- يقوم القاض المقرر بإعداد مشروع مذكرة تقييم تسلم لرئيس التشكيلة المتداولة الذي يمكنه تنظيم جلسة مناقشة مع المعنيين حول مضمون مذكرة التقييم؛
- تضبط التشكيلة المتداولة التقييمات النهائية واعداد التوصيات والاقتراحات المناسبة و تسلم للقاض المقرر لإعداد مذكرة التقييم النهائية؛
- يقوم رئيس التشكيلة المتداولة بإصدار المذكرة النهائية وتبليغها للمعنيين والسلطات السلمية؛
- وفي حال وجود مخالفات تستدعي الاحالة على غرفة الانضباط في مجال المالية والميزانية.

الشكل رقم (3-10) اجراءات تنفيذ رقابة نوعية التسيير.




بعد تنظيم المناقشات و موافقة التشكيلة المتداولة علي الاقتراحات والتوصيات ترسل مذكرة التقييم الى المسؤول المعني والسلطة السلمية عليه وفي حالة وجود خرق للقانون من طرف المسؤول يحول الى غرفة الانضباط في مجال المالية والميزانية لنظر فيه.

**المصدر:** من إعداد الطالب بالاعتماد على الأمر 95-20 المؤرخ في 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم بالأمر 10- 02.

## 4- رقابة الإنضباط الميزاني والمالي.

يتأكد مجلس المحاسبة من خلال هذا النوع من الرقابة من إنضباط المسيرين والأعوان بالتشريعات والتنظيمات المعمول بها، في تنفيذ ميزانية الهيئات العمومية التي يديرونها أو يمارسون فيها وظائفهم.

إذا شكلت مخالفة أو خطأ ما خرقاً صريحاً لقواعد الإنضباط في مجال الميزانية والمالية، وتسببت في ضرر مالي للخزينة العمومية أو هيئة عمومية، يختص مجلس المحاسبة بتحميل كل مسير أو عون تابع للمؤسسات أو المرافق أو الهيئات العمومية لرقابته مسؤولية هذا الخطأ.

تحول الملفات المتضمنة مخالفات الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية من نتائج باقي الرقابة التي يقوم بها مجلس المحاسبة أو من الهيئات الرقابية الاخرى أو من الجهات التي خول لها القانون ذلك.

### 4-1- مخالفات الانضباط في مجال الميزانية والمالية.

لقد حدد الامر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة والمعدل والمتمم بالأمر 10- 02 المؤرخ في 26 أوت 2010، مخالفات الانضباط في مجال الميزانية والمالية، والمتمثلة في النقاط التالية:

- خرق الأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات؛
- استعمال الإعتمادات أو المساعدات المالية الممنوحة من طرف الهيئات العمومية أو بضمان منها لأهداف غير التي منحت من أجلها؛
- الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة أو خرقا لقواعد الرقابة القبلية؛
- الالتزام بالنفقات دون توفر الإعتمادات أو تجاوز التراخيص الممنوحة بصفة خاصة؛

- خصم نفقة غير قانونية من أجل إخفاء مخالفة تجاوز اعتماد أو تغيير في تخصيص مالي؛
- تنفيذ نفقات خارجة بشكل واضح عن هدف ومهام الهيئات العمومية؛
- الرفض غير المؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية؛
- عدم إحترام الأحكام القانوني رؤة والتنظيمية المتعلقة بمسك المحاسبات وسجلات الجرد، والإحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية؛
- التسيير الخفي للأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العامة؛
- كل تهاون يترتب عنه عدم تحصيل إيرادات جبائية أو شبه جبائية التي كانت موضوع اقتطاع من المصدر في أجال محددة وفق التشريع؛
- التسبب في إلزام الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامات مالية تعويضية أو تهديدية نتيجة عدم تنفيذ لأحكام قضائية جزئياً او كلياً؛
- الإستعمال التعسفي للأجراء القاضي بدفع المحاسبين لنفقات على أسس غير قانونية أو غير تنظيمية؛
- أعمال التسيير التي تتم باختراق قواعد إبرام وتنفيذ العقود التي ينص الصفقات العمومية؛
- عدم احترام القوانين التي تنظم بيع الأملاك العمومية التي لم تعد صالحة للاستعمال أو في إطار بيع المحجوزات من طرف السلطات العمومية؛
- تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة إلى مجلس المحاسبة أو إخفاء مستندات عنه.

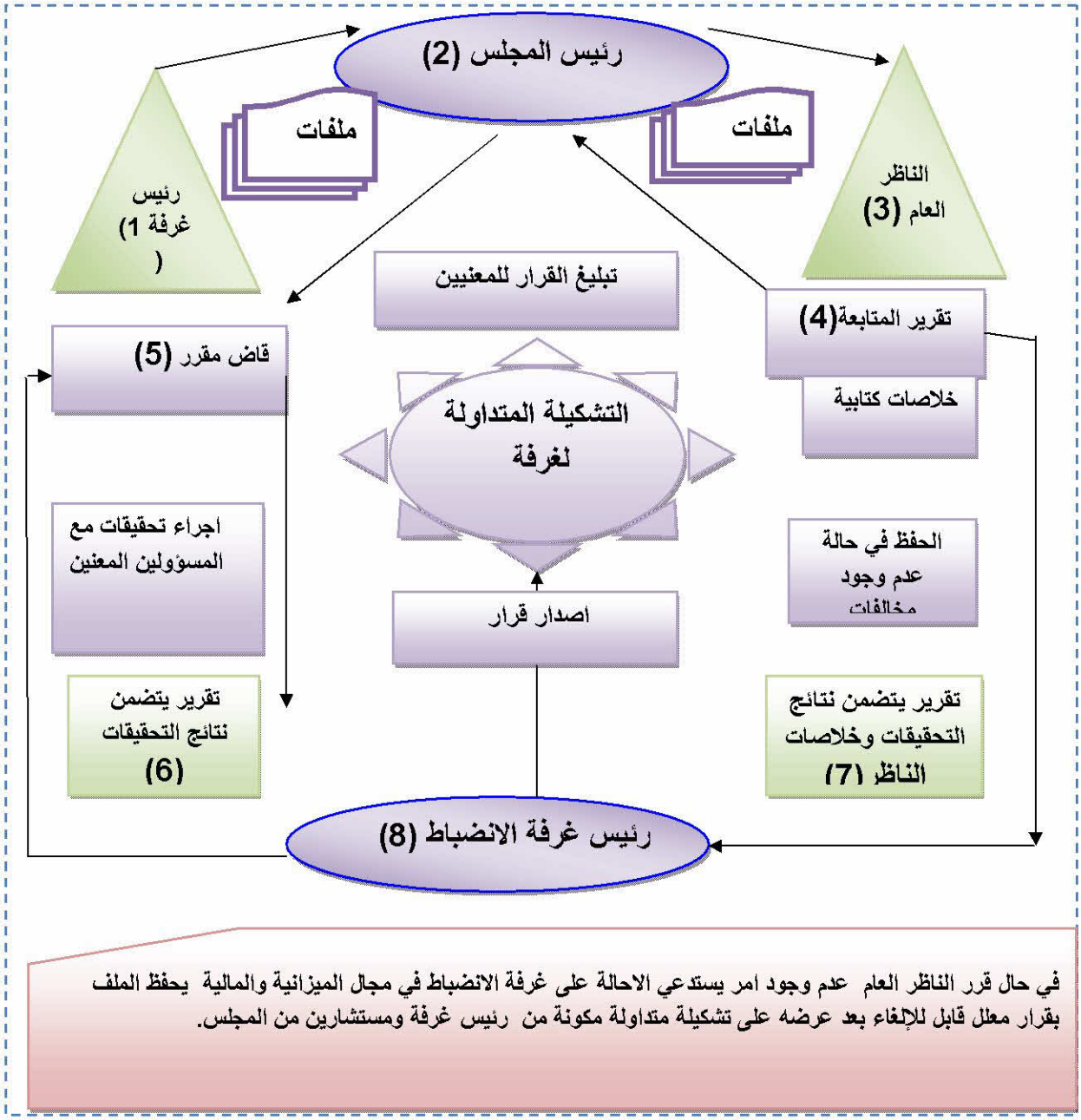
## 2-4- إجراءات تنفيذ رقابة الإنضباط الميزاني والمالي.

أنتهج المشرع الجزائري النهج الفرنسي بإنشائه غرفة خاصة مهمتها رقابة الإنضباط في مجال الميزانية والمالية، تحول لها الملفات من الغرف الأخرى لمجلس المحاسبة، وتتم عملية الرقابة وفق إجراءات محددة بوجب قانون مجلس المحاسبة السالف الذكر والتي يمكن أن نلخصها في النقاط التالية:

- يتم تحويل الملف من رئيس الغرفة إلى رئيس المجلس الذى هو بدوره وبعد الإطلاع عليه يحوله إلى الناظر العام للمجلس؛
- اذا لاحظ الناظر أن المخالفات تشكل خرق لقواعد الانضباط في الميزانية يضع ملاحظاته الكتابية ويعيده إلى رئيس المجلس ويحفظ الملف في حالة عدم وجود المخالفة أو وقع خطأ في تقديرها؛
- يعين رئيس المجلس قاضياً مقرراً للقيام بالتحقيقات الضرورية لتأكد من صحة المعلومات؛
- بعد القيام بالتحقيقات يقوم القاض المقرر بإعداد تقرير حول العملية يعطيه لرئيس المجلس؛
- يرسل رئيس المجلس التقرير لناظر العام وبعده يقرر إما حفظ الملف، وإما تحويله لغرفة الإنضباط لنظر فيه.

وفي أخر جلسة تصدر الغرفة قرار يبلغ للمعني، يمكن للمعني تعين محام لحضور الجلسة والترافع عنه.

الشكل رقم (3-11) اجراءات رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.




المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الأمر 95-20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

## المطلب الثاني: نتائج رقابة مجلس المحاسبة وطرق الطعن في قراراته.

يمكننا ان نميز بين نوعين من النتائج رقابة مجلس المحاسبة، النوع الاول عبارة عن عقوبات وهو ناتج ممارسة المجلس لصلاحياته القضائية والنوع الثاني هو عبارة تقارير ادارية ناتجة عن ممارسة المجلس لصلاحياته الادارية.

### 1- النتائج القضائية لمجلس المحاسبة.

ويمكننا ان نقسمها بحسب انواع الرقابة التي ينفذها المجلس.

### 1-1- في مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين والأمرين بالصرف:

يوجه أوامر إلى المحاسبيين والأمرين بالصرف المعنيين بإيداع حساباتهم في الآجال التي يحددها لهم، ويصدر المجلس غرامات ضد المحاسبين والأمرين بالصرف المخالفين للقوانين المتعلقة إبداع الحسابات وضد المحاسبين العموميين بسبب عدم إرسالهم المستندات الثبوتية.

يطبق إكراهات مالية على المحاسبين والأمرين بالصرف المعنيين إذا انقضت الآجال المحددة لإيداع حساباتهم لدى مجلس المحاسبة.

### 1-2- في مجال مراجعة حسابات المحاسبيين العموميين:

يبت مجلس المحاسبة بقرار نهائي عندما لا تسجل على ذمة المحاسب أية مخالفة ، ويبت بقرار مؤقت يتضمن أوامر أو تحفظات في حالات الأخرى، ثم يتبع بقرار مخالصة أو استحقاق نهائي.

### 1-3- في مجال رقابة الانضباط وتسيير الميزانية والمالية:

يصدر مجلس المحاسبة غرامات للمخالفين لقواعد الانضباط في مجال المالية والميزانية، والمنصوص عليها في المادتين 88 و91 من الأمر رقم 95-20 ضد الأمرين والأعوان المسيرين

للمرافق العمومية والمؤسسات والهيئات الإدارية الذين ارتكبوا أخطأ أو مخالفة تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية، والتي قد تصل إلى راتب سنتين للمسؤول المعني.

## 2- النتائج الإدارية لمجلس المحاسبة:

النتائج الإدارية لمجلس المحاسبة كلها عبارة عن تقارير ومذكرات تقييميه، تتضمن توصيات واقتراحات للمسؤولين، والتي من شأنها أن تحسين التسيير في الإدارة المعنية.

**2-1- مذكرة التقييم:** عقب مراقبة نوعية التسيير يضبط مجلس المحاسبة تقييمه النهائي، ويصدر التوصيات والاقتراحات التي يرى بأنها ممكن أن تساهم في تحسين فعالية ومردودية المصالح والهيئات المعنية، ومن ثم يرسلها إلى السلطات الإدارية المعنية.[1]

**2-2- رسالة رئيس الغرفة:** تطلع مسؤولي المصالح والهيئات التي خضعت للرقابة بملاحظات التي سجلها فريق الرقابة، المتعلقة بالوضعيات أو بالوقائع أو الحالات أو المخالفات التي تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بأملاك الهيئات والمؤسسات العمومية الخاضعة لرقابة، بغرض اتخاذ التدابير المناسبة للمحافظة على الأموال العمومية.

**2-3- الإجراء المستعجل:** إذا توجب الإطلاع السلطات السلمية أو الوصية أو كل سلطة مؤهلة بالملاحظات المذكورة يخطر رئيس مجلس المحاسبة كل هؤلاء عن طريق إجراء استعجالي.

**2-4- المذكرة المبدئية:** يطلع رئيس مجلس المحاسبة السلطات المعنية عن طريق مذكرة مبدئية بالنقائص المسجلة في النصوص والتعليمات المسيرة لشروط استعمال المال العام وتسييره على مستوى الهيئات الخاضعة لرقابته.

---

1- المادة 73 من الأمر رقم 95- 20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

**2-5- التقرير المفصل:** تسجل فيه الوقائع التي يمكن وصفها وصفاً جزائياً، والتي يلاحظها مجلس المحاسبة أثناء ممارسة رقابته، يوجه الناظر العام هذا التقرير إلى وكيل الجمهورية المختص إقليمياً مصحوباً بملف كامل.

**2-6- تقرير تقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية:** يقوم مجلس المحاسبة بإعداد تقرير تقييمي حول تنفيذ الميزانية ويرسله إلى الحكومة التي بدورها تقوم بإرساله إلى الهيئة التشريعية مرفق بمشروع القانون المرتبط به.

**2-7- التقرير السنوي:** يعد التقرير السنوي لمجلس المحاسبة الذي يرسله إلى رئيس الجمهورية، خلاصة العمل السنوي للمجلس، بين هذا التقرير المعاينات والملاحظات والتقييمات عن أشغال تحريات مجلس المحاسبة مرفقة بالتوصيات التي يرى أنه يجب تقديمها وكذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المرتبطة بذلك.

ينشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، ويرسل مجلس المحاسبة نسخة من هذا التقرير إلى الهيئة التشريعية[1].

## 3- طرق الطعن في قرارات مجلس المحاسبة.

قرارات مجلس المحاسبة تتميز بالصيغة التنفيذية مثل قرارات العدالة لأنها تصدر باسم الشعب الجزائري، ولقد كفل المشرع للمتقاض في مجلس المحاسبة كل حقوق الدفاع ومن بينها حق الطعن، وأول خطوة في الطعن هي المراجعة وبعده الاستئناف وفي الأخير الطعن بالنقض أمام المحكمة العليا.

[1]- المادة 16 من الأمر رقم 95- 20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

**3-1- المراجعة:** يمكن أن تكون القرارات التي تصدرها الغرف والفروع موضوع مراجعة، بسبب الأخطاء أو الإغفال أو التزوير أو الاستعمال المزدوج، وعند ظهور عناصر جديدة تبرر ذلك.

تتولى الغرفة أو الفرع الذي قام بإصدار القرار دراسة طلب المراجعة.

إذا راجع مجلس المحاسبة قراره، تشمل الإجراءات في قرار الجديد تلقائياً كل متقاض قد يتذرع قانوناً بالعناصر التي بررت المراجعة في نفس القرار[1].

لا يكون لإجراءات المراجعة التلقائية وطلبات المراجعة وأثر موقف للقرار موضوع الطعن إلا إذا تبين أن الدفوع المستند إليها في المراجعة من شأنها أن تبرر ذلك.

**3-2- الإستئناف:** تكون القرارات التي تصدرها الغرف والفروع قابلة للاستئناف بغرض تعديلها المحتمل أمام مجلس المحاسبة بتشكيلة كل الغرف مجتمعة، باستثناء الغرفة التي أصدرت القرار المطعون فيه ، للإستئناف أثر موقف لتنفيذ القرار موضوع الطعن[2].

**3-3- الطعن بالنقض:** تكون قرارات مجلس المحاسبة الصادرة عن تشكيلة كل الغرف مجتمعة قابلة للطعن بالنقض أمام مجلس الدولة طبقا لقانون الإجراءات المدنية [3].

إذا قضى مجلس الدولة الطعن بالنقض، تمتثل تشكيلة كل الغرف مجتمعة للنقاط القانونية التي تم الفصل فيها.

---

[1]- المادة 105 من الأمر رقم 95- 20 المتعلق بمجلس المحاسبة.

[2]- المادة 107 الأمر الرئاسي 10- 02 المؤرخ في 26 أوت 2010 المتعلق برقابة مجلس المحاسبة.

[3]- المادة 110 من نفس الأمر.

# المبحث الثالث: دراسة ميدانية

# حول عمل مجلس المحاسبة بمعايير الإنتوساي.

إن تنفيذ إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة مهمة تحتاج إلى جهد ومهارة وتتطلب عناية على الصعيد العالمي والإقليمي والقطري، و"الإنتوساي" تحاول وضع استراتيجية واضحة لتنفيذ إطار المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والقيام بمجموعة كبيرة ومتنوعة من الأنشطة تهدف إلى تسهيل تنفيذ ناجح لهاته المعايير.

هذا ما جاء في أخر إتفاقية أصدرتها "الإنتوساي" حول معاييرها في جوهانسبورغ 2010 والمقصود بها ان تطبيق معايير المنظمة يتطلب اعداد مسبق من طرف الجهاز ويختلف تنفيذ هذه المعايير من جهاز الى جهاز بحسب ظروف كل جهاز والبيئة التي يعمل فيها.

هناك أجهزة استطاعت تطوير معايير خاصة بها، من خلال الاعتماد على قدراتها أو بالاعتماد على معايير جهات اخرى، أما الأجهزة حديثة النشأة والتي ليس لها القدرة على إعداد معايير خاصة بها مثل مجلس المحاسبة، فهي تحاول تطبيق معايير منظمة "الإنتوساي" لعدة أسباب أهمها أن هاته المعايير تعكس التجربة الكبيرة للأجهزة التي شاركت في إعدادها؛ بالإضافة إلى وضوح هاته المعايير وتغطيتها لجميع أعمال الرقابة وتوفر إرشادات لتطبيقها؛ وأهم شيء يميزها هو مرونة تطبيقها بحيث راعت "الإنتوساي" ضمن الارشادات التطبيقية لمعاييرها ظروف ومنهج كل جهاز.

وفي هذا الجزء من البحث سنحاول تحليل نتائج استبيان حول اعتماد مجلس المحاسبة في أعماله علي معايير "الإنتوساي".

## المطلب الأول: أسلوب جمع وتحليل المعلومات.

### 1- أداة الدراسة.

استخدمنا لجمع المعلومات استبيانة، وقمنا بتحليلها بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائيSPSS .16، وهذا لمعرفة مدى اعتماد مجلس المحاسبة على معايير الإنتوساي في أعماله خصوصاً، بعد معرفتنا لأهمية تطبيق هاته المعايير في تحسين أداء أجهزة الرقابة المالية العليا، وتتكون الاستبانة المستخدمة من أربعة أقسام موزعة كما يلي:

**القسم الاول:** يحتوي على معلومات عامة حول المبحوث، وتحتوي على مجموعة من الفقرات مثل السن والجنس، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي وطبيعة الوظيفة المشغولة حاليا.

**القسم الثاني:** ويخص معايير مبادئ التأسيس للأجهزة العليا للرقابة المالية بحسب ما جاء به إعلان ليما، حاولنا من خلاله إختبار مدى مطابقة مبادئ تأسيس مجلس المحاسبة ومبادئ الانتوساي لتأسيس أجهزة عليا لرقابة المالية، ويضم هذا القسم ثمانية مبادئ.

**القسم الثالث:** خصصنا هذا القسم لاختبار مدى توفر مجلس المحاسبة على متطلبات العمل الرقابي، المنصوص عليها في معايير المستوي الثاني للإنتوساي والتي تخص أخلاقيات المهنة، وجودة العمل الرقابي وتوفير جو من المساءلة والشفافية، والاستقلالية الوظيفية ويضم ثمانية نقاط.

**القسم الرابع:** خصصنا هذا القسم للاختبار مدى توفر مجلس المحاسبة على أساسيات العمل الرقابي، ويشتمل هذا القسم على المبادئ الأساسية والمعايير العامة في الرقابة الحكومية، ومعايير العمل الميداني وفي الأخير معايير إعداد التقارير الرقابية، ويضم هذا القسم ثمانية نقاط.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول التالي:

جدول(3-9): درجات مقياس ليكرت

| الاستجابة | غير موافق بشدة | غير موافق | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|
| الدرجة | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 |

إختار الباحث الدرجة (0) للاستجابة "غير موافق بشدة " وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 0% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة وهي أفضل وتعطي نتائج أدق من إعطاء الدرجة (1) لهذه الاستجابة لأن الوزن النسبي في هذه الحالة يساوي 20% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.

2- **إختيار العينة:** يتكون المجتمع الإحصائي من 120 فرد موزعين على الغرف الوطنية والغرفتين الإقليميتين للبليدة والجزائر: تم توزيع 48 استبيان على عينة من القضاة والمدققين أي ما يمثل نسبة 40% من المجتمع الإحصائي وهي نسبة مقبولة، تم إسترداد 44 إستبيان من أصل 48 أي بنسبة 92%.

**3- إختبار صدق الإستبيانة.**

يقصد بصدق الإستبانة أن تقيس أسئلة الإستبانة ما وضعت لقياسه، وقام الباحث بالتأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:

أ) صدق المحكمين:

عرض الباحث الإستبانة على مجموعة من القضاة تألفت من مستشارين وثلاثة قضاة محتسبين بصفتهم متخصصين في تطبيق هاته المعايير وأسماء المحكمين بالملحق رقم (03)، وقد

إستجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء التعديلات المناسبة في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية.

ب) صدق المقياس:

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى إتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للإستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط سبيرمان بين كل فقرة من فقرات مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للمجال، عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$.

جدول رقم (3-10)معاملات الارتباط لمجال مبادئ التأسيس.

| الفقرة | معامل الارتباط سبيرمان |
|---|---|
| الرقابة المنفذة من طرف مجلس المحاسبة تحافظ على المال العام. | 0,66 |
| لا يوجد تدخل في أعمال مجلس المحاسبة من طرف جهات خارجية. | 0,64 |
| الإمكانيات المتوفرة لدى المجلس كافية لقيام مجلس المحاسبة بدوره في حماية المال العام. | 0,61 |
| تتجاوب السلطة التشريعية مع اقتراحات مجلس المحاسبة عند المصادقة على قانون ضبط الميزانية. | 0,54 |
| الإجراءات والأساليب المتبعة من طرف المجلس في تنفيذ الإعمال الرقابية فعالة للكشف عن المخالفات المالية. | 0,32 |
| تساهم التوصيات التي يصدرها مجلس المحاسبة في تقاريره للمسؤولين في الجهات المراقبة في تحسين تسيير الاموال العامة. | 0,56 |
| الصلاحيات الممنوحة للمجلس كافية للقيام بواجبه على أكمل وجه. | 0,63 |
| يمارس مجلس المحاسبة جميع الصلاحيات الممنوحة له بموجب القانون. | 0,87 |

من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي **spss**

يوضح جدول السابق أن معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الاول والدرجة الكلية للمجال، دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (3 -11) معاملات الإرتباط لمجال المتطلبات الأساسية لتفعيل أجهزة الرقابة المالية العليا.

| الفقرة | معامل الارتباط سبيرمان |
|---|---|
| فعالية نظام الرقابة الداخلية في مجلس المحاسبة في ترقية الاداء الرقابي. | 0,71 |
| التوزيع المناسب للقدرات المهنية لأعوان الرقابة. | 0,87 |
| مجلس المحاسبة حر في الوصول إلى جميع المعلومات المتعلقة بطرق تحصيل موارد الدولة ومجالات انفاقها. | 0,60 |
| مساءلة ادارة مجلس المحاسبة عن اداءه. | 0,40 |
| يساعد النظام الخاصة بموظفي الرقابة على تطوير الأداء المهني. | 0,18 |
| تواصل مجلس المحاسبة مع وسائل الإعلام حول أنشطته الرقابية. | 0,61 |
| التزام موظفوا الرقابة بأخلاقيات العمل الرقابي. | 0,65 |
| فعالية نظام المتابعة والإشراف على الأعمال الرقابية المنفذة. | 0,76 |

من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي **spss**.

يوضح جدول السابق أن معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال، دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

جدول رقم (3-12) معاملات الإرتباط لمجال المبادئ الأساسية في الرقابة المالية العليا.

| الفقرة | معامل الارتباط |
|---|---|
| يملك اعوان الرقابة في المجلس المؤهلات العلمية المناسبة لهذا النوع من العمل. | 0,54 |
| برنامج التكوين المعتمد من طرف مجلس المحاسبة يساهم في ترقية اداء اعوان الرقابة. | 0,67 |
| يتم اعداد مراجع وأدلة عمل تساعد الموظفين الجدد في أعمالهم. | 0,61 |
| يتم التخطيط للعمليات الرقابية قبل التنفيذ. | 0,43 |
| يلتزم اعوان الرقابة بتسجيل جميع الاجراءات الرقابية عند تنفيذ المهام. | 0,66 |
| يتم الالتزام بإجراء تقييم نظام الرقابة الداخلية عند تنفيذ رقابة الاداء للهيئات العمومية. | 0,61 |
| يلتزم اعوان الرقابة عند اعداد التقارير الرقابية بنماذج محددة. | 0,56 |
| تعكس التقارير الرقابية استقلالية المراجعين في تدوين جميع الملاحظات. | 0,75 |

من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي **spss**.

يوضح جدول السابق أن معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال، دالة عند مستوي معنوية $\alpha = 0.05$ وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

## 4- اختبار ثبات الإستبيانة.

قصد التحقق من ثبات الإستبانة والتأكد من عدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، قمنا بإجراء اختبارات ثبات إستبانة الدراسة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ وذلك كما يلي:

**جدول رقم (3-13) نتائج إختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة**

| مجالات الاستبيان | فقرات الاستبيان | معامل ألفا كرونباخ |
|---|---|---|
| المجال الأول: توفر مجلس المحاسبة على المعيار الأول للإنتوساي المتعلق بمبادئ تأسيس أجهزة الرقابة المالية العليا. | الرقابة المنفذة من طرف مجلس المحاسبة تحافظ على المال العام. | 0.833 |
| | لا يوجد تدخل في أعمال مجلس المحاسبة من طرف جهات خارجية. | 0.833 |
| | الامكانيات المتوفرة لدى مجلس المحاسبة. | 0.833 |
| | تجاوب السلطة التشريعية مع مجلس المحاسبة. | 0.816 |
| | الإجراءات والأساليب المتبعة في الرقابة. | 0.829 |
| | التوصيات الصادرة من مجلس المحاسبة. | 0.820 |
| | الصلاحيات الممنوحة لمجلس المحاسبة. | 0.841 |
| | ممارسة مجلس الحاسبة لصلاحياته. | 0.812 |
| المجال الثاني: توفر مجلس المحاسبة على معايير المتطلبات الأساسية لتفعيل عمل أجهزة الرقابة المالية العليا. | الحرية في الوصول للمعلومات حول الانفاق العام. | 0.833 |
| | مساءلة المسؤولين في المجلس المحاسبة حول أعمال المجلس. | 0.828 |
| | تواصل مجلس المحاسبة مع وسائل الاعلام. | 0.838 |
| | الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في مجلس المحاسبة. | 0.836 |
| | نظام المتابعة والأشراف على الاعمال الرقابية. | 0.834 |
| | نظام تسيير الحياة المهنية للموظفين. | 0.841 |
| | نظام الرقابة الداخلية. | 0.825 |
| | التوزيع المناسب للكفاءات. | 0.817 |
| توفر مجلس المحاسبة على معايير المبادئ الأساسية في الرقابة المالية العليا. | المؤهلات العلمية المناسبة. | 0.825 |
| | برامج التكوين الموظفين المتبع في مجلس المحاسبة. | 0.840 |
| | المراجع المهنية المساعدة | 0.845 |
| | التخطيط للعملية الرقابية. | 0.833 |
| | تقيد اجراءات وأساليب العمل الميداني. | 0.837 |
| | تقييم نظام الرقابة الداخلية. | 0.842 |
| | الاعتماد على نماذج محددة في اعداد التقارير الرقابية | 0.840 |
| | حرية تدوين الملاحظات في التقرير | 0.838 |

من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي **spss**.

واضح من النتائج الموضحة في جدول السابق أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مرتفعة لكل فقرة وتتراوح بين [ 0.81 ، 0.84 ]لكل فقرة من فقرات الإستبانة، وكانت قيمة معامل ألفا لجميع فقرات الإستبانة (0.838) وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات إستبانة الدراسة.

## المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات.

### 1. التحليل الوصفي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية.

وفيما يلي نقدم عرض لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية.

- توزيع أفراد العينة بحسب الجنس.

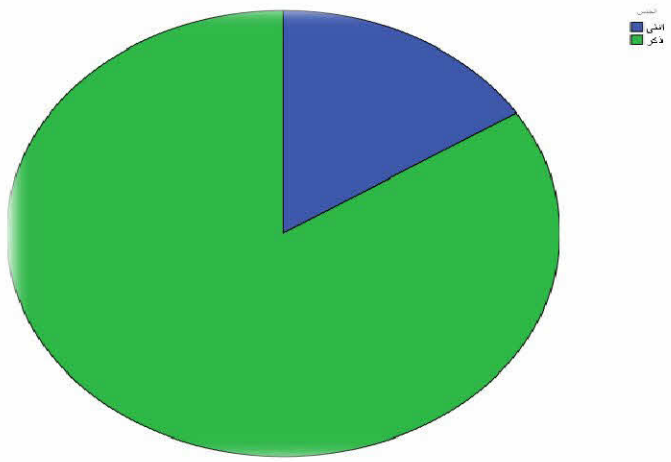
جدول رقم (3-14) توزيع أفراد العينة بحسب الجنس.

| | ذكر | انثى | المجموع |
|---|---|---|---|
| توزيع العينة | 37 | 07 | 44 |
| النسبة | %84 | %16 | %100 |

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن ما نسبته 84% من عينة الدراسية من الذكور و16% من الإناث وهذا يدل على الغالبية من العينة هم جنس الذكور، هذه الصفة في العينة تنطبق كذلك على المجتمع الإحصائي ومن خلال بحثنا هذا تبين لنا بأن غالبية موظفي الرقابة في مجلس المحاسبة هم من الذكور، وعند إستفسارنا من مدير الموارد البشرية حول هاته النقطة، أرجع لنا السبب في عزوف فئة النساء عن هاته الوظيفة بسبب التنقل المستمر والتمثيل البياني الموالي يبين ذلك.

شكل رقم ( 3 -12) توزيع افراد العينة بحسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي SPSS.

- توزيع أفراد العينة بحسب العمر.

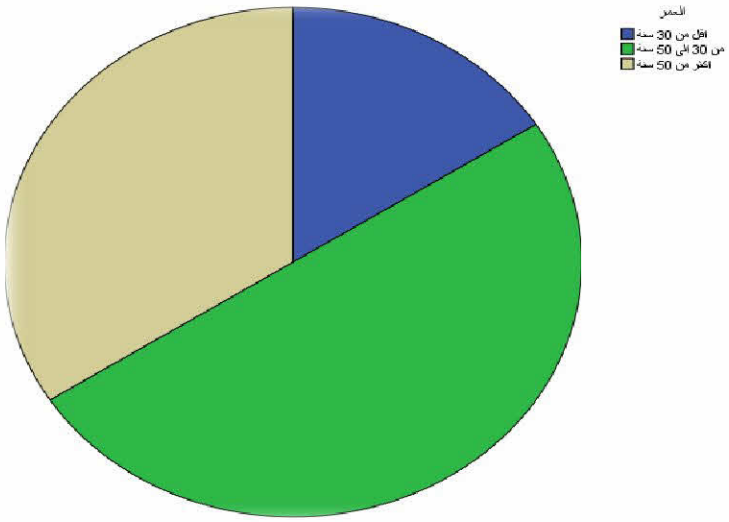
جدول رقم (3-15) توزيع أفراد العينة بحسب العمر.

| الفئات | أقل من 30 سنة | من 30 إلى 50 سنة | أكثر من 50 سنة | المجموع |
|---|---|---|---|---|
| عدد | 07 | 22 | 15 | 44 |
| النسبة | %16 | %50 | %34 | %100 |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول، بأن 50% مـــن أفراد العينة هم من الأشخاص الذين تتراوح أعمارهم ما بين 30 و50 سنة، و34% من أفراد العينة ممن هم أكثر من 50 سنة، و16% من أفراد العينة هم أقل مـــن 30 سنة، هذه الصفة في العينة تعكس التركيب العمري للمجتمع الإحصائي بحيث نجد أن ما يقـــارب 30% مـــن موظفي مجلس المحاسبة تم إحالتهم على التقاعد خلال سنة 2013 .

شكل رقم ( 3 -13) توزيع أفراد العينة بحسب العمر.




المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي SPSS.

- توزيع أفراد العينة بحسب المستوى العلمي.

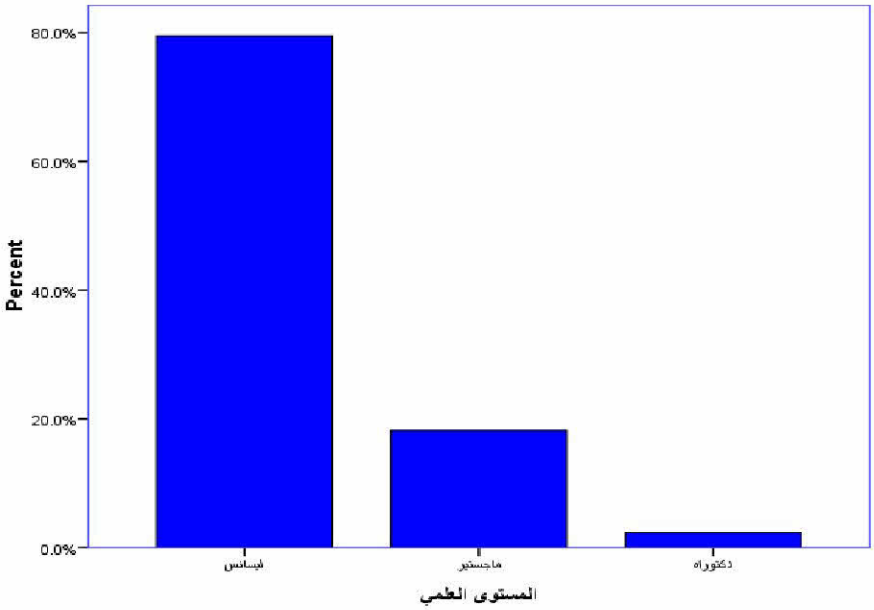
جدول رقم (3-16) توزيع أفراد العينة بحسب المستوى العلمي.

| الفئات | أقل من لسانس ليسانس | ماجستير | دكتوراه | المجموع |
|---|---|---|---|---|
| عدد | 00 | 35 | 08 | 01 | 44 |
| النسبة | %00 | %79,5 | %18,5 | %02 | %100 |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول، بأن 79,5% من أفراد العينة حاصلون على شهادة الليسانس، 18,5% من أفراد العينة ممن هم حاصلون على شهادة الماجستير، و02% من أفراد العينة ممن هم حاصلون على شهادة الدكتوراه، ومما سبق نستنتج أن جميع موظفي الرقابة في مجلس المحاسبة هم من حملة الشهادات الجامعية.

شكل رقم ( 3 -14) توزيع أفراد العينة بحسب المستوى العلمي.




المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي SPSS.

- توزيع أفراد العينة بحسب الخبرة المهنية.

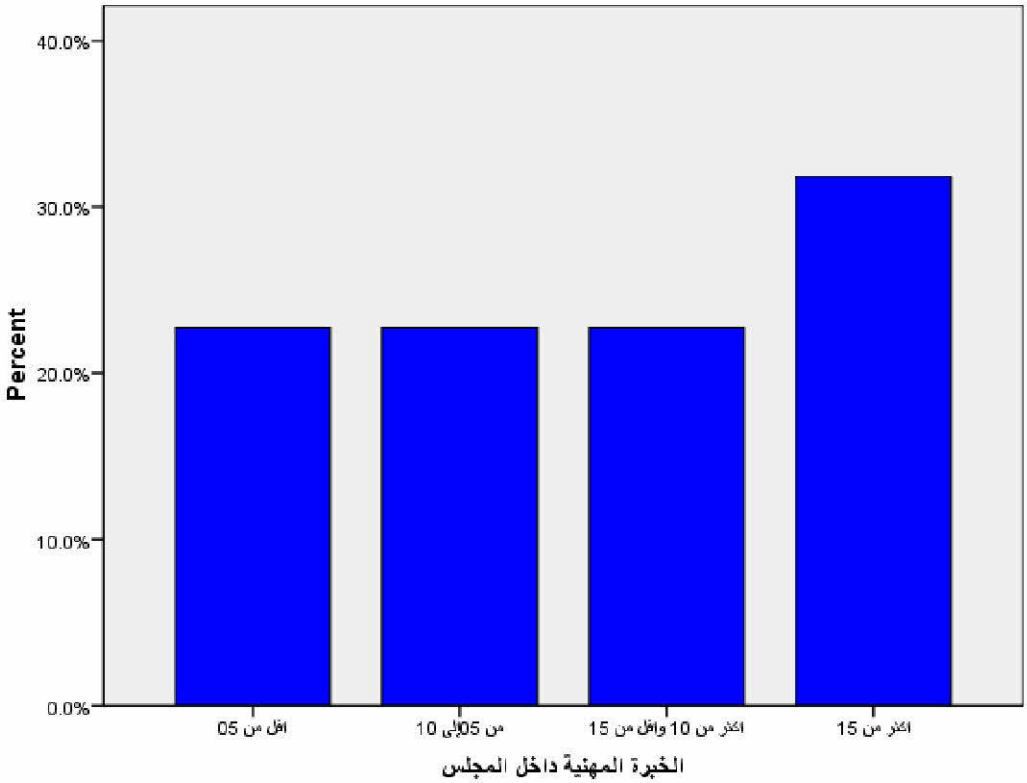
جدول رقم (3-17) توزيع أفراد العينة بحسب الخبرة المهنية.

| الفئات | أقل من 05 سنوات | من 05 إلى 10 سنوات | أكثر من 10 وأقل من 15 سنة | أكثر من 15 سنة | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|
| عدد | 10 | 10 | 10 | 14 | 44 |
| النسبة | %22,7 | %22,7 | %22,7 | %31,9 | %100 |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول، بأن الخبرة المهنية لأفراد العينة متوزعة بشكل متساوي، بحيث تمثل النسبة 22,7 % عدد أفراد العينة الذين لديهم خبرة أقل من 05 سنوات وهي مساوية لأفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم بين 05 و10 سنوات، وتتساوى كذلك مع أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم بين 10 و15سنة، اما افراد العينة الذين لديهم خبرة اكثر من 15 سنة فهم يمثلون ما نسبته 31,9%، وإذا علمنا أن لتوظيف في مجلس المحاسبة يشترط أقدمية 05 سنوات على الأقل نجد بأن بالتقريب 30 % هم على مقربة من التقاعد.

شكل رقم ( 3 -15) توزيع أفراد العينة بحسب الخبرة المهنية.




المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي SPSS.

- توزيع أفراد العينة بحسب الوظيفة المشغولة.

جدول رقم (3-18) توزيع أفراد العينة بحسب الوظيفة.

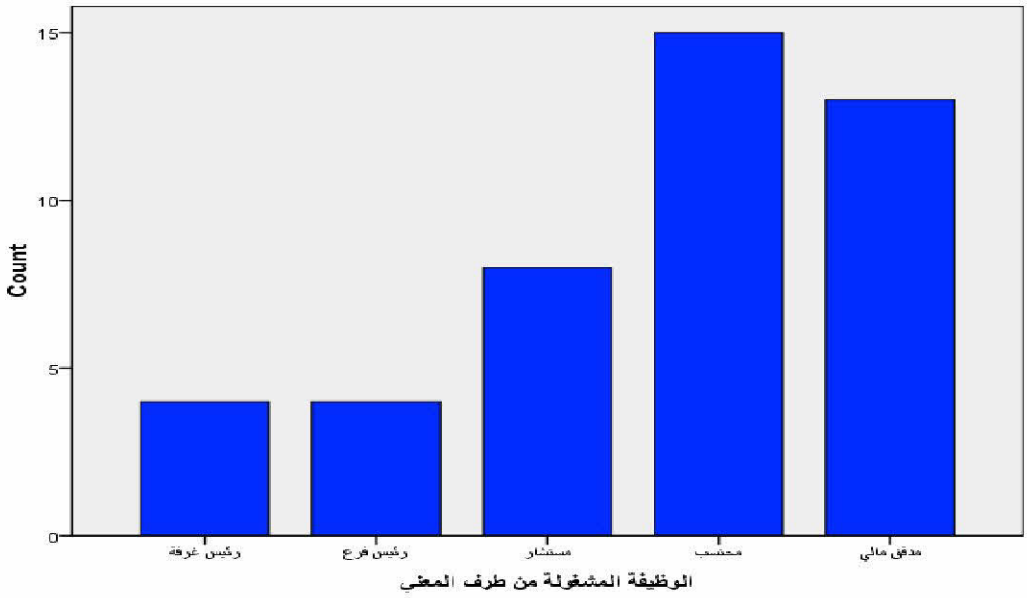
| الفئات | رئيس غرفة | رئيس فرع | مستشار | محتسب | مدقق مالي | المجموع |
|---|---|---|---|---|---|---|
| عدد | 04 | 04 | 08 | 15 | 13 | 44 |
| النسبة | %09 | %09 | %18 | %34 | %29 | %100 |

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول، بأن توزيع الوظائف على أفراد العينة يتناسب مع عـــدد شـــاغلي هاتـــه الوظائف في مجلس المحاسبة، بحيث نجد أن من أفراد العينة الذين يشغلون وظيفة رئيس غرفة 09%، وكـــذلك بالنسبة للذين يشغلون وظيفة رئيس فرع 09%، و أما وظيفة مستشار فقد وجدنا أن 18% من افـــراد العينـــة

يشغلون هاته الوظيفة، و34 % يشغلون وظيفة محتسب، وما نسبته 29% يشغلون وظيفة مدقق مالي وهي وظيفة خارج سلك القضاة.

شكل رقم ( 3 -16) توزيع أفراد العينة بحسب الوظيفة.




المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي SPSS.

## 2. اختبار الفرضيات.

**اولاً :** تم استخدام اختبار كولمجروف – سمرنوف لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

**الفرضية الصفرية :** البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي.

**الفرضية البديلة :** البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي.

جدول رقم (3-19) اختبار كولمجروف – سمرنوف

| مجالات الاستبيان | فقرات الاستبيان | مستوى المعنوية SIG | كولمجروف – سمرنوف |
|---|---|---|---|
| المجال الأول: توفر مجلس المحاسبة على المعيار الأول للإنتوساي المتعلق بمبادئ تأسيس | الرقابة المنفذة من طرف مجلس المحاسبة تحافظ على المال العام. | 0.000 | 2 ,381 |
| | لا يوجد تدخل في أعمال مجلس المحاسبة من طرف جهات خارجية. | 0.061 | 1,322 |
| | الامكانيات المتوفرة لدى مجلس المحاسبة. | 0.000 | 2,391 |
| | تجاوب السلطة التشريعية مع مجلس المحاسبة. | 0.004 | 1 ,769 |
| | الإجراءات والأساليب المتبعة في الرقابة. | 0.000 | 2 ,476 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| أجهزة الرقابة المالية العليا. | التوصيات الصادرة من مجلس المحاسبة. | 0.000 | 2 ,103 |
| | الصلاحيات الممنوحة لمجلس المحاسبة. | 0.002 | 1,863 |
| | ممارسة مجلس الحاسبة لصلاحياته. | 0.015 | 1,564 |
| المجال الثاني: توفر مجلس المحاسبة على معايير المتطلبات الأساسية لتفعيل عمل أجهزة الرقابة المالية العليا. | الحرية في الوصول للمعلومات حول الانفاق العام. | 0.000 | 2 ,093 |
| | مساءلة المسؤولين في المجلس المحاسبة حول أعمال المجلس. | 0.149 | 1,140 |
| | تواصل مجلس المحاسبة مع وسائل الاعلام. | 0.000 | 2 ,381 |
| | الالتزام بأخلاقيات مهنة المراجعة في مجلس المحاسبة. | 0.000 | 2,682 |
| | نظام المتابعة والأشراف على الاعمال الرقابية. | 0.000 | 2,276 |
| | نظام تسيير الحياة المهنية للموظفين. | 0.006 | 1,712 |
| | نظام الرقابة الداخلية. | 0.017 | 1,541 |
| | التوزيع المناسب للكفاءات. | 0.000 | 2 ,090 |
| توفر مجلس المحاسبة على معايير المبادئ الأساسية في الرقابة المالية العليا. | المؤهلات العلمية المناسبة. | 0.000 | 2,847 |
| | برامج التكوين الموظفين المتبع في مجلس المحاسبة. | 0.000 | 2 ,230 |
| | المراجع المهنية المساعدة | 0.000 | 2,713 |
| | التخطيط للعملية الرقابية. | 0.000 | 2,152 |
| | تقيد اجراءات وأساليب العمل الميداني. | 0.001 | 2,024 |
| | تقييم نظام الرقابة الداخلية. | 0.019 | 1,522 |
| | الاعتماد على نماذج محددة في اعداد التقارير الرقابية | 0.002 | 1,895 |
| | حرية تدوين الملاحظات في التقرير | 0.005 | 1,724 |

من خلال جدول اختبار **كولجروف – سمرنوف** يمكننا أن نلاحظ أن قيم مستوى المعنوية لجميع المتغيرات أقل من $\alpha = 0.05$، و بما أن قيمة مستوى المعنوية SIG أقل من $\alpha = 0.05$ إذن نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة (البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي).

**ثانياً: اختبار الفرضيات.**

تم إيجاد النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي لكل متغير، وتم بعده اختبار الإشارة (Test Sign) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الحياد وهي 2 أم لا.

وأخيراً تم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام الاختبارات غير المعلمية (اختبار الإشارة)، هـــذه الاختبـــار مناسب في حالتنا هذه لوجود بيانات ترتيبية، حيث أن مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة يعتبر مقياســـاً ترتيبياً.

❖ **توفر مجلس المحاسبة على معايير مبادئ التأسيس للأجهزة العليا للرقابة المالية للانتوساي.**

**الفرضية الصفرية:** لا تتوفر معايير مبادئ التأسيس للإنتوساي في تأسيس مجلس مجلس المحاسبة.

**الفرضية البديلة:** تتوفر معايير مبادئ التأسيس للإنتوساي في تأسيس مجلس مجلس المحاسبة.

**جدول رقم (3-20)**

**تكرارات والنسب المئوية وقيم إختبار الإشارة ومستوى المعنوية للمجال الأول.**

| العبارة | | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | المتوسط | القيمة الاحتمالية |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| رقابة مجلس المحاسبة تحافظ على المال العام. | تكرار | 03 | 25 | 03 | 12 | 01 | 2,38 | 0,018 |
| | % | 6,8 | 56,8 | 6,8 | 27,3 | 2,3 | 59,50 | |
| الاستقلالية | تكرار | 09 | 15 | 16 | 03 | 01 | 2,63 | 0,000 |
| | % | 20,5 | 34,1 | 36,4 | 6,8 | 2,3 | 65,75 | |
| الإمكانيات | تكرار | 00 | 05 | 03 | 27 | 09 | 1,09 | 0,000 |
| | % | 00 | 11,4 | 6,8 | 61,4 | 20,5 | 27,25 | |
| العلاقة مع البرلمان. | تكرار | 02 | 16 | 06 | 18 | 02 | 1,95 | 0,781 |
| | % | 4,5 | 36,4 | 13,6 | 40,9 | 4,5 | 48,75 | |
| الإجراءات | تكرار | 04 | 26 | 02 | 11 | 01 | 2,47 | 0,004 |
| | % | 9,1 | 59,1 | 4,5 | 25 | 2,3 | 61,75 | |
| التوصيات | تكرار | 04 | 22 | 05 | 12 | 01 | 2,36 | 0,028 |
| | % | 9,1 | 50 | 11,4 | 27,3 | 2,3 | 59 | |
| الصلاحيات | تكرار | 22 | 16 | 01 | 05 | 00 | 3,25 | 0,000 |
| | % | 50 | 36,4 | 2,3 | 11,4 | 00 | 81,25 | |
| ممارسة الصلاحيات | تكرار | 04 | 16 | 09 | 15 | 00 | 2,2 | 0,193 |
| | % | 9,1 | 36,4 | 20,4 | 34,1 | 00 | 55 | |
| المجال الأول | المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة $\alpha = 0.05$ . | | | | | | 2,415 | 0,02 |
| | | | | | | | %60,37 | |

من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي SPSS.

من الجدول رقم (3-20) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي2,38 (الدرجة الكلية من 4) أي أن المتوسط الحسابي النسبي59,5 %، والقيمة الاحتمالية تساوي0,018 ، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 2، وبلغت نسبة موافقة أفراد العينة على فعالية رقابة مجلس المحاسبة في المحافظة على المال العام 63,6%.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يساوي 2,63 أي أن المتوسط الحسابي النسبي65,75 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 2، وبلغت نسبة موافقة أفراد العينة على استقلالية المجلس وعدم تدخل في أعماله 54,6%.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة يساوي 1,09أي أن المتوسط الحسابي النسبي27,25 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 2، وبلغت نسبة عدم موافقة أفراد العينة على توفر مجلس المحاسبة على الامكانيات اللازمة لقيامه بمهامه 81,9%.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة يساوي 1,95 أي أن المتوسط الحسابي النسبي48,75 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,781 لذلك لا تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 2، نتيجة اعتماد السلطة التشريعية على تقارير مجلس المحاسبة لا تختلف عن درجة الحياد.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة يساوي 2,47 أي أن المتوسط الحسابي النسبي61,75% ، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,004 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة

$\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 2، وبلغت نسبة موافقة أفراد العينة على فعالية الاجراءات الرقابية المتبعة في مجلس المحاسبة في كشف المخالفات المالية 68,2%.

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة يساوي 2,36 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 59 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,028 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 2، وبلغت نسبة موافقة أفراد العينة بشأن تنفيذ ومتابعة توصيات مجلس المحاسبة 59,1%.

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة يساوي 3,25 أي أن المتوسط الحسابي النسبي81,25 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 2، وبلغت نسبة موافقة أفراد العينة على كفاية الصلاحيات الممنوحة مجلس المحاسبة 86,4%.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة يساوي 2,20 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 55%، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,193 لذلك لا تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لا يختلف عن درجة الحياد وهي 2، اما اجابة أفراد العينة على ممارسة مجلس المحاسبة للصلاحيات الممنوحة له فكانت لا يختلف عن درجة الحياد.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال يساوي 60,37%والقيمة الاحتمالية تساوي 0.02، وبما أن قيمة مستوى المعنوية للمجال الأول SIG أقل من $\alpha = 0.05$ إذن نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: تتوفر معايير مبادئ التأسيس للإنتوساي في تأسيس مجلس مجلس المحاسبة.

❖ يتوفر مجلس المحاسبة على معايير المتطلبات الأساسية لتفعيل أجهزة الرقابة المالية العليا للإنتوساي.

**الفرضية الصفرية:** لا تتوفر معايير المتطلبات الأساسية لتفعيل أجهزة الرقابة المالية العليا للإنتوساي في مجلس مجلس المحاسبة.

**الفرضية البديلة:** تتوفر معايير المتطلبات الأساسية لتفعيل أجهزة الرقابة المالية العليا للإنتوساي في مجلس مجلس المحاسبة.

## جدول رقم (3-21)

### التكرارات والنسب المئوية وقيم إختبار الإشارة ومستوى المعنوية للمجال الثاني.

| العبارة | | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| الحرية في الوصول إلى المعلومات. | تكرار | 10 | 23 | 06 | 04 | 01 | 2,84 | 0,000 |
| | % | 22,7 | 52,3 | 13,6 | 9,1 | 2,3 | 71,02 | |
| إمكانية مساءلة ادارة المجلس عن اداءه. | تكرار | 04 | 12 | 12 | 10 | 06 | 1,95 | 0,803 |
| | % | 9,1 | 27,3 | 27,3 | 22,7 | 13,6 | 48,75 | |
| التواصل مع وسائل الاعلام. | تكرار | 00 | 02 | 02 | 13 | 27 | 0,52 | 0,000 |
| | % | 00 | 4,5 | 4,5 | 29,5 | 61,4 | 13 | |
| الالتزام الموظفين بأخلاقيات المهنة. | تكرار | 02 | 30 | 06 | 05 | 01 | 2,61 | 0,000 |
| | % | 4,5 | 68,2 | 13,6 | 11,4 | 2,3 | 62,25 | |
| نظام المتابعة والإشراف. | تكرار | 04 | 23 | 01 | 14 | 02 | 2,29 | 0,096 |
| | % | 9,1 | 52,3 | 2,3 | 31,8 | 4,5 | 57,25 | |
| نظام تسيير الحياة المهنية لموظفي الرقابة | تكرار | 00 | 13 | 10 | 18 | 03 | 1,75 | 0,094 |
| | % | 00 | 29,5 | 22,7 | 40,9 | 6,8 | 43,75 | |
| نظام الرقابة الداخلية. | تكرار | 00 | 03 | 11 | 18 | 12 | 1,11 | 0,000 |
| | % | 00 | 6,8 | 25 | 40,9 | 27,3 | 27,75 | |
| التوزيع المناسب للكفاءات. | تكرار | 02 | 22 | 05 | 11 | 04 | 2,15 | 0,360 |
| | % | 4,5 | 50 | 11,4 | 25 | 9,1 | 53,75 | |
| **المجال الثاني** | المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ . | | | | | | **1,90** | **0,277** |
| | | | | | | | **%47,50** | |

من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي SPSS.

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي2,84 {الدرجة الكلية من 4} أي أن المتوسط الحسابي النسبي 71%والقيمة الاحتمالية تساوي0,000 ، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهرياً

عن درجة الحياد وهي 2، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على ان لمجلس المحاسبة الحرية في الوصول الى جميع المعلومات المتعلقة بإنفاق المال العام وتمثل نسبة الموافقة 75%.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يساوي 1,95 أي أن المتوسط الحسابي النسبي48,75%، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,803 لذلك لا تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 2، وهذه الفقرة متعلقة بمساءلة إدارة مجلس المحاسبة عن قيام المجلس بدوره في حماية المال العام لكن الاجابات جاءت ضمن خانة الحياد.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة يساوي 0,52 أي أن المتوسط الحسابي النسبي13%، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 2، وتتعلق هاته الفقرة بتواصل مجلس المحاسبة مع وسائل الاعلام وكانت نسبة 90,09%، من افراد العينة يرون بان مجلس المحاسبة لا يتواصل مع وسائل الاعلام.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة يساوي 2,61 أي أن المتوسط الحسابي النسبي62,25 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 2، تتعلق هاته الفقرة بمدى التزام موظفو الرقابة بأخلاقيات المهنة وكانت نسبة من يوافقون على هاته الفقرة 72,4%.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة يساوي 2,29 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 57,25% ، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,096 لذلك لا تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة

الحياد وهي 2، وتتعلق هاته الفقرة بفعالية نظام المتابعة والإشراف داخل مجلس المحاسبة، وكانت الاجابات تقع ضمن خانة محايد.

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة يساوي 1,75 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 43,75 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,094 لذلك لا تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي2، وتتعلق هاته الفقرة بمناسبة نظام تسيير الحياة المهنية للموظفين في مجلس المحاسبة، وكانت الاجابات تقع ضمن خانة محايد.

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة يساوي 1,11 أي أن المتوسط الحسابي النسبي27,75 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 2، وتتعلق هاته الفقرة بوجود نظام للرقابة الداخلية داخل مجلس المحاسبة، وكانت الاجابات وكانت نسبة لا يوافقون على هاته الفقرة 68,2%.

المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة يساوي 2,15 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 53,75%، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,360 لذلك لا تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لا يختلف عن درجة الحياد2، وتتعلق هاته الفقرة بالتوزيع المناسب للكفاءات على المهام الرقابية لمجلس المحاسبة، وكانت الاجابات تقع ضمن خانة محايد.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال يساوي 47,50% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.277 ، وبما أن قيمة مستوى المعنوية للمجال الثاني SIG اكبر من $\alpha = 0.05$ إذن نقبل الفرضية الصفرية القائلة: لا تتوفر معايير المتطلبات الأساسية لتفعيل أجهزة الرقابة المالية العليا للإنتوساي في مجلس مجلس المحاسبة.

❖ يتوفر مجلس المحاسبة على معايير المبادئ الأساسية للرقابة المالية العليا.

**الفرضية الصفرية:** لا تتوفر معايير المبادئ الأساسية للرقابة المالية العليا في رقابة مجلس مجلس المحاسبة.

**الفرضية البديلة:** تتوفر معايير المبادئ الأساسية للرقابة المالية العليا في رقابة مجلس مجلس المحاسبة.

**جدول رقم (3-22)**

**التكرارات والنسب المئوية وقيم إختبار الإشارة ومستوى المعنوية للمجال الثالث.**

| العبارة | | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| توفر المؤهلات العلمية لدى الموظفين. | تكرار | 04 | 33 | 03 | 04 | 00 | 2,84 | 0,000 |
| | % | 9,1 | 75 | 6,8 | 9,1 | 00 | 71 | |
| برنامج التكوين المتبع مناسب. | تكرار | 00 | 14 | 03 | 23 | 04 | 1,61 | 0,018 |
| | % | 00 | 31,8 | 6,8 | 52,3 | 9,1 | 40,25 | |
| المراجع المهنية وأدلة العمل متوفرة. | تكرار | 00 | 07 | 02 | 30 | 05 | 1,25 | 0,000 |
| | % | 00 | 15,9 | 4,5 | 68,2 | 11,4 | 31,25 | |
| التخطيط للعمليات الرقابية. | تكرار | 04 | 23 | 06 | 09 | 02 | 2,40 | 0,014 |
| | % | 9,1 | 52,3 | 13,6 | 20,5 | 4,5 | 60 | |
| تقييد إجراءات العمل الميداني. | تكرار | 00 | 12 | 05 | 21 | 06 | 1,52 | 0,004 |
| | % | 00 | 27,3 | 11,4 | 47,7 | 13,6 | 31,25 | |
| تقييم فعالية الرقابة الداخلية. | تكرار | 00 | 17 | 16 | 08 | 03 | 2,06 | 0,627 |
| | % | 00 | 38,6 | 36,4 | 18,2 | 6,8 | 51,50 | |
| الاعتماد على نماذج موحدة لإعداد التقارير. | تكرار | 01 | 20 | 08 | 13 | 02 | 2,11 | 0,462 |
| | % | 2,3 | 45,5 | 18,2 | 29,5 | 4,5 | 52,75 | |
| حرية تدوين الملاحظات في التقرير. | تكرار | 18 | 17 | 09 | 00 | 00 | 3,2 | 0,000 |
| | % | 40,9 | 38,6 | 20,5 | 00 | 00 | 80 | |
| **المجال الثالث** | المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$. | | | | | | **2,12** | **0,277** |
| | | | | | | | **53** | |

من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي SPSS.

المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي2,84 {الدرجة الكلية من 4} أي أن المتوسط الحسابي النسبي 71 %والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 ، لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 2، وتتعلق هاته الفقرة بتوفر المؤهلات العلمية المناسبة لدى موظفو الرقابة في مجلس المحاسبة، وكانت نسبة من يوافقون على هاته الفقرة 84,1%.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يساوي 1,61 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 40,25% القيمة الاحتمالية تساوي 0,018 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف عن درجة الحياد وهي 2 ، وتتعلق هاته الفقرة بفعالية وأهمية برامج التكوين المعتمدة من طرف مجلس المحاسبة، وكانت نسبة من لا يوافقون على هاته الفقرة 61,4%.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة يساوي 1,25أي أن المتوسط الحسابي النسبي31,25 %، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف عن 2 ، وتتعلق هاته الفقرة بتوفر المراجع والأدلة المهنية المناسبة لدى موظفو الرقابة في مجلس المحاسبة، وكانت نسبة من لا يوافقون على هاته الفقرة 79,6%.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة يساوي 2,40 أي أن المتوسط الحسابي النسبي60%، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,014 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 2، وتتعلق هاته الفقرة بالتخطيط للعمليات الرقابية في مجلس المحاسبة، وكانت نسبة من يوافقون على هاته الفقرة 61,4%.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة يساوي 1,52أي أن المتوسط الحسابي النسبي31,25 %، والقيمة الاحتمالية تساوي0,004 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة يختلف جوهرياً عن درجة الحياد وهي 2، وتتعلق هاته الفقرة بتقييد إجراءات العمل الميداني في مجلس المحاسبة، وكانت نسبة من لا يوافقون على هاته الفقرة 61,3%.

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة يساوي 2,06 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 51,50 %، والقيمة الاحتمالية تساوي0,627 لذلك لا تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهريا عن درجة الحياد وهي 2، وتتعلق هاته الفقرة بالالتزام بتقييم نظام الرقابة الداخلية للهيئات المراقبة من طرف فرق الرقابة التابعة لمجلس المحاسبة، وكانت إجابات أفراد العينة تقع ضمن خانة محايد.

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة يساوي2,11 أي أن المتوسط الحسابي النسبي52,75%، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,462 لذلك لا تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لا يختلف عن درجة الحياد وهي 2، وتتعلق هاته الفقرة بالاعتماد على نماذج موحدة لإعداد التقارير في مجلس المحاسبة، وكانت إجابات أفراد عينة تقع ضمن خانة محايد.

– المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة يساوي 3,20 أي أن المتوسط الحسابي النسبي80%، والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي 2، وتتعلق هاته الفقرة بحرية القضاة في تدوين الملاحظات المسجلة في التقارير الرقابية ، وكانت نسبة إجابات أفراد العينة الذين يوافقون على هاته النقطة .%79,05

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي 2,12 النسبي لجميع فقرات المجال يساوي 53% والقيمة الاحتمالية تساوي 0.277 ، وبما أن قيمة مستوى المعنوية للمجال الثاني SIG أكبر من $\alpha = 0.05$ إذن نقبل الفرضية الصفرية القائلة: لا تتوفر معايير المبادئ الأساسية للرقابة المالية العليا في رقابة مجلس المحاسبة.

## خلاصة الفصل

قام المشرع الجزائر بإحاطة استعمال المال العام بترسانة قوية من القوانين ضمن منظومة رقابية تؤمن له الحماية الكافية، ويعتبر مجلس المحاسبة راس هاته المنظومة الرقابية، تأسس مجلس المحاسبة بموجب دستور سنة 1976 الذي إعتبره أعلى هيئة لرقابة البعدية للأموال العمومية بدأ بممارسة مهامه سنة 1980 وهو بهذا يمارس رقابته على جميع الهيئات التي تستعمل الأموال العامة، وتهدف الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة في حماية المال العام من كل أشكال الفساد وترقية تسييره بما ينفع الصالح العام؛ وفي هذا يمارس مجموعة من الرقابات منها ما ينصب على المحاسب مثل مراجعة الحسابات، ومنها ما ينصب على الأمرين بالصرف مثل رقابة نوعية التسيير، ويصدر مجلس المحاسبة جميع قراراته باسم الشعب الجزائري، تتضمن هاته القرارات عقوبات وغرامات مالية للمخالفين، تحتاج الرقابة التي يقوم بها مجلس المحاسبة إلى ضوابط وأسس عمل ثابتة وقوية، عملت الإنتوساي لمدة 50 سنة من أجل وضع معايير خاصة برقابة الحكومية، تم اعتمدها من طرف معظم أجهزة الرقابة العليا في مختلف بلدان العالم، وفي محاولة منا معرفة مدى اعتماد مجلس المحاسبة الجزائري على هاته المعايير قمنا بدراسة ميدانية كانت نتائجها كما يلي:

بعد قيامنا بالتحليل الوصفي، وعرض أراء أفراد العينة بخصوص متغيرات الدراسة لا حظنا أن مجلس المحاسبة يفتقد للكثير من معايير الإنتوساي للرقابة الحكومية، والجزء المتوفر لديه يبقى غير كافي لتأسيس رقابة مالية عليا فعالة لحماية المال العام، فبخصوص الفرضية الاولى القائلة: لا تتوفر معايير مبادئ التأسيس للإنتوساي في تأسيس مجلس المحاسبة، فقد توصلنا إلى نفيها؛ أما بخصوص الفرضية الثانية القائلة: لا تتوفر معايير المتطلبات الأساسية لتفعيل أجهزة الرقابة المالية العليا للإنتوساي في مجلس المحاسبة، فقد تم إثباتها؛ أما فيما يخص الفرضية الثالثة القائلة: لا تتوفر معايير المبادئ الأساسية للرقابة المالية العليا في رقابة مجلس المحاسبة، فقد تم إثباتها.

# خاتمة عامة

انطلاقا من الاشكالية الرئيسية المطروحة في المقدمة العامة لهاته الرسالة، والتساؤلات الفرعية المقدمة، وبعد دراستنا للموضوع، توصلنا إلى مجموعة من النتائج يمكن أن نعرضها بحسب تقسيم فصول البحث.

1. إن نشأة الرقابة المالية الحكومية ترجع إلى نشأة الدولة وملكيتها للمال العام وإدارته نيابة على الشعب، وقد عرفة تطورات مختلفة حسب التغيرات الحادثة في مجالات إنفاق المال العام، ويعود الهدف من وجودها هو المحافظة على المال العام؛ وهي تتخذ عدة أشكال بحسب توقيت حدوثها أو الهيئة التي تنفذها، أو بحسب الغرض منها؛ تقوم السلطة التنفيذية عن طريق أعوانها بمهمة تحصيل الإيرادات ودفع النفقات المسجلة في ميزانية الدولة، والأصل أن تمارس السلطة التشريعية الرقابة المالية عليها، ولعدم قدرة النواب القيام بهذه المهمة، فقد اتّجهت معظم البرلمانات في العالم نحو الاستعانة بأجهزة متخصصة تتمتع بالاستقلالية على السلطة التنفيذية، اختلفت البلدان حول تنظيم وتسمية هذه الأجهزة، لكنها اجتمعت حول الهدف من وجودها والدور الذي تلعبه في الحفاظ على المال العام، من خلال مكافحتها للفساد وتعزيز الحكم الراشد، ومتابعتها لبرامج التنمية المستدامة، بل تعدت ذلك إلى تطبيق رقابة بيئية.

2. تأسست "الإنتوساي" سنة 1953 باجتماع 34 جهازاً رقابياً في عام 1953، وهي الآن تضم 191 جهاز، وهي منظمة مستقلة ذاتية السيادة غير سياسية، أنشئت كمنظمة دائمة لدعم وتشجيع تبادل الآراء والخبرات بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في مجال رقابة الأموال العامة، ويكمن سر نجاحها في المبادئ التي تبنتها، هذه المبادئ المنبثقة من قيم جوهرية مثل: الأمانة والمهنية، الاستقلالية والمصداقية، الشمولية والتعاون والتجديد، وتسعى "الإنتوساي" إلى دعم الحوكمة الجيدة، وذلك من خلال تمكين الأجهزة الرقابية من مساعدة حكوماتها على تحسين الأداء وتعزيز الشفافية وتأمين المساءلة والمحافظة على المصداقية ومحاربة الفساد وتعزيز ثقة المواطنين في حكوماتها، وهذا من خلال تطوير معايير مهنية والعمل على بناء القدرات المؤسسية للأجهزة

الأعضاء وتعميم الاستفادة من الخبرات والتجارب الناجحة، حيث أن الإنتوساي ومنذ نشأتها إلى غاية الآن عقدت عشرون مؤتمرا، تبنت فيها مجموعة كبيرة من القرارات من بينها تشكيل سبع مجموعات عمل إقليمية، وتشكيل تسع لجان عمل خاصة، وقد عملت هذه التشكيلات على إعداد توجيهات ومعايير رقابية ساهمت إلى حد كبير في تحسين الرقابة المالية العليا في بلدان العالم، شملت هاته المعايير جميع نواحي الرقابة ويعتبر إعلان ليما المتعلق بمبادئ تأسيس أجهزة عليا لرقابة المالية أهم معيار أصدرته الإنتوساي ويعتبره الخبراء في هذا المجال دستور الرقابة المالية العليا، ومنه تتفرع باقي معايير "الإنتوساي".

3. تتمثل الرقابة المالية العليا في الجزائر في رقابة مجلس المحاسبة، هذا الاخير تم إنشائه بموجب دستور سنة 1976، وبهذا يعتبر أعلى هيئة لرقابة البعدية للأموال العمومية، بدا بممارسة مهامه سنة 1980 وهو بهذا يمارس رقابته على جميع الهيئات التي تتعامل بالأموال العمومية، تهدف الرقابة التي يمارسها إلى حماية المال العام من كل أشكال الفساد، وفي هذا يمارس مجلس المحاسبة مجموعة من الرقابات منها ما ينصب على المحاسب مثل: مراجعة الحسابات ومنها ما ينصب على الأمرين بالصرف مثل: رقابة نوعية التسيير، يصدر مجلس المحاسبة جميع قراراته باسم الشعب الجزائري، تتضمن هذه القرارات عقوبات وغرامات مالية للمخالفين.

ومن خلال هاته الدراسة توصلنا إلى أن مجلس المحاسبة الجزائري يفتقد للكثير من المعايير التي جاءت بها منظمة "الإنتوساي" للرقابة الحكومية، والجزء المتوفر لديه يبقى غير كافي لتأسيس رقابة مالية عليا فعالة لحماية المال العام، فبخصوص توفر معايير مبادئ التأسيس للإنتوساي في تأسيس مجلس المحاسبة، فقد توصلنا إلى أن مجلس المحاسبة يتوفر على هاته المعايير؛ أما بخصوص توفر معايير المتطلبات الأساسية لتفعيل أجهزة الرقابة المالية العليا للإنتوساي في مجلس المحاسبة، فقد وجدنا أن مجلس المحاسبة يفتقد للمتطلبات الأساسية لتفعيل بحسب معايير "الإنتوساي"؛ أما فيما يخص توفر

معايير المبادئ الأساسية للرقابة المالية العليا في أعمال مجلس المحاسبة، فقد توصلنا إلى أن مجلس المحاسبة يفتقد للمبادئ الاساسية للرقابة المالية العليا، ويمكننا أن نعرض بعض النتائج المستخلصة من الدراسة الميدانية:

1. تتفق مبادئ تأسيس مجلس المحاسبة إلى حد كبير مع ما جاء به إعلان ليما بشان مبادئ تأسيس الأجهزة العليا لرقابة المالية، بحسب ما هو مذكور في القانون لكن في الواقع لازال مجلس المحاسبة بعيداً عن هاته المبادئ؛
2. عدم وضوح سياسة المجلس حول المعايير المتبعة في الرقابة، بحيث لا توجد معايير خاصة بالمجلس، وبحسب النتائج وجدنا نقصاً كبيراً في الالتزام بمعايير الإنتوساي؛
3. الرقابة التي يقوم بها مجلس المحاسبة غير قادرة على حماية المال العام من الفساد؛
4. نقص كبير في الإمكانية المادية والمالية من شأنه أن يؤثر على نتائج أعمال المجلس ويحد من استقلاليته؛
5. عدم تواصل المجلس مع وسائل الإعلام أعطى صورة سلبية عنه وغير صحيحة؛
6. نقص كبير في فهم موظفي التدقيق لمعايير الإنتوساي وعدم العمل بها ،كما أعطت النتائج عدم التزام أعوان الرقابة بمعايير العمل الميداني الذي انعكس بالسلب على جودة الأعمال الرقابية؛
7. فشل سياسة التكوين وترقية المستوي بالنهوض بالمستوي المهني لقضاة والمدققين الماليين؛
8. نقص كبير في الإمكانيات البشرية وعدم التوازن بين أعوان الرقابة والإشراف، كما أسفرت النتائج على عدم رض الموظفين على السياسة المتبعة في الترقية ومنح المناصب.

## الاقتراحات:

لقيام مجلس المحاسبة بمهامه على أكمل وجه وتأكيدا لقدرته في حماية المال العام، لا بد على المسئولين في مجلس المحاسبة إضفاء نوع من الشفافية حول أعماله والنتائج المترتبة عنها، واعتماد معايير واضحة من شانها المساهمة في الرفع من قدرة المجلس لمواجهة التحديات وما أكثرها، لذلك نقترح جملة من الاقتراحات.

1. تحسين صورة المجلس من خلال مد جسور التواصل مع الصحافة بكل أنواعها، وذلك عن طريق تعين شخص مكلف بالأعلام، وإقامة لقاءات صحفية تعرض فيها الحصيلة السنوية لنشاطه، وتقديم خططه المستقبلية؛

2. الرفع من ميزانية التكوين وتحسين المستوي، وعدم الاكتفاء بالدورات التدريبية التي "الإنتوساي"، وزيادة عدد الدورات التكوينية، والاستفادة من خدمات idi في تكوين المكونين؛

3. تنظيم ملتقيات وطنية ودولية بالمشاركة مع الجامعات ومراكز البحث العلمي، من أجل الاستفادة منها في تطوير أساليب الرقابة وتأطير الموظفين؛

4. قيام المجلس بتنظيم مسابقات علمية حول مواضيع الرقابة، تساعد القضاة والمدققين في البقاء ضمن أجواء البحث وتمكنهم من الاستفادة من الخبرة المهنية لكبار الموظفين؛

5. إعداد كتيبات وأدلة رقابية، خصوصاً التي تتعلق بتطبيق المعايير الرقابية، من شأنه أن يساعد كثيراً في توحيد العمل الرقابي ويزيد من سرعة تأقلم الموظفين الجدد؛

6. تحسين أوضاع عمل الموظفين، من خلال توسيع مقرات العمل، وتزويد الموظفين بالوسائل الضرورية لممارسة مهامهم؛

7. إقرار نظام تعويضي محفز للمحافظة على موظفي المجلس، وجلب الكفاءات من الجهات الإدارية الأخرى؛

8. زيادة عدد القضاة المحتسبين والمدققين، بما يتناسب مع الحجم المتزايد للهيئات المراقبة، إعادة هيكلة المجلس من خلال تقسيم الغرف الوطنية وإنشاء غرف جديدة، مع تمديد الصلاحيات للغرف الإقليمية.

9. إعداد قاعدة بيانات الكترونية خاصة بالمجلس تضم التقارير الرقابية، من أجل تمكين القضاة والمدققين من الاطلاع عليها لمساعدتهم في إعداد التقارير، والاستفادة من تكنولوجيا المعلومات في إنجاز أعمال المجلس وتسهيل عملية إيداع الحسابات.

10. تشكيل لجان عمل من القضاة والمدققين الذين لديهم إطلاع كافٍ بمعايير "الإنتوساي"، من أجل إعداد معايير خاصة بمجلس المحاسبة بناء وما يتناسب مع هيكله وبيئة عمله وهذا بالاعتماد على معايير الإنتوساي؛

11. الزيادة من صلاحيات مجلس المحاسبة في مجال محاربة الفساد، وتكوين القضاة في الجانب القانوني المتعلق بمحاربة الفساد.

## أفاق الدراسة:

هناك عدة جوانب من البحث، لم نركز عليها، وهذا نظرًا لتقيدنا بالموضوع، وتفادياً للإطالة اكتفينا بالإشارة إليها فقط، لكنها تتميز بأهمية بالغة ويمكن أن تدرس بشكل منفرد يمكن أن نذكرها في النقاط التالية:

- دور مجلس المحاسبة في الحد من الفساد المالي.
- دور مجلس المحاسبة في ترشيد الانفاق العام.

- دور مجلس المحاسبة في تقييم سياسة الانفاق العام.
- التوجهات الجديدة لرقابة المالية العليا في ظل الازمة المالية.

# قائمة المراجع

1. القران الكريم.

**أولاً: باللغة العربية.**

**أ) كتب**

2. أحمد عبد العظيم محمد، النهج الإسلامي في الرقابة على المال العام، القاهرة، مصر، 2004.
3. جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة، الإسكندرية، مصر، 2001.
4. حامد عبد المجيد دراز ورمزي سلامة، المالية العامة، الإسكندرية، مصر، 1991.
5. حسين الصغير، المالية العامة والمحاسبة العمومية، مليانة، الجزائر، 2003.
6. خالد شحادة والخطيب واحمد زهير شامية، أسس المالية العامة، دار وائل ،الأردن 2005 .
7. سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، سوريا، 2006.
8. عبد الرحمان ابن خلدون، المقدمة، دار صادر، لبنان،2003.
9. عمر أوبدوح، ترشيد الإنفاق العام، الإسكندرية، مصر، 2006.
10. عيسى أيوب الباروني، الرقابة المالية في عهد الرسول (صلى الله عليه وسلم) والخلفاء الراشدين، جمعية الدعوة الإسلامية العالمية، 1986.
11. عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية (النظرية والتطبيق)، مطبعة الأنصار، مصر 2004.
12. عوف محمود الكفراوي، بحوث في الاقتصاد الإسلامي، مؤسسة الثقافة الجامعية، مصر، 2005.
13. عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية في الاسلام، الإسكندرية، مصر، 2006.
14. محرزي محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
15. محمد الصغير بعلبي ويسرى للعلا، المالية العامة، دار العلوم، الجزائر، 2003.
16. محمد رسول العموري، الرقابة المالية العليا، منشورات حلبي الحقوقية، سوريا، 2005.
17. محمد سعادى، قانون المنظمات الدولية، دار الخلدونية، الجزائر، 2008.
18. هيتم صاحب عجام وعلى محمد سعود، تخطيط المال العام، ط1، دار الكندي، الأردن، 2004.

**ب) معاجم**

19. ابن المنظور محمد بن مكرم بن على، معجم لسان العرب، دار الكتب العلمية، بيروت ، 1994.

20. أحمد أبوحاقة ، معجم النفائس الوسيط، دار النفائس لطباعة والنشر، بيروت لبنان، ط2007،1.

## ج) الرسائل والبحوث العلمية.

21. أحمد حنيش، آفاق الرقابة المالية في ظل عصرنة الموازنة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية.2009.

22. نورة امجوج، مجلس المحاسبة (نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الادارية)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة منتوري،كلية الحقوق، قسنطينة، 2007.

## د) المجلات.

23. حامد العربي الخضري التنسيق في العمل ما بين هيئات الرقابة المالية العليا ومكاتب مراقبة الحسابات، مجلة الرقابة المالية العدد الأول، جوان 1984.

24. طارق الساطي، الرقابة المالية الخارجية العليا ،بحث غير منشور، كلية الاقتصاد والتجارة، دمشق، 1981.

25. طارق الساطي، ترجمة إعلان ليما بشأن المبادئ الأساسية للرقابة المالية، مجلة الرقابة المالية للجهاز المركزي للرقابة المركزي والمحاسبة اليمني، العدد2 ،2005.

26. نوف كنعان، الرقابة المالية على الأجهزة المالية في دولة الإمارات العربية المتحدة، مجلة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، الإمارات العربية المتحدة، المجلد 2، العدد 2، جويلية 2005.

27. عامر سليمان، تطوير دور الأجهزة العليا للرقابة المالية في الرقابة المالية وقياس الأداء المؤسسي للوحدات الحكومية في الدول العربي، مجلة الرقابة المالية، المنظمة العربية للاجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، العدد 53، سبتمبر 2008.

28. عبد الله بن سعود آل ثاني، الاتجاهات الحديثة في الرقابة المالية، منشور في مجلة الرقابة المالية للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية، العدد 42، 2005.

29. عمر التوكلتي، مسؤولية الفاعلين في تسيير الميزانية حسب الأهداف، مجلة الإدارة المدرسة الوطنية للإدارة، الجزائر،العدد 02، 2006.

30. محمد حمدي ومحمد البربري، نحو اطار مقترح لمراجعة حوكمة الشركات في ظل معايير المراجعة المتعارف عليها، مجلة الرقابة المالية العدد 50، جويلية 2007.

31. مصطفي البراري، دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مكافحة الفساد، مجلة الرقابة المالية، العدد 50، جويلية 2007.

32. توصيات لجنة الرقابة علي المشروعات الاستثمارية للاربوساي، مجلة الرقابة المالية، الأربوساي، العدد 34، سبتمبر 2002.

33. مجموعة عمل الرقابة البيئة لمنظمة الانتوساي، وضع الرقابة والمراجعة البيئية في دول المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، مجلة الرقابة الحكومية، واشنطن، نوفمبر 2007.

**هـ) الندوات والملتقيات والمؤتمرات.**

34. الهام محمد عبد الملك المتوكل، أجهزة الرقابة المالية العليا وفاعليتها في الرقابة الإدارية والمالية، مداخلة ضمن ندوة المساءلة والمحاسبة وتشريعاتها وألياتها في الأقطار العربية، المنظمة العربية لمكافحة الفساد، 2006.

35. سيروان عدنان مبزار الزهاوي، الرقابة المالية على الموازنة العراقية، البرلمان العراقي، 2006.

36. محمد براو، دور الرقابة العليا على المال العام في تدعيم الشفافية والمساءلة، المركز الدولي للبحوث الإستراتيجية، المغرب، 2009.

37. محمد حركات، معوقات الرقابة المالية العليا على الاموال العامة ضمن منظومة مكافحة الفساد في الاقطار العربية، ندوة المساءلة والمحاسبة وتشريعاتها وآلياتها في الأقطار العربية، المنظمة العربية لمكافحة الفساد، 2006.

38. محمد خليفة، إشكالية التنمية والحكم الراشد في الجزائر، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول التنمية المحلية والحكم الراشد، جامعة معسكر، يومي 26 -27 ابريل 2005.

39. ديوان المراقبة العامة للمملكة العربية السعودية، الوسائل الكفيلة بتدعيم استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، المؤتمر 03 لمجموعة العمل للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في الدول العربية، 1983.

40. الملتقى العربي الاوربي لرؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية، دور الأجهزة العليا للرقابة في تطوير أداء أجهزة الدولة، 2008.

41. الندوة 20 بين الأمم المتحدة والإنتوساي، الإنتوساي شريك فعال في الشبكة الدولية لمكافحة الفساد وتوفير الشفافية لتعزيز الأمن الاجتماعي والحد من الفقر، فيينا، النمسا 11- 12 فيفري 2009 .

42. لقاء تدريبي، جمال مغوفل ورشيد حموش، رقابة الأداء، مجلس المحاسبة الجزائري، 2008.

**و) وثائق خاصة بمنظمة الانتوساي.**

43. النظام الأساسي للانتوساي، نوفمبر 2007.

44. الخطة الاستراتيجية للانتوساي 2005-2010، صدر من طرف الانتوساي، طبع في الولايات المتحدة الأمريكية، ترجم من طرف Tazi International Lagunage، 2005.

45. الخطة الاستراتيجية للانتوساي 2011-2016، صدر من طرف الانتوساي، طبع في الولايات المتحدة الأمريكية، ترجم من طرف Tazi International Lagunage،2011.

46. ارشادات الانتوساي المتعلقة بالإدارة الرشيدة، للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الانتوساي) 2010.

47. إرشادات تطبيق معيار ISSAI 30 للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الانتوساي)، 2008.

48. إرشادات تطبيق معيار جودة المراجعة ISSAI 40 للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الانتوساي) 2008.

49. المعايير العامة للرقابة الحكومية ISSAI 200 للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الانتوساي) 2008.

50. المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية ISSAI 300 للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الانتوساي) 2008.

51. معايير إعداد التقارير الرقابية ISSAI 400 للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الانتوساي) 2002.

52. التوجيهات التنفيذية للإنتوساي الخاصة بمعايير رقابة الأداء،2001.

53. التوجهات التنفيذية للإنتوساي الخاصة بمعايير رقابة المطابقة،2001.

## ز) القوانين والنصوص التشريعية.

54. الأمر رقم 76- 97 المؤرخ في 22 نوفمبر 1976 المتضمن إصدار دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 68.

55. المرسوم الرئاسي رقم 89 المؤرخ في 28 فيفري 1989 المتعلق بنشر تعديل الدستور، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 09.

56. الأمر 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق لـ 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 39.

57. الأمر 95-23 المؤرخ في 29 ربيع الأول 1416 الموافق لـ 26 غشت 1995 المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 48.

58. الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 16 رمضان 1431 الموافق لـ 26 غشت 2010 المعدل والمتمم للأمر 95-20 المؤرخ في 19 صفر 1416 الموافق لـ 17 يوليو 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 50.

59. المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 27 جمادى الثانية 1416 الموافق لـ 20 نوفمبر 1995 المحدد للنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 72.

60. المرسوم التنفيذي رقم 96-30 المؤرخ في 22 شعبان 1416 الموافق لـ 13 يناير 1996 المحدد لشروط وكيفيات تطبيق الأمر رقم 95-23 المؤرخ في 26 أغسطس 1995 المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 04.

61. المرسوم التنفيذي رقم 96-56 المؤرخ في 2 رمضان 1416 الموافق لـ 22 يناير 1996 المحدد على سبيل الانتقال للأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات لمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية رقم 06.

62. القرار المؤرخ في 25 شعبان 1416 الموافق لـ 16 يناير 1996 يحدد مجالات تدخل غرف مجلس المحاسبة ويضبط انقسامها إلى فروع.

63. القرار المؤرخ في 28 ذو القعدة 1416 الموافق لـ 16 أفريل 1996 المعدل للقرار المؤرخ في 28 ذو القعدة 1416 يحدد مجالات تدخل غرف مجلس المحاسبة ويضبط انقسامها إلى فروع.

64. القرار المؤرخ في 11 جمادى الأولى 1419 الموافق لـ 2 سبتمبر 1998 المعدل للقرار المؤرخ في 25 شعبان 1416 الموافق لـ 16 يناير 1996 يحدد مجالات تدخل غرف مجلس المحاسبة ويضبط انقسامها إلى فروع.

## ح) مواقع الانترنت.

65. الإنتوساي 50 سنة.
http://www.intosai.org/uploads/4124efestschrift.pdf

66. مجلة الرقابة المالية المنظمة العربية للأجهزة العليا لرقابة المالية.
www.arabosai.org/upload/rapport/rapport.

67. دراسة حول واقع الأجهزة العليا لرقابة المالية لدول العربية وآفاقها.
www.arabosai.org/upload/rapport/rapport_134_ar.pdf.

68. ديوان المحاسبة لدولة الإمارات العربية المتحدة www.saiuae.gov.ae/ .

69. المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة www.intosai.org .

70. مجلة المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية www.intosaijournal.org .

71. المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية www.arabosai.org .

72. مجلس المحاسبة الجزائر www.ccomptes.org.

## ثانياً: باللغة الفرنسية

**73**. Bernard Perret, l'évaluation des politiques publiques, la découverte, nouvelle édition, 2008.

**74**. Bulletin, cour infos, DETI de la cour des comptes, décembre 2011.

**75**. Charles waline et pascal desrousseaux ,le budget de l'Etat (nouvelles règles, nouvelles pratiques), la documentation française, 2006.

**76**. François chouvel, finances publiques( cadre juridique du budget exécution contrôle), gualino éditeur, 11 ème edition, France , 2008.

**77**. Florian linditch, le droit des marches publique, dalloz, 1 ème edition, France 2002.

**78**. HamidiDaoudi, certifications les comptes l'Etat، école national de administration, n 02, alger , 2006.

**79**. Henri guillaume et Franck silvent , gestion publique l'Etat la performance, dalloz , 1ème edition, France , 2002.

**80**. Jacques magnet, la cour des comptes les institutions associées et les Chambers régionales des comptes, berger leverault, 5 ème edition , France, 2001.

**81**. Joël molivier ,histoire de droit des finances publiques , économica, 1988.

**82**.J. Fabre, A .froment ،Y.Petrucci, les grands arrêts de la jurisprudence financière, dalloz, 5 ème edition, France, 2007.

**83**. Luc Saïdj, cours finances publiques, dalloz, 5 ème edition, France, 2003

**84**. Marie Christine kessler, l'évaluation des politiques publiques , l' harmattan , France, 1998.

**85**. Patricia Gerlier ,le mémento des marches publiques de travaux , eyrolles, France, 2002.

1. كونقو
2. أثيوبيـــا
3. أذربيجـــان
4. أرمينيا
5. أستراليـــــا
6. أستونيـــا
7. أكرانيا
8. ألبانيـــــا
9. ألمانيـــا
10. أنتيغا وبربودا
11. أندورا
12. أندونيسيـا
13. أنغـــولا
14. أوغندا
15. إريتيريـــا
16. إسرائـل
17. إفرقيا الوسطى
18. إيرلنـدا
19. إيزلندا
20. إيطاليـا
21. إيـران
22. اسبانيا
23. الأرجنتين
24. الأردن
25. الأرغواي
26. الأنتيل الهولندية (جزر)
27. الإكوادور
28. الإمارات العربية المتحدة
29. البحريـن
30. البرازيـل
31. البرتغال
32. البوسنة والهرسك
33. البيرو
34. التشـاد
35. الجبل الأسود
36. الجزائر
37. الدانمـارك
38. الدومينيكا
39. الرأس الأخضـــر
40. السلفـــــادور
41. السودان
42. السويد
43. السينيغال
44. الشيلـــي
45. الصومال
46. الصيـــن
47. العراق
48. الغابـــون
49. الفيتنام
50. الفيليبين
51. الكاميرون
52. دولة الفاتيكان
53. الكنغـو
54. الكويت
55. الماليديف (جزر)
56. المجر / هنغاريا
57. المغرب
58. المكسيك
59. المملكة العربية السعودية
60. المملكة المتحدة
61. النرويج
62. النمســـا
63. النيبال
64. النيجر
65. الهندوراس
66. الهنـــد
67. وم أ
68. اليابـــان
69. اليمن
70. اليونان
71. بابوا غينيا الجديدة
72. باراغواي
73. باكستان
74. بالو
75. باليز
76. باهامـــاس
77. بربـادوس
78. بروناي/ دار السلام
79. بلجيكـــا
80. بلغاريـــا
81. بنغلـــداش
82. بنيـــــن
83. بنما
84. بوتسـوانا
85. بوتـــان
86. بورتو ريكو
87. بوركينا فاسو
88. بورنـــدي
89. بولندا
90. بوليفيـــا
91. تركيا
92. ترينيداد وتباغو
93. تنزانيا
94. توفالو
95. تونس
96. تيلندا
97. تيمور الشرقية
98. جامايكـــا
99. جزر سالومون
100. جزر كوك
101. جزر مارشال
102. جمهورية التشيك
103. جمهورية الدومينيكان
104. جمهورية صربيا
105. جمهورية لاوس الديمقراطية الشعبية
106. جمهورى اسلامى افغانستان

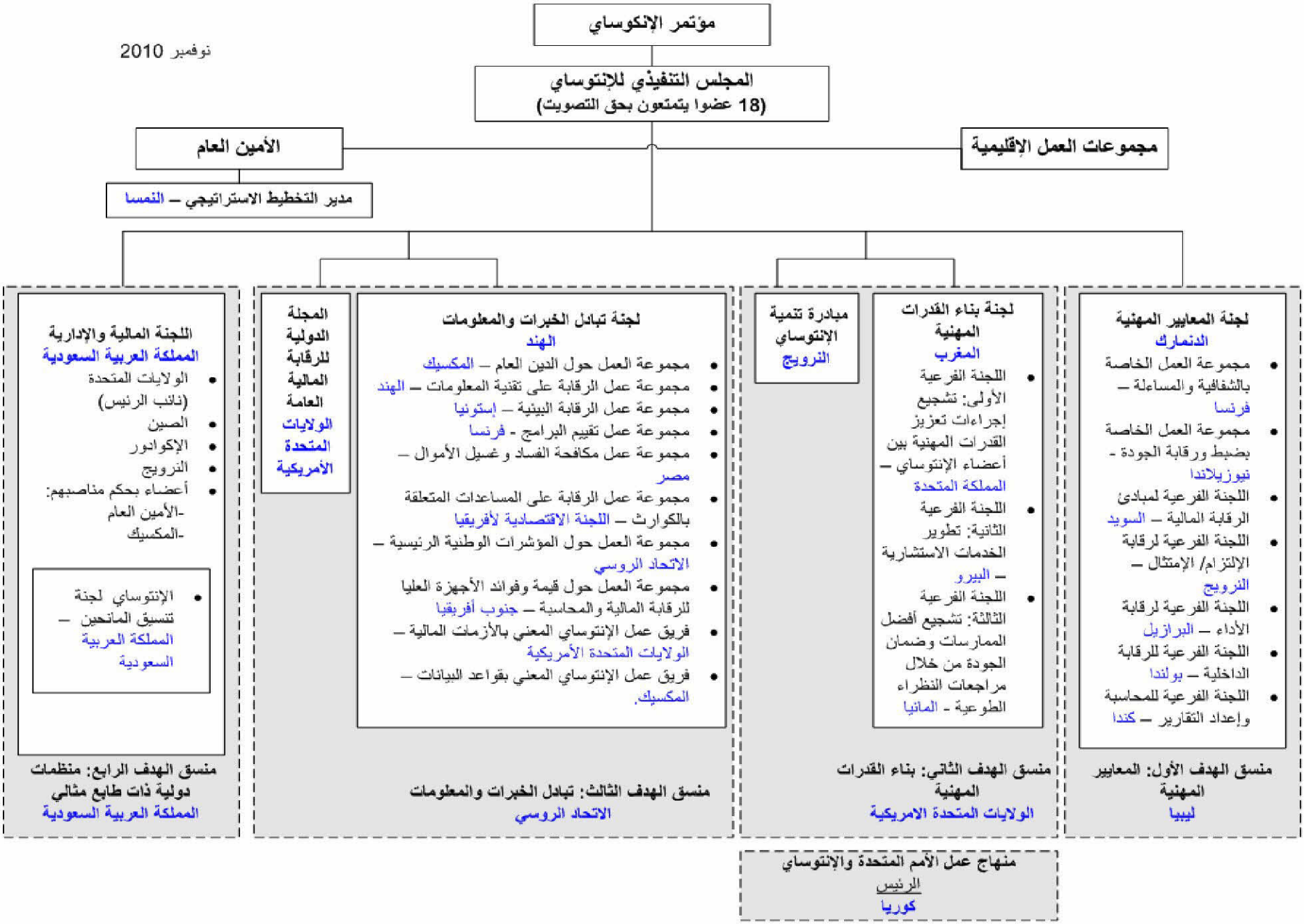
107. جنوب افريقيا
108. جنوب السودان
109. جورجيـــا
110. جيبوتـــي
111. روسيا الاتحادية
112. روسيـا البيضاء
113. رومانيا
114. روندا
115. زمبابواي
116. زمبيـا
117. ساموا
118. سانت كيتس ونيفيس
119. سانت لوسيا
120. ساو تومي وبرينسيبي
121. سريلنكا
122. سلوفاكيا
123. سلوفينيا
124. سنت فنسان وغرينادين
125. سنغافورة
126. سواسيلند
127. سوريا (الجمهورية العربية السورية)
128. سورينامـا
129. سويسرا
130. سيراليون
131. طاجيكستان
132. طنغا
133. طوغو
134. عمان
135. غانـــــا
136. غرانادا
137. غمبيـــا
138. غواتيمـالا
139. غويـانـا
140. غينيا الإستوائيـــة
141. غينيا بيساو
142. غينيـــا
143. فانواتو
144. فرنســـا
145. فنلنـــــدا
146. فيجـــي
147. فينيزويلا
148. قبـــــرص
149. قطر
150. كازاخستان
151. كرواتيـــا
152. كمبوديـــا
153. كنـــدا
154. كوبـــا
155. كوت ديفوار
156. كوريا الجنوبية)
157. كوستاريكـا
158. كولومبيـــا
159. كيرغيزستان
160. كيريباتي
161. كينيا
162. لبنان
163. لتفيا
164. لكسمبورغ
165. ليبيا
166. ليبيريا
167. ليتوانيا
168. ليختنشتاين
169. ليزوتو
170. مالاوي
171. مالطا
172. مالـــي
173. ماليزيا
174. مدغشقر
175. مصـــــر
176. مقدونيا (جمهورية يوغوسلافيا سابقا)
177. منغوليا
178. موريتانيا
179. موريسيوس
180. موزنبيق
181. مولدوفا
182. موناكو
183. ميانمار
184. ميكرونيزيا (جمهوريات ميكرونيزيا الاتحادية)
185. ناميبيـا
186. نورو
187. نيجيريا
188. نيكاراغوا
189. نيوزيلندا
190. هايتـــــي
191. هولندا

الأجهزة العليا للرقابة المالية التابعة للمنظمات الفوقومية

192. الجهاز الأوروبي الأعلى للرقابة المالية (لكسمبورغ)

الآعضاء المنتسبون/المشاركون

1. **Association des Institutions Supérieures de Contrôle Ayant en Commun l'usage du français ((AISCCUF**
2. **Organization of SAIs of Portuguese Speaking (Countries (CPLP**
3. الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب أفريقيا (**UEMOA**)
4. البنك الدولي
5. معهد المراجعين/المدققين الداخليين


مؤتمر الإنكوساي
نوفمبر 2010
المجلس التنفيذي للإنتوساي
(18 عضوا يتمتعون بحق التصويت)
الأمين العام
مدير التخطيط الاستراتيجي – النمسا
مجموعات العمل الإقليمية
لجنة المعايير المهنية
الدنمارك
مجموعة العمل الخاصة بالشفافية والمساءلة – فرنسا
مجموعة العمل الخاصة بضبط ورقابة الجودة - نيوزيلاندا
اللجنة الفرعية لمبادئ الرقابة المالية – السويد
اللجنة الفرعية لرقابة الإلتزام/ الإمتثال – النرويج
اللجنة الفرعية لرقابة الأداء – البرازيل
اللجنة الفرعية للرقابة الداخلية – بولندا
اللجنة الفرعية للمحاسبة وإعداد التقارير – كندا
منسق الهدف الأول: المعايير المهنية
ليبيا
لجنة بناء القدرات المهنية
المغرب
اللجنة الفرعية الأولى: تشجيع إجراءات تعزيز القدرات المهنية بين أعضاء الإنتوساي – المملكة المتحدة
اللجنة الفرعية الثانية: تطوير الخدمات الاستشارية – البيرو
اللجنة الفرعية الثالثة: تشجيع أفضل الممارسات وضمان الجودة من خلال مراجعات النظراء الطوعية - ألمانيا
مبادرة تنمية الإنتوساي
النرويج
منسق الهدف الثاني: بناء القدرات المهنية
الولايات المتحدة الامريكية
لجنة تبادل الخبرات والمعلومات
الهند
مجموعة العمل حول الدين العام – المكسيك
مجموعة عمل الرقابة على تقنية المعلومات – الهند
مجموعة عمل الرقابة البيئية – إستونيا
مجموعة عمل تقييم البرامج - فرنسا
مجموعة عمل مكافحة الفساد وغسيل الأموال – مصر
مجموعة عمل الرقابة على المساعدات المتعلقة بالكوارث – اللجنة الاقتصادية لأفريقيا
مجموعة العمل حول المؤشرات الوطنية الرئيسية – الاتحاد الروسي
مجموعة العمل حول قيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة – جنوب أفريقيا
فريق عمل الإنتوساي المعني بالأزمات المالية – الولايات المتحدة الأمريكية
فريق عمل الإنتوساي المعني بقواعد البيانات – المكسيك.
المجلة الدولية للرقابة المالية العامة
الولايات المتحدة الأمريكية
منسق الهدف الثالث: تبادل الخبرات والمعلومات
الاتحاد الروسي
اللجنة المالية والإدارية
المملكة العربية السعودية
الولايات المتحدة (نائب الرئيس)
الصين
الإكوادور
النرويج
أعضاء بحكم مناصبهم:
-الأمين العام
-المكسيك
الإنتوساي لجنة تنسيق المانحين – المملكة العربية السعودية
منسق الهدف الرابع: منظمات دولية ذات طابع مثالي
المملكة العربية السعودية
منهاج عمل الأمم المتحدة والإنتوساي
الرئيس
كوريا

| | الاسم واللقب | الوظيفة |
|---|---|---|
| 01 | حاج احمد بوزيان الرحماني | قاض مستشار |
| 02 | قضاي احمد | قاض مستشار |
| 03 | صفيح جلول | قاض محتسب رئيسي |
| 04 | لسود فاروق | قاض محتسب |
| 05 | بن حسين بوعزة | قاض محتسب |

# جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية

## كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث بدراسة بعنوان:

**المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة(الإنتوساي)**

**ودورها في تحسين الرقابة المالية العليا**

**(دراسة تطبيقية على مجلس المحاسبة الجزائري)**

وهذا استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد ومالية دولية، ونظراً لصعوبة الحصول على المعلومات في الجزء الخاص بواقع الرقابة المالية العليا في الجزائر في ظل معايير الإنتوساي، يسرنا أن نتقدم إلى سيادتكم بصفتكم أهل الاختصاص بهذا الاستبيان، الذي يضم مجموعة من الأسئلة، لذلك نرجو من سيادتكم المحترمة التكرم بالمساعدة في الحصول على المعلومات، وذلك من خلال ملئ قسم البيانات الشخصية والإجابة بكل صدق على الأسئلة الموضوعة، مع العلم أن المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستعامل بكل سرية وأمانة ولأغراض البحث العلمي فقط.

الطالب: سني إسماعيل

القسم الأول: البيانات العامة.

العمر:

الجنس: أنثى ☐ ذكر ☐

المؤهل العلمي: اقل من ليسانس ☐ ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

الخبرة المهنية: اقل من 5سنوات ☐ من 5الى 10 ☐ من 10 إلى 15 ☐ أكثر من 15 ☐

الوظيفة: ر.غرفة ☐ ر.فرع ☐ مستشار ☐ محتسب ☐ مدقق ☐

## القسم الثاني:مدى توفر مجلس المحاسبة الجزائري على مبادئ التأسيس بحسب الإنتوساي

| | البيان | موافق جدا | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق مطلقا |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | الرقابة التي يقوم بها مجلس المحاسبة بإمكانها المحافظة على المال العام. | | | | | |
| 2 | لا يوجد تدخل في أعمال مجلس المحاسبة من طرف جهات خارجية. | | | | | |
| 3 | الإمكانيات المتوفرة لدى المجلس كافية لقيام مجلس المحاسبة بدوره في حماية المال العام. | | | | | |
| 4 | تتجاوب السلطة التشريعية مع اقتراحات مجلس المحاسبة عند المصادقة على قانون ضبط الميزانية. | | | | | |
| 5 | الإجراءات والأساليب المتبعة من طرف المجلس في تنفيذ الإعمال الرقابية فعالة للكشف عن المخالفات المالية. | | | | | |
| 6 | التوصيات التي يصدرها مجلس المحاسبة في تقاريره للمسؤولين في الجهات المراقبة تساهم في تحسين أدائهم. | | | | | |
| 7 | الصلاحيات الممنوحة للمجلس كافية للقيام بواجبه على أكمل وجه. | | | | | |
| 8 | مجلس المحاسبة يمارس جميع الصلاحيات الممنوحة له بموجب القانون. | | | | | |

**القسم الثالث:مدى توفر مجلس المحاسبة الجزائري على معايير الانتوساي لمتطلبات العمل الرقابي.**

| | البيان | موافق جدا | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق مطلقا |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | لمجلس المحاسبة الحرية في الوصول إلى جميع المعلومات المتعلقة بطرق تحصيل موارد الدولة ومجالات انفاقها. | | | | | |
| 2 | هناك امكانية مسائلة المسؤولين في مجلس المحاسبة في حال تقصير مجلس المحاسبة في حماية المال العام. | | | | | |
| 3 | يتواصل مجلس المحاسبة مع وسائل الاعلام حول انشطته الرقابية. | | | | | |
| 4 | اعوان الرقابة في مجلس المحاسبة ملتزمون بأخلاقيات العمل الرقابي. | | | | | |
| 5 | عملية المتابعة والإشراف تتم على جميع الاعمال الرقابية المنفذة. | | | | | |
| 6 | القوانين الاساسية الخاصة بموظفي الرقابة تساعد على تطوير الأداء المهني. | | | | | |
| 7 | يساعد نظام الرقابة الداخلية في مجلس المحاسبة في ترقية الاداء الرقابي وزيد في جودة الاعمال. | | | | | |
| 8 | يراعى في تنفيذ الاعمال الرقابية القدرات المهنية لأعوان الرقابة. | | | | | |

**القسم الرابع:مدى توفر مجلس المحاسبة الجزائري على معايير اساسيات العمل الرقابي.**

| | البيان | موافق جدا | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق مطلقا |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | يملك اعوان الرقابة في المجلس المؤهلات العلمية المناسبة لهذا النوع من العمل. | | | | | |
| 2 | برنامج التكوين المعتمد من طرف المجلس يساهم في ترقية اداء اعوان الرقابة. | | | | | |
| 3 | المراجع العملية وأدلة العمل المتوفرة كافية لتوجيه الموظفين الجدد لانجاز اعمال الرقابة. | | | | | |
| 4 | هناك التزام بالتخطيط الرقابي قبل تنفيذ اية عملية رقابية. | | | | | |
| 5 | يلتزم اعوان الرقابة بتسجل جميع الاجراءات الرقابية عند تنفيذ المهام. | | | | | |
| 6 | يتم الالتزام بإجراء تقييم نظام الرقابة الداخلية عند تنفيذ رقابة الاداء للهيئات العمومية. | | | | | |
| 7 | يلتزم أعوان الرقابة عند اعداد التقارير الرقابية بمعايير المتعارف عليها في هذا المجال. | | | | | |
| 8 | تعكس التقارير الرقابية استقلالية المراجعين في تدوين جميع الملاحظات. | | | | | |