وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



من إعداد الدكتور: حكيم بوجطو

محاضرات في مادة

الرقابة والتدقيق في القطاع الحكومي

مطبوعة جامعية موجهة لطلبة السنة اللأولى ماستر علوم تسيير

تخصص إدارة الميزانية وتخصص تسيير عمومي

السنة الجامعية: 2020-2021

الفهرس

المحتويات	الصفحة
مقدمة	9
الفصل الأول: الرقابة في القطاع العام	12
تمهيد:.....	13
1- مفهوم الرقابة المالية.....	13
1-1- نشأة وتطور الرقابة المالية.....	14
1-2- تعريف الرقابة المالية.....	15
1-3-أهداف وأغراض الرقابة المالية.....	16
1-4- أهمية الرقابة المالية.....	18
1-5- مراحل الرقابة المالية.....	19
1-5-1- مرحلة التحقق من المخطط بشكل دقيق أو معايير الرقابة.....	19
1-5-2- مرحلة التقييم أوالتحقق من مستوى وطبيعة الأنشطة المنفذة.....	21
1-5-3- مرحلة تفسير وتحليل الانحرافات ومعالجتها.....	21
1-6- مبادئ الرقابة المالية.....	22
2- التصنيفات المختلفة لأنواع الرقابة المالية.....	24
2-1-الرقابة من حيث التوقيت الزمني.....	24
2-1-1-الرقابة السابقة للتنفيذ.....	24
2-1-2-الرقابة أثناء التنفيذ.....	25
2-1-3- الرقابة بعد التنفيذ	26
2-2-الرقابة من حيث الجهة التي تمارس مهمة الرقابة.....	27
2-2-1- الرقابة الداخلية.....	27
2-2-2-الرقابة الخارجية	27
2-3- الرقابة من حيث سلطات الجهة التي تمارسها.....	28
2-3-1- الرقابة الإدارية.....	28
2-3-2-الرقابة التشريعية (البرلمانية)	28
2-3-3-الرقابة المستقلة (القضائية).....	28
2-4- من حيث نوع الرقابة أو موضوعها:.....	29
2-4-1- رقابة المشروعية.....	29
2-4-2- الرقابة المحاسبية.....	29

2-4-3- الرقابة التقييمية (الإقتصادية).....	29
3- التحول نحو منهج الرقابة الشاملة.....	30
3-1-آليات الرقابة على الأداء.....	31
3-1-1-مفهوم رقابة الأداء.....	31
3-1-2-عناصر رقابة الأداء.....	33
3-2- الرقابة الداخلية المعاصرة على الموازنة وأهميتها.....	34
3-2-1-عناصر الرقابة الداخلية.....	35
3-2-2- أهداف الرقابة الداخلية.....	36
خلاصة الفصل.....	37
هوامش الفصل.....	38
الفصل الثاني: الهيئات المكلفة بالرقابة المالية الداخلية (المراقب المالي، المحاسب العمومي، المفتشية العامة للمالية).	41
تمهيد.....	42
1- المراقب المالي	42
1-1- ماهية المراقب المالي وتنظيم مصالحه.....	42
1-1-1- مفهوم المراقب المالي.....	43
1-1-1-1- النظام القانوني للمراقب المالي.....	43
1-1-1-2- مجال ممارسة رقابتها.....	43
1-1-1-3- شروط تعيين المراقب المالي ومساعده.....	44
1-1-1-4 مهام المراقب المالي والمراقب المالي المساعد.....	45
1-1-2- تنظيم مصالح المراقبة المالية.....	46
1-1-2-1- مكتب محاسبة الالتزامات بالنفقات.....	47
1-1-2-2- مكتب الصفقات العمومية.....	47
1-1-2-3-مكتب عمليات التجهيز.....	49
1-1-2-4-مكتب التحليل والتلخيص.....	50
1- 1-3- فروع المراقبة المالية.....	51
1-2- مسؤولية المراقب المالي.....	52
1-2-1- حالات مسؤولية المراقب المالي.....	52
1-2-2- مجال مسؤولية المراقب المالي.	52

1-2-2-1- مسؤولية المراقب المالي في منح التأشيرة على الالتزام.....	53
1-2-2-2-منح التأشيرة المراقب المالي.....	54
1-2-2-3-العمليات التي تكون محل تأشيرة المراقب المالي.....	55
1-2-3- مسؤولية المراقب المالي في حالة الرفض.....	58
1-2-3-1- في حالة الرفض المؤقت.....	58
1-2-3-2-في حالة الرفض النهائي.....	59
1-2-3-3-في حالة التغاضي.....	59
1-2-4- مسؤولية المراقب المالي في تسيير مصالحه.....	61
1-2-4-1- تحديد المسؤولية الإدارية والمحاسبة.....	62
1-2-4-2- المسؤولية المدنية والجنائية.....	64
2- المحاسب العمومي.....	65
2-1-ماهية المحاسب العمومي.....	66
2-1-1- تعريف المحاسب العمومي.....	66
2-1-2-أصناف المحاسبين العموميين.....	67
2-1-2-1-المحاسب العمومي الرئيسي.....	67
2-1-2-2-المحاسب العمومي الثانوي.....	67
2-1-3-مسؤولية المحاسب العمومي.....	68
2-1-3-1-المسؤولية المالية.....	68
2-1-3-2-المسؤولية الشخصية.....	68
2-2- رقابة المحاسب العمومي	68
2-3- نتائج رقابة المحاسب العمومي.....	69
2-3-1-الحالة الأولى (الدفع).....	69
2-3-2- الحالة الثانية (رفض الدفع).....	69
2-4- مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي وَالآمر بالصرف.....	70
3- المفتشية العامة للمالية.....	71
3-1-ماهية المفتشية العامة للمالية.....	71
3-1-1-نشأة المفتشية العامة للمالية ومجال تدخلها.....	71
3-1-3- الهدف من رقابة المفتشية العامة للمالية.....	73
3-1-2- صلاحيات المفتشية العامة للمالية.....	73

3-2- مهام المفتشية العامة للمالية.....	74
3-2-1-الرقابة والتدقيق والتحقيق والخبرة.....	74
3-2-2-تقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية والنتائج المتعلقة به.....	75
3-3-المكلفون بالتفتيش في المفتشية العامة للمالية.....	75
3-3-1- سلك مفتشي المالية.....	76
3-3-2- سلك مفتشي المالية العامين.....	77
3-4-آليات تدخل المفتشية العامة للمالية.....	77
3-4-1-البعثة التفتيشية.....	78
3-4-2- الفرقة التفتيشية:	78
3-5-إجراءات التدخل للمفتشية العامة للمالية.....	78
3-5-1- إعداد البرنامج السنوي لتدخل المفتشية العامة للمالية.....	78
3-5-2-تحضير وتنظيم المهمة.....	79
3-5-3-تنفيذ المهمة التفتيشية.....	79
3-5-4-إعداد التقرير.....	80
3 -6- النتائج المترتبة على رقابة المفتشية العامة للمالية.....	80
3-6-1-التقرير الأساسي والتقرير التلخيصي.....	80
3-6-2- التقارير السنوية.....	82
خلاصة الفصل.....	82
هوامش الفصل.....	83
الفصل الثالث: الهيآت المكلفة بالرقابة المالية الخارجية (البرلمان ومجلس المحاسبة)	86
تمهيد.....	87
1-البرلمان.....	87
1-1-تعريف البرلمان.....	87
1-2- الرقابة البرلمانية	88
1-2-1- صور الرقابة البرلمانية.....	88
1-2-1-1- الرقابة القبلية.....	88
1-2-1-2- الرقابة أثناء التنفيذ.....	89
1-2-1-3-الرقابة البعدية.....	89
1-2-2-أهداف الرقابة البرلمانية.....	89

1-2-3- وسائل الرقابة البرلمانية.....	89
1-2-3-1-مناقشة مخطط عمل الحكومة.....	90
1-2-3-2-بيان السياسة العامة.....	90
1-2-3-3- المصادقة على مشروع قانون المالية.....	91
1-2-3-4-الاستجواب.....	91
1-2-3-5- السؤال.....	92
1-2-3-6 الرقابة بواسطة لجان التحقيق.....	92
1-3- تقييم الرقابة البرلمانية على الموازنة العامة.....	93
1-3-1- مزايا الرقابة البرلمانية.....	93
1-3-2- سلبيات الرقابة البرلمانية.....	93
2- مجلس المحاسبة الجزائري	94
2-1- ماهية مجلس المحاسبة.....	94
2-1-1-نشأة مجلس المحاسبة وطبيعة الرقابة التي يمارسها.....	95
2-1-2-أهداف الرقابة التي يمارسها المجلس	96
2-1-3-تنظيم المجلس وتسييره.....	96
2-1-4- مجال اختصاص مجلس المحاسبة.....	97
2-2-آليات رقابة مجلس المحاسبة.....	98
2-2-1-رقابة نوعية التسيير.....	98
2-2-1-1- مفهوم رقابة نوعية التسيير	98
2-2-1-2- صعوبات الرقابة على نوعية التسيير	101
2-2-1-4- إجراءات رقابة نوعية التسيير والنتائج المترتبة عنها.....	102
2-2-2- رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.....	107
2-2-2-1- تعريف رقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية	107
2-2-2-2- نطاق ممارسة رقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية	108
2-2-2-3-إجراءات رقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية والنتائج المترتبة عنها.....	110
2-2-3-مراجعة حسابات المحاسبين العموميين والنتائج المترتبة عنها.....	111
2-2-3-1 – في مجال تقديم الحسابات:.....	111
2-2-3-2- في مجال مراجعة الحسابات.....	111

2-2-3-3- الحكم على الحسابات.....	113
خلاصة الفصل.....	113
هوامش الفصل.....	114
الفصل الرابع: التدقيق الداخلي في القطاع العام	116
تمهيد.....	117
1- ماهية التدقيق الداخلي.....	117
1-1-تعريف التدقيق الداخلي.....	118
1-2- خصائص التدقيق الداخلي.....	119
1-3- أهمية التدقيق الداخلي.....	120
1-4- أهداف التدقيق الداخلي.....	120
1-5- التدقيق الداخلي في القطاع العام وأنواعه.....	121
1-6- تقييم جودة التدقيق الداخلي من طرف مفتشي مجلس المحاسبة.....	122
1-6-1-أهداف تقييم التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية.....	122
1-6-2- عناصر تقييم التدقيق الداخلي.....	123
2- المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في القطاع العام.....	124
2-1- أهداف المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.....	124
2-2- محتوى المعايير الدولية للتدقيق الداخلي.....	124
2-3- مدونة قواعد لأخلاق (code de déontologie)	128
2-4- علاقة المبادئ بمعايير التدقيق الداخلي في القطاع العام	129
3- المنهجية العملية للتدقيق الداخلي.....	132
3-1-وسائل التدقيق الداخلي.....	132
3-1-1- المعاينة والجرد الفعلي	132
3-1-2-المراجعة والمحاسبية.....	132
3-1-3-المراجعة المستندية.....	132
3-1-4- نظام المصادقات	133
3-1-5- نظام الاستفسار والتتبع.....	133
3-1-6- المراجعة الإنتقادية	133
3-2-أدوات التدقيق الداخلي.....	133
3-2-1- قوائم الاستقصاء.....	133

3-2-1-1- قوائم الإستقصاء للتعرف على المهام	133
3-2-1-2- قوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية (QCI)	134
3-2-2-أدوات الوصف.....	135
3-2-2-1- الوصف من طرف الشخص الخاضع للتدقيق.....	135
3-2-2-2- الوصف من قبل المدقق.....	136
3-2-3-الهيكل الوظيفي.....	136
3-2-4-شبكة تحليل الوظائف	136
3-2-5-مسار التدقيق.....	137
3-2-6-خرائط التدفق	137
3-2-7-المعاينة الإحصائية	140
3-3- تنظيم مهنة التدقيق الداخلي:.....	141
خلاصة الفصل.....	141
هوامش الفصل.....	142
الخاتمة.....	144
قائمة المراجع.....	146

فهرس الأشكال والجداول

عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم (1-1): الرقابة المالية الشاملة وموقع رقابة الأداء فيها.....	32
الشكل رقم (1-2): عناصر الرقابة الداخلية الحكومية المعاصرة.....	35
الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة	97
عنوان الجدول	**الصفحة**
الجدول رقم (1-1): أهداف الرقابة الداخلية.....	36
الجدول رقم (3-1): بطاقة تحضير النتائج المترتبة عن رقابة نوعية التسيير.....	104
الجدول(4-1): معايير التأهيل (المجموعة الأولى).....	125
الجدول(4-2): معايير الأداء (المجموعة الثانية).....	126
الجدول رقم (4-3): العلاقة بين المبادئ ومعايير التدقيق الداخلي.....	130
الجدول رقم (4-4) نموذج لخريطة تدفق أفقية.....	139
الجدول رقم (4-5) نموذج لخريطة تدفق أفقية.....	139

مقدمة

مقدمة

لقد أصبح للرقابة المالية هدف يتعدى مجرد التأكيد على الحد من إساءة استعمال السلطة والتلاعب بالمال العام، بل تهدف الرقابة إلى تحسين الخدمات التي تقدم للمجتمع وذلك بتحسين مردود الإنفاق الحكومي والعمل على رفع أداء الهيئات والمؤسسات العمومية، حيث أن قدرة الرقابة على الدفع النشط للممارسة الجيدة للسلطة يعتبر الآن عاملا هاما في عملية تطوير وإصلاح القطاع العام.

لقد أدى التوجه نحو عصرنة الإدارة العامة بشكل عام وعصرنة الميزانية العامة بشكل خاص في معظم الدول وبرعاية مختلف المنظمات الدولية غير الحكومية وأهمها البنك الدولي وصندوق النقد الدولي والمؤسسة الدولية لشراكة الموازنة المفتوحة وتعزيز التحول نحو التسيير المرتكز على النتائج وبالتالي تبني واسع لمختلف المنظريات الحديثة التي نادى بها رواد نظريات التنظيم والإدارة العلمية في القرن الماضي مثل فريدريك تايلور F-Taylor والمفكر الفرنسي هنري فايول H.Fayol وماكس فيبر M-Weber مما ترتب عنها ظهور شكل جديد في الرقابة المالية، يركز على تقييم نشاط الهيئة العمومية بالاعتماد على معايير اقتصادية بحتة وهي: الفعالية، النجاعة والاقتصاد.

يجب فهم الجوانب النظرية والعلمية التي تحكم الرقابة المالية في القطاع العام، مبادئها ومراحلها، أجهزتها وأوجه التفرقة بين رقاباتها، ومختلف وسائل تدخل كل منها، إجراءاتها والنتائج المترتبة عنها، إضافة إلى مختلف القواعد القانونية من مراسيم وأوامر تحدد صلاحياتها. ولأن التدقيق بشكل عام والتدقيق الداخلي بشكل خاص يعتبر وسيلة أساسية لتنفيذ مختلف الرقابات وخاصة الرقابات البعدية سواء الإدارية او القضائية لذلك لابد من فهم أسس التدقيق الداخلي في القطاع العام حسب المنظمة العالمية للأجهزة العليا للرقابة على المالية العمومية (INTOSAI)، والمعايير الدولية للتدقيق الداخلي الصادرة عن المعهد الدولي للتدقيق الداخلي (IIA).

تعتبر مهمة المكلف بالرقابة في القطاع العام من المهمات الصعبة لكونه يتعامل مع خطط موضوعة وأعوان دهاة وأهداف ونتائج كيفية غير قابلة للقياس في معظم الأحيان. حيث يقوم بالتوصل إلى نتائج واستنتاجات على أساسها تقوم الهيئات المكلفة بالرقابة باتخاذ القرارات التي من شأنها تساهم في تحقيق نتائج إيجابية أو سلبية في تنفيذ المؤسسات والإدارات العمومية والهيئات لمهامها.

تتضمن هذه المطبوعة مجموعة من المحاضرات في مقياس الرقابة والتدقيق في القطاع الحكومي وفقا للمقرر الدراسي الوزاري وبما يتوافق مع الحجم الساعي المحدد. إذ يهدف مقياس الرقابة والتدقيق في القطاع الحكومي

المقرر لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص إدارة الميزانية وتخصص تسيير عمومي إلى تزويد الطالب بالقواعد الأساسية لتنفيذ الرقابة على الإدارات والهيئات القائمة بتسيير القطاع العام وتسيير الميزانية العامة للدولة والمبادئ الأساسية ومختلف خطواتها والإلمام بمختلف الهيئات المكلفة بالرقابة والقوانين واللوائح التنظيمية التي تحدد مجالات تدخلها وتخول لها صلاحياتها، بعد إلمامهم بمبادئ المحاسبة العمومية، وتحديث أنظمة الميزانية وكذا الصفقات العمومية والاقتصاد العمومي خلال هذه السنة واستخدام هذه المعارف في اختيار موضوع المذكرة وإتمام السنة اللاحقة من مرحلة الطور الثاني. وحتى يكون الطالب بعد تخرجه بشهادة الماستر ملكة معرفية بمكن استعمالها في باقي مشواره الدراسي على مستوى الدكتوراه أو في حياته المهنية للتعامل الجيد مع الإدارات العمومية والقدرة على معالجة القضايا المالية والمحاسبية التي تهم الرقابة المالية أو التدقيق الداخلي في القطاع العام لتحسين الكفاءة في تنفيذ السياسات العامة للدولة والفعالية في تحقيق الأهداف المسطرة وحتى معرفة الصلاحيات المخولة والإجراءات المطلوبة.

الفصل الأول
الرقابة في القطاع العام

تمهيد:

تعتبر الرقابة مهنة قديمة، فيراها البعض أنّها وجدت منذ العصر السابق لظهور الصناعة، حيث برزت ضرورة تقديم تقارير عن الشؤون المالية منذ أن أحس الإنسان بالحاجة إلى تكليف شخص آخر بإدارة مكاسبه أو شؤونه، ففي المجتمعات البدائية وعندما شعر الإنسان أنّه لايستطيع الاعتناء بنفسه وبممتلكاته، بدأ يفوض مسؤولية إدارتها إلى أشخاص آخرين مشترطا تقديم حسابات مقابل ذلك.

اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية، وظلت الرقابة تعني اكتشاف الاختلاسات والتلاعبات وازدادت أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الإدارة، وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية، وفي هذه المرحلة ظهر الاعتراف العام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب والاختلاس، حيث تعتبر الرقابة إحدى الوظائف الأساسية التي تقوم بها أجهزة متعددة بغية التأكد من تحقيق النشاط المالي للدولة لغاياته حسب ماتم تحديده في الموازنة العامة، دون إسراف أو تبذير أو إخلال بالقواعد العامة للميزانية، حفاظا على حسن سير الإدارة الحكومية ماليا، وحفاظا على الأموال العامة.

يتناول هذا الفصل (الرقابة في القطاع العام) التعريف بالرقابة المالية، نشأتها وتطورها، أهدافها وأهميتها، مراحلها ومبادئها. ثم التصنيفات المختلفة لأنواع الرقابة، ولأن مفهوم الرقابة تغير من رقابة المشروعية إلى رقابة شاملة تضم رقابة الأداء فإنه من الواجب التطرق إلى هذا الموضوع قبل الخوض في مختلف الهيئات المكلفة بالرقابة.

1- مفهوم الرقابة المالية.

تهتم الرقابة المالية بالكشف عن مواطن الخلل والعيوب والإضرار بالمال العام، والتأكد من أن ماتحقق مطابق لما خطط لتحقيقه، وإظهار نقاط الضعف في التنفيذ بقصد معالجة هذه الأخطاء ومنع تكرارها، حيث أجمع علماء الاقتصاد والمالية العامة ثم تبعهم علماء الإدارة على أن أي نظام إداري أو مالي لاتتوفر فيه رقابة صحيحة فعالة ومنتظمة يعتبر نظاما ناقصا يفتقر إلى المقومات المتكاملة.

لقد أصبح للرقابة هدف يتعدى مجرد التأكيد على الحد من التبذير، إساءة استعمال السلطة والتلاعب بالمال العام، بل تهدف الرقابة الآن إلى تحسين الخدمات التي تقدم للمجتمع وذلك بدعم تحسين مردود الإنفاق

الحكومي والعمل على رفع أداء الهيئات والمؤسسات العمومية، حيث أن قدرة الرقابة على الدفع النشط للممارسة الجيدة للسلطة يعتبر الآن عاملا هاما في عملية تطوير وإصلاح القطاع العام.

1-1- نشأة وتطور الرقابة المالية.

لقد ظهرت البوادر الأولى للرقابة في أثينا والمماليك الصينية والهندية في حقبة ماقبل الميلاد حيث تم الأخذ بأنظمة التفتيش ورفع التقارير للتحقق من الأوضاع المالية لتلك المماليك وحماية الممتلكات الملكية من الاختلاس الداخلي، وبعد ذلك أصبحت رقابة الأموال قضية دائمة فيما بين الأسر المالكة ودافعي الضرائب من العامة، وقد تطورت المهام الرقابية بعد ذلك على مر السنين لتصبح جزءا أساسيا من جهود المؤسسات الديمقراطية لوضع أمورها المالية تحت جهاز مستقل، وأصبحت هذه الأجهزة لاتعمل لصالح الملك بل أصبحت تعمل لصالح ممثلي الشعب. مع تزايد قوة المؤسسات الديمقراطية تزايد الإنفاق العام الذي يعكس اتساع نطاق الخدمات العامة وواكب ذلك تطور آخر في العملية الرقابية، حيث اتسعت الرقابة وأصبح الاهتمام التقليدي بضمان القانونية والنظامية يمارس من خلال الرقابة المحاسبية (تعقب الأخطاء المحاسبية والترقب) والرقابة الإدارية (مراعاة النظم والقوانين) ورقابة المخصصات (التأكد من أن الأموال أنفقت في نفس الأغراض المخصصة لها)[1].

وعرفت الرقابة المالية في أوربا منذ نشوء مجتمعاتها وتنازع سلطاتها التشريعية والتنفيذية وبرزت هذه الرقابة في سنة 1256، التي تمثلت في سلطة رقابة غرفة محاسبة باريس التي أنشأها الملك سانت لويس لتتولى فحص الحسابات وإصدار الأحكام التي كانت لها أحيانا صيغة جزائية، ثم تطور هذا النوع من الرقابة على إثر الثورة الفرنسية عام 1789 ليصبح حقا مكتسبا لممثلي الشعب لمناقشة النفقات العامة، حتى قبل ظهور مفهوم الموازنة وحساباتها الختامية وأسلوب تنظيمها ومناقشتها من قبل السلطة التشريعية[2].

أما حديثا فبالرغم من الجدل والشكوك التي كانت في البداية حول اعتبارات الأداء ومردود الإنفاق فإن هذه الاعتبارات أصبحت موضع للرقابة، حيث تم الآن الاعتراف بقدرة الرقابة على تدعيم مفهوم الإنفاق، ولم تعد أهمية الرقابة في هذا المجال موضعا للشك أو الجدل، حيث يمارس هذا الجانب الرقابي في العديد من الدول الآن، وذلك بهدف ضمان إنفاق الأموال بشكل جيد وضمان وصول الأداء للحد المطلوب، وضمان وصول مردود الإنفاق لدافعي الضرائب.

1-2- تعريف الرقابة المالية.

تعد الرقابة المالية المرحلة الأخيرة التي تمر بها الموازنة العامة للدولة، وذلك للتأكد من أن تنفيذها قد تم على الوجه المحدد للسياسة التي وضعتها السلطة التنفيذية وإجازة السلطة التشريعية.

وتهتم المتابعة بملاحظة التنفيذ وتحديد درجة أو الفشل فيه خطوة بخطوة، والتنبؤ باحتمالات الانحراف عن الخطة المحددة، ومن ثم العمل على تلافيها قبل حدوثها. وتتم المتابعة عن طريق الكشوف الدورية، وتشكل هذه الكشوف المادة الرئيسية في إعداد الحسابات الختامية. في حين تركز الرقابة على تحليل النتائج النهائية للعمل وتقدير مدى اتفاقها مع الأهداف المقررة[3].

قبل أن نتطرق لتعريف الرقابة المالية لا بد أن نتطرق إلى التعريف اللغوي والاصطلاحي للرقابة بصفة عامة.

تعرف الرقابة لغة المحافظة والانتظار، فالرقيب يعني المحافظ أو المنتظر[4]. كما أنها اسم مصدر رَقَبَ، يُرَاقِبُ، مُرَاقَبَةً، فهو مُرَاقَبٌ، والمفعول مُراقب، تَراقَّب، يَتَراقبُ تَرَاقُبًا، فهو متراقب وتراقب الشخصان أي رَاقَبَ كل منهما الآخر، أي لاحظه وحرسه.[5]

أما اصطلاحا فقد تعددت تعاريف الباحثين للرقابة كل حسب السبب التي وجدت من أجله الوظيفة، الأهداف التي يجب تحقيقها، والأجهزة التي تقوم بها.

يقصد بالرقابة النشاط الذي تقوم به الإدارة لمتابعة تنفيذ السياسات الموضوعة وتقييمها، والعمل على إصلاح ماقد يعتريها من ضعف حتى يمكن تحقيق الأهداف المنشودة[6]، كما أنها مجموعة من العمليات، تتخذ شكل قرارات أو إجراءات يكون من شأنها تحقيق هدف أو مجموعة من أهداف واضحة ومحددة.[7]

كما تعرف على أنها التأكد من أن ماتم أو يتم مطابق لما أريد إتمامه، أو على أنّها جميع الإجراءات الهادفة إلى التأكد من أن ماتم أو يتم مطابق لما هو مخطط، وتهدف إلى إظهار مواطن الضعف واكتشاف أخطاء التنفيذ بغية معالجتها والحيلولة دون تكرارها[8].

وقد عرفها العالم مارشال ديموك على أنّها « الوسيلة التي تستطيع بها الرئاسة الإدارية أن تحدد هل الأهداف قد تحققت بكفاية وفي الوقت المحدد».

وتعرف على أنها « الوظيفة التي تحقق توازن العمليات مع المستويات المحددة سلفا، وأساس الرقابة هي المعلومات المتوفرة بين أيدي المديرين[9]».

ويرى البعض أن الرقابة هي مجموعة الإجراءات والوسائل التي تتبع لمراجعة التصرفات المالية، وتقييم أعمال الأجهزة الخاضعة للرقابة، وقياس مستوى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعة، والتأكد من أن الأهداف المحققة هي ما كان يجب تحقيقه، وأن تلك الأهداف تحققت وفق الخطط الموضوعة، وخلال الأوقات المحددة لها. أو هي مجموعة العمليات والأساليب التي يتم بمقتضاها، التحقق من أن الأداء يتم على النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعة.

أما بالنسبة للرقابة المالية فقد عرفت في المؤتمر العربي الأول على أنها "منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم الاقتصادية والمحاسبية والإدارية، تهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة، ورفع كفاية استخدامها، وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة"[10].

من التعريف السابق، يتبين أن الرقابة المالية هي الوسيلة التي تتأكد الدولة من خلالها أن كل الإيرادات المنصوص عليها قانونا قد تم تحصيلها، وأن الإنفاق العام يتم بالشكل الذي ارتضاه الشعب الممثل في مصادقة البرلمان.

تعتبر الرقابة المالية الضمان الحقيقي لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. ومن ثم ضمان الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة مع معرفة نقاط الضعف وكيفية معالجتها .

أما المدلول القانوني للرقابة المالية فيعني: الرقابة هي التي تقوم بها هيئات يتم إنشاؤها بقانون أو نظام أو أي سند قانوني آخر، وتحدد اختصاصاتها بموجب ذلك السند القانوني، وتهدف إلى مطابقة العمل ذي الآثار المالية للقانون أو بمعنى أدق مطابقة لمختلف القواعد القانونية التي تحكمه سواء ماكان منها داخلا في إطار الشكل القانوني، أي أن يكون العمل المالي مطابقا للتصرف القانوني، وهي التي تنظر في طبيعة التصرف وفحواه ومكوناته ويتم بموجب هذا النوع من الرقابة رقابة التصرف المالي من حيث النفقات أو الإيرادات العامة[11].

1-3-أهداف وأغراض الرقابة المالية.

يعتبر مشروع الميزانية خلاصة للمفاضلات بين البرامج البديلة لتحقيق أهداف المجتمع وإشباع رغباته، واعتماد الميزانية هو تصديق من السلطة التشريعية على أفضلية هذه البرامج وصلاحيتها لتحقيق أهداف المجتمع

الاقتصادية والاجتماعية.

ومع ذلك فإن كل هذا الاهتمام وهذه الجهود التي بذلت لا قيمة لها ولاثمرة ترجى من ورائها مالم يتم تنفيذ الميزانية نصا وروحا كما اعتمدتها السلطة التشريعية، ولهذا كان على السلطة التنفيذية أن تبذل كل ما في وسعها لتضمن سلامة التنفيذ، وكان على السلطة التشريعية أن تراقب هذا التنفيذ مراقبة مستمرة حتى تتأكد من كفاءة تنفيذ البرامج المعتمدة[12].

-أهداف سياسية: التحقق من تطبيق ماوافقت عليه السلطة التشريعية فيما يتعلق بالميزانية وهو مايعني استخدام الاعتمادات في الأوجه التي خصصت لها، وجباية الإيرادات حسب الأنظمة واللوائح[13].

-أهداف اقتصادية :تتمثل في كفاية استخدام الأموال العامة والتأكد من استثمارها في أفضل الأوجه التي تحقق النفع العام وعدم الإسراف في صرفها وإنفاقها ومنع صرفها في أوجه غير مشروعة والتي تشبع مصلحة عامة محددة.

-أهداف قانونية: تتمثل في التأكد من مطابقة ومسايرة مختلف التصرفات المالية للقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات والتوجيهات والأصول المالية المتبعة، وتركز الرقابة المالية القانونية على مبدأ المسؤولية والمحاسبة حرصا على سلامة التصرفات المالية ومعاقبة المسؤولين عن أية انحرافات أو مخالفات من شأنها الإخلال بحسن سير الأداء المالي عموما.

-أهداف اجتماعية: تتمثل في منع ومحاربة الفساد الإداري والاجتماعي بمختلف صوره وأنواعه مثل الرشوة والسرقة والإهمال أو التقصير في أداء الواجبات وتحمل الواجبات تجاه المجتمع.

-أهداف إدارية وتنظيمية: وتحتوي مجموعة كبيرة من الأمور التي من شأنها المحافظة على الأموال العامة، واستعمالاتها المشروعة بكفاءة ومرونة وفعالية تؤدي إلى إحداث النتائج المتوقعة والمرغوبة.

وتشمل الأهداف الإدارية والتنظيمية الجوانب التالية[14]:

- تساعد الرقابة على تحسين عملية التخطيط وزيادة فعاليتها في مواجهة المستقبل بأهدافه وتوقعاته ومشكلاته، كما تكشف الرقابة عن بعض عيوب التخطيط؛

- تساعد الرقابة على توجيه وتنظيم الجهود لانجاز الأغراض والأهداف المحددة للمنظمة بفعالية وكفاية، كما

تعمل الرقابة على تصليح الانحرافات البسيطة ومنع تفاقمها واتخاذ الإجراءات التصحيحية قبل استفحال الأمور؛

-تساعد الرقابة على اتخاذ القرارات المناسبة من خلال المعلومات الراجعة التي تقدمها لمتخذي القرار، من خلال تحديد الانحرافات عن الخطط والمعايير ومواجهة المشكلات التي تنجم عن ذلك؛

- تساعد الرقابة على تقييم الوضع العام للمؤسسة وتحديد مركزها المالي والاقتصادي والإداري كما تساعد الرقابة على تقييم أداء العاملين لأغراض الحوافز والتدريب والاختيار.

1-4- أهمية الرقابة المالية

يتجه الرأي الغالب إلى أن وظيفة الرقابة يأتي دورها بعد دور التخطيط والتنظيم والتنسيق فالرقابة لامعنى لها إلا في ظل منظمة سبق تحديد خطتها أو برنامجها الذي يتضمن الأهداف التي يجب تحقيقها، فالرقابة بحكم تعريفها تقوم أساسا بتقييم الانجازات والأعمال على ضوء أهداف المنظمة لنرى مدى تحقق الأهداف ومدى انحراف الأعمال[15]، والأهداف لاتتحدد إلا في خطة أو برنامج فهي لاتتحدد عشوائيا في المنظمات والدول المتحضرة، ومن ثم تبدو الرقابة شديدة الصلة بالتخطيط، فلا يتصوروا وجود خطة بدون رقابة على التنفيذ ولارقابة إلا في ظل التخطيط[16] .

ومما يبرز أهمية الرقابة المالية أيضا التقلبات التي تطرأ على الظروف الاقتصادية والتجارية والتي تتطلب إحداث تعديلات في الخطة الموضوعة من أجل ملاءمة هذه الخطة للتغيرات، غير أن هذه التعديلات المطلوبة في الخطة لايمكن أن تترك دون متابعة، علاوة على ذلك أن الغموض في أحداث المستقبل يجعل الخطة عرضة للخطأ والانحراف، لهذا لابد من رقابة على تنفيذ الخطط لمعرفة فيما إذا كان الانحراف ناجم عن خطأ في وضع الخطة أم في تنفيذها[17].

تؤدي الرقابة المالية دورا هاما في تحقيق أهداف الرقابة العليا بما تقدمه من خدمات ومعلومات وذلك على النحو التالي[18]:

-هي أحد أركان الإدارة المالية والتي تقوم على عملية متابعة تنفيذ الخطط وقياس وتحليل وتقييم الوقائع والنتائج الفعلية بالمقارنة مع الخطط وماتتضمنه من أهداف وخطط وسياسات وإجراءات وبرامج وغيرها؛

-تتعدى عملية الرقابة مجرد الكشف عن الانحرافات والمشكلات العملية لتشمل جوانب تتعلق بتقييم الآثار

والنتائج وتطوير الأداء الفردي والتنظيمي بشكل يكفل حسن سير الأعمال بكفاية وفعالية؛

-تهدف الرقابة إلى التأكد من أن تنفيذ الموازنة العامة يسير وفقا للإجازة التي منحها البرلمان للسلطة التنفيذية وأجهزتها بغية المحافظة على الأموال العامة وكفاءة وفعالية استعمالها بما يحقق المصلحة العامة وحماية هذه الأموال من كل تبذير أو سوء استعمال؛

- تعتبر الرقابة المالية من أهم المرتكزات والأهداف التي تنطلق منها الموازنات العامة خصوصا موازنة البنود التي تتصف بعدم المرونة وعدم إمكانية التغيير في البنود والمخصصات المالية لغير الأوجه المحددة في الموازنة التي يقرها البرلمان؛

-الرقابة تضمن استقامة ونزاهة الموظفين والعاملين والتأكد من أدائهم لمهامهم وواجباتهم بكل أمانة واستقامة؛

-الرقابة المالية صمام أمان للإدارة العليا حيث أن الرقابة تكفل وتضمن استمرارية العمل بصورة جيدة حسب الخطة المرسومة؛

- الرقابة المالية من أهم الوسائل التي تلزم جميع الموظفين والعاملين باختلاف مواقعهم الإدارية على احترام وتطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات كاملة حسب القانون والدستور؛

- الرقابة المالية إحدى الأدوات الهامة لاكتشاف أصحاب القدرات المميزة والمتفوقين في مهامهم وذلك من خلال الرقابة ومتابعة التقارير التي تقدم للإدارة العليا، وهذا من أجل تعزيز الأداء وتحفيز المبدعين ومكافأتهم وتنمية وتطوير الأداء.

1-5- مراحل الرقابة المالية

تشتمل الرقابة المالية على المراحل الآتية[19]:

1-5-1- مرحلة التحقق من المخطط بشكل دقيق أو معايير الرقابة:

ينبغي على المراقب المالي عند الحصول على المعلومات الدقيقة أن يعود إلى الخطط بشكل دقيق، والتعرف على المشاكل والانحرافات وتحديدها بعد مقارنتها بالمنفذ. ويكون ارتباط أنشطة الرقابة المالية أصعب كلما ارتبطت أنشطتها بمتابعة القوانين والأنظمة المالية.

المعايير الرقابية هي النتائج المطلوب تحقيقها أو الوصول إليها، والتي غالبا ما يشار إليها في الخطط أو البرامج أو السياسات الموضوعة فيما يسمى بمؤشرات الأداء، وتشتمل تلك المعايير على وحدات عمل محددة تسمى مقاييس الأداء، تتخذ أساسا لمقارنة وقياس كمية العمل ومستوى هذا العمل، والوقت الذي يلزم لذلك، وهي

أمور تختلف من منظمة إلى أخرى تبعا لاختلاف أوجه نشاط كل منها، وما تسعى إلى تحقيقه من أهداف.[20] وتتخذ المعايير الرقابية أنواعا أو صور مختلفة من أهمها[21]:

أ. معايير كمية: مثل نفقات التشغيل، نسبة الأرباح، الزمن اللازم لكل وحدة منتجة، وهذه المعايير تلاءم أوجه النشاط التي يمكن إخضاعها للقياس الكمي.

ب. معايير نوعية: وهي تلك المتعلقة بنوع أو جودة النتائج الأداء مثل قوة التحمل، درجة المقاومة، المواصفات.

ج. معايير التكلفة: وهي التي تعكس الناحية المالية للوحدات المنتجة، مثل تكلفة الموارد الخام للوحدة المنتجة، التكلفة، الإعلان...

د. معايير الدخل أو العائد: وهذه المعايير ترتبط بالمبيعات عادة، أو بمصدر الدخل الرئيسي للمنظمة الذي يمثل عائد المبيعات السنوية، الفائض المستهدف تحقيقه...

هـ. معايير معنوية: وهي المعايير التي ترتبط بأنشطة ومجالات غير ملموسة يصعب إخضاعها للقياس الكمي ولذلك فهي تعتمد على الحكم أو التقدير الشخصي.

مهما اختلفت المعايير الموضوعة لقياس مختلف الأنشطة للمنظمة فإنه ينبغي أن تحترم الشروط التالية:[22]

- يجب أن تكون المعايير التي تم اختيارها ملائمة لطبيعة الأشياء المراد قياسها؛
- يجب أن تكون المعايير متلائمة مع الأهداف المحددة، وأن تكون هذه الأهداف واضحة ومحددة حتى يمكن قياسها؛
- يجب أن تكون مفهومة لدى الجهات الذين تشملهم الرقابة، بحيث يكون العامل أو الموظف على درجة من الوعي ومدركا بالنتائج المطلوب منه التوصل إليها حتى يكون على دراية تامة بالدور المنوط به؛
- يجب أن تكون هذه المعايير مرنة وغير جامدة، حتى تسمح بإعادة النظر فيها دوريا بما يتلاءم مع كافة الظروف المحتملة، لأنه قد تستجد ظروفا لم تكن متوقعة في الوقت الذي تم فيه وضع المعايير، أو قد تكتشف معايير أخرى أفضل من المعايير التي تم اعتمادها عند وضع الخطة، وبالتالي إذا كانت مرنة فإنه يسهل تكيفها مع الظروف المستجدة؛

- يجب أن تكون المعايير المحددة تتصف بالبساطة والسهولة وأن تشمل كل الإعمال المراد قياسها، وأن تكون ممكنة التجسيد بحيث لا يبالغ في تعقيدها حتى يسهل تجسيدها ميدانيا؛
- يجب أن تكون لهذه المعايير حد أدنى ووحد أعلى بحيث يكون الحد الأدنى أعلى من متوسط إنتاج العاملين لكي تتولد الرغبة والطموح في زيادة الإنتاج، وحد أعلى معقول غير مبالغ فيه يسمح بتحقيق النتائج المتوافقة معه حتى لا تحبط معنويات العاملين في المؤسسة في حالة عدم تحقيقهم للنتائج المسطرة؛
- يجب تجنب المغالاة في عدد المعايير الرقابية لأن ذلك يعقد من العملية الرقابية ذاتها لما يحدثه من شك في اختيار أحسن المعايير الرقابية كأداة للقياس أو المقارنة، وقد يؤدي في النهاية إلى إقصاء بعض المعايير قد تكون أساسية في العملية الرقابية؛
- أن تتسم المعايير الرقابية بالموضوعية وأن يتم تجنب الميول التي قد يتأثر بها أصحاب القرار، بحيث يجب أن توضع معايير تتناسب وقدرات جميع العاملين في المؤسسة حتى يستجيبوا لذلك وإلا كانت النتائج غير موضوعية.

1-5-2- مرحلة التقييم أوالتحقق من مستوى وطبيعة الأنشطة المنفذة:

وهي قيام أي مسؤول إداري أو مالي بحكم صلاحياته لتنفيذ أنشطة تنفيذ الخطة بصورة دورية بالاطلاع أو التحقق من المعلومات التي تقدمها المحاسبة بشكل تنفيذي.

وتعني هذه المرحلة قياس ومقارنة الأداء بما هو موجود في الخطة وفق المعايير الرقابية المتمثة في مؤشرات ومقاييس الأداء السابق وضعها في البرنامج، وبمعنى آخر تطبيق المعايير الرقابية على ما تم تنفيذه من أداء للوقوف على مدى صحة أو خطأ مسار ذلك التنفيذ باستعمال البيانات والمعلومات التي تعكس النتائج الفعلية للأداء، والتي تتدفق إليها من خلال مصادر متعددة مثل التقارير الشفوية والكتابية، السجلات، ثم يتم بعد ذلك تحليل هذه البيانات وتلك المعلومات للوقوف على حقيقة الأداء الفعلي ومن ثم إجراء القياس أو المقارنة. [23]

1-5-3- مرحلة تفسير وتحليل الانحرافات ومعالجتها:

وتمثل هذه المرحلة الخطوة الأخيرة في عملية الرقابة، والهدف الرئيسي من العملية الرقابية في مجموعها، وهي تقوم في أسسها وجوهرها على تحديد أسباب الإنحرافات وتفسيرها عبر استعانة أجهزة الرقابة بالمعلومات

والوسائل المهمة لذلك، واتخاذ الإجراءات ووضع التدابير الملائمة التي من شأنها تصحيح الأخطاء أو معالجة الانحرافات التي أظهرتها عملية المقارنة بين النتائج الفعلية للأداء والمعايير الرقابية لهذا الأداء.

1-6- مبادئ الرقابة المالية

لكي يكون نظام الرقابة فعال يجب أن تتوفر فيه مجموعة من المبادئ و الخصائص، وهذا حتى يكفل له النجاح والفعالية، و يمكن تحديد المبادئ فيما يلي: [24]

1-6-1- مبدأ الاقتصاد

يتطلب النظام الرقابي الفعال تحقيق مبدأ الاقتصاد وهو مايتضمن تحقيق أعظم الأهداف بأقل تكلفة ممكنة لذلك لا يجب تطبيق نظام يحتاج إلى نفقات كبيرة إلا إذا تعلق الأمر بالمؤسسات الكبيرة التي تتسع فيها دائرة التخطيط و بالتالي اتساع نطاق الرقابة.

1-6-2- مبدأ التكامل والاتساق

يجب أن يتكامل النظام الرقابي مع وسائل النظم التنظيمية الأخرى خصوصا النظام التخطيطي، بمعنى لا يمكن تصور رقابة بدون معايير رقابية مستمدة من التخطيط ومفهومة من طرف مسؤول الرقابة و بالتالي لابد من الربط بين وظيفتي الرقابة والتخطيط في آن واحد.

1-6-3-مبدأ سرعة كشف الانحرافات والإبلاغ عنها

ترتبط فعالية الرقابة بعنصر الوقت فكلما كان النظام الرقابي سريع في كشف الانحرافات في حينها والتبليغ عنها بسرعة وتحديد أسبابها كان نظاما فعالا، مع إلزامية وضع الإجراءات والتصرفات الواجب إتباعها لتصحيح الإنحرافات.

1-6-4- مبدأ التنبؤ والإستشراف

النظام الرقابي الناجح هو الذي يركز على المستقبل أكثر من الماضي ويهتم بالتنبؤ بالانحرافات قبل وقوعها أكثر من الاهتمام بتصحيح الأخطاء، والتصحيح أكثر من العقوبة والاهتمام بتحقيق النتائج أكثر من الملاحظة.

1-6-5-مبدأ الموضوعية

أن يعكس النظام الجوانب الموضوعية و ليس الجوانب الشخصية، بمعنى أن لا يتدخل العامل الذاتي في

الرقابة لأن عادة ما تؤدي المعايير الموضوعية إلى شعور العاملين بالرضا والطمأنينة، وبالتالي تحقيق الأهداف المسطرة.

1-6-6-مبدأ الحافز الذاتي

وهي اتخاذ السبل المناسبة لتحفيز العاملين على عدم مقاومة الرقابة ونظامها والعمل على نجاحه، ومن بين الأساليب ترك شيء من الحرية للمنفذين بما يضمن لهم المرونة في الأداء، كأن يركز النظام الرقابي على الأساسيات، وتحقيق التعاون والتنسيق بين المنفذين ومسئولي الرقابة بحيث يكون الهدف من الرقابة واضحا وهو تصحيح المسارات .

1-6-7-مبدأ المرونة

يعني استجابة النظام الرقابي للمتغيرات المتوقعة الحدوث دون أن يكون هناك حاجة لتغيير جوهري في النظام أو فشله فشلا كاملا، بمعنى أن يكون قادرا على استيعاب التغيرات المحتملة الداخلية والخارجية أثناء القيام بالعملية الرقابية.

1-6-8- مبدأ الواقعية

يجب أن تقوم الرقابة على مبدأ الواقعية وليس مجرد احتمالات، بحيث تتطلب وجود شبكة من الاتصالات في جميع الاتجاهات لسهولة نقل المعلومات وتداولها داخل المؤسسة، لتسهيل العملية الرقابية وبالتالي اكتشاف الأخطاء والانحرافات في الوقت المناسب.

1-6-9- مبدأ الاستثناء

بمعنى يجب أن يعمل النظام الرقابي على لفت انتباه الإدارة فقط للإنحرفات المهمة وأن يكون موجه نحو الخطأ بحيث لا يتم هدر وقت الإدارة.

1-6-10- مبدأ الوضوح والبساطة

يجب أن يكون نظام الرقابة سهل التطبيق من جانب الأفراد الذين يطبقونه وكذلك الذين سيطبق عليهم هذا النظام، و لكي تكون سهلة الفهم للمنفذين لها.

2- التصنيفات المختلفة لأنواع الرقابة المالية.

تأخذ الرقابة المالية عدة أشكال مختلفة[25] باختلاف الزمن، التنفيذ والنوعية، وتعددت تقسيمات الباحثين لها نظريا من أجل تسهيل عملية البحث فيها وفي أجهزتها، كما اختلفت أساليب ممارسة الرقابة تبعا لظروف ممارستها، فهناك من يقسمها من حيث التوقيت الزمني، من حيث الجهة التي تمارس الرقابة، من حيث سلطات الجهة التي تمارس الرقابة ومن حيث موضوع الرقابة.

2-1-الرقابة من حيث التوقيت الزمني.

يقوم هذا التقسيم على أساس توقيت حدوث عملية الرقابة فهي إما أن تتم قبل تنفيذ التصرفات المالية فتسمى بالرقابة السابقة، أو ترافق تنفيذها فتسمى بالرقابة الآنية أو المرافقة، أو تقع بعد التنفيذ وتسمى بالرقابة اللاحقة.

2-1-1-الرقابة السابقة للتنفيذ

تسمى الرقابة الإدارية وتتمثل في إجراء عمليات المراجعة (التدقيق)[26]، وهي رقابة وقائية تمنع وقوع الخطأ المالي وتعالجه قبل حدوثه حيث تمنع وقوع انحرافات لذلك تسمى الرقابة المانعة أو الوقائية، حيث لا يجوز وفقا لهذا الأسلوب الارتباط والالتزام بدفع أي مبلغ (نفقة) قبل الحصول على الموافقة من الجهة التي تتولى الرقابة على الإنفاق في الدولة، وتجري عمليات المراجعة والرقابة على النفقات فقط، حيث لا يتصور إجراء رقابة سابقة على تحصيل الإيرادات[27] ولذلك تسمى هذه الرقابة بالرقابة السابقة على الصرف. وتكمن مهمة هذه الرقابة في عدم صرف أي مبلغ إلا إذا كان مطابقا لقواعد المالية المعمول بها سواء كانت قواعد الموازنة أو القواعد المقررة في اللوائح الإدارية المختلفة. وتقوم بها وزارة المالية باعتبارها المسئولة عن المال العام بواسطة المراقبين الماليين (المراجعين القانونيين).

وقد نص قانون 21/90 في المادة 48 المتعلقة بامتثال المحاسب العمومي للتسخير، والمادة 58 المتعلقة بوظيفة مراقبة التفقات المستعملة، على وجوب امتناع المحاسب العمومي ووكلائه الامتثال للتسخير بصرف مبلغ في حالة عدم توفر الاعتمادات المالية، أو ترتب على تنفيذ الصرف تجاوز الاعتمادات المخصصة في باب معين من أبواب الميزانية أو نقل اعتماد من باب إلى أخر. كما نص أيضا هذا القانون على أنّه يتعين على المسؤولين الماليين بالجهاز الإداري للحكومة ووحدات الحكم المحلي والوحدات الاقتصادية إخطار وزارة المالية ومجلس المحاسبة بأي مخالفة مالية[28].

تتمثل مزايا الرقابة السابقة فيما يلي[29]:

-يمنع هذا النوع من الرقابة التصرفات التي تقوم بها السلطة التنفيذية والتي تتسم بعدم المشروعية الأمر الذي يدعم سلطة القانون.

-تسهل مهمة الرقابة اللاحقة على الصرف لأنّها تمكن هذه الرقابة من التحقق من مشروعية التصرف الإداري وترفع عن كاهل الرقابة كثيرا من الجهد والوقت الذي يبذل لو لم تكن الرقابة السابقة قائمة؛

- تقوم الرقابة السابقة بتخفيف المسؤولية الملقاة على عاتق رجل الإدارة التي تتأتى من جراء إبرامه التصرفات المالية؛

- تتصف الرقابة السابقة بالسرعة والفورية لأنّها تقوم على التصرف الإداري قبل إصداره .

ومن أهم مزايا هذا النوع من الرقابة تقليل فرص ارتكاب الأخطاء المالية مع المحافظة على المال العام[30].

أما عيوب الرقابة السابقة فتتمثل في:

-إن أسلوب الرقابة السابقة أسلوب يصعب معه مراجعة العمليات المالية بمجموعها لاسيما بالنسبة للارتباطات المالية الكبيرة والمشروعات الإنشائية الضخمة؛

-قد يترتب على الرقابة السابقة على الصرف تأخير تنفيذ أعمال الإدارة بسبب عدم مرونة من يقومون بالرقابة؛

- قد يترتب على هذه الرقابة تقييد الرقابة اللاحقة بالنتائج التي توصلت إليها الرقابة السابقة .

2-1-2-الرقابة أثناء التنفيذ: هي الرقابة المستمرة في مختلف مراحل التنفيذ، حيث تحاول هذه الرقابة اكتشاف أية انحرافات خلال تنفيذ الأعمال واتخاذ الإجراءات الفورية لمعالجتها وتجنب استفحالها قبل إتمام العمل.

وتتمثل في عمليات المتابعة التي تجريها الجهات المختصة في الدولة على نشاط السلطة التنفيذية المتعلق بالعناصر الواردة في الموازنة. وتمارس هذه الرقابة السلطة التشريعية إضافة إلى الجهات التي تتولى الرقابة الداخلية، وتختص بها لجنة الشؤون الاقتصادية والمالية التي لها أن تطلب البيانات والمستندات والوثائق اللازمة عن تنفيذ الموازنة العامة أثناء السنة المالية، فإذا تبين وجود أي مخالفة للقواعد المالية الخاصة لتنفيذ الميزانية فإنّه يكون من حقها تقديم أسئلة واستجوابات على الوزراء المختصين عن كيفية تنفيذ الميزانية، بل وأيضا تحريك المسؤولية السياسية ضد كل من يثبت في حقه ارتكاب مخالفة للقواعد المالية المتعلقة بسير وتنفيذ الميزانية[31] .

كما يمكنها إجراء هذه الرقابة عندما تلجأ السلطة التنفيذية إليها طالبة فتح اعتمادات إضافية، إذ تقوم بالضرورة بتقديم معلومات كافية عن حالة تنفيذ الموازنة وتبرير طلبها[32].

ويتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول، حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال ويساير ويتابع خطوات التنفيذ، ومن أهم مميزاته القدرة على اكتشاف الخطأ والإهمال فور وقوعه، فيساعد على اتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية.[33]

2-1-3- الرقابة بعد التنفيذ: وهي الرقابة التي تتم بعد انتهاء السنة المالية وقفل الحسابات واستخراج الحساب الختامي للدولة، لا ينحصر أمر هذه الأخيرة على النفقات وإنما تشمل الإيرادات العامة كذلك للتأكد من قيام السلطة التنفيذية بتحصيل سائر الموارد العامة ولا سيما الضرائب، وأن ما تم تحصيله قد تم توريده إلى الخزانات العامة. ولكي تتوافر الجدية في عمليات الرقابة اللاحقة وتحقق مبتغاها تتم عن طريق هيئة خارجية تتمتع بالاستقلال التام عن السلطة التنفيذية، وأن تمنح هذه الهيئة من السلطات والضمانات مايجعلها في منأى عن أي إجراء تعسفي قد تحاول الحكومة اتخاذه.

وتتخذ الرقابة اللاحقة بدورها عدة أشكال، فقد تقتصر على المراجعة الحسابية المستندية لكافة العمليات المالية، لكشف التلاعب بالأموال العامة، وقد تمتد إلى مساءلة مرتكبي المخالفات المالية، كما قد تمضي إلى حث مدى كفاءة الوحدات في استخدام الأموال العامة، وترتكز أهداف هذه الرقابة على اكتشاف الانحرافات والأخطاء والمشكلات واتخاذ الإجراءات التصحيحية وتجنب وقوعها مستقبلا. فهي وسيلة للمحاسبة والوقاية، ولهذا تعرف باسم الرقابة العلاجية أو الرقابة الكاشفة[34].

على الرغم من أن هذا الأسلوب لقي الكثير من النقد وأهمها أنّها لاتمكّن من اكتشاف المخالفات المالية أو الغش أو الاختلاس إلا بعد أن تكون الأموال العامة قد أنفقت فعلا، فهي وإن كانت تقلل من المخالفات المالية لاتمنع من ارتكابها وإنّما تقتصر على التنبيه إليها بعد وقوعها، بالإضافة إلى أن اكتشاف هذه المخالفات المالية قد يأتي بعد وقت طويل من ارتكابها ويكون فيه المسؤول قد تغير مما يقلل من أهميتها[35]. إلا أن مجرد وجودها ومايترتب عنها من من إجراءات عقابية تدفع السلطة التنفيذية إلى توخي الدقة في تنفيذ الموازنة والحرص على تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المالية من خلال اعتماد هيئاتها التنفيذية على رقابة داخلية صارمة .

2-2-الرقابة من حيث الجهة التي تمارس مهمة الرقابة.

وفقا لهذا التقسيم يتم تحديد نوع الرقابة بالاستناد إلى الجهة التي تقوم بها ومنبع سلطاتها، وقد تم التمييز بين نوعين من الرقابة[36]، فهي إما ذاتية تمارس من السلطة التنفيذية على أجهزتها، أو خارجية وتمارس من طرف جهة خارجية مستقلة عن السلطة التنفيذية.

2-2-1- الرقابة الداخلية: وهي تلك الرقابة التي تتم داخل السلطة التنفيذية نفسها، وتنشأ من خلال ممارسة الرؤساء الرقابة على أعمال مرؤوسيهم، فيعتبر من قبيل الرقابة الداخلية مايقوم به الوزراء ورؤساء المصالح ومديرو الوحدات الحكومية من رقابة على مرؤوسيهم، وكذلك الرقابة التي يمارسها موظفو وزارة المالية من خلال مديري الحسابات والمشرفين على عمليات الصرف التي يأمر بها الوزير أو المدير وتكون إما رقابة موضوعية (انتقال الرئيس إلى موقع عمل المرؤوس والتدقيق في أعماله...) أو رقابة على أساس المستندات (فحص الرئيس لأعمال مرؤوسيه من خلال التقارير والوثائق المرسلة إليه).

يعبر عن الرقابة الداخلية بأنها الرقابة التي تقوم بها المنظمات العامة نفسها على نشاطاتها ولذلك فهي رقابة ذاتية يقوم بها كل من يمارس الإدارة داخل المنظمات[37].

وتعتبر الرقابة الداخلية في إحدى وجوهها رقابة ذاتية لأن التنظيمات نفسها هي التي تراقب أداءها وتقدر انجازها في ضوء المقاييس والمعايير المحددة التي تضعها هي لنفسها، ولهذه الرقابة أهمية نظرا لصدورها عن الإدارة ذاتها، ويمكن أن تحقق نتائج فعالة تعجز الأنواع الأخرى من الرقابة عن تحقيقها، لأنّها أكثر خبرة ودراية بالأخطاء وأقدر على تصحيحها[38].

2-2-2-الرقابة الخارجية: يقصد بها تلك الرقابة التي تقوم بها هيئة مستقلة وغير خاضعة للسلطة التنفيذية، وتنقسم الرقابة الخارجية إلى رقابة مستقلة ورقابة تشريعية (يتم شرحها في الفرع الموالي).

وتمثل هذه الرقابة أداة يمكن عن طريقها التأكد من تنفيذ الدوائر والمؤسسات الحكومية للمهام المنوطة بها، وفقا للخطط والبرامج الموضوعة مسبقا وفي ظل الإمكانات المادية المتاحة، ويمكن تعريف الرقابة المالية الخارجية بأنّها[39] :« نشاط تقييمي مستقل عن السلطة التنفيذية يهدف إلى التأكد من صحة العمليات المالية والبيانات المحاسبية ومشروعيتها، والتأكد من كفاءة وفعالية أداء الأجهزة الحكومية في انجاز أهدافها وبرامجها

ومشاريعها».

2-3- الرقابة من حيث سلطات الجهة التي تمارسها.

يعتمد هذا التقسيم على طبيعة سلطات الجهات التي تتولى عملية الرقابة، حيث تقسم الرقابة المالية إلى رقابة مالية إدارية، رقابة مالية قضائية مستقلة ورقابة برلمانية.

2-3-1- الرقابة الإدارية: وهي رقابة تقوم بها الإدارة الحكومية على أعمالها، ويقوم بها عادة رؤساء الإدارات الحكومية على مرؤوسيهم طبقا للتسلسل الإداري المعمول به، وتبدأ الرقابة من خلال الرقابة التي يمارسها كل وزير على مرؤوسيه، ورؤساء الأقسام الإدارية في وزارته، وفضلا عن رقابة الوزير تقوم وزارة المالية بممارسة رقابة إدارية أخرى للتأكد من سلامة التصرفات المالية بشقيها الايرادي والانفاقي، بالنسبة لجميع الوزارات والإدارات الحكومية، ومن ثم لضمان مطابقة هذه التصرفات للأنظمة والقوانين، ويمارس وزير المالية رقابته عادة عن طريق مدراء الحسابات في الوزارات للتأكد من سلامة وصحة عمليات الصرف التي يقوم بها الوزراء[40]، وهي عبارة عن عملية قياس النتائج الفعلية ومقارنتها بأهداف الخطة وتشخيص وتحليل سبب انحرافات الواقع بالمطلوب وإجراء التعديلات اللازمة لضمان عودة الأنشطة إلى المسار المخطط لها، وبالتالي تحقيق الأهداف المنشودة، وتهدف الرقابة الإدارية إلى[41]:

-الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي بقصد تذليلها؛

-اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو هي في طريق الوقوع كي تعالج فورا؛

-التأكد من أن العمليات الفنية تؤدى وفقا للأصول المقررة؛

-التأكد من أن القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح وخاصة في المسائل المالية؛

2-3-2-الرقابة التشريعية (البرلمانية): تتمثل هذه الرقابة في حق السلطة التشريعية في مراقبة أعمال السلطة التنفيذية، حيث تمثل الرقيب الحقيقي. وهذه الرقابة هي أشمل من الرقابتين السابقتين فهي تتناول رقابة نتائج تنفيذ الموازنة (رقابة لاحقة)، بالإضافة إلى الرقابة المعاصرة للموازنة أثناء فترة التنفيذ[42].

2-3-3-الرقابة المستقلة (القضائية): تعتبر هذه الرقابة أكثر أنواع الرقابة فاعلية وتقوم بها جهة قضائية مستقلة لا تمارس السلطة التنفيذية الإشراف عليها حيث تمارس هذه الجهة مهمتها وفقا للقوانين الوضعية السارية في دولة معينة، وتنحصر هذه المهمة في رقابة تنفيذ الموازنة والتأكد من أن عمليات النفقات والإيرادات

قد تمت على النحو الصادر به إجازة السلطة التشريعية. وذلك عن طريق مراجعة حسابات الحكومة ومستندات التحصيل والصرف ووضع تقرير شامل عن ذلك. تختلف الهيئة التي تقوم بالرقابة المستقلة من دولة إلى أخرى، فمثلا في فرنسا تقوم بها هيئة قضائية مستقلة تتمثل في " محكمة الحسابات "[43]، وفي الجزائر تتمثل في " المجلس الأعلى للمحاسبة ".

2-4- من حيث نوع الرقابة أو موضوعها:

يقصد بنوع الرقابة او موضوعها كيفية وأسلوب الرقابة المتبع وينقسم إلى رقابة حسابية (موضوعية ورقابة مستنديه)* قد تم ذكرها ضمن الرقابة الذاتية، ورقابة تقييمية اقتصادية.

2-4-1- رقابة المشروعية: يتم بموجب هذا النوع من الرقابة مطابقة التصرف مع الآثار المالية للقانون بمفهومه العام والواسع، وهذا يشمل المشروعية الشكلية التي تهتم بصفة العضو أو الهيئة التي تصدر عنها التصرفات المالية، والمشروعية الموضوعية التي تهتم بطبيعة التصرف ومضمونه، وبذلك يمكننا القول أنه إذا كانت الرقابة تهدف إلى تحقيق المطابقة بين تصرف ما أو موقف ما، وبين قاعدة موضوعة مسبقا فإنها (أي الرقابة) تكون مهمته بنواحي مشروعية.

2-4-2- الرقابة المحاسبية: عرف هذا النوع من الرقابة على أثر تطور المفاهيم الحسابية كنتيجة لتطور مفهوم الموازنة وتقسيماتها وقد تطور هذا النوع من مجرد رقابة حسابية على الحسابات الختامية إلى الرقابة على جميع المعاملات المالية وتفاصيلها، وذلك بفرض التأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت، ومن توفر المستندات المطلوبة واكتمالها، ومن أن الصرف تم في حدود الاعتمادات المقررة، وعلى أثر تطور علم المالية والمحاسبية، والأخذ بمبادئ تخطيط الموازنات، أصبحت الرقابة تقوم على الجمع بين الرقابة المحاسبية والرقابة المشروعية.[44]

2-4-3- الرقابة التقييمية (الإقتصادية):

لقد تغير دور الدولة في النشاط الاقتصادي تغيرا جذريا نتيجة الزيادة المستمرة في نفقاتها العامة وكذلك الزيادة في القطاع العام، كما أن أساليب الرقابة المذكورة غير كافية لمواجهة التطورات، حيث تتجاوز هذه الرقابة إلى تقييم النشاط المالي للدولة وتسوغ هذه الرقابة بالمبررات التالية[45]:

- إن نشاط الدولة الاقتصادي قد أدى إلى زيادة النشاط الإنتاجي ومن ثم زيادة الإنفاق في مجالات الإنتاج ولا سيما الإنتاج السلعي؛

– إن زيادة الأعباء التكليفية والضريبية قد منحت المكلفين حق التعرف عليها إذ لم تتجاوز الحاجات الفعلية وأن الموارد الاقتصادية التي منعت فرض الضرائب عليهم في فترة ماضية قد استغلت بصورة جيدة علاوة على أن كفاءة الاقتصاد في إدارة الأموال عالية، وتقلص الإسراف المالي في معظم الإدارات الحديثة.

يهدف من خلال هذا النوع من الرقابة إلى مراجعة نشاط السلطات العامة، من حيث المشروعات والبرامج التي تقوم بتنفيذها، للوقوف على ما تم تنفيذه من أعمال، تكلفة إنجازها، وبيان مواطن الضعف في التنفيذ، وما قد يصاحبه من إسراف وتبذير، بالإضافة إلى التأكد من كفاءة السلطات المشرفة على التنفيذ وحسن سير العمل في المواعيد المقررة، ومدى تحقيق النتائج المرجوة وتشمل هذه الرقابة على رقابة الكفاءة وهي تعني تحقيق أكبر مخرجات بأقل ما يمكن من التكاليف ورقابة الفعالية وهي الرقابة على مدى تحقيق النتائج المرجوة. وتتولى الجهة التي تقوم بهذه الرقابة دراسة تكاليف كل وجه من أوجه النشاط ومتابعته وملاحقة ما تم تنفيذه وتكلفة كل عمل أو برنامج ومقارنته بالتكاليف المعتادة والكشف عن كفاءة الجهاز التنفيذي وإعطاء الاقتراحات اللازمة لخفض هذه التكاليف. ومن أمثلة هذه الجهات بعثة التقييم والمراقبة "MEC" بفرنسا.

3– التحول نحو منهج الرقابة الشاملة:

تفترض الرقابة التقليدية على النفقات أن تكون المبالغ المرخص لها للإنفاق مدرجة في مدونة الموازنة، ومن ثم فان الرقابة تكون حول الامتثال للمدونة وعدد من القواعد الأخرى (مراقبة مسبقة، رقابة التحقق من وجود الوثائق التبريرية، ...). حيث لا تشكل الرقابة التفصيلية للمدخلات حافزاً للوزارات لتقليل نفقاتها، وذلك لعدم وجود أي رابط بين الإنفاق والنتائج، وعدم توفير المعلومات حول فعالية البرامج والكفاءة في تسييرها، كما أن إجراءات الموازنة التقليدية لا تقوم بتخصيص الموارد وفقا للأولويات والكفاءة.

ترتكز الموازنة العامة المرتكزة على النتائج على الانتقال من رقابة النفقات على أساس الوسائل (المدخلات) إلى الرقابة على المنتجات (المخرجات) أو النتائج (الآثار)، مع إعطاء مزيد من الحرية في الإنفاق ضمن نفس البرنامج بشكل واسع. حيث في مقابل هذه الحريات، تتم مقارنة النتائج المحققة مع النتائج المتوقعة. ويؤدي تبني هذه المفاهيم بالضرورة إلى تحويل التفكير حول قياس الأداء الحكومي من التركيز على المدخلات والعمليات والمخرجات إلى التركيز على النتائج، لتتحول بذلك من الرقابة المالية إلى الرقابة المالية وغير المالية أو ما تسمى **بالرقابة الشاملة**[46].

لقد كان من بين التوصيات التي تم التوصل إليها في مختلف المؤتمرات تحديث الأجهزة المركزية العليا المعنية

بالرقابة الإدارية والمالية والوظيفية، وتوجيه رقابتها على الأداء النهائي، وعلى الأنشطة التي تستهلك أكبر قدر من الإعتمادات، بدلاً من مجرَّد التركيز الروتيني على مقدار تقيُّد الإدارة بالقوانين والأنظمة والإجازة البرلمانية في الجباية والإنفاق. لتصبح بذلك رقابة أداء ورقابة نتائج تركِّز على الإنتاجية وعلى الفعالية وعلى الجدوى وكذا درجة الالتزام بضوابط ومؤشرات قياس ذات صبغة عامة، حيث يحتاج تطوير دور هذه الأجهزة إلى مزيد من التفعيل والتعميق، لتعزيز دورها الرقابي في المساءلة من جهة، ودورها الإرشادي في تقديم النصح والعون للأجهزة التنفيذية من جهة أخرى، مما يساعدها على النُّهوض بأدائها وتحسين نظم وآليات عملها بالشكل الذي يحقِّق تنمية الأداء النهائي للنشاط الحكومي وتحسينه[47].

وإذا ما أخذنا التجربة الفرنسية، نرى أن القانون العضوي الجديد ألقى على عاتق ديوان المحاسبة مهاماً جديدة، داعياً إيَّاه إلى إجراء رقابة مرافقة للتنفيذ وإلى وضع تقارير معيَّنة، وهي[48]:

- تقرير حول مشروع الموازنة الجديدة يقدِّمه إلى البرلمان في ضوء نتائج تنفيذ موازنة السنة السابقة.
- تقرير ثان يقدِّمه الديوان في إطار قانون قطع الحساب، ينصبُّ على كيفية تنفيذ الإعتمادات ضمن كل برنامج من البرامج ويركِّز على النتائج المحقَّقة من قبل المسؤولين عن التنفيذ.
- كذلك فإن تصديق ديوان المحاسبة على الحسابات بات يتطلَّب إجراء عملية مقارنة بين حسابات المحاسبين وحسابات الآمرين بالصَّرف، مشفوعة بعملية تقدير حقيقية تتناول صحة المعلومات الحسابية ودقَّتها وشفافيتها.

3-1-آليات الرقابة على الأداء

تشمل الرقابة على المال العام في القطاع العام وفقا للمفهوم التقليدي الرقابة المالية ورقابة الالتزام، أما بخصوص المفهوم الحديث للرقابة[49] فتشمل إضافة لذلك تدقيق العمليات وتدقيق الفعالية، ويطلق عليها رقابة الأداء. وهذا النوع من الرقابة هو الذي يتميز به التدقيق في حالة إتباع أسلوب موازنة البرامج المرتكزة على النتائج، ويتم من خلاله التحقق من استخدام الحكومة للأموال التي تحت تصرفها ومن تنفيذها لبرامجها وفقا للأهداف المحددة فيها. وتعد مؤشرات الأداء المختلفة التي يتم تحديدها في كل برنامج بمثابة المؤشرات التي يرتكز عليها تدقيق الأداء.

3-1-1-مفهوم رقابة الأداء:

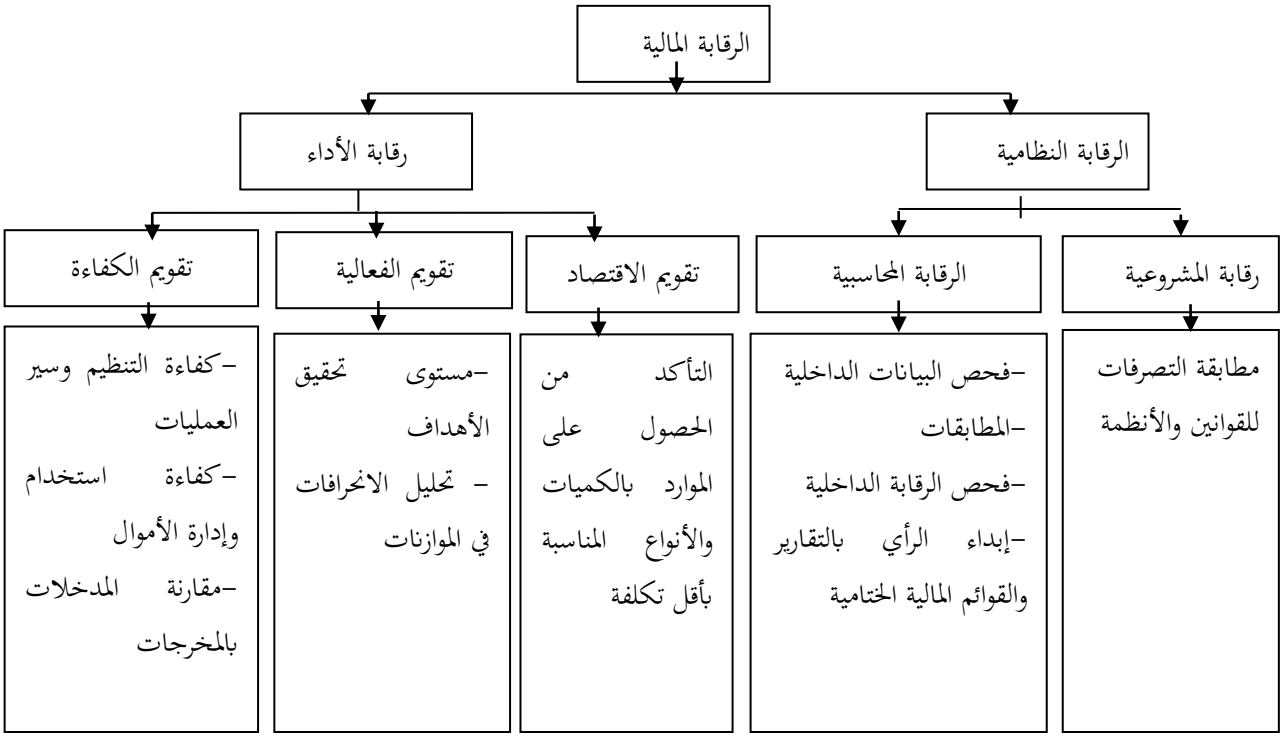
تعمل الرقلبة على الأداء على تحسين الأداء بشكل عام وتخفيض التكاليف من خلال قياس مدى

اقتصادية وكفاءة وفعالية الخدمات المقدمة أو السلع المنتجة، ووضع التوصيات حول التغيرات والتعديلات المناسبة، ويمكن للرقابة على الأداء الكشف عن التبذير والتلاعب ، كما تتضمن من وجهة نظر فنية مراجعة وتدقيق الإلتزام بالقوانين والأوامر والأنظمة الأساسية والقواعد في المجالات التي لها علاقة بالاقتصاد، الكفاءة والفعالية.

لقد عرّفت لجنة الأدلة والمصطلحات التابعة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية رقابة الأداء بأنها تقييم أنشطة هيئة ما للتحقق مما إذا كانت مواردها قد أديرت بالصورة التي روعيت فيها جوانب التوفير والكفاءة والفعالية، ومن أن متطلبات الاستجابة قد تمت الاستجابة لها بصورة معقولة[50].

كما يمكن توضيح موقع رقابة الأداء من الرقابة المالية الحديثة (الرقابة الشاملة) على الموازنة العامة من خلال الشكل رقم (1-1)، والتي تتضمن الرقابة النظامية من جهة، والتي تعتمد على رقابة المشروعية على أساس الالتزام بالقوانين والأنظمة، وعلى الرقابة المحاسبية لمختلف البيانات والقوائم المالية الختامية. ومن جهة أخرى الرقابة على الأداء التي تتضمن الاقتصاد، الفعالية والكفاءة.

الشكل رقم (1-1): الرقابة المالية الشاملة وموقع رقابة الأداء فيها



المصدر: غسان برهان الدين قلعاوي، رقابة الأداء، ط 1، دار كنعان للدراسات والنشر، دمشق، سوريا، 1998، ص:41.

3-1-2-عناصر رقابة الأداء:

لا توجد أسس ومعايير محددة لرقابة الأداء، كما لا يوجد نموذج محدد لتقرير المراقب المالي فيما يتعلق به، وذلك لأنه يتناول ربط الأهداف مع المدخلات ومع العمليات، ثم مع المخرجات والنتائج والتأثيرات. لقد حددت معايير المراجعة الدولية ثلاث عناصر لمراقبة الأداء، كما يبينها الشكل رقم (1-1) والتي تعتمد على ثلاث رقابات، يمكن توضيحها كما يلي:

أ- رقابة الاقتصاد: يقصد بها التقليل من تكلفة استخدام الموارد اللازمة للقيام بالنشاط مع مراعاة اعتبارات الجودة اللازمة، وهي مراجعة الاقتصاد في الأنشطة الإدارية مع مراعاة المبادئ الإدارية.

ب-رقابة الكفاءة: يعبر عنصر الكفاءة عن العلاقة بين المخرجات من السلع والخدمات والموارد التي استخدمت في إنتاجها للوصول إلى تحديد درجة الإنتاجية، ومستوى الكفاءة في إدارة الموارد المستخدمة، أي أن الإنفاق تم بصورة سليمة[51].

ويهدف إلى تقويم الالتزام بالتشريعات المتعلقة بالبرامج الحكومية، فضلاً عن تحديد نسبة المتحقق من النتائج المخططة، ويمكن أن يطلق على هذا النوع التدقيق الإداري أو تدقيق العمليات أو تدقيق البرامج، ويتسع ليشمل تدقيق الرقابة الداخلية، وكفاءة تشغيل الموظفين وكفاءة اتخاذ القرارات ضمن مختلف المستويات الإدارية، وإمكانية الاستفادة من كامل الوقت المتاح والحيز المتاح، وتقليل التالف من المنتجات إن وجد وتقليل تكاليف الحصول على المدخلات... وكل ذلك من خلال زيادة أنظمة الضبط الداخلي.

نقطة البداية في تدقيق العمليات لأغراض الموازنة المرتكزة على النتائج تكون بمعرفة غرض البرنامج، ثم تحديد كافة المتغيرات التي تؤثر في البرنامج(الموارد والنتائج المقدرة)، وبناء عليه يتم تحديد نطاق التدقيق، ويعتمد تحديد المؤشرات التي سيعتمدها المدقق عند إجرائه التحليل المطلوب على نوع البرنامج وهدفه وتعقد أو بساطة العلاقات بين متغيراته والنتائج المقدرة من تنفيذه والمعلومات المتاحة عنه.

يختلف تدقيق البرامج حسب نوع البرنامج، حيث يؤدي تنوع البرامج الحكومية إلى اختلاف أسس الرقابة بين برنامج وآخر. ويتسع تدقيق البرامج ليشمل نوع آخر من الرقابة هو البحث عن النتائج المتحققة منه، ويتطلب هذا الأمر متابعة البرنامج من حيث الجهات التي تتولى تنفيذه، من حيث النتائج المطلوبة منه وتلك المتحققة فعلا.

ج– رقابة الفعالية: وتهدف إلى التأكد من أن النتائج المطلوبة قد تحققت بما يتفق والأهداف المرسومة، وأن تحقق النتائج كان بأقل التكاليف وبذلك تتم دراسة النتائج (المخرجات والتأثيرات).

ويتم ربطها بالأهداف التي رسمتها الجهات الإدارية العليا، وقد تتسع الرقابة لتشمل الجهات الخارجية التي استفادت من الخدمة أو السلعة التي أدتها الجهة المنفذة، ويعتمد نجاح رقابة الفعالية على وضوح الهدف منه وعلى وسائل الوصول لذلك، وتشمل موثوقية المعلومات التي يحصل عليها المدقق من الجهة المنفذة للبرنامج، ومن الجهات الخارجية المستفيدة من الخدمة، وعلى وضوح الهدف من البرنامج، وعلى مؤشرات الأداء المتعلقة بالبرنامج.

نظرا لحداثة هذا المفهوم وتنوع البرامج وتعقدها أحياناً وتوزيع تنفيذها على أكثر من مؤسسة حكومية واحدة واختلاف أهدافها ومدخلاتها ومخرجاتها ووسائل تنفيذها، فانه قد يكون من الصعوبة على المدقق أن يبدي رأيه بمقدار الفاعلية المتحققة من تنفيذ البرنامج، أو أن يقوِّم نوعية أدائها لعملياتها، وبذلك يكون البديل هو أن يبين رأيه في مجالات محددة من العمليات أو الأنشطة، وبشكل خاص عندما تكون نتائج تلك الأنشطة ممكنة الملاحظة. وفي جميع الحالات يجب على المدقق أن يتضمن تقريره المؤشرات التي اعتمدها عند إبداء رأيه في الأداء.

3–2– الرقابة الداخلية المعاصرة على الموازنة وأهميتها

الرقابة الداخلية على الموازنة هي تقرير مجموعة من النصوص الرسمية والدائمة من طرف كل وزارة، يتم إنجازها من طرف المسؤولين على كلِّ المستويات للتحكم في أنشطتها، ولتوفير الضمان المناسب لتحقيق الجودة في معلومات محاسبة الموازنة وحول استدامة الموازنة.

تستعمل الرقابة الداخلية لمتابعة السقوف القصوى للاعتمادات التي تتضمنها تراخيص الارتباط بالنفقة واعتمادات الدفع والاستخدام المفتوح لتسيير استهلاكها.

تعكس استدامة الموازنة قدرة الوزارة على تنفيذ سياساتها التي تتم وفقا لتراخيص الموازنة سواء في بعدها السنوي أو إطارها المتعدد السنوات (إطار الإنفاق على المدى المتوسط). يعتمد ذلك على جودة البرمجة الأولية (ملائمة النشاط التنبؤي للخدمات مع الوسائل الممنوحة)، وكذلك حول جودة المتابعة وتفعيل العلاقة مع الإدارة[52].

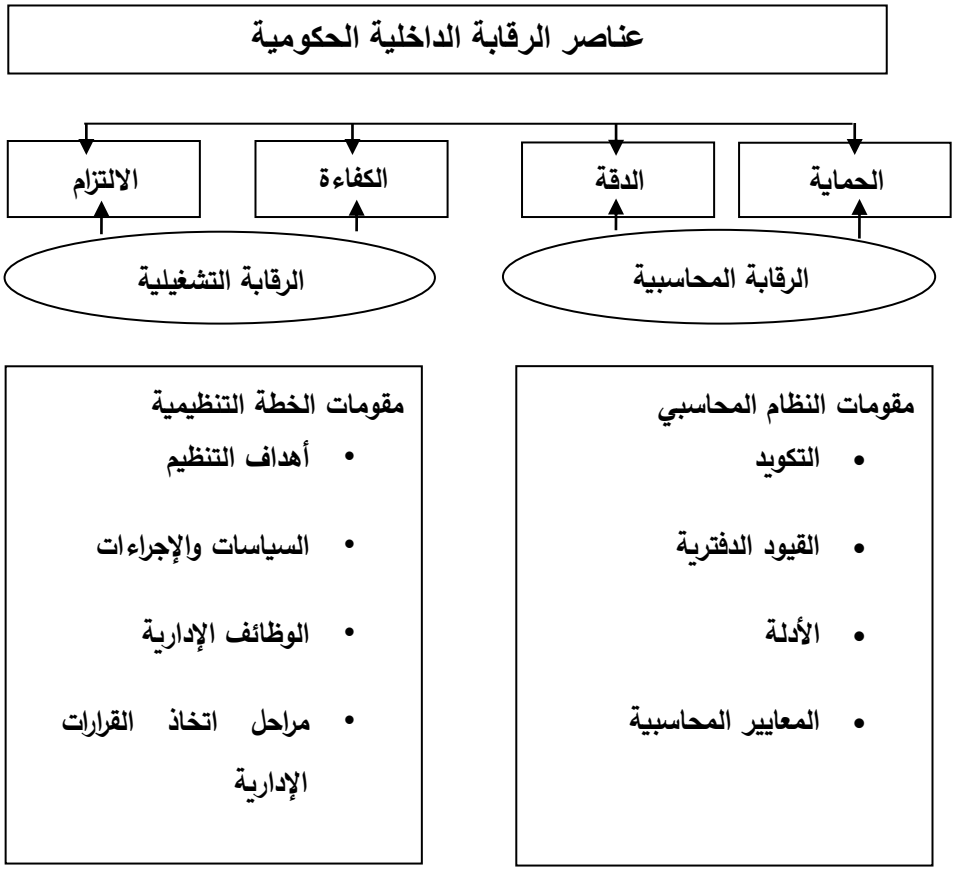
كما أنها تمثل مجموعة الوسائل التي تكفل ما يلي[53]:

- تجنب مظاهر سوء اقتناء واستخدام الموارد.
- تحقيق الدقة المحاسبية للبيانات.
- تدعيم أساليب تحقيق الكفاءة الإنتاجية.
- الالتزام بالسياسات الإدارية.

3-2-1-عناصر الرقابة الداخلية:

تتضمن الرقابة الداخلية على الموازنة العامة عدة عناصر يمكن توضيحها من خلال الشكل رقم (1-2)، والذي يمثل عناصر الرقابة الداخلية الحكومية المعاصرة.

الشكل رقم (1-2): عناصر الرقابة الداخلية الحكومية المعاصرة



المصدر: محمد عبد الفتاح العشماوي، مرجع سابق، ص4.

من الشكل رقم (2-1) نلاحظ أن الرقابة الداخلية الحكومية المعاصرة تشمل الرقابة المحاسبية والرقابة التشغيلية، حيث تهدف الرقابة المحاسبية إلى تحقيق الحماية من سوء اقتناء واستخدام الموارد ومن مظاهر

الفساد، والإسراف، والتهرب بمختلف وسائل المكافحة والمتابعة. بالإضافة إلى الدقة في المعلومات والبيانات المحاسبية، من خلال رقابة البيانات الداخلية، مراجعة القيود الدفترية، فحص الإجراءات والقواعد وتقييم مدى الالتزام بالقواعد.

أما الرقابة التشغيلية فتهدف إلى تحقيق الكفاءة في تنفيذ مختلف الأنشطة، والالتزام بمختلف القرارات والسياسات الإدارية من خلال تقييم السياسات والإجراءات، تقييم سلامة القرارات، تقييم كفاءة أداء الأعمال وتقييم أهداف التنظيم.

3-2-2- أهداف الرقابة الداخلية:

تهدف الرقابة الداخلية المعاصرة إلى ثلاث أهداف يمكن توضيحها في الجدول رقم (1-3)، والذي يتضمن مقارنة بين أهداف الرقابة الداخلية في ظل التسيير التقليدي وفي ظل التسيير العصري.

الجدول رقم (1-3): أهداف الرقابة الداخلية.

التسيير التقليدي	التسيير العصري
هدف واحد: المشروعية	المطابقة: لمجموع القواعد
	الأداء: (الكفاءة، الفعالية والاقتصاد)
	الحماية: التفتيش ومكافحة الغش

source : Mohamed Moindze, OP.CIT, P :5.

حسب الجدول السابق فإن هدف الرقابة الداخلية في ظل التسيير التقليدي هو التأكد من تحقيق مبدأ المشروعية فقط، والمشروعية مشتقة من الشرع وتفيد محاولة موافقته له، والمحاولة قد تصيب وقد تخيب، وينتهي من ذلك إلى أن المشروعية وترجمتها الفرنسية Légalité تعني احترام قواعد القانون القائمة فعلا في المجتمع[54]، وأن تكون كافة تصرفاتها المادية منها والقانونية في نطاق القانون وعلى أساس منه[55].

أما في ظل التسيير العصري والمرتكز على أساس النتائج فللرقابة الداخلية ثلاثة أهداف وهي المطابقة لمجموع القواعد القانونية والذي يمكن اعتباره تحقيقا لمبدأ المشروعية. ويتمثل الهدف الثاني في متابعة الأداء من خلال التحقق من الكفاءة في التنفيذ والفعالية في تحقيق النتائج مقارنة بالأهداف الموضوعة في البرنامج والنتائج المسطرة، مع اعتماد مبدأ الاقتصاد. أما الهدف الثالث فهو الحماية من كل أعمال الغش والتلاعبات عن طريق عملية التفتيش ومكافحة الغش.

تتمثل أهمية الرقابة الداخلية فيما يلي:

- تفعيل عملية التسيير من خلال تعزيز موثوقية المعلومات الموازنية.
- تعطي أحسن رؤية للمسؤولين في الوزارات حول الرهانات والمخاطر التي تؤثر على الموازنة، واتخاذ القرارات المثلى حسب الأولويات الوزارية لتحسين أداء السياسات العامة.
- العمل على تبسيط وحماية عملية التسيير، تسمح بالحد من التأخير (فترات الانجاز) في تنفيذ الأنشطة وبالتالي تؤدي إلى التقليل في التكاليف، توضيح وتأمين العمليات المحددة للوكلاء، وكذلك تحديد التنظيمات وجداول العمل المعلومة والمحترمة، تخفيف المهام عن طريق ابتكار أحسن الممارسات وتوزيع المجموع المشترك من الأساليب المحددة سابقا.

خلاصة الفصل

تعد الرقابة بصفة عامة والرقابة المالية بصفة خاصة الوظيفة الأساسية والهامة التي لا يمكن أن تنفذ السياسات المالية والميزانية العامة للدولة بالكفاءة اللازمة في مختلف قطاعاتها ومؤسساتها العامة إلا بوجودها وبفاعليتها.

تمر هذه الرقابة عبر ثلاث مراحل، بدءا بالتحقق من المخطط بشكل دقيق أو وضع معايير للإسترشاد بها في عملية الرقابة، ثم التقييم أوالتحقق من مستوى وطبيعة الأنشطة المنفذة، وأخيرا تفسير وتحليل الانحرافات ومعالجتها، ولتحقيق أهداف العملية الرقابية لابد من احترام مبادئ الرقابة المالية خلال تنفيذ هذه المراحل.

يتم تصنيف الرقابة المالية من عدة زوايا لتسهيل عملية البحث فيها وفي أجهزتها، بغرض تحسين أساليب ممارستها، وتأخذ الرقابة المالية عدة أشكال مختلفة باختلاف الزمن، التنفيذ والنوعية، فهناك من يقسمها من حيث التوقيت الزمني، من حيث الجهة التي تمارس الرقابة، من حيث سلطات الجهة التي تمارس الرقابة ومن حيث موضوع الرقابة.

تتضمن الرقابة الشاملة التي تطبق في ظل التسيير العصري والمرتكز على النتائج الرقابة النظامية التي ترتكز على رقابة المشروعية والرقابة المحاسبية، ورقابة الأداء التي ترتكز على رقابة الفعالية، رقابة الكفاءة، ورقابة الاقتصاد. هذه الأخيرة تتطلب تسيير مالي وتسيير موازنة مرتكزة على أساس النتائج وذلك لاعتماد معايير ومؤشرات أداء موضوعة مسبقا للاعتماد عليها كما تتطلب كفاءة نظام الرقابة الداخلية.

إن البحث عن تحقيق الكفاءة في تنفيذ البرامج والمخططات والفعالية في تحقيق أهدافها من خلال الرقابة المالية في المؤسسات العامة يعد مفتاحا ومقدمة أساسية لدراسة مختلف أجهزة الرقابة المالية في القطاع العام، وهو ما ستناوله في الفصل الموالي.

هوامش الفصل

[1]- مكتب المراقب العام، **دعم الأجهزة العليا للرقابة المالية في الدول النامية حافز لتحسين الممارسة الجيدة للسلطة**، مبادرة الانتوساي، كندا، 1995، ترجمة ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية 1996، ص ص: 13-14.

[2]- محمود حسين الوادي، زكريا احمد عزام، **المالية العامة والنظام المالي في الإسلام**، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، 2000، ص: 164 .

[3]- عادل علي الفليح، **المالية العامة والتشريع المالي والضريبي**، دار الحامد للنشر التوزيع، الأردن ، 2007، ص: 556-558 .

[4] - محمد رسول العموري، **الرقابة المالية العليا (دراسة مقارنة)**، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2005، ص: 19.

[5] أحمد مختار عمر، **معجم اللغة العربية المعاصرة**، مجلد الثاني، عالم الكتب القاهرة، 2008، ص: 923.

[6] - رفعت احمد السبع، **علم الإدارة العامة والإدارة المالية**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2008، ص: 175.

[7]- سعيد السيد علي، **الأصول الحديثة في علم الإدارة العامة، العملية الإدارية**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2007، ص: 374.

[8]- كنجو عبود كنجو، إبراهيم وهبي فهد، **الإدارة المالية**، ط1 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997، ص: 32.

[9] - محمد رفعت عبد الوهاب، **الإدارة العامة**، دار الجامعة الجديدة، الازاريطة، مصر، 2008، ص: 314.

[10] - محمد رسول العموري، مرجع سابق ، ص ص: 19-22.

[11]- حمدي سليمان سحيمات القبيلات، **الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية (دراسة تحليلية تقييمية)**، ط1، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن،1998 ، ص: 17.

[12]- زاهر عبدالرحيم عاطف، **الرقابة على الأعمال الإدارية**، ط 1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 84.

[13] - حمدي سليمان سحيمات القبيلات، مرجع سابق، ص: 129.

[14] - محمود حسين الوادي، زكريا احمد عزام، مرجع سابق، ص: 167

[15] حسين قاضي، **مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا على تقييم الرقابة الداخلية**، مجلة الجامعة، دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 29، العدد الثاني، 2010، ص: 224.

[16] – محمد رفعت عبد الوهاب، مرجع سابق، ص: 317 .

[17] – كنجو عبود كنجو، ابراهيم وهبي فهد، مرجع سابق، ص: 334.

[18] – محمود حسين الوادي، زكريا احمد عزام، مرجع سابق، ص: 165.

[19]– زاهر عبدالرحيم عاطف، مرجع سابق، ص: 86.

[20]– سعيد السيد علي، مرجع سابق، ص379. بتصرف.

[21] –السيد محمد الجوهري، **الدولة في الرقابة على المشروعات الاستثمارية–دراسة مقارنة–**،دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2009، ص 48.

[22]–محمد حديد محمد، **الإدارة العامة**، دار الشروق للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص186.

[23] سيروان عدنان، **الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة**، منشورات الدائرة الإعلامية، بغداد، 2008، ص: 79.

[24] عبد العزيز حجاري، **الرقابة المالية**، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، مصر، أفريل 2000، ص ص 168- 171. بتصرف.

[25]– محمد جمال ذنيبات، **المالية العامة والتشريع المالي**، عمان، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1 ،2003، ص ص: 293-299.

[26]– عادل علي الفليح ، مرجع سابق، ص: 562.

[27]– مؤيد أحمد محي الدين عبيدات، **الرقابة الحكومية على تأسيس الشركات، دراسة مقارنة**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص: 32.

[28] –محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، ط 3 ، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر،2008 ، ص: 374.

[29]–عادل الفليح العلي، مرجع سابق، ص ص: 562-564.

[30]– دراوسي مسعود، **فعالية السياسة المالية ودورها في التوازن الاقتصادي**، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص: 211.

[31] – محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص: 375.

[32] – سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص: 345 .

[33]–حمدي سليمان، **الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية**، دار الثقافة لنشر والتوزيع، ط 2، عمان، 2010، ص:131.

[34]– سعيد السيد علي، مرجع سابق، ص: 393. بتصرف.

[35] – زاهر عبد الرحيم عاطف، مرجع سابق، ص: 82 .

[36] –عادل أحمد حشيش، **أساسيات المالية العامة**، دار النهضة العربية، بيروت، 1992، ص ص: 311- 313.

[37]– محمد حافظ حجازي، **المنظمات العامة البناء، (العمليات، النمط الإداري)**، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 236.

[38]– محمد عيسى الفاعوري، **الإدارة بالرقابة**، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008، ص: 39.

[39] –حمدي سليمان سحيمات القبيلات،مرجع سابق، ص: 132.

[40] –غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، ط1 ، دار البيارق، عمان، الأردن، 1999، ص: 222 .

[41] –.محمد عيسى الفاعوري، مرجع سابق، ص: 21 .

[42]- François derue, **Finance publique (budget et pouvoire financier)**, edition daloz, paris, dixieme edition, 1993, p: 94.

[43]– محمد رسول لعموري، مرجع سابق ، ص: 137.

*– تعني الرقابة الموضوعية انتقال الرئيس إلى مكان عمل المرؤوس للتأكد من مباشرته لعمله على نحو دقيق. بينما تتضمن الرقابة المستندية رقابة على أساس الوثائق . لمزيد، أنظر: محمد عباس محرزي، مرجع سابق، ص: 452.

44 محمد رسول العموري، مرجع سابق، ص36.

[45] – محمد جمال ذنيبات ، مرجع سابق، ص: 298.

[46]– بو جطو حكيم، عصرنة الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات العامة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة02، 2014، ص 158.

[47]– ديوان المحاسبة في الجمهورية اللبنانية، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، **دليل اللقاء التدريبي**: "**أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، ودور الجهاز الأعلى للرقابة في ذلك**"، الجلسة الرابعة بعنوان"**أهمية التحول إلى إدارة الأنشطة الحكومية كمدخل بديل لإدارة الموارد الإنتاجية**"، بيروت، لبنان، 2009، ص: 19.

[48]– نفس المرجع، نفس الصفحة.

[49]– محمود حسين الوادي، **تنظيم الإدارة العامة من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي ومكافحة الفساد**، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص ص: 189-190.

[50]–حنيش أحمد، دور الرقابة على الموازنة في ترشيد الإنفاق العمومي– دراسة حالة الجزائر –2000–2014)، أطروحة دكتوراه في النقود والمالية، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2016، ص ص: 163-164.

[51]– محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص ص: 190-192.

[52]-Mohamed Moindze, **Modernisation du Controle Interne de la Depense Publique dans les Pays Africains Francophones**, Consultant en gestion des finances publiques, sans information sur idition, (en line), Mai 2011, P :4. disponible sur :{ blog-pfm.imf.org/.../**modernisation-du-contrôle-intern**... }.

[53]– محمد عبد الفتاح العشماوي، **المنظور المعاصر للرقابة المالية**، ندوة حول "**الإدارة الإبداعية للبرامج والأنشطة في المؤسسات الحكومية والخاصة**"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 17 فبراير 2008.

[54]–مباركي إبراهيم، الرقابة القضائية على أعمال الإدارة (دراسة مقارنة)، أطروحة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود امعمري تيزوزو، 2017، ص: 11.

[55]– نفس المرجع، ص15.

الفصل الثاني

الهيئات المكلفة بالرقابة المالية الداخلية

(المراقب المالي، المحاسب العمومي، المفتشية العامة للمالية)

تمهيد

لا تتحقق النتائج المراد الوصول إليها عبر السياسة المالية للقطاع العام ومختلف برامجها إلا بترشيد استعمال المال العام وحمايته من كل مظاهر الفساد المالي، ولا يتأتى ذلك إلا بوجود نظام رقابي فعال يعتمد على مجموعة من الأجهزة الرقابية التي تختلف من حيث طبيعتها ودورها وأساليب عملها، وتهدف في مجملها لتأمين الاستعمال السليم للمال العام وفق القواعد القانونية واللوائح التنظيمية وتصحيح كل الانحرافات والتجاوزات التي تقع خلال أو بعد التنفيذ.

يتضمن النظام الرقابي في القطاع العام رقابة مالية داخلية واخرى خارجية، وقد تم تخصيص هذا الفصل للرقابة المالية الداخلية والتي تتضمن رقابة سابقة على تنفيذ النفقات الملتزم بها يقوم بها كل من المحاسب العمومي والمراقب المالي، ورقابة بعدية إدارية تقوم بها المفتشية العامة للمالية .

يتناول هذا الفصل التعريف بالهيئات المكلفة بالرقابة الثلاث المراقب المالي، الرقابة المتبادلة بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي، المفتشية العامة للمالية، وحدود صلاحياتها ومختلف آلياتها ووسائلها التي تستعملها في تنفيذ برنامجها الرقابي وأنواع الرقابة التي تقوم بها والإجراءات والنتائج المترتبة عن قيامها بعملية الرقابه.

1- المراقب المالي

تهدف الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات الملتزم بها الخاصة بميزانية الدولة إلى منع الأخطاء أو التجاوزات في الإنفاق قبل حدوثه، حيث تعتبر هذه الآلية كصمام أمان بالنسبة للآمر بالصرف أثناء صرف النفقات، وتنقسم هذه الرقابة السابقة إلى قسمين، فقسم يمارسه المحاسب العمومي وقسم يمارسه المراقب المالي.

وسنعتمد على المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدل والمتمم بالمرسوم رقم 09-374 والمتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها، والمرسوم التنفيذي رقم 11-381 المتضمن تنظيم مصلحة الرقابة المالية.

1-1-ماهية المراقب المالي وتنظيم مصالحه.

سنتطرق في هذا المبحث إلى تعريف المراقب المالي أولا ثم تنظيم مصالح المراقبة المالية وفروعها التابعة له ثانيا وثالثا.

1-1-1- مفهوم المراقب المالي.

هو موظف ينتمي إلى وزارة المالية مهمته التأشير على مشروع الالتزام (النفقة) الذي يحررهالأمر بالصرف. كما يشكل المراقب المالي أحد أعوان الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها وتأخذهذه الرقابة شكل المتابعة والمطابقة (رقابة سابقة) وهي بمثابة رقابة وقائية والتي تترجم في التأشيرات التي يجب الحصول عليها لإتمام المعاملات المالية للنفقة، كما يتمتع المراقب الماليبالازدواجية في ممارسة وظيفته حيث يمثل الوزير ووظيفته[1].

1-1-1-1- النظام القانوني للمراقب المالي: القانون لا يعتبر المراقب المالي وكأنه عون محاسبي، وهذايجعله غير خاضع للمسؤوليات التي يخضع لها المحاسب العمومي. فالمواد 58-59-60 من القانون 90- 21 المتعلق بالمحاسبة العمومية تنظم بصفة مبدئية وظيفة المراقب المالي وأعطت له مهمة المراقبة المسبقة للعمليات النفقات فهو لا يتدخل في الإيرادات، وهذه المواد تدخل في الباب الثالث الخاص بالمراقبة وليس في باب الأعوان المحاسبين، فالمادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 تحدد مهام المراقب المالي.

1-1-1-2- مجال ممارسة رقابتها: يمارس المراقب المالي مهامه الرقابية لدى الإدارة المركزية والولاية والبلدية، فيراقب كل من ميزانيات المؤسسات التالية[2]:

ميزانيات المؤسسات والإدارات التابعة للدولة أو الميزانيات الملحقة، على الحسابات الخاصة بالخزينة، ميزانيات الولايات وميزانيات البلديات وميزانيات المؤسسات العمومية ذات طابع إداري وميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع العلمي والثقافي والمهني وميزانيات المؤسسات العمومية ذات طابع إداري مماثلة[3].

وعلى الميزانيات ذات الطابع العلمي والتكنولوجي والمؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات العمومية الاقتصادية، عندما تكلف بإنجاز عملية ممولة من ميزانية الدولة[4].

والمراكز الاستشفائية الجامعية، المؤسسات الاستشفائية المتخصصة... والموضوعة تحت وصاية الوزير المكلف بالصحة.

كما يتدخل في المشاريع التي نصت عليها المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 09- 374 السالف الذكر لكل من المؤسسات المذكورة أعلاه والمتضمنة التزاما بالنفقات لتأشيرة المراقب المالي قبل التوقيع عليها :

- مشاريع قرارات التعين والترسيم وقرارات التي تخص الحياة المهنية ومستوى المرتبات المستخدمين باستثناء الترقية في الدرجة.

- مشاريع الجداول الاسمية التي تعد عند قفل كل سنة مالية.

- مشاريع الجداول الأصلية الأولية التي تعد عند فتح الاعتمادات وكذا الجداول الأصلية المعدلةخلال السنة المالية.

- مشاريع الصفقات العمومية والملاحق.

كما تخضع لتأشيرة المراقب المالي إلى الالتزامات بنفقات التسيير والتجهيز أو الاستثمار لكل من:

*كل التزام مدعم بسندات الطلب والفاتورات الشكلية والكشوف أو مشاريع العقود، عندما لا يتعدى المبلغ المستوى المحدد من قبل التنظيم المتعلق بالصفقات العمومية.

*كل مشروع مقرر يتضمن مخصصات ميزانياته وكذا تفويض وتعديل الاعتمادات المالية.

*كل التزام يتعلق بتسديد المصاريف والتكاليف الملحقة وكذا النفقات التي تصرف عن طريق الوكالات والمثبتة بفاتورات نهائية.

1-1-1-3- شروط تعيين المراقب المالي ومساعده: نصت المادة 11 من المرسوم رقم 11 – 381 على أنه يتم تعين المراقب المالي بقرار من الوزير المكلف بالمالية وذلك من بين:

أ-رؤساء المفتشين محللون للميزانية.

ب-المتصرفين المستشارين الذين يثبتون 05 سنوات من الخدمة الفعلية بالإدارة الميزانية.

ج-مفتشين محللين مركزيين للميزانية الذين يثبتون 05 سنوات من الخدمة الفعلية بالإدارة الميزانية.

ت-المتصرفين الرئيسيين الذين يثبتون 05 سنوات من الخدمة بهذه الصفة بالإدارة بالميزانية.

ث-المتصرفين الرئيسيين الذين يثبتون 08 سنوات من كأقدمية بالإدارة بالميزانية.

كما يتم تعين المراقبين الماليين المساعدين حسب المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 11 – 381 السالف الذكر بقرار من الوزير المكلف بالمالية وذلك من بين:

* رؤساء المفتشين محللين للميزانية.

* المتصرفين المستشارين الذين يثبتون 03 سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية.

* من محللين مركزيين للميزانية الذين يثبتون 03 سنوات من الخدمة الفعلية بإدارة الميزانية.

* الذين يثبتون 03 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة بإدارة الميزانية.

* الذين يثبتون 05 سنوات من الخدمة أقدمية بإدارة الميزانية.

* زيادة على الشروط المذكورة، يخصص التعيين في منصب مراقب مالي للموظفين الحائزين على الأقل شهادة ليسانس في التعليم العالي أو شهادة معادلة لها.

1-1-1-4 مهام المراقب المالي والمراقب المالي المساعد: وهي كما يلي:

أولا-مهام المراقب المالي: تتمثل مهام المراقب المالي فيما يلي[5]:

- السهر على صحة توظيف النفقات بالنظر إلى التشريع المعمول به.
- التحقق مسبقا من توفر الاعتمادات.
- إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات أو تعليل رفض التأشيرة.
- تقديم النصائح للأمر بالصرف في المجال المالي.
- إعلام الوزير المكلف بالمالية شهريا، بصحة توظيف النفقات وبالوضعية العامة للاعتمادات المفتوحة والنفقات الموظفة.

ومن الوظائف المرتبطة بممارسة الرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، أن يرسل المراقب المالي، إلى الوزير المكلف بالميزانية، الوضعيات الدورية قصد إعلام المصالح المختصة بتطور الالتزام بالنفقات وبالتعداد الميزانياتي، كما يرسل المراقب المالي في نهاية كل سنة مالية إلى الوزير المكلف بالميزانية تقريرا مفصلا على سبيل العرض[6].

تعد المصالح المختصة للوزير المكلفة بالميزانية على أساس التقارير السنوية المنصوص عليها تقريرا ملخصا عاما[7]، حيث تتمثل في الحرص على تطبيق التشريع والتنظيم المتعلق بالنفقات العمومية، ويكلف بهذه الصفة على وجه الخصوص.[8]

* لا يأخذ المراقب المالي بعين اعتبار في تقييمه، خلال ممارسة مهامه، ملائمة الالتزام بالنفقات التييعرضها عليها الآمر بالصرف، بهذه الصفة لا يتحمل المراقب المالي مسؤولية أخطاء التسيير التي يقوم بها الأمر بالصرف، غير أنه يجب عليه أن يرسل، في كل الحالات، تقريرا مفصلا إلى الوزير المكلف بالميزانية[9].

ثانيا-المراقب المالي المساعد: يحدد المراقب المالي مهام المراقب المالي المساعد الموضوع تحت سلطته، باستثناء بعض المهام وفقا لكيفيات تحدد بموجب قرار، وذلك فيما يخص الحرص علىتطبيق التشريع والتنظيم المتعلقين بالنفقات العمومية. ويكلف المراقب المالي المساعد، بمايلي[10]:

- مساعدة المراقب المالي في ممارسة مهامه، في حدود ما يسمح له القانون.
- إعداد تقرير للمراقب المالي عن نشاطه وظروف ممارسة صلاحيات المسندة إليه.
- إنابة المراقب المالي في حالة غيابه أو حصول مانع له، له حسب الشروط والكيفيات التي تحدد بموجب قرار من الوزير المكلف بالميزانية.

كما يمارس المراقب المالي المساعد، بالإضافة إلى المهام المكلف بها قانونا، المهام يحددها له المراقب المالي بموجب مقرر، بعد مصادقة المدير العام للميزانية عندما يتعلق الأمر بمصالح الرقابة المالية لدى الولاية أو البلدية. غير أنه لا يمكن للمراقب المالي المساعد القيام[11] بالرفض النهائي – الإشعار – التقرير المفصل.

ثالثا–شروط إنابة المراقب المالي[12]: في حالة غياب الغير المتوقع للمراقب المالي أو حدوث مانع للمراقب المالي، تمارس صلاحيات هذا الأخير، من طرف المراقب المالي المساعد، يعين مسبقا بصفته نائبا عنه، باقتراح من المراقب المالي و بموجب مقرر صادر عن المدير العام للميزانية عندما يتعلق الأمر بمصالح المراقبة المالية لدى الولاية والبلدية. ويتولى المراقب المالي المساعد النيابة بموجب مقرر صادر عن المدير العام للميزانية عندما يتعلق الأمر بمصالح المراقبة المالية لدى الولاية والبلدية:

* في حالة الشغور المؤقت لمنصب المراقب المالي.

* في حالة غياب المتوقع للمراقب المالي، باقتراح من هذا الأخير.

كما يمارس المراقب المالي المساعد جميع الصلاحيات المخولة للمراقب المالي طيلة فترة النيابة.

1–1–2– تنظيم مصالح المراقبة المالية.[13]

يتم تحديد عدد المراقبين الماليين لدى الإدارة المركزية والولاية والبلدية، وكذا عدد المراقبين الماليين المساعدين الملحقين بكل مراقب مالي، وكذا تنظيم مصالح المراقبة المالية في مكاتب وفي فروع بقرار من طرف الوزير المكلف بالميزانية بطلب من المراقب المالي.

حيث تقسم مصلحة الرقابة المالية من مكتبين 02 إلى أربعة 04 مكاتب، توضع تحت سلطة المراقب المالي الذي يساعده من ثلاثة 03 إلى خمسة 05 مراقبين ماليين مساعدين.

وهذه المكاتب هي على الشكل التالي[14]:

المتعلق بمهام المراقب المالي المساعد وشروط إنابة المراقب المالي.

1. مكتب محاسبة الالتزامات.
2. مكتب الصفقات العمومية.
3. مكتب عمليات التجهيز.
4. مكتب التلخيص والتحليل.

حيث يتم تعين رؤساء مكاتب بقرار من الوزير المكلف بالميزانية، بناء على الاقتراح من المراقب المالي من بين:

- الموظفون الذين ينتمون على الأقل إلى رتبة مفتش محلل مركزي للميزانية أو رتبة معادلة لها.
- الموظفون المرسمون الذين ينتمون إلى رتبة مفتش محلل رئيسي للميزانية أو مفتش محلل للميزانية أو رتبة معادلة لهما، الذين يثبتون 03 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة.

1-1-2-1- مكتب محاسبة الالتزامات بالنفقات: تتمثل المحاسبة التي يمسكها المراقب المالي في مجال نفقات التسيير في مايلي[15]:

- الاعتمادات المفتوحة أو المخصصة حسب الأبواب والمواد.
- ارتباط الاعتمادات.
- تحويل الاعتمادات.
- التفويضات بالاعتماد التي تمنح للأمرين بالصرف الثانويين.
- الالتزام بالنفقات التي تمت.
- الأرصدة المتوفرة.

كما تتمثل محاسبة الالتزامات، التي يمسكها المراقب المالي في مجال نفقات التجهيز والاستثمارالعمومي، طبقا لمقرر البرامج أو التفويض ترخيص البرامج المبلغة له من السلطة المؤهلة بالنسبة لكل قطاع فرعي من مدونة الاستثمارات العمومية وبالنسبة لكل عملية[16].

1-1-2-2- مكتب الصفقات العمومية: الصفقات العمومية هي عقود مكتوبة[17]، تبرم وفق الشروط المنصوص عليها، قصد إنجاز الأشغال واقتناء اللوازم والخدمات والدراسات، لحساب المصلحة المتعاقدة[18].

حيث تبرم الصفقات العمومية وفقا لإجراء المناقصة الذي يشكل القاعدة العامة، أو فق لأجراء التراضي[19] وذلك من خلال تحديد المتعامل المتعاقد، بيانات الصفقات،أسعار الصفقات، وكيفيات الدفع، والضمانات المقدمة، أجال التنفيذو للتفصيل أكثر في هذا الموضوع يرجى الاطلاع علىالمرسوم الرئاسي رقم 12-23 المعدل والمتمم للمرسوم الرئاسي رقم المتعلق 10-236 المتضمنتنظيم الصفقات العمومية تخضع الصفقات العمومية التي تبرمها المصالح المتعاقدة للرقابة قبل دخولها حيز التنفيذ وقبل تنفيذها وبعدها، حيث تمارس عمليات الرقابة التي تخضع لها الصفقات في شكل رقابة داخلية ورقابة خارجية ورقابة الوصاية. فبعد دراسة ملف الصفقة وفي حالة الموافقة عليه ومنح التأشيرة، تبلغ المصلحة المتعاقدة والسلطة الوصية عليها، وعليه فبعد تحصلها على تأشيرة لجنة الصفقات العمومية، تبادر المصلحة المتعاقدة بإعداد ملف الالتزام، لتعرضه على المراقب المالي.

وتجدر الإشارة إلى أن تأشيرة المراقب المالي التي يمنحها قبل انجاز العقد، الصفقة، لا تعبر سوى ضمان وتأكيد وجود رخصة البرامج التي تسمح بإبرام الصفقة.

كما تعتبر التأشيرة الممنوحة من طرف لجنة الصفقات العمومية المختصة، في إطار الرقابة السابقة المشاريع الصفقات العمومية *إلزامية على المراقب المالي*.[20]

حيث تبدأ رقابة المراقب المالي من مرحلة قيام العقد الخاص بالصفقة وتنتهي بتصفية الحساب.

- المرحلة الأولى تبدأ بحضور ممثل وزارة المالية في لجنة اختيار المتعاقد.
- المرحلة الثانية عند وضع التأشيرة من أجل تسديد الحساب.

فبخصوص المراقبة الأولى فإن حضور ممثل عن الخزينة العامة واجب ضمن لجنة طلب العروض، حيث لابد من احترام المقتضيات القانونية والاعتمادات المتضمنة بميزانية الإدارة المعنية، والتأكد من أن المنافسة تجري في ظروف حسنة. أضف إلى ذلك أنه بالنسبة للصفقات التي تعادل أو يفوق مبلغها 8000.000دج، فإنه يتم استدعاء ممثل عن الوزارة المكلفة بالمالية (المراقب المالي).

أما فيما يخص المراقبة الثانية فإنه يمارسها المراقب المالي في مجال الصفقات العمومية من خلال تأكده أن الإدارة المعنية قد احترمت مسطرة إبرام العقد والمدد القانونية التي تفرضها مسطرة التعاقد.

كما يتأكد قبل وضع تأشيرته، من صحة الاسم العائلي والشخصي للمتعاقد، إذا كان شخصا طبيعيا

والاسم التجاري والمقر الاجتماعي وممثله إذا كان شخصا معنويا. كما يراقب محل الصفقة وما إذا كانت مطابقة لما جاء في الإعلان عنها، ويتأكد من صحة الوثائق المرفقة حتى يتجنب أي نزاع يمكن أن يحصل لاحقا، وأثناء تسديد الأقساط يتأكد المراقب المالي من كون النفقات قد صرفت من اعتماد متوفر، وأن نوعها مطابق لباب الميزانية المقترح اقتطاعها منه، وأنها مقدرة بكيفية صحيحة وكونها مشروعة بالنسبة للقوانين والأنظمة. ويتحقق المراقب المالي أيضا من كون الالتزام المقترح يتعلق بحقيقة بمجموع النفقة التي تلتزم الإدارة باقتطاعها طيلة السنة.

غير أنه وفي حالة ما إذا لاحظ المراقب المالي نقائص بعد التأشيرة على مشروع الصفقة،[21] يقوم بتبليغ كل من الوزير المكلف بالميزانية ورئيس لجنة الصفقات العمومية المختصة والآمر بالصرف المعني عن طريق إشعار.

يكلف مكتب الصفقات العمومية، لاسيما بـ :

– دراسة مشاريع دفاتر شروط المناقصات أو التراضي التي يكون فيها المراقب المالي أو ممثله مقررا أو عضوا في لجنة الصفقات.

– دراسة مشاريع الصفقات العمومية والملاحق التي يكون فيها المراقب المالي أو ممثله مقرراأو عضوا في لجنة الصفقات.

– إعداد التقارير التقدمية والتحليلية المتعلقة بمشاريع العقود التي تمت دراستها.

– المساهمة مع مكتب عمليات التجهيز في دراسة مشاريع دفاتر الشروط والصفقات العمومية و الملاحق التي لا تدخل ضمن اختصاص لجان الصفقات.

– تحضير الإشعارات المبينة للنقائص الملاحظة في الصفقات العمومية والملاحق المؤشر عليهامن طرف لجان الصفقات العمومية المؤهلة، بالتنسيق مع مكتب عمليات التجهيز.

– متابعة الملفات التي تكون موضوع رفض التأشير أو تغاضي.

– إعداد التقارير المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم 92-414.

– تشكيل رصيد وثائقي متعلق بالصفقات العمومية النفقات العمومية.

– إعداد تحاليل دورية متعلقة بالصفقات العمومية.

1-1-2-3-مكتب عمليات التجهيز: نفقات التجهيز هي نفقات تتعلق بالتجهيزات الجماعية وأشغال المنشآت الأساسية الكبرى الاقتصادية والاجتماعية، تهدف من خلالها الدولة إلى تكوين رؤوس أموال بقصد

تنمية الثروة الوطنية.

تسيير نفقات التجهيز يعتمد على نظام خاص قائم على عدة أدوات أهمها[22]:

أ–نظام رخص البرامج: إن تنفيذ نفقات التجهيز، وتحضيرها ومراقبتها تخضع لنفس قواعد المالية العمومية والمحاسبة العمومية غير أنها تمتاز ببعض الخصوصيات لا سميا على مستوىمرحلة الالتزام والدفع، حيث يسمح بالالتزام بعد اعتماد رخص البرامج ولا يمكن الدفع إلا بعد الترخيص باعتمادات الدفع.

ب– تسيير ومراقبة رخص البرامج و اعتمادات الدفع: في ما يخص تسيير رخص البرامج واعتمادات الدفع يبلغ الوزراء المختصون ومسؤولو المؤسسات والإدارات المخصصة وكذا الولاة إلى مصالح الوزير المكلف بالمالية جميع المعلومات المرتبطة بإعداد التجهيزات العمومية الممولة من طرف الدولة وتنفيذها وتقويمها ويحدد مضمون ذلك ودورية عند الحاجة بتعليمة من الوزير المالية في مايخص مراقبة مشاريع التجهيز.

يقدم المراقب المالي، مقرر التسجيل وبطاقة الالتزام السجل المعلومات المتعلقة بالمشروع ويطابقها مع مقرر البرامج ثم يمنح تأشيرة وفي نفس الشيء بالنسبة لمقررات إعادة التقييم، تخفيض أو تغير هيكل المواصفات حيث يجب أن تحمل تأشيرة المراقب المالي، وبعدها يقوم بالرقابة على بقيةالالتزامات الناتجة عن تنفيذ المشروع ليضمن عدم تجاوز مجموعها للمبلغ المنصوص عليها في مقرر التسجيل هذا إلى جانب القيام بالمهام التي نصت عليها المادة 09 من المرسوم تنفيذي رقم 414-92 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي الملتزم بها.

يكلف مكتب عمليات التجهيز، لا سيما بـ :[23]

- التكفل بترخيص البرامج والتعديلات المدخلة عليها.
- الرقابة السابقة لمشاريع الالتزام بالنفقات التي يتكفل بها المكتب.
- مسك محاسبة الالتزامات بالنفقات التي يتكفل بها المكتب.
- إعداد مذكرات الرفض.
- مسك سجلات تدوين التأشيرات الرفض.
- متابعة الملفات التي تكون موضوع رفض أو تغاضي.
- إعداد الوضعيات الإحصائية الدورية المتعلقة بالالتزامات بالنفقات التي يتكفل بها المكتب.

1-1-2-4-مكتب التحليل والتلخيص: هي مصلحة تشرف على التحليل على مستوى المصالح الرقابة

من فكرة الالتزام إلى غاية التجسيد الفعلي والتنفيذ من طرف مصلحة التلخيص، وذلك عن طريق متابعة دورية ودقيقة للمعطيات في كل سنة مشاريع قرارات برنامج عمل، تمنح فيه كل المعلومات والتقارير اللازمة للمراقب المالي على مستوى الوزارة والولاية والبلدية ولها الحق في اقتراح خطط لسير مصالحها، مكتب المحاسبة الالتزامات، مكتب الصفقات العمومية، مكتب عمليات التجهيز، كما تقوم بمتابعة دورية لمشروع ما أو نفقة ما، لفائدة قطاع ما أو بلدية ما.

يكلف مكتب التحليل والتلخيص، لاسيما بـ :

- تشكيل قواعد بيانات إحصائية.
- تحليل وتلخيص الوضعيات الإحصائية المقدمة من طرف المصلحة.
- إعداد التقرير بالتنسيق مع المكاتب الأخرى للمصلحة.
- المساهمة في تنفيذ المخطط التوجيهي للإعلام الآلي للمديرية العامة للميزانية، على المستوى المصلحة.

1- 1-3- فروع المراقبة المالية.

من خلال تقسيم مصالح الرقابة المالية إلى مكاتب فإنه يتوجب على الوزارة تقسيم المكاتب إلى فروعمن أجل تخفيف الضغط على المكاتب وتسهيل العملية الرقابة وجعلها أكثر فعالية، حيث يدير كل فرع رئيس يتم توظيفها باقتراح من المراقب المالي[24].

يتم تعين رؤساء فروع بقرار من وزير المالية المكلف بالميزانية، بناء على اقتراح من المراقب المالي من بين:

- الموظفون الذين ينتمون إلى رتبة مراقب رئيسي للميزانية أو رتبة معادلة لها، الذين يثبتون 05 سنوات من الخدمة الفعلية بهذه الصفة.
- الموظفون الذين ينتمون إلى رتبة مراقب للميزانية أو رتبة معادلة لها، الذين يثبتون 08 سنواتمن الخدمة الفعلية بهذه الصفة.

حيث يتم تنظيم المصالح الرقابة المالية إلى هياكل في فروع يحدد عددها بثلاثة فروع على الأكثرحسب الحالات التالية[25]:

الحالة الأولى: تنظم مصلحة الرقابة المالية التي تضم خمسة (05) مراقبين ماليين مساعدين في أربعة (04) مكاتب.

الحالة الثانية: تنظم مصلحة الرقابة المالية التي تضم أربعة (04) مراقبين ماليين مساعدين في ثلاثة (03) مكاتب.

الحالة الثالثة: تنظم مصلحة الرقابة المالية التي تضم ثلاثة (03) مراقبين ماليين مساعدين في مكتبين اثنين (02).

1-2- مسؤولية المراقب المالي.

يكون المراقب المالي مسؤولا شخصيا عن سير مجموع المصالح الخاضعة لسلطته وعلى التأشيرات التي يمنحها ومذكرات الرفض التي يبلغها، تعد إقامة المسؤولية على المراقب المالي الوسيلة والعملية الكفيلة بضمان قيام بعمله ومهامه على أكمل وجه، فمسؤوليته تتسم بالدقة من حيث الدور الذي يلعبه في منح التأشيرة، وكذلك الرفض، وله مسؤوليات اتجاه مصالحه.

1-2-1- حالات مسؤولية المراقب المالي.

تكتسي مسؤولية المراقب المالي عدة حالات حسب الطبيعة ووظيفة المخالف:

1-يمكن أن تكون مهنية (مسؤولية إدارية وتأديبية).

2-يمكن أن تكون عقدية (مسؤولية شخصية وعقدية).

3-يمكن أن تكون قضائية (مسؤولية شخصية وجنائية).

ولكن في إطار ممارسة الرقابة السابقة من طرف المراقب المالي، فإن مسؤوليته التي جاء بهاالمرسوم التنفيذي رقم 09-374 والذي حددها من خلال التأشيرات التي يمنحها، كما اعتبر أيضا مسؤولا شخصيا عن سير مجموع المصالح الخاضعة لسلطته وعلى مذكرات الرفض التي يبلغها بعنوان الرقابة السابقة.

وطبقا للمواد 88 و89 من القانون مجلس المحاسبة 95-20 فإنه يتحمل المسؤولية عن المخالفات فيما يخص عدم الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وعن الآراء التي يقدمها للآمرين بالصرف وبالسر المهني عند دراسته للملفات والقرارات التي يتطلع عليها.[26]

1-2-2- مجال مسؤولية المراقب المالي.

للمراقب المالي عدة مجالات تقع فيها مسؤوليته أثناء تأدية مهامه وهي كالتالي:

1-2-2-1- مسؤولية المراقب المالي في منح التأشيرة على الالتزام.

وحتى يمكننا إثراء هذا الفرع ارتأينا أنه من الملائم التطرق إلى عنصرين أساسيين هما: مفهوم الالتزام، تأشيرة المراقب المالي.

أولا: مفهوم الالتزام: الالتزام هو عقد بين طرفين يستلزم توافق إرادتين على إنشاء شئ أو القيام بعملما، والالتزام في مادة النفقة العمومية كمرحلة أولية في تنفيذ النفقة يعتبر التصرف أو العمل الذي يؤدي إلى إنشاء أو زيادة في نفقة ما، مما يجعل النفقة الملتزم بها واجبة التسديد والدفع والسير للإدارة الحق في سنها.

ينقسم الالتزام إلى: -الالتزام القانوني -الالتزام المحاسبي.

أ-الالتزام القانوني: يعد الالتزام القانوني الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين، كما أنه يوجد هناك التزام آخر تم إدراجه تحت الالتزام القانوني دون مبرر سابق وهو:

- الالتزام الاحتياطي: الالتزام الاحتياطي هو إجراء يسمح للأمر بالصرف بالالتزام بالنفقات دون تبرير سابق.

ب-الالتزام المحاسبي: والالتزام المحاسبي هو تخصيص قسم من الاعتمادات المالية المرخص بها، قصد تحقيق أو تسديد نفقة ناتجة عن الالتزام القانوني.

ثانيا: إجراءات الالتزام:

* نشأة الالتزام: ينشأ بقرار فعلي للأمر بالصرف على الوثيقة مكتوبة تثبت وتمثل تعهدا منالأمر بالصرف بالنفقة، مثل تحرير صفقة عمومية، أو سند طلب أو مقرر تعين موظف.

وإذا كان الالتزام له أساس تعاقدي فيجب كذلك موافقة الدائن على نفس الوثيقة.

* الملف الخاص بالالتزام: هو وثيقة المعلنة أو المثبتة للالتزام على سبيل المشروع أي بصفة ممضية من طرف الإدارة (الأمر بالصرف) على سبيل الاحترام.

* شكل بطاقة الالتزام: يتم تحديد شكل بطاقة الالتزام عن طريق قرار من وزير المكلف بالميزانية وتتضمن بطاقة الالتزام المعلومات التالية:

- الجهة المنفذة للالتزام: وزارة، مديرية، مصلحة.
- الرقم التسلسلي الالتزام، السنة.
- الآمر بالصرف وصفته.
- طبيعة النفقة.

- الفرع، الباب، المادة، الفقرة.
- مبلغ عملية الالتزام.
- الرصيد القديم والجديدة.
- خانة خاصة بالملاحظات المصلحة.
- خانة خاصة بوضع تأشيرة المراقب المالي وتاريخها.

ثالثا–الرقابة على الالتزام: بحكم المادة 58 من القانون 90-21 توضع قاعدة الرقابة أمام المادة 60 فتعطي صلاحيات الرقابة إلى الأعوان معينين من طرف وزير المالية ويجب أن تخضع ملف الالتزام إلى تأشيرة المراقب المالي قبل إمضائه من طرف الأمر بالصرف.

رابعا –العمليات المحاسبية الخاضعة للالتزام:

1-القرارات المتعلقة بالموظفين: التعيين، الترسيم، والعقود الخاصة بالوظيفة العمومية.

2-الجداول الاسمية في أخر السنة.

3-الجداول الأصلية والتكميلية التي تحدد الأجور في بداية السنة.

4-نفقات التسيير.

5-نفقات التجهيز.

6-التغير في الاعتماد.

خامسا–صلاحيات الالتزام: بما أن الالتزام هو تخصيص أموال للنفقات العمومية فالالتزام الذي تتبعه تأشيرة يبقى قابلا للتنفيذ إلى غاية نهاية السنة، ففي نهاية السنة يسقط الالتزام غير المتبوع بأمر بالدفع، وللآمر بالصرف المطالبة بدفع الاعتمادات جديدة بعد نهاية سنة الالتزام والآمر بالصرف يحتفظ بالحرية المطلقة بالنسبة للتنفيذ أو الامتناع ولو كان الالتزام متبوعا بتأشيرة المراقب المالي أولجنة الصفقات العمومية. مما يسمح للمراقب المالي على مستوى المركزي أو المحلي، من ممارسة تحقيقاته على شرعية وقانونية الالتزام.

1-2-2-2-منح التأشيرة المراقب المالي: تتمثل تأشيرة المراقب المالي في[27]: إثبات صحة النفقات بوضع تأشيرة على الوثائق الخاصة بالنفقات أو بطاقة الالتزام أو تعليل رفض التأشيرة عندالاقتضاء، وذلك ضمن الآجال المحددة عن طريق التنظيم والتي تراعي طبيعة الملف.

تخضع مشاريع القرارات المذكورة في المادة 05 و06 من المرسوم التنفيذي المعدل والمتمم رقم374 – 09 لتأشيرة المراقب المالي قبل التوقيع عليها إلى الشروط التالية:

أولا–شروط منح تأشيرة المراقب المالي: بعد أن يرسل الأمر بالصرف ملفات بطاقات الالتزام يشرع المراقب المالي في التحقيق في العناصر الشكلية والميزانية والمحاسبة تطبيقا للمادة 09 من المرسوم التنفيذي 92-414، وطبقا لأحكام المادة 58 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

– المراقبة الشكلية: تتكون من الفحص الحقيقي للملف الالتزام النفقات ومطابقته للتنظيم التشريعي الجاري به العمل وعلى هذا البيان المراقبة الشكلية ترتكز على ما يلي:

أ–نوع الأمر بالصرف: التأكد من مدى أهليته أن يأمر بالصرف أم لا؟

تطبيقا المادة 123 من قانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

- ✓ المطابقة للقوانين والتنظيم المعمول به، فالمراقب يجب عليه أن يتأكد من شرعية ومطابقة وثيقة الالتزام بواسطة احترام قوانين الجاري بها العمل
- ✓ وجود تأشيرة أو الرأي المسبق حيث توفر التأشيرات المسبقة التي تمنحها السلطات المختصة والتي يشترطها القانون خاصة منها تأشيرة لجنة الصفقات العمومية.

ب –مراقبة مطابقة الميزانية: تتكون من الفحص الحقيقي للملاحظات مطابقة التالية:

– تسجيل النفقات في الباب أو المادة من الميزانية في هذا الاتجاه يجب أن يتأكد من بطاقة الالتزام التي تحمل الرقم العددي الذي يمثل التسجيل في الميزانية.

– مراقبة توفر الاعتمادات المالية أو المناصب المالية، قانون المالية وتنظيم الميزانية.

هنا المراقب يضع وسائل حقيقية التي تمكنه من مراقبة من خلال توفر الاعتمادات المالية وكفايتها بواسطة حسن العمليات الحسابية التي يحكمها بانتظام.

ج –مراقبة المطابقة الحسابية: ضروري أن يتأكد من مبلغ الالتزام إن كان صحيح وفقا للتقويم المنسق مع عناصر المحتوى والوثائق الملحقة.

1–2–2–3–العمليات التي تكون محل تأشيرة المراقب المالي: يمكن تصنيف العمليات التي تكون محل

تأشيرة المراقب المالي إلى مجموعتين هما:

أولا–العمليات المتعلقة بتسيير المستخدمين: هذه المراقبة تتعلق بكل العمليات الخاصة بالحياة المهنية للموظفين من:

من قبول التوظف، الأجرة والتعويضات، ماعدا الترقية في الدرجات، إذ تشمل المراقبة كذلك القوائم الاسمية المحررة عند كل سنة مالية (حالة الأم)، والقوائم والحالات التقديرية الأولية والمعدلة أو المكملة التي تخضع بدورها للتأشيرة. وكما تجدر الملاحظة بأن متابعة المسار المهني للموظفين هي مهمة أساسية للمراقب المالي وهذا بعد احترام وتطبيق قواعد الوظيف العمومي والمحاسبة العمومية، فعملية مراقبة تسيير الموظفين تتضمن: جانب القانون الأساسي والجانب المالي، وعلى الرغم من التغييرات التي أدخلت على عمليات الرقابة المطبقة من طرف هياكل الوظيف العمومي، نجد أن المراقب المالي احتفظ بنفس الأولويات (الأولوية الثانية).

ثانيا–العمليات المتعلقة بالالتزام بالنفقات: كل عمليات الالتزام المتعلقة بنفقات التسيير والتجهيز تخضع لتأشيرة المراقب المالي[28]. فدور المراقب المالي ينصب على مدى شرعية الالتزام من خلال ماجاءت به المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 فإذا توفرت في الالتزام كل هذه الشروط المذكورة في المادة 09 من المرسوم السابق، يضع المراقب المالي تأشيرته على بطاقة الالتزام وعندالاقتضاء على الوثائق الثبوتية، عندما يستوفي الالتزام الشروط التنظيمية السابقة، تنتهي رقابة النفقات الملتزم بها، ويصبح الالتزام شرعيا ونهائيا[29].

مما يسمح بمواصلة عملية تنفيذ النفقة عبر مراحلها المتبقية، التصفية، الأمر بالصرف ثم الدفع.

تعتبر التأشيرة الممنوحة من طرف لجنة الصفقات العمومية المختصة، في إطار الرقابة السابقة لمشاريع الصفقات العمومية، إلزامية على المراقب المالي.

تختم الرقابة السابقة للنفقات الملتزم بها، في هذا الإطار، وبغض النظر، عن تقييم ملائمة النفقة التي هي من مسؤولية المصلحة المتعاقدة، بتأشيرة تضمن:

- توفير ترخيص البرامج أو الاعتمادات المالية.
- تخصيص النفقة.
- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في مشروع الصفقة.
- صفة الآمر بالصرف.

غير أنه وفي حالة ما إذا لاحظ المراقب المالي نقائص بعد التأشيرة على مشروع الصفقة، يقوم بتبليغ كل من الوزير المكلف بالميزانية ورئيس لجنة الصفقات العمومية المختصة والأمر بالصرف المعني عن طريق إشعار.

* كما تخضع بصفة خاصة الالتزامات الاحتياطية للتأشيرة المسبقة للمراقب المالي دون ضرورة تقديم وثائق ثبوتية.

وذلك عن طريق أقساط ثلاثية أو سداسية:

- 1/4 من الاعتمادات الممنوحة سنويا من الفصل أو المادة المعنية.
- 1/2من الاعتمادات الممنوحة سنويا من الفصل أو المادة المعنية.

غير أنه يمكن للوزير المكلف بالميزانية أن يمنح بصفة استثنائية التزاما احتياطيا تكميليا في حدود % 30 من مبلغ القسط الموالي، إذا استهلك القسط قبل نهاية الفترة المعنية.

إلا أنه في بعض الحالات يمكن أن يمنح لبعض أنواع من النفقات، بأكثر من 30% بعد موافقة المسبقة للوزير المكلف بالميزانية. فلا يمكن الاستفادة من القسط الموالي إلا بعد تقديم مبرر عن القسط السابق.

يتم تسوية النفقات التي تمت في إطار الالتزام الاحتياطي في نهاية كل فترة، حيث يقدم الآمر بالصرف بطاقة تسوية تتضمن الوثائق الثبوتية (نسخ)، خاصة حالة الدفوعات التي تمت في إطار الفترة المعينة والمصادق عليها قانونا من طرف المحاسب العمومي.

تدرس وتفحص ملفات الالتزام التي يقدمها الآمر بالصرف، والخاضعة للرقابة السابقة، في أجل أقصاه 10 أيام[30]. غير أنه يمكن تمديد هذه الأجل إلى 20 يوما عندما تتطلب الملفات، نظرا لتعقيدها، دراسة معمقة. وتسري هذه الآجال، ابتداء من تاريخ استلام مصالح الرقابة المالية لاستمارة الالتزام[31].

يترتب على الرفض المؤقت الصريح والمعلل، إيقاف سريان الآجال المذكور أعلاه ويحدد تاريخ اختتام الالتزام بالنفقات يوم 20 ديسمبر من السنة التي يتم فيها.

غير أنه يمكن في حالة الضرورة المبررة قانونا، تمديد هذا التاريخ بمقرر من الوزير المكلف بالميزانية [32] فيما يخص مايلي[33]:

- التجهيز والاستثمار.
- النفقات التي تصرف بواسطة الإدارة المباشرة.

- القرارات التي تتعلق بتسيير الحياة المهنية للموظفين.
- جداول أجور المستخدمين المؤقتين والمناوبين.

حسب نص المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374 تبقى تواريخ اختتام الالتزام بالنفقات التي يقوم بها الولاية والبلدية خاضعة للأحكام التنظيمية التي تسيرها غير أنه يمكن، في حالة الضرورة المبررة قانونا، تمديد هذا التاريخ بمقرر من الوزير المكلف بالميزانية.

وفي إطار الالتزامات الاحتياطية: يجب تقديم بطاقة التسوية والوثائق الثبوتية لتأشيرة المراقب المالي في إطار الفترة الأخيرة، في 20 يوما التي تلي تاريخ اختتام الأمر بالصرف والدفع. كما أنه يمكن للمراقب المالي التأشير على القسط الأخير خارج الآجال 20 يوم، في الحالة المبررة قانونا، بعد موافقة الوزير المكلف بالميزانية.

كما تبقى الأجال المحددة للمراقب المالي، لفحص ملفات الالتزام الاحتياطي، هي نفسها المنصوص عليها في التنظيم المعمول به وتكون الالتزامات غير القانونية أو غير المطابقة للتنظيم المعمول به حسب كل حالة موضوع رفض مؤقت أو رفض نهائي[34].

1-2-3- مسؤولية المراقب المالي في حالة الرفض.

الرفض هو الإجراء المكتوب الذي يعبر بموجبه المراقب المالي رفضه قبولا التزاما بنفقة لعدم شرعيته، فكل الالتزام غير قانوني وغير مطابق للتنظيم يكون موضوع رفض مؤقت أو نهائي حسب الحالة. وينبغي أن تتضمن مذكرة الرفض التي يرسلها المراقب المالي إلى الأمرين بالصرف كل الملاحظات والمراجع التي استند عليها الرفض وينقسم إلى ثلاثة حالات[35]:

1-2-3-1- في حالة الرفض المؤقت: يبلغ الرفض المؤقت في الحالات التالية:

- اقتراح التزام مشوب بمخالفات التنظيم للتصحيح.
- انعدام أو نقصان الوثائق الثبوتية المطلوبة.
- نسيان بيان هام في الوثائق المرفقة.

وفي هذه الحالة يؤجل المراقب المالي وضع تأشيرته وذلك بعدم توفر التسميات القانونية، في هذه الحالة يمنح المراقب المالي مهلة ووقت كافي لإتمام الشكليات القانونية، وإرسال الوثائق المتبقية.

1-2-3-2-في حالة الرفض النهائي: يعلل الرفض النهائي بما يلي[36]:

- عدم مطابقة اقتراح الالتزام للقوانين والتنظيم المعمول به.
- عدم توفر الاعتمادات أو المناصب المالية.
- عدم احترام الآمر بالصرف الملاحظات المدونة في مذكرة الرفض المؤقت.

لا يجب أن يكون الرفض المؤقت المبلغ من طرف المرقب المالي للآمر بالصرف مكررا[37].

في هذه الحالة يمكن للآمر بالصرف، في حالة الرفض النهائي للالتزام بالنفقات المنصوص عليها في المادة 06 و07 في المرسوم التنفيذي رقم 09-374، أن يتغاضى عن ذلك تحت مسؤوليته. بمقرر معلل، يعلم به الوزير المكلف بالميزانية.

ويرسل الملف الذي يمثل موضوع التغاضي مباشرة، إلى الوزير أو الوالي أو رئيس المجلس الشعبي البلدي المعني[38].

كما لا يمكن حصول التغاضي، في حالة الرفض النهائي يعلن عنه بالنظر لما يأتي[39]:

- صفة الآمر بالصرف.
- عدم توفر الاعتمادات أو انعدامها.
- انعدام التأشيرات أو الآراء المسبقة المنصوص عليها في التنظيم المعمول به.
- انعدام الوثائق الثبوتية التي تتعلق بالالتزام.
- التخصيص غير القانوني للالتزام، بهدف إخفاء إما تجاوزا للاعتمادات وإما تعديلا لها أو تجاوز المساعدات مالية الميزانية.

1-2-3-3-في حالة التغاضي: في هذه الحالة تسقط مسؤولية المراقب المالي والمراقب المالي المساعد، وتتحول هذه المسؤولية إلى الآمر بالصرف المتغاضي حيث يرسل الالتزام مرفقا بمقرر التغاضي إلى المراقب المالي قصد وضع تأشيرة الأخذ بالحسبان مع الإشارة إلى رقم التغاضي وتاريخه[40].

يجب أن يطلع الآمر بالصرف، في الحالات المنصوص عليها في المادتين 11 و12 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 في مرة واحدة على كل الأسباب التي تعارض تأشيرة الملف.

يجب أن تحتوي مذكرة الرفض التي يرسلها المراقب المالي على كل الملاحظات التي عاينها وكذا مراجع النصوص

المتعلقة بالملف المدروس، والتي أدى عدم احترامها إلى رفض التأشيرة[41].

يجب على المراقب المالي، في حالة الرفض النهائي، أن يرسل نسخة من الملف مرفقا بتقرير مفصل، إلى الوزير المكلف بالميزانية. يمكن الوزير المكلف بالميزانية، في هذه الحالة، إعادة النظر في الرفض النهائي، الصادر عن المراقب المالي، عندما يعتبر أن العناصر المبني عليها الرفض غير مؤسسة.

يجب على المراقب المالي، بعد التأشير الأخذ بالحسبان، إرسال نسخة من ملف الالتزام الذي كان موضوع التغاضي، مرفقا بتقرير مفصل، إلى الوزير المكلف بالميزانية[42].

يرسل الوزير المكلف بالميزانية، نسخة من الملف الذي كان موضوع التغاضي، إلى المؤسسات المختصة في رقابة النفقات العمومية[43].

كما أنه في إطار الالتزام الاحتياطي: تكون النفقات غير القانونية التي تمت في إطار الالتزام الاحتياطي موضوع رفض نهائي من طرف المراقب المالي، على أن يرسل نسخة من مذكرة الرفض النهائي للمحاسب العمومي قصد الإعلام، كما تأخذ بعين الاعتبار النفقات التي تم رفضها نهائيا في محاسبة الالتزامات، كما يقوم المراقب المالي بإرسال تقرير إلى الوزير المكلف بالميزانية يخبره فيه عن أسباب الرفض للالتزام الاحتياطي.

تسجل التأشيرة المقبولة والتأشيرة المرفوضة الخاصة بالالتزام الاحتياطي حسب الفصل والمادة التي تنتمي إليها في سجل خاص بالتأشيرات المقبولة والمرفوضة[44].

-الحالات الخاصة : أحيانا المراقب المالي لا يؤشر حتى لو لم تكن هناك أموال كافية على :

- ✓ الاعتمادات التقييمية.
- ✓ النفقات الناتجة عن النزعات القضائية.
- ✓ التعويضات المدنية.
- ✓ إرجاع المبالغ المحصلة وغير المستحقة.
- ✓ أو تخفيضات الضرائب الإعفاءات الجديدة.

وعليه فأنه مسؤول عن أي تأشيرة يقوم بمنحها، ونجد أن القانون المتعلق بممارسة الرقابة لمجلس المحاسبة[45]، ينص على أنه يعاقب على الاستعمال التعسفي للمراقب المالي لسلطته في الحالات التالية:

- إعطاء تأشيرة على شكل مجاملة.

- رفض إعطاء التأشيرة بدون سبب مقبول أو مبرر.
- اتخاذ موقف من شأنه تعطيل الآمر بالصرف في أداء مهامه.

1-2-4- مسؤولية المراقب المالي في تسيير مصالحه.

تقوم وظائف الإدارة أو تقنيات التسيير والمعروفة حديثا بوظائف المانجمنت أساسا على خمس عناصر وهي: التخطيط والتنظيم والقيادة والتنسيق والمراقبة. ولكل عنصر من هذه العناصر أهمية ودور في بلوغ الأهداف العامة والإجرائية، والتنظيم عبارة عن مجموعة من النشاطات المنسقة والقائمة على توزيع المهام في ظل الشروط الحسنة للعمل، والتنظيم في حركيته وديناميكيته في تطور مستمر قابل للمراجعة دوريا حسب النتائج المحصل عليها، والمهام والصلاحيات في المؤسسة الرقابية في الحقيقة موزعة أساسا في النصوص التنظيمية الجاري بها العمل غير أنها لا يمكن أن تتحقق في غياب التنظيم والتنسيق كحسن توزيع المهام داخل المصلحة الواحدة والتنسيق بين عناصر مصلحة معينة من جهة وما بين المصالح من جهة أخرى.

تعتبر مؤسسات مصالح الرقابة المالية مرفق من مرافق الدولة وبالتالي فهي تخضع لأسس المسؤولية في جوانبها.

أولا-أهمية التنظيم: تتجلى أهمية التنظيم على وجه الخصوص من خلال التوزيع العقلاني للمهام بينه وبين مساعديه وتوفير الشروط الحسنة للعمل مع التنسيق المحكم والفعال لمختلف المصالح والهيئات المشرفة على التسيير بالإضافة إلى تنظيم العمل وأدواته ووسائله بطريقة منسجمة وفعالة، وبهذا فالتنظيم يسمح بوضع القواعد الأساسية للمصالح. غير أن هذه الأخيرة تبقى جامدة في غياب التنسيق والتنشيط اللذان يضفيان الحياة لكل الفاعلين.

ثانيا-التنسيق بين المصالح: يسهر المراقب المالي بمسؤوليته على التنسيق بينها عن طريق الأطراف الاستشارية في المصالح من رؤساء المكاتب وعلى وجه الخصوص ممثل التنسيق الإداري بين الفروع والمكاتب، المكلف من طرف المراقب المالي المساعد، بالإضافة إلى التقارير اليومية التي تحتل مكانة خاصة في هذه العملية.

ونظرا لعدم وجود أمانة على مستوى الرقابة المالية التي تعتبر جهاز خاص في الهرم داخل المصلحة، فدور الأمانة يتمثل في التنسيق وتنشيط الأعمال الإدارية الأساسية، فهي تنفذ وتتابع الرزنامة الإدارية والرزنامة الوزارية المحددة لأجال مسك وثائق الالتزام والوثائق المحاسبية. وبصفة عامة، المراقب المالي هو الذي يسير التنسيق، من خلال الأهمية التي يكتسيها ويعمل على بلورة العمل على كل الأصعدة داخل المصالح وفيما بينها، مع

المؤسسات العمومية الخاضعة لمراقبته، فهو يعمل على تحسين الأداء والمردود ويساهم على تذليل الصعوبات ويقرب بين الفروع ومهامها ويثمن أرائهم من خلال العمل المشترك، كما ينمي روح التعاون والانسجام وتكافل المهام من خلال تنمية الشعور بالمسؤولية لموظفيه من خلال:

- إحداث الانسجام الضروري بين مختلف مصالح المؤسسة، وإشاعة روح الثقة والتعاون بين موظفيه.

-احترام صلاحيات كل طرف في إطار التسيير الجماعي المتكامل والمنسجم.

-احترام إرادة الأشخاص في اختيار من يمثلهم ضمن التنظيم الداخلي بالنسبة للموظفين.

- الاهتمام بالأوضاع الاجتماعية والنفسية للموظفين، واتخاذ كل المبادرات التي من شانها التخفيف من معاناتهم.

- فسح المجال للمشاركة في التسيير، والعمل على تشجيع المبادرة البناءة.

- القيام بالإجراءات الخاصة بجرد ممتلكات المؤسسة على مستوى المكاتب والمرافق المستعملة، مع تحديد مسؤوليات الموظفين المشرفين عليها.

- توفير الحماية للمؤسسة من خلال الحراسة الدائمة والمستمرة.

- المراقب المالي بحكم تمثيله للمؤسسة في جميع الحياة المدنية، وبحكم صلاحياته الواسعة التي منحها له القانون، مدعو بضبط كافة الإجراءات الضرورية والتنظيمية من أجل ضمان أمن الأشخاص والتجهيزات داخل المؤسسة، والسهر على إقامة التدابير اللازمة في مجال الرقابة.

- يلزم المراقبين الماليين والمراقبين الماليين المساعدين بالسر المهني ولموظفيهم، لدى دراستهم للملفات والقرارات التي يطلعون عليها.

- مسك السجلات والدفاتر والكشوف والوثائق المختلفة وضبطها.

1-2-4-1- تحديد المسؤولية الإدارية والمحاسبة: حيث أن مهام مسؤوليات المراقبين الماليين تخضع لنظام مسؤولية صارمة من قبل وزارة المالية، فالمراقبون الماليون ملزمون بإرسال عند نهاية كل سنة مالية حوصلة سنوية إلى وزارة المالية تخص نشاطات وأعمال المراقبين الماليين والتي تقارن مع حسابات تسيير المحاسب العمومي ومع الحساب الإداري للآمر بالصرف وذلك للمقارنة و المقاربة بينهم، وهنا من الممكن أن تكون مسؤولية المراقب المالي موضوعة رهن الاتهام، حالة منح تأشيرات غير مسموح بها ومخالفة للقوانين أو رفض البعض الأخر وهي مؤهلة للقبول.

فالمراقب المالي ملزم بمسك محاسبة للالتزامات بالنفقات العمومية وسجلات منح التأشيرات والرفض وكذلك متابعة الأرصدة المالية لكل بند من بنود الميزانيات العمومية بالمتابعة والمراقبة وكذلك متابعة سير مجموع المصالح الموضوعة تحت سلطته. وتبعا لما ما ذكرناه أعلاه يمكن أن نحدد[46]:

أولا – المسؤولية الإدارية للمراقب المالي: حيث أنه لا تطبق عليه المسؤولية المالية والشخصية لأنه لايعتبر عونا "محاسبيا"، ويكون مسؤولا إداريا أمام وزير المالية، والمراقب المالي أقرب أكثر إلى المحاسب العمومي بالنسبة لاحترام الأوامر السلمية. وكذلك مسؤول عن المصالح التابعة له إداريا من مختلف المكاتب الموضوعة تحت تصرفه.

كما أن المراقب المالي يتعرض كأي موظف للعقوبات الإدارية التالية[47] :

- ✓ عند إخلاله بالأعمال التي يقوم من خلالها بما يأتي:

1 –تحويل غير قانوني للوثائق الإدارية.

2 –إخفاء المعلومات ذات الطابع المهني التي من واجبه تقديمها خلال تأدية مهامه.

3 –رفض تنفيذ تعليمات السلطة السلمية في إطار تأدية المهام المرتبطة بوظيفته دون مبرر مقبول.

4 –إفشاء أو محاولة إفشاء الأسرار المهنية.

5–استعمال تجهيزات أو أملاك الإدارة لأغراض شخصية أو لأغراض خارجة عن المصلحة.

- ✓ تعرضه لعقوبة من الدرجة الثالثة إذا قام المراقب المالي بما يأتي:

1–الاستفادة من امتيازات، من أية طبيعة كانت، يقدمها له شخص طبيعي أو معنوي مقابل تأديته خدمة في إطار ممارسة وظيفته.

2 –ارتكاب أعمال عنف على أي شخص في مكان العمل.

3 –التسبب عمدا في أضرار مادية جسيمة بتجهيزات وأملاك المؤسسة أو الإدارة العمومية التي من شأنها الإخلال بالسير الحسن للمصلحة.

4 –إتلاف وثائق إدارية قصد الإساءة إلى السير الحسن للمصلحة.

5 –تزوير الشهادات أو المؤهلات أو كل وثيقة سمحت له بالتوظيف أو بالترقية.

6 –الجمع بين الوظيفة التي يشغلها ونشاط مربح آخر.

- ✓ تعرضه لعقوبة من الدرجة الرابعة أين يخضع تحديد العقوبة المطبقة لدرجة خطورة الخطأ، كذلك للظروف

المحققة أو المشددة التي ارتكبت فيها المخالفة ولمدى مسؤولية المراقب المالي المخالفة وللعواقب والأضرار التي تلحق بالمؤسسة أو موظفيها من جراء تلك المخالفة.

تقرر السلطة التي لها صلاحية التعيين عقوبات الدرجة الثالثة والرابعة بقرار مبرر توضح فيه أسباب العقوبة.

ثانيا–المسؤولية المحاسبية للمراقب المالي: المراقب المالي يجب عليه ضبط حسابات الالتزام وهذا سيؤدي إلى دفع تقارير دورية لوزير المالية لكي يتمكن من متابعة تنفيذ الميزانية.

1–2–4–2– المسؤولية المدنية والجنائية: إن العقوبات من طرف غرفة الانضباط بالميزانية والمالية للمجلس الأعلى للمحاسبة، فهي بإمكانها فرض غرامات مالية على المراقب المالي في حالة عدم احترامه للقوانين المعمول بها في مجال الميزانية والمالية وذلك وفقا للمادة 88 الفقرة 01 من القانون 95–20 المتعلقة بمجلس المحاسبة، حيث تعتبر هذه المادة مخالفة القوانين وقواعد الميزانية المالية. كل رفض للتأشيرة غير مؤسس، أو الحالة الممنوحة أعطيت خلافا للقوانين. وتبعا لما ذكرناه أعلاه يمكن أن نحدد:

أولا: المسؤولية الشخصية للمراقب المالي: هذا النوع من المسؤوليات يمر بغرفة التأديب بالميزانية المالية ومجلس المحاسبة عموما تمس الآمرين بالصرف والمحاسبة العمومية وأعضاء المراقبة التي نتج وثائق التسيير الإداري المتضمن الأخطاء المخالف للقوانين المحاسبة العمومية الذين تسببوا في الخسارة العمومية طبقا للمادة 88 الفقرة 02 من الأمر رقم 95–20 المتعلقة بمجلس المحاسبة، تعتبر المخالفات لقواعد الانضباط في مجال التسيير الميزانية والمالية والأخطاء والمخالفات خرقا صريحا بالأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على تسيب الأموال العمومية التي تلحق ضررا بالهيئة العمومية.

ثانيا: المسؤولية الجنائية للمراقب المالي: إن المراحل المختلفة للخوض في النفقات تبدأ منذ التقدير إلى غاية الدفع وتمر عبر مراحل كثيرة من المراقبة في الأصل الاعتمادات المالية منصوص عليها في قانون المالية المصوت عليه من طرف المجلس الشعبي الوطني وأعضاء المجلس الدستوري، توزع الاعتمادات المالية حسب الباب في كل قطاع مخصص له بواسطة مقررة اعتماد الدفع المؤشرة من طرف المراقب المالي للدولة لفائدة الآمرين بالصرف الثانويين. حيث توزع عليهم حسب المادة في الميزانية والالتزام يكون بالنفقات العمومية أمام المراقب المالي، هذا الالتزام يتكون مرحلتين:

✓ المرحلة القانونية التي ينشأ فيها الالتزام بالدين على الهيئة الإدارية بمبادرة الأمر بالصرف.

✓ مرحلة المحاسبية تتكون من توزيع اعتمادات الدفع الضرورية لإنجاز الهدف الملتزم به من طرف المحاسب، إجراءات المراقب المالي تنحصر في مرحلتين يتم منح التأشيرات بعدما يتفحص ملف الالتزام في حالة عدم احترام محتوى هذه المادة تطبق عليه الإجراءات القانونية.

كما أن هناك عدة نقاط متداخلة في المادة 88 من القانون 95-20 ونذكر على الخصوص التأخيرات غير الشرعية في إعطاء التأشيرات الذي يعرض المراقب المالي إلى متابعة من طرف مجلس المحاسبة، لأن هذا تأخير يتسبب في ديون على عاتق الدولة ويتسبب خسارة في الخزينة، ولا يتمكن الآمر بالصرف أن يغطي بعض الديون، فيذهب الدائن مباشرة إلى القضاء لاستيفاء دينه دون علم الآمر بالصرف، وبذلك يسبب للإدارة في مشاكل هي في غنى عنها.

فالعقوبات والمتابعة ضده في المخطط الإداري والمدني والجزائي غرامات مالية للمراقب المالي تنطبق عليه من تاريخ ارتكاب المخالفة. وتضاعف هذه الغرامة بمثلها عندما المراقب المالي يخالف إجراءات التنظيم والمطابقة.

2- المحاسب العمومي

يتطلب تنفيذ النفقات العامة تدخل شخصين ذوي أدوار منفصلة ولكن متكاملة ويتعلق الأمر بالآمر بالصرف وَ المحاسب العمومي اللذان يراقبان بعضهما البعض.

حسب المادة 23 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية: " يعد آمر بالصرف في مفهوم هذه القانون كل شخص مؤهل لتنفيذ العمليات المشار إليها في المواد 16-17-19-21-22".

يدخل ضمن صلاحيات الآمر بالصرف المرحلة الإدارية من عملية تنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية، و عليه يمكن تقسيم صلاحياته في مجالين الإيرادات وَالنفقات[48]، وهي كالآتي:

- بالنسبة للإيرادات: إن الآمر بالصرف يأمر بتنفيذ الإيراد حيث:

- يثبت حقوق كل الأجهزة المتعلقة بالإدارة وهو الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي؛
- يصفي الإيراد بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الإدارة ويصدر أوامر التحصيل لضمان استيفاء الإيرادات.

-بالنسبة للنفقات: يدخل ضمن صلاحيات الآمر بالصرف فيما يخص النفقات:

- الالتزام بالنفقة وتصفيتها؛
- إصدار أوامر الدفع وإرسالها للمحاسب العمومي مرفقة بالوثائق الثبوتية المتعلقة بتسوية النفقة.

ونجد أن الآمر بالصرف في مجال تنفيذ النفقات يتمتع بسلطة تقديرية في استعمال الاعتمادات الموضوعة تحت تصرفه من خلال إمكانية تحديد الملائمة في إطار ترخيصات الميزانية للوقت المناسب لتسوية النفقة.

2-1- ماهية المحاسب العمومي:

يتولى المحاسب العمومي المرحلة الأخيرة من تنفيذ بنود الموازنة سواء تعلق الأمر بتحصيل الإيرادات أو بدفع النفقات.

2-1-1- تعريف المحاسب العمومي:

يقصد بالمحاسب العمومي الشخص المعين بمقتضى قرار وزاري صادر عن الوزير المكلف بالمالية وفق نص المادة 33 من القانون 21/90 حيث تنص أنه[49]: " يعد محاسبا عموميا في مفهوم هذه الأحكام، كل شخص يعين قانونا للقيام بالعمليات التالية:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات؛
- ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلف بها وحفظها؛
- تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد؛
- حركة حساب الموجودات.

فهو مكلف بمتابعة جميع عمليات دفع النفقات وتحصيل الإيرادات التي تصدر عن الآمرين بالصرف، وكذا تنفيذ عمليات الخزينة، ويجب عليه عدم مخالفة مبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي وهي أصل الرقابة السابقة قبل الإلتزام، حسب ما جاءت به المادة 55 من قانون المحاسبة العمومية كما لا يجوز لأزواج الأمرين بالصرف بأي حال من الأحوال أن يكونون محاسبين مخصصين لديهم حسب ما جاءت به المادة 56 من نفس القانون[50].

كما يتحمل المسؤولية المالية والشخصية وحتى الجزائية في حالة إخلاله بوظيفته، وغير بعيد عن هذا، هو ملزم بإعداد حساب التسيير وهذا ما نص القانون 07/12 في مادته 175.

2-1-2-أصناف المحاسبين العموميين

يمكن التمييز بين صنفين من المحاسبين العموميية الذين يتصرفون بصفة التخصيص أو التفويض وهما [51]: المحاسب العمومي الرئيسي والمحاسب العمومي الثانوي.

2-1-2-1-المحاسب العمومي الرئيسي: هو المحاسب المكلف بالتنفيذ للعمليات على سبيل التخصيص، أي أن يتصرف بصفته محاسبا مخصصا وهذا عن طريق التنفيذ النهائي في سجلاته المحاسبية لكل العمليات المأمور بهاعن طريق صندوقه والمسؤول عنها أمام مجلس المحاسبة.

والمحاسبون الذين يتصفون بصفة المحاسب العمومي الرئيسي هم:

-العون المحاسب المركزي للخزينة؛

-أمين الخزينة المركزي؛

-أمين الخزينة الرئيسي؛

-أمناء الخزينة في الولاية؛

-الوكلاء المحاسبون للميزانيات الملحقة.

يكمن الدور الهام للمحاسبين العموميين الرئيسيين في التكليف بالتنفيذ للعمليات وهذا على سبيل التخصيص.

2-1-2-2-المحاسب العمومي الثانوي: هو الذي يقوم بتنفيذ العمليات المالية على سبيل التفويض، لذلك فهو يخضع للرقابة الرئاسية التي يمارسها عليه المحاسب العمومي الرئيسي الذي يخضع لرئاسته، بحيث يقوم برقابته وتنفيذ العمليات في وحدة من وحدات الجهة الإدارية التي يشرف عليها كليا محاسبا رئيسيا، وكذا بتجميع عملياته لديه، فالمحاسبون الثانويون هم:

-أمين الخزينة في البلدية؛

-أمناء خزائن القطاعات الصحية والمراكز الاستشفائية الجامعية؛

-قابضو الضرائب؛

-قابضو أملاك الدولة؛

-قابضو الجمارك؛

محافظو الرهون.

ويقوم المحاسب العمومي الثانوي بإرسال كل شهر وبصورة مباشرة إلى المحاسب العمومي الرئيسي الذي على صلة به، الوثائق والبيانات الحسابية قصد تجميع الإيرادات والنفقات وترحيلها إلى حساباته. كما يقوم المحاسب الرئيسي بإرسال في نهاية كل سنة موازنة الأموال والقيود المسجلة في دفاتره المحاسبية إلى الوكيل المحاسب المركزي للخزينة.

2-1-3-مسؤولية المحاسب العمومي

حسب نص المادة 38 من القانون 90-21 فإن المحاسبين العموميين مسؤولون شخصيا وماليا عن العمليات الموكلة إليهم، ولا تقوم هذه المسؤولية إلا بقرار من وزير المالية أو بقرار من مجلس المحاسبة.

2-1-3-1-المسؤولية المالية: نصت المادة 42 من القانون السابق عن تطبيق المسؤولية المالية للمحاسب العمومي عن تعويض الأموال والقيم الضائعة أو الناقصة من الخزينة، وتغطية العجز الذي سببه وليس بإمكانه أن يصلح الإجراءات فبمجرد وجود خلل في الحسابات يجب عليه التعويض مباشرة أي لايؤخذ بالنية في الأخطاء.

2-1-3-2-المسؤولية الشخصية: نصت المادة 43 من نفس القانون على أن المحاسب العمومي مسؤول شخصيا عن كل مخالفة في تنفيذ العمليات المالية، ولا يمكنه إرجاع هذه المسؤولية على موظف أو عون ينتمي إليه.

2-2- رقابة المحاسب العمومي

يتولى المحاسب العمومي الرقابة المالية المحاسبية على كل العمليات المالية أثناء تنفيذها، باستثناء تلك العمليات المالية التي يتم دفعها بدون أمر مسبق، والتي تكون موضوع تسوية بعد الدفع[52].

يختص المحاسب العمومي بمرحلة الدفع الذي يمثل الإجراء الذي بموجبه تتحرر الدولة من أعباءها وعليه يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة أن يتحقق مما يلي: [53]

- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها؛
- صفة الآمر بالصرف والمفوض له وذلك بالتأكد من صحة توقيع الآمر بالصرف المعتمد إليه، وذلك عن

طريق نسخة من قرار تعيينه إضافة إلى نموذج إضافي؛

– مراقبة شرعية العمليات تصفية النفقات العمومية، والتي تعتبر من المراحل الإدارية التي يختص بها الآمرون بالصرف للتأكد من أداء الخدمة المتفق عليه مع الدائن القائم بالخدمة؛

– الطابع الابرائي للدفع أي أن يبرئ الآمر بالدفع الهيئة الإدارية من الدين القائم عليها نحو الدائن الحقيقي؛

– تأشيرات عمليات المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها، كتأشيرة المراقب المالي وكذا تأشيرة اللجان الخاصة بالصفقات العمومية؛

– الصحة القانونية للمكسب الإبرائي، أي أن الآمر بالصرف الذي يبرئ ذمة الإدارة يتعلق حقا باسم الدائن الحقيقي.

2–3– نتائج رقابة المحاسب العمومي:

بعد الانتهاء المحاسب من رقابته على النفقات العمومية ينتج عن ذلك حالتين هما:[54]

2–3–1–الحالة الأولى (الدفع): وذلك عندما تستوفى النفقات العمومية للشروط السابقة يقوم المحاسب بوضع تأشيرة "قابل للدفع" على حوالة الدفع التي أعدت من طرف الآمر بالصرف ويكون الدفع تحت مسؤوليته ضمن الآجال المحددة قانونا، ويتم تحويلها إلى الطرف المستفيد منها.

2–3–2– الحالة الثانية (رفض الدفع): إذا لاحظ المحاسب العمومي أثناء رقابته عدم توفر الشروط يرفض الدفع ويقوم بإخطار الآمر بالصرف للقيام بالتصحيحات اللازمة وإلا أصبح الرفض نهائي. ويمكن للآمر بالصرف أن يطلب من المحاسب العمومي كتابيا وتحت مسؤوليته أن يصرف النظر عن هذا الرفض في إطار ما يسمى بالتسخير.

إذا أمتثل المحاسب العمومي للتسخير تبرأ ذمته من المسؤولية الشخصية والمالية، غير أن المحاسب العمومي يرفض الامتثال للتسخير إذا كان الرفض معللا بما يلي:[55]

* عدم توفر الاعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة وكذا عدم توفر أموال الخزينة؛
* انعدام إثبات أداء الخدمة؛
* طابع النفقة غير الابرائي؛
* انعدام التأشيرات المنصوص عليها في القانون.

2-4- مبدأ الفصل بين المحاسب العمومي وَالآمر بالصرف

يستند مبدأ الفصل إلى تنافي وظيفة الآمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي، والذي يعني ضرورة تدخل صنفين من الأعوان في تنفيذ العمليات المالية للدولة، كل واحد منهم يتدخل في مراحل إجراء عملية التنفيذ حسب اختصاصه وصلاحياته من أجل المحافظة على الأموال العامة وتخفيض التكاليف والأعباء وتجنب مسؤولية الدفع والتحصيل غير القانوني.

كما يجب أن يكون هناك فصل تام في المهمة والمسؤولية بينهما، حيث يقوم الآمر بالصرف بالتنفيذ الإداري للموازنة العامة بينما يتولى المحاسب العمزمي التنفيذ الفعلي المالي والمحاسبي، بالإضافة استقلالية سلطة الأول على الثاني، فلا توجد بينهما علاقة رئيس ومرؤوس، ولا يسمح القيام بالوظيفتين من طرف واحد، حفاظا على استقلالية اتخاذ القرار[56].

يستند مبدأ الفصل بين الوظيفتين الإدارية والمحاسبية على عدة مبررات أهمها:[57]

-توزيع وتقاسم المهام الإدارية: تتم عملية تنفيذ نفقات الموازنة العامة بعمليتين الأولى إدارية تختص بالإلتزام والتصفية والأمر بالصرف حيث تتطلب مهارات وقدرات إدارية معينة يملكها الآمر بالصرف، أما العملية الثانية فهي محاسبية تخص تحريك الأرصدة بقبض الإيرادات أو دفع النفقات ويقوم بها المحاسب العمومي، لذلك وجب إسناد هذه المهام كل حسب مجاله إلى أشخاص مؤهلين لضمان السير الفعال للمصالح العمومية، ولحسن استعمال الأموال العمومية.

-الرقابة المتبادلة وتسهيل عملية الرقابة:: وهي نتيجة هامة لمبدأ الفصل بين الآمر بالصرف والمحاسب العمومي من خلال مسك الآمر بالصرف لحسابات إدارية تخص الإلتزام والأمر بالصرف، في حين يرتب المحاسبون احسابات التسيير (دخول وخروج الأرصدة) مما يسهل عملية الرقابة على العمليات من خلال المقارنة بين الحسابات وبالتالي يمكن معرفة عدم شرعية العمليات والثغرات الموجودة بمجرد مقارنة الحسابين واستخراج التجاوزات المسجلة في تنفيذ النفقات العمومية ومعرفة الطرف المتسبب في حدوثها.

-وحدة الصندوق: يعتبر وزير المالية أعلى هيئة لكل المحاسبين العموميين حيث يمكنه مراقبة الأرصدة في إطار وحدة الصندوق وبالتالي إشرافه ورقابته على الأعوان المكلفين على جميع المستويات وفرض الجزاءات من خلال التعيين والعزل والترقية وغيرها.

3- المفتشية العامة للمالية

المفتشية العامة للمالية هيئة دائمة الرقابة، وهي تحت الوصاية المباشرة للوزارة المكلفة بالمالية[58]، يتمثل دورها أساسا في مراقبة التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية، وكذلك جميع المؤسسات والهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية.

3-1-ماهية المفتشية العامة للمالية

رقابة المفتشية العامة للمالية هي رقابة إدارية بعدية عكس المراقبة التي يمارسها المراقب المالي، تتميز هذه الرقابة بالدقة وتمتد إلى مجموع القطاعات والهيئات العمومية، حيث أن تدخلات المفتشية تكون وفق برنامج سنوي يصادق عليه وزير المالية.

3-1-1-نشأة المفتشية العامة للمالية ومجال تدخلها:

بعد الإستقلال أنشئت الوكالة القضائية للخزينة بموجب قانون ألحقها مباشرة بوزارة المالية مهمتها الأساسية هي رقابة استعمال الأموال العمومية. بعد سبع سنوات من ذلك أحدثت مديرية التفتيش المالي بموجب أحكام النص المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.

تم إنشاء المفتشية العامة للمالية بصدور المرسوم 80-53 الذي نص على مايلي: تحدث هيئة للرقابة، توضع تحت السلطة المباشرة لوزير المالية، تسمى " المفتشية العامة للمالية".

لقد عرف مجال تدخل المفتشية العامة للمالية تطورا انطلاقا من مختلف النصوص التي تضمنت صلاحيات المفتشية، وقد حددت المادة الأولى من المرسوم 80-53 مجال تدخلها والمتمثل فيما يلي: "مصالح الدولة، الجماعات العمومية اللامركزية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، المؤسسات الاشتراكية ووحداتها وفروعها والخدمات الاجتماعية التي تكون تابعة لها، استغلالات القطاع المسير ذاتيا، صناديق الضمان الاجتماعي والمنح العائلية والتقاعد والتأمينات والتعاون بصفة عامة، كل الهيئات العمومية ذات الطابع الاجتماعي.

يمكن أن يشمل أي شخص معنوي يحصل على مساعدة مالية من الدولة أو من جماعة محلية أو هيئة عمومية بعنوان مشاركة أو تحت شكل إعانة أو قرض أو تسليف أو ضمان، إضافة إلى ذلك مراجعة حسابات

التعاونيات والجماعات بالنسبة للتشريع والقوانين الأساسية التي تحكمها".

كما نصت المادة 08 من نفس المرسوم على أنها: " تقوم بتفتيش ورقابة المصالح في الإدارات والهيئات الموضوعة تحت سلطة وزارة المالية ووصايته"[59].

بصدور المرسوم 92-78 المؤرخ في 22 فيفري 1992 المحدد لاختصاصات المفتشية العامة للمالية تم ضبط مجال تدخلها من جديد في المادة 02 منه: " تنصب رقابة المفتشية العامة للمالية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة، والجماعات الاقليمية والهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة للمحاسبة العمومية.

كما تمتد رقابة المفتشية العامة للمالية للمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، والمستثمرات الفلاحية العمومية، وهيئات الضمان الاجتماعي على اختلاف أنظمتها الاجتماعية وعلى العموم كل الهيئات ذات الصبغة الاجتماعية والثقافية وكل الأشخاص المعنوية التي تستفيد من مساعدات الدزلة أو الهيئات العمومية".

كما نصت أيضا المادة 04 من نفس المرسوم على: "تراقب المفتشية العامة للمالية وتفتش دوريا المصالح في الإدارات والهيئات الموضوعة تحت سلطة الوزير المكلف المالية أو وصايته، وتراجع وتدقق كذلك عمل مصالح الرقابة التابعة لها وفعاليتها".

كما عرف مجال تدخل المفتشية العامة للمالية تحديد آخر بصدور المرسوم 08-272 المؤرخ في 06 ديسمبر 2008 المحدد لصلاحيات المفتشية كما يلي: تمارس رقابة المفتشية العامة للمالية على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات الاقليمية وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة للمحاسبة العمومية وتمارس الرقابة أيضا:

- المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛

-هيئات الضمان الاجتماعي التابعة للنظام العام والإجباري، وكذا كل الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدات الدزلة أو الهيئات العمومية؛

-كل مؤسسة أخرى مهما كان نظامها.

كما تضمن المرسوم أيضا: "تراقب المفتشية العامة للمالية استعمال الموارد التي جمعنها الهيئات أو

الجمعيات مهما كانت أنظمتها القانونية بمناسبة حملات تضامنية، والتي تطلب الهبة العمومية خصوصا من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية والرياضية، ويمكن أيضا أن تمارس رقابتها على كل شخص معنوي آخر يستفيد من المساعدة المالية من الدولة أو جماعة محلية أو هيئة عمومية بصفة تساهمية أو في شكل إعانة أو قرض أو ضمان".

تظهر النصوص السابقة اتساع حقل اختصاص المفتشية العامة للمالية الذي يمنحها كل الصلاحيات حيث تعرف المفتشية العامة للمالية توسعا حقيقيا لحقل الرقابة المالية على مجمل القطاع العمومي لاسيما الإدارة المالية نفسها، مجمل المحاسبين العموميين، الآمرين بالصرف والهيئات التي تحصل الاقتطاعات الإجبارية . والمؤسسات العمومية، الهيئات المختلفة مثل البريد أو صندوق الودائع[60].

بصورة أكثر مرونة وأكثر عصرنة المفتشية العامة للمالية تقوم بالرقابة والدراسات التي تجرى لتقييم السياسات العمومية، وهي مدرجة بصفة جيدة في إطار عصرنة المالية العامة لضمان احترام وانسجام الإجراءات المالية.

3-1-3- الهدف من رقابة المفتشية العامة للمالية.

تهدف رقابة المفتشية العامة للمالية إلى ضمان أن المصالح المراقبة تطبق بصفة صحيحة القوانين والتنظيمات والتأكد أن التشريعات السارية المفعول مطابقة للأهداف المنتظرة والتسيير الجيد للمصالح وفي الأخير يقترح بعض التطبيقات، إجراءات الرقابة تتضمن ثلاث مراحل: في الأول المفتشية تدقق في التطابق بين الأموال والقيم المحجوزة والتسجيلات المحاسبية المراقبة، إذا وجد اختلاف يجب إيجاد الأصل كذلك تراقب سير المصالح بصفة خاصة نظامية العمليات وفي الأخير تعد التقرير، حيث أنّه يجب على العون المراقب تقديم الإثباتات، أما التقرير فيرسل إلى السلطة السلمية للعون الذي تمت مراقبته وإلى المفتش العام للمالية[61].

3-1-2- صلاحيات المفتشية العامة للمالية.

تخضع المفتشية العامة للمالية إلى قواعد عامة تنظيمية طبقا للقوانين المعمول بها في جميع تدخلاتها، حيث تجري رقابتها على الوثائق وفي عين المكان بعد التبليغ أو بصفة مباغتة. تعتبر الطريقة المباغتة التي تتم بها تدخلات المفتشية العامة للمالية ضرورية للغاية، وذلك لتحسيس المسيرين بأنّهم خاضعين دائما للرقابة، وهذا لزيادة فعالية التسيير، وتتمثل تدخلاتها في مايلي[62]:

-تقييم أداءات أنظمة الموازنة؛

-التقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي؛

-التدقيق أو الدراسات أو التحقيق أو الخبرات ذات الطابع الاقتصادي والمالي والمحاسبي؛

-تقييم شروط تسيير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الإمتيازية؛

-تقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية، وكذا النتائج المتعلقة بها.

لكي تكون تدخلات المفتشية العامة للمالية ناجحة وفعالة وذات مصدر للقيمة المضافة في مجال التسيير، ترتكز التدخلات على مايأتي:

-القيام بالدراسات والتحاليل المالية والاقتصادية من أجل تقدير فعالية إدارة وتسيير الموارد المالية والوسائل العمومية الأخرى؛

-إجراء دراسات مقارنة وتطورية لمجموعات قطاعات أو مابين القطاعات؛

-تقييم تطبيق الأحكام التشريعية والتنظيمية وكذا تلك المتعلقة بالتنظيم الهيكلي، وذلك من ناحية تناسقها وتكيفها مع الأهداف المحددة؛

-تحديد مستوى الانجازات مقارنة مع الأهداف المحددة، والتعرف على نقائص التسيير وعوائقه وتحليل أسباب ذلك.

3-2- مهام المفتشية العامة للمالية:

تتحدد مهامها من خلال المرسوم 272/08 المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية في مهمتين أساسيتين[63]:

3-2-1-الرقابة والتدقيق والتحقيق والخبرة:

تنصب رقابة المفتشية العامة للمالية على كيفية سير الرقابة الداخلية وفعالية التدقيق الداخلي، وعلى شروط تطبيق التشريع المالي والمحاسبي، وعلى التسيير المالي والمحاسبي وتسيير الأملاك، وعلى إبرام الصفقات العمومية وتنفيذها، وعلى دقة المحاسبات وصدقها وانتظامها، وعلى مستوى الإنجازات مقارنة بالأهداف، وشروط تعبئة الموارد المالية، وعلى تسيير اعتمادات الميزانية واستعمل وسائل السير، وشروط منح واستعمال المساعدات والإعانات التي تقدمها الدولة والجماعات الاقليمية والهيئات والمؤسسات العمومية، وعلى تطابق النفقات المسددة مع الأهداف.

3-2-2-تقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية والنتائج المتعلقة به.:

تقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية لاسيما المخططات القطاعية للتنمية، كالسياسات المتعلقة بمكافحة البطالة إلى غير ذلك من السياسات العمومية والوقوف على النتائج المترتبة عنها، وهي تعتبر من المهام الجديدة لمفتشيات العامة للمالية على غرار المفتشية العامة للمالية بفرنسا، إذ عرفت بذلك التقييم انطلاقا من سنة 1992 .

إضافة إلى القيام بالدراسات والتحاليل المالية والاقتصادية من أجل الوقوف على مدى ترشيد الإنفاق العمومي وفعالية الإدارة المكلفة بتسيير الموارد المالية المسخرة للمؤسسات العمومية بصفة عامة، كما تساهم المفتشية في تقييم مدى تأثير الأحكام التشريعية والتنظيمية على التنظيم الهيكلي للاقتصاد ومدى تأثيرها على تحقيق الأهداف المسطرة في إطار السياسات العامة.

إضافة إلى المهام السابقة، أوكلت للمفتشية من خلال المادة 04 من المرسوم التنفيذي 272/08 تقييم مختلف الأنظمة التي بموجبها يتم تسيير الميزانيات المختلفة وضبطها، وشروط وكيفية تسيير المؤسسات العمومية التي أوكلت لها تسيير بعض المصالح العمومية عن طريق الامتياز إلى جانب التقييم الاقتصادي والمالي للمؤسسات العمومية الاقتصادية أو لكيانات اقتصادية، غير أن هذه المهمة تختلف عن المهمة السابقة في كونها تكون موضوع تبليغ سابق للجهة أو للإدارة موضوع التقييم.

كما تقوم المفتشية بالوقوف على مدى تجسيد الأهداف المحددة واكتشاف الإنحرافات وتحليل أسبابها وتقديم البدائل لمعالجة هذه الإنحرافات. حسب هذه المهمة الأخيرة فإن المفتشية تقوم برقابة الأداء عبر مقارنة النتائج المحققة بالأهداف الموضوعة سلفا ومعرفة فاعلية استخدام الوسائل التي منحت لمختلفالمؤسسات والإدارات العمومية.

3-3-المكلفون بالتفتيش في المفتشية العامة للمالية:

تعتمد المفتشية العامة للمالية للقيام بمهامها على طاقم بشري متعدد التخصصات، يخضع في تسييره إلى أحكام الأمر 03/06 المؤرخ في 2006/07/15 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، توكل له جميع الأعمال التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية.

وتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالمفتشية العامة للمالية حسب

المادة 03 من المرسوم 10-28 الذي يتضمن القانون الأساسي سلكين سلك مفتشي المالية: وسلك مفتشي المالية العامين [64].

3-3-1- سلك مفتشي المالية:

نصت المادة 24 من المرسوم سالف الذكر على أنه يضم سلك مفتشي المالية ثلاث رتب وفيما يلي الرتب ومهام كل منهم[65]:

3-3-1-1-رتبة مفتشي المالية من الدرجة الأولى، وهي في طريق الزوال: ينفذ مفتشو المالية من الدرجة الأولى، على الوثائق وفي عين المكان، عمليات الفحص أو مهام المراجعة التي توكل إليهم تحت سلطة و رقابة مسؤولهم السلمي. ويكلفون بهذه الصفة، على الخصوص مايأتي:

- تدوين معايناتهم في تقارير خاصة أو محاضر يتولون مسؤوليتها؛

-المشاركة في أعمال خاصة تتعلق بالخبرة أو الدراسة حول الذمة المالية والتسيير والوضعية المالية للمصالح و الهيئات الخاضعة لرقابة المفتشية العامة للمالية.

3-3-1-2-رتبة مفتش المالية: : زيادة على المهام المسندة لمفتشي المالية من الدرجة الأولى، يكلف مفتشو المالية لاسيما بما يأتي:

-إنجاز على الوثائق وفي عين المكان مهام التحقيق والاستقصاء والتحليل وكذا مهام التدقيق والتقييم تحت إشراف المسؤول السلمي؛

- القيام بأعمال الخبرة والدراسات الخاصة أو تلاخيص ترتكز على نتائج الرقابة التي قامت بها المفتشية العامة للمالية في مختلف قطاعات النشاط.

3-3-1-3-رتبة مفتش المالية رئيس: زيادة على المهام المسندة لمفتشي المالية، يكلف مفتشو المالية الرؤساء لا سيما بما يأتي:

-ضمان تحضير أعمال التفتيش وتنظيمها؛

-الإعداد والمصادقة على كل محضر أو مستند مماثل يتعلق بالتدخل الذي كلفوا به؛

-اقتراح أي تدبير من شأنه تحسين تنظيم وتسيير ونتائج المصالح والجماعات والهيئات الخاضعة لرقابة المفتشية العامة للمالية.

3-3-2- سلك مفتشي المالية العامين: نصت المادة 33 من المرسوم 10-28 سالف الذكر على أنه يضم سلك مفتشي المالية العامين رتبتين وفيما يلي الرتبتين ومهامهما كل على حدى[66]:

3-3-2-1- رتبة مفتش عام للمالية: ينظم ويدير المفتشون العامون للمالية المهام الموكلة إليهم إلى غاية إنجازها. ويكلفون بهذه الصفة على الخصوص بما يأتي:

-ضمان تحضير أعمال الرقابة والتدقيق والتقييم والتحقيق والخبرة وتنظيمها؛

-ضبط بعد أخذ رأي المسؤوا التابعين له التدابير المتعلقة بقوام ومدة ومناطق تدخلال الوحدات العملية؛

-المشاركة بفعالية وبصفة شخصية في تشكيل التوثيق وتنظيم الأعمال وتحديد المنهجية وتحرير التقرير؛

-معاينة الوقائع وطلب أو الإذن عند الاقتضاء مباشرة تنفيذ الإجراءات التحفظية التي ينص عليها التنظيم المعمول به؛

-تقدير مدى صحة المعاينات والملاحظات المحررة أثناء المهمة قصد إعداد تقارير المهمة بالتعاون مع المفتش؛

-اقتراح، على مستواهم؛ كل تدبير من شأنه تحسين تنظيم وتسيير ونتائج المصالح والجماعات والهيئات الخاضعة لرقابة المفتشية العامة للمالية أو تحسين التشريع والتنظيم المالي والمحاسبي والإداري المطبق عليها.

3-3-2-2-رتبة مفتش عام للمالية خارج الصنف: يكلف المفتشون العامون للمالية خارج الصنف على الخصوص بما يأتي:

-التصور والإشراف عند الاقتضاء على كل دراسة تتعلق بموضوع معين خاص بأحد قطاعات النشاط أو بعدة قطاعات؛

-الحرص على احترام الإجراءات والقواعد العامة المتعلقة بتدخلات المفتشية العامة للمالية؛

-المشاركة في تحضير برنامج النشاط وإعداد التقرير السنوي والتقرير الخاص للمفتشية العامة للمالية؛

-دراسة وإبداء كل اقتراح من شأنه توجيه عمليات الرقابة وتحسين أساليب الفحص والرفع من فعالية أعمال الرقابة؛

-إبداء الرأي حول القضايا التي تعرضها أي سلطة مؤهلة.

3-4-آليات تدخل المفتشية العامة للمالية:

تتمثل الوسائل المتاحة لتنفيذ تدخلات المفتشية العامة للمالية في مفتشي المالية السابق ذكرهم والذين يشكلون

وحدات تدخل تدعى بالبعثات والفرق التفتيشية.

3-4-1-البعثة التفتيشية:

تعتبر البعثة التفتيشية الوحدة الأساسية لتدخل المفتشية العامة للمالية في تنفيذ برنامجها السنوي، إذ تستند إليها المهام الأكثر أهمية والتي تتعلق بالتحقيق والتدقيق في مسائل النجاعة المتعلقة بقطاعات حساسة. وتتكون البعثة التفتيشية من عدد متغير من الفرق تتراوح من 02 إلى03 فرق، وكل فرقة تحتوي على 02 إلى03 مفتشين يقودها في ذلك رئيس البعثة.

3-4-2- الفرقة التفتيشية:

تعتبر الفرقة التفتيشية خلية تدخل قاعدية، وتتولى إنجاز المهام التفتيشية العادية وفي مجالات معينة وضيقة. ويمكن تقسيم البعثات والفرق التفتيشية إلى نوعين حسب طبيعة المهام المسندة إلى كل واحدة منها، بحيث توجد بعثات وفرق تفتيشية متعددة الوظائف وأخرى متخصصة.

3-4-2-1-الفرق والبعثات المتعددة الوظائف :

وهي تلك الفرق والبعثات التي تنفذ أعمالها التنسيقية على المستوى المحلي، والمتواجدة على مستوى المديريات الجهوية، حيث تعتبر الخلية القاعدية للتدخل في المصالح الخارجية للمفتشية.

3-4-2-2-الفرق والبعثات المتخصصة :

هي تلك الفرق والبعثات التي تقوم بمهامها في مجال معين وفي إقليم جغرافي محدد، وتتواجد هذه الوسائل عموما على المستوى المركزي للمفتشية العامة للمالية.

3-5-إجراءات التدخل للمفتشية العامة للمالية

من أجل تفعيل رقابة المفتشية العامة للمالية فإنها تخضع لإجراءات تنظيمية واضحة ومضبوطة لمجمل تدخلاتها، وتشمل مايلي:

3-5-1- إعداد البرنامج السنوي لتدخل المفتشية العامة للمالية

تعد عمليات الرقابة للمفتشية العامة للمالية في برنامج سنوي خلال الشهرين الأولين من كل سنة ويعرض على الوزير المكلف بالمالية، يتم تحديد هذا البرنامج حسب الأهداف المسطرة وفقا لطلبات أعضاء

الحكومة أو الهيئات والمؤسسات المؤهلة ويمكن القيام بعمليات الرقابة خارج البرنامج السنوي بطلب من السلطات، أو بقضايا استعجالية أو تسخير قضائي.

يتضمن البرنامج السنوي مختلف عمليات الرقابة والمهام المنوطة بها من طرف المفتشية خلال السنة، والموزعة على مدار السنة وعلى مختلف المديريات الجهوية، حسب المناطق وحسب حجم النشاط، أما تاريخ القيام بالمهمة فيتولى مدراء البعثات تحديده مع الأخذ بعين الاعتبار سلم الأولويات.

3-5-2-تحضير وتنظيم المهمة

قبل البدأ في انجاز المهمة التفتيشية، يقوم المفتشون المكلفون بتحضير وتنظيم المهمة بدءا بالتعرف على المؤسسة أو الهيئة التي تتم فيها المراقبة والمسجلة في البرنامج السنوي للتدخلات وذلك من حيث الاطلاع على القانون الأساسي الخاص بالمؤسسة العمومية المنصوص عليه في القانون التجاري.

3-5-3-تنفيذ المهمة التفتيشية

بعد الانتهاء من المرحلة التحضيرية، تقوم البعثة التفتيشية بزيارة ميدانية إلى الهيئة والمصلحة الخاضعة للرقابة بصفة فجائية إذا كانت المهمة متعلقة بالفحص أو التحقيق، أما إذا كانت مهاما للدراسات أو التقييمات والخبرات تكون موضوع تبليغ مسبق. يتم الإتصال بالجهة التي ستخضع للرقابة لتحديد أهداف التدخل ومدة المهمة التي لاينبغي أن تتجاوز أسبوع.

يتم انجاز عملية الرقابة من خلال الفحص أو المراجعة على الوثائق وفي عين المكان وهذا من ناحية الشكل (وجود وصحة الدفاتر والوثائق المالية والمحاسبية حسب القوانين والتنظيمات) وومن ناحية المضمون (التحقق والمراجعة في تسيير الهيئة من خلال فحص الصناديق والأموال، القيم والسندات التي يحوزها المسيرون).

في حالة اكتشاف نقائص أو تاخير هام في المحاسبة من طرف المفتش يمكن أن يطلب من المحاسبين القيام بضبط هذه المحاسبة و إعادة ترتيبها في الحال، و إذا لم يكن للمحاسبة وجود أو أنها متأخرة لدرجة يتعذر مراجعتها يحرر المفتش محضر عدم وجود يقدمه إلى السلطة الوصية المختصة، حيث يأمر وزير المالية بإجراء خبرة لإ نشاء المحاسبة وضبطها أما إذا تأكد المفتشون من وجود اختلاسات أو مخالفات خطيرة تمس بالتسيير العادي لهيئة خاضعة للرقابة يتم إعلام رئيس المهمة الذي يعلم فورا رئيس .المفتشية العامة للمالية.

3-5-4-إعداد التقرير

تختم تدخلات مفتش المالية بإعداد تقرير أساسي يتضمن كافة الملاحظات والنقائص المسجلة حول فعالية التسيير وكذا التوصيات والاقتراحات لمعالجة ذلك، ولتحسين الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم الهيئة المراقبة (سوف يتم شرح هذه المرحلة في البند الموالي).

3 -6- النتائج المترتبة على رقابة المفتشية العامة للمالية:

ينتج عن رقابة المفتشية العامة للمالية عدة تقارير أهمها التقري الأساسي والتقرير التلخيصي وتقريرين سنويين يلخصان حصيلة ننشاطاتها السنوية ومدى الإستجابة للمعاينات والتوصيات التي أثارها التقرير الساسي من الجهات الوصية للإدارات والمؤسسات محل الرقابة، وسيتم التطرق لهم فيما يلي[67]:

3-6-1-التقرير الأساسي والتقرير التلخيصي:

بعد انتهاء عملية الرقابة من طرف الوحدة العملية للمفتشية العامة للمالية، تقوم بإعداد تقرير أساسي يتضمن المعاينات التي تم الوقوف عليها من طرف اعضاء الوحدة العملية، وكذا التقديرات حول التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة أو العيئة المراقبة، بالإضافة إلى مدى فاعلية التسيير والاختلالت التي يعاني منها.

كما يحتوي التقرير الأساسي بالإضافة إلى المعاينات والتقديرات، اقتراحات التدابير والآليات والطرق الكفيلة التي تساهم في تحسين تنظيم وتسيير ونتائج الجهات محل الرقابة.

كما يمكن أن يتضمن التقرير كذلك الاقتراحات والأراء حول الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكم تسيير المصالح المراقبة وطرق عملها. كما يمكن عدم انتظار نهاية أعمال الرقابة وإعداد تقرير المهمة وذلك من أجل المساعدة في اتخاذ القرار حيث تضمنت المادة 9 من المرسوم 272/08 : "عند معاينة قصور أو ضرر جسيم خلال المهمة، تُعلم المفتشية العامة للمالية فورا السلطة السلمية أو الوصية حتى تتخذ في الحين التدابير الضرورية لحماية مصالح المؤسسة أو الهيئة المراقبة" [68].

بعد إعداد التقرير الأساسي يبلغ إلى مسير المؤسسة أو الهيئة المراقبة وإلى السلطة الوطنية، وعلى إثر ذلك تقوم المؤسسة المعنية بالتقرير بدراسته بمشاركة الأعوان والمصالح محل الرقابة من أجل إعطاء رأيها حول الملاحظات والمخالفات التي تضمنها التقرير، وبذلك تكون لتلك المصالح والعوان فرصة للرد على تلك الملاحظات وتدوين ما يرونة غير صحيح، أو الإشارة إلى عدم تمكن الأعوان المراقبين من الأمور التي تمت

مراقبتها. وهذا ما يسمى بآلية الإجراء التناقضي التي تجعل من المراقب توخي الحذر والتدقيق في الملاحظات التي يدونها.

يجب على مسيري المؤسسة محل الرقابة االإطلاع على التقرير الأساسي وإعلام المفتشية العامة للمالية بالإجراءات المتخذة ردا على الملاحظات والمعاينات في أجل أقصاه شهرين بما اتخذوه من تدابير وإجراءات حول تصحيح الوقائع والإنحرافات. وفي حالة تعذر الرد يمكن أن تطلب بصفة استثنائية تمديد الأجل لمدة شهرين من المفتشية العامة للمالية وبعد موافقة وزير المالية. وفي حالة انقضاء المدة تصبح الملاحظات المدونة في التقرير نهائية.

بعد استلام جواب المسير على الملاحظات المدونة في التقرير الأساسي، يتم إعداد تقرير تلخيصي يختم الإجراء التناقضي، يتضمن هذا التقرير الخلاصة الناتجة عن دراسة الملاحظات المدونة في التقري الأساسي وجواب المسير للجهة محل المراقبة، يبلغ هذا التقرير النهائي مرفقا بجواب المسير للسلطة السلمية محل عملية الرقابة.

الانتقادات المتكررة حول فاعلية الرقابة التي تمارسها المفتشية العامة للمالية المرتبطة بعدم وضوح الرؤية وغياب ردود على تقاريرها لإعداد التقرير التلخيصي الذي كان استثنائيا أصبح من خلال المرسوم رقم 08 – 272 المحدد لصلاحيات المفتشية العامة للمالية إعداده شبه قاعدة وهو الذي يختم الإجراء التناقضي، حيث تنص المواد 23 و 2 5 و 26 على التوالي منه على:

–إلزام المسيرين بالرد على المعاينات والملاحظات المسجلة في تقارير المفتشية العامة للمالية (الإجراء التناقضي).

–إعلام السلطات السلمية أو الوصية المفتشية العامة للمالية بالتدابير التي أثارتها التقارير المرسلة لها (الردود المخصصة لتقارير المفتشية العامة للمالية).

–إعداد المفتشية العامة للمالية تقرير سنوي يتعلق بالردود المخصصة لمعايناتها و توصياتها يُوجه للسلطات المؤهلة من بينها السيد الوزير الأول (التقرير الخاص).

بعد إنهاء الإجراء التناقضي، يجب على السلطة السلمية أو الوصية أن تعلم المفتسية العامة للمالية بالتدابير والإجراءات التي اتخذتها بناء على الملاحظات التي أثارها التقرير التلخيصي المبلغ لها.

3-6-2- التقارير السنوية

تقوم المفتشية العامة للمالية في آخر السنة بإعداد تقريرين كل على حدى، يتضمن **التقرير الأول** حصيلة نشاطاتها التي قامت بها في السنة المنتهية، بالإضافة إلى ملخص لمعايناتها والأجوبة المتعلقة بها إلى جانب الإقتراحات الهامة والضرورية التي استخلصتها، والاقتراحات الهامة والضرورية المستخلصة من تدخلات فرقها المختلفةالتي تهدف إما لتكييف او تعديل التشريع والتنظيم الذي يحكم مختلف النشاطات التي كانت محلا لرقابتها حتى تتكيف مع محيطها والأوضاع المستجدة التي تصادفها. يسلم هذا التقرير لوزير المالية خلال الثلاثي الأول للسنة الموالية من السنة الموالية التي أعد بخصوصها.

أما **التقرير الثاني** فيتضمن مدى الاستجابة للمعاينات والتوصيات التي أثارها تقريرها المرسل للسلطات التي كانت إداراتها ومؤسساتها محلا للرقابة ويرسل هذا التقرير إلى السلطات المؤهلة بذلك.

كما انه انطلاقا من قانون الإجراءات الجزائية فإنه يمكن لرئيس المفتشية العامة للمالية أو رئيس فرقة التدخل للمفتسية العامة للمالية أن يحيل التقرير الذي أعد سواء كان جزئيا أو نهائيا، للنيابة العامة من أجل تحريك الدعوى العمومية.

خلاصة الفصل :

يتمثل الهدف الاستراتيجي للهيئات المكلفة بالرقابة في التحقق من أن تنفيذ السياسات المالية من طرف المؤسسات والإدارات العمومية ومختلف الهيئات الإقليمية والمحلية تتم وفق القوانين واللوائح التنظيمية وهذا مايسمى برقابة المشروعية والتأكد من أن هذا التنفيذ تم باحترام معايير الإقتصاد، الكفاءة (النجاعة) والفعالية وهذا مايسمى برقابة الأداء.

تنقسم الرقابة السابقة على تنفيذ النفقات الملتزم بها إلى قسمين، قسم يمارسه المحاسب العمومي وقسم يمارسه المراقب المالي ورقابتهما تمنع الأخطاء أو التجاوزات في الإنفاق قبل حدوثه، وقد تطرقنا للتعريق بهيئة المراقب المالي وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 92-414 المعدل والمتمم بالمرسوم رقم 09-374 والمتعلق بالرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها، والمرسوم التنفيذي رقم 11-381 المتضمن تنظيم مصلحة الرقابة المالية.

رقابة المفتشية العامة للمالية هي رقابة إدارية بعدية تدخلاتها تكون وفق برنامج سنوي يصادق عليه وزير

المالية عبر المفتشين الماليين الذين يشكلون الفرق والبعثات التفتيشية، وتهدف أساسا لمساعدة الجهة الخاضعة للرقابة على اتخاذ القرار. كما أن للمفتشية العامة للمالية دور هام في مراقبة التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة والجماعات المحلية، وكذلك جميع المؤسسات والهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية رغم أن المرسوم الأخير 272/08 حد من صلاحيات المفتشية وتدخلاتها رغم المحاسن الكثيرة التي أضافها وأهمها إجبارية الردود على ملاحظات التقرير الأساسي والتي على أساسها يعد التقرير التلخيصي ويختم الإجراء التناقضي.

هوامش الفصل

[1]- المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المتعلق بمصالح المراقبة المالية المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، الجريدة الرسمية، العدد 67، الصادرة يوم 27 نوفمبر 2011، المادة 02.

[2]- المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381 .

[3]- المرسوم التنفيذي 09-374 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، الجريدة الرسمية، العدد 67، الصادرة بتاريخ 19 نوفمبر 2009، المادة 02.

[4]- المادة 03 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[5]-المادة 58 من القانون رقم 90-21 مؤرخ في 15 أوت 1990 – المتعلق بالمحاسبة العمومية.

[6]- المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 09 – 374.

[7]- المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 09 – 374.

[8]- المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 11 – 381.

[9]- المادة 23 من المرسوم التنفيذي رقم 09 – 374.

[10]- المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 11 – 381.

[11]- القرار الوزاري المؤرخ في 02 افريل 2012، يضبط كيفيات تحديد مهام المراقب المالي المساعد وكذا شروط ممارسة النيابة عن المراقب المالي، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 21 أوت 2013، المادة 02.

[12]- المواد 03 و04 من القرار في 02 افريل 2012، المتعلق بكيفيات تحديد مهام المراقب المالي المساعد وكذا شروط ممارسة النيابة عن المراقب المالي.

[13]- المادة 5 من المرسوم التنفيذي 11-381.

[14]- المادة 06 من المرسوم التنفيذي 11-381.

[15] المرسوم التنفيذي رقم 92-414 مؤرخ في 14 نوفمبر 1992 – المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية، العدد 82،الصادرة 15 نوفمبر 1992، المادة 28.

[16] المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[17]- المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381.

[18]- المرسوم الرئاسي رقم 12-23 المؤرخ في 18 جانفي 2012-المتعلق بتنظيم الصفقات العمومية، الجريدة الرسمية، العدد04، 26 جانفي 2012، المادتين (04، 02).

[19]- المادة 25 من المرسوم الرئاسي رقم 12-23.

[20]- المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[21]- المادة 07 من المرسوم رقم 09-374.

[22]- المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[23]-المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381.

[24]- المادة 5 الفقرة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-381.

[25]- المواد (06، 07، 08) من المرسوم التنفيذي رقم 11-381.

[26]- الامر رقم 95 – 20 المؤرخ 17 يوليو 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة. الجريدة الرسمية، العدد39 ، الصادرة بتاريخ 23 يوليو 1995، المادتبن 88, 89 .

[27]- المادة 5 من المرسوم التنفيذي 09-374.

[28]-المادة 09 من المرسوم التنفيذي 92-414.

[29]- المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[30]- المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[31]- المادة 14 و15 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414.

[32]-المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[33]- المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414.

[34]-المادة 07 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[35]-المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[36]المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414.

[37]المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[38]المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[39]المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[40] المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414.

[41]المادة 08 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[42]المادة 13 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[43]المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[44] المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[45] القانون المتعلق بممارسة الرقابة للمجلس المحاسبة المؤرخ في 10 مارس 1980.

[46]-المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 09-374.

[47]–المادة 163 من الأمر رقم 06–03 المؤرخ في 15 يوليو 2006 من القانون الأساسي للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 46، الصادرة يوم 16 يوليو 2006.

[48] أحمد سويقات، **الرقابة على أعمال الإدارة العمومية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في القانون العام، غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2015، ص 160.

[49]– القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 35، الصادرة في 15 أوت 1990، المادة 33.

[50]– المادة 56 من القانون 21/90 .

[51] – سكوتي خالد، **دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية**، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة تمنراست، المجلد 9، العدد 03، 2020، ص ص: 94–96.

[52] – لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة، دار الفجر للنشر والتوزيع، 2004، ص 221.

[53] المادة 36 من القانون 90–21 .

[54]المادة 47 من القانون 90–21.

[55] المادة 48 من نفس القانون.

[56] – لعمارة جمال، مرجع سابق، ص ص: 210–211.

[57]– بساعد علي، **المالية العمومية**، المعهد الوطني للمالية، 1992.

[58]-Sabri Mouloud, Lallem Mohamed, Aoudia Khaled, **Guide de gestion des marchés publics**, édition Sahel Alger, 2000, P:122.

[59]–المرسوم رقم 80–05 يتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية المؤرخ في 01 مارس 1980، الجريدة الرسمية، العدد 10، الصادرة 04 مارس 1980. ص 351.

[60] -Henry Michel Crucis, **Finances publiques**, édition Montchrestien, Paris 2003, p:141.

[61]- Gil desmoulin, **Finances publiques de l'état**, librairie vuibert, paris, 2008, p:195.

[62]– المرسوم التنفيذي رقم08 –272، مؤرخ في 6 سبتمبر سنة 2008، **يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية**، الجريدة الرسمية رقم 50 ، الصادرة بتاريخ **7** سبتمبر سنة **2008** م، المادة 04.

[63]– أحمد سويقات، الرقابة على أعمال الإدارة العمومية في الجزائر، مرجع سابق، ص ص : 228–232.

[64]–المرسوم التنفيذي 28/10 المؤرخ في 13 جانفي 2010 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالمفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية العدد 05.

[65]–المواد 25–26–27 من المرسوم 10–28.

[66]–المواد 34–35 من المرسوم 10–28.

[67]- أحمد سويقات، مرجع سابق، ص ص: 233–236.

[68]–المادة 09 من المرسوم 272/08.

الفصل الثالث

الهيئات المكلفة بالرقابة المالية الخارجية

(البرلمان، مجلس المحاسبة)

تمهيد

لضمان نجاعة النظام الرقابي لابد من جهات خارجية مستقلة عن السلطة التنفيذية، تعتمد هذه الهيئات المكلفة بالرقابة المالية الخارجية على مجموعة من الأجهزة الرقابية التي تختلف من حيث طبيعتها ودورها وأساليب عملها، ويبقى دائما الهدف نفسه الذي يتمثل في تأمين الاستعمال السليم للمال العام وفق القواعد القانونية واللوائح التنظيمية ولكن يتجاوزه إلى تصحيح كل الانحرافات والتجاوزات التي تقع خلال أو بعد التنفيذ وخاصة فيما يتعلق برقابة نوعية التسيير التي يقوم بها مجلس المحاسبة.

تتمثل الهيئات المكلفة بالرقابة المالية الخارجية في رقابة بعدية قضائية يقوم بها مجلس المحاسبة، ورقابة برلمانية على أعمال الحكومة تستمد سلطتها من الشعب من خلال الاختصاص التشريعي الذي تترتب عنه مسؤولية سياسية للحكومة تتمثل في الموافقة على مخطط عمل الحكومة والتي تعتبر رقابة قبلية، إضافة إلى آليات الرقابة البعدية التي يستعملها البرلمان والمتمثلة في الإستجواب والأسئلة الشفوية والكتابية ولجان التحقيق.

يتناول هذا الفصل التعريف بالهيئتان المكلفتان بالرقابة المالية الخارجية والتي تتمثل في البرلمان الذي يعتبر السلطة التشريعية، ومجلس المحاسبة الذي يعتبر سلطة قضائية، إضافة إلى حدود صلاحياتهما ومختلف الآليات والوسائل التي تستعملها في تنفيذ برنامجها الرقابي وأنواع الرقابة التي تقوم بها والإجراءات والنتائج المترتبة عن قيامهما بعملية الرقابه.

1- البرلمان

لقد شهد موضوع السلطة التشريعية عدة تطورات عبر مختلف المراحل الدستورية التي عرفتها الجزائر، من اعتبارها وظيفة في دستور 1976 إلى اعتبارها سلطة في دستور 1989 قبل تعديله وبعد تعديله سنة 1996، أما دستور 1963 لم يعمر طويلا بسبب تجميده بعد أيام معدودة من صدوره، وتعليق العمل به فيما بعد، إلا أن كل الدساتير المذكورة سابقا تتفق من حيث تنظيم السلطة التشريعية في نظام الغرفة الواحدة، وبعد التعديل الدستوري سنة 1996 قرر المؤسس الدستوري تبني نظام الغرفتين[1] .

1-1- تعريف البرلمان

يمثل البرلمان السلطة التشريعية في الجزائر، وينقسم بحسب التعديل الدستوري لسنة 1996 إلى غرفتين:

المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، ويضم المجلس الشعبي الوطني 462 مقعدا. ومقياس التمثيل المعتمد في المجلس الشعبي الوطني هو مقعد واحد لكل 80 ألف نسمة يضاف إليه مقعد واحد لكل شريحة متبقية يزيد عددها على 40 ألف نسمة. ولا يمكن أن يقل عدد المقاعد عن أربعة في الولايات التي لم يبلغ عدد سكانها 350 ألف نسمة[2].

1-2- الرقابة البرلمانية

تحتل الرقابة البرلمانية مكانة هامة نظرا لما تتوفر علية من آليات للرقابة عن طريق مراقبة الحكومة عن مدى التزامها بتطبيق البرامج والخطط التي تم الموافقة عليها مسبقا، والتي من خلالها تقوم الحكومة بالجباية والإنفاق، فبالإضافة إلى مصادقته على قانون المالية واعتماداته (رقابة قبلية)، فإن مراقبته تمتد إلى مرحلة التنفيذ (رقابة آنية) إلى نهاية السنة المالية (الرقابة البعدية).

1-2-1-صور الرقابة البرلمانية:

البرلمان ممثل الشعب وهو الذي يرخص للحكومة تنفيذ النفقات والإيرادات العامة للدولة في إطار قوانين المالية.

1-2-1-1- الرقابة القبلية

الموازنة أداة لترجمة الحكومة لسياستها المالية لفترة مقبلة عن طريق تحديدها لحجم النفقات والإيرادات العامة ثم يقوم بعرضها على البرلمان ليصادق عليها، ومن أجل التأكد من أن الحكومة لن تقوم بفرض ضرائب جديدة دون الرجوع إليه، وأن النفقات المقررة في الموازنة تتوافق مع حاجات وخطة التنمية، ويتم ذلك من خلال مناقشة قانون المالية من طرف أعضاء البرلمان بغرفتيه وتدخلات أعضاء الحكومة.

نص الدستور الجزائري على الوظيفة الرقابية للبرلمان بغرفتيه على تنفيذ الموازنة العامة بمدلولها الشعبي[3]، وذلك عن طريق إحالة قانون المالية على اللجان المختصة (اللجنة المالية والميزانية) والتي تتكون من 30 إلى 50 عضو على الأكثر وتقوم بإعداد تقرير بحضور وزير المالية أو من يمثله، ويطرح أعضاء اللجنة على الوزير أسئلة شفوية حول المواضيع الهامة في مجال الموازنة، وعند الانتهاء من دراستها ترفع تقاريرها إلى مجلس الشعبي الوطني الذي يقوم بمناقشة قانون المالية، أما بالنسبة لمجلس الأمة فتعرض المسائلة المتعلقة بالموازنة على اللجنة الاقتصادية والمالية المكونة من 15إلى 19 عضو موزعة على أعضاء الكتلة البرلمانية.

1-2-1-2- الرقابة أثناء التنفيذ

تتمثل هذه الرقابة في تقديم أسئلة واستجوابات إلى أعضاء الحكومة، وإجراء المناقشات وتكوين لجان التحقيق ويمكن لهذه اللجان أن تطلب البيانات والوثائق اللازمة لتنفيذ الموازنة العامة.

1-2-1-3- الرقابة اللاحقة

تتم هذه الرقابة من خلال المصادقة على قانون ضبط الميزانية (مراجعة الحساب الختامي لتنفيذ الموازنة العامة)، وهو يحدد مبلغ النفقات والإيرادات الفعلية المحققة خلال السنة المالية، فيصادق على الفرق بين النتائج والتوقعات، حيث أن مشروع ضبط الميزانية يكون مرفوقا بعدة تقارير أخرى تضمنها القانون (08-04) حيث تسمح بمعرفة أصل التجاوز في الاعتمادات، وطبيعة العجز أو الفائض في تقرير لمجلس المحاسبة (المادة 13 من قانون 90-32).

1-2-2-أهداف الرقابة البرلمانية: بناء على الصور السابقة لهذه الرقابة يمارس البرلمان مراقبة تهدف إلى:[4]

- التحقق من أن ممارسة المؤسسات الوطنية وتنفيذ القرارات مطابق للتشريع والتنظيم المعمول بهما والقرارات التعليمية الصادرة عن الدولة؛

- التأكد من التسيير السليم للاقتصاد الوطني وبصفة عامة من صيانة وتنمية الثروة الوطنية تم في إطار الوضوح والمنطق؛

-السهر على تفادي النقائص ومظاهر الإهمال والإنحرافات؛

- السهر على محاربة التلاعب بأموال الدولة واختلاسها وكذلك المساس بالثروة الاقتصادية للأمة؛

-السهر على إزالة أنماط السلوك الماسة بكرامة المواطن أو المخالفة للمفهوم السليم للمرفق العام.

- محاربة البيروقراطية وحماية كرامة المواطن والحد من التباطؤ الإداري.

1-2-3- وسائل الرقابة البرلمانية

يمكن للبرلمان أن يراقب النشاط والأداء الحكومي في مختلف المجالات منها الجانب المالي خصوصا أن هذه الرقابة هي العمود الفقري لتقويم البرامج الحكومية، وتتم الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة عن طريق

الوسائل التالية:

1-2-3-1-مناقشة مخطط عمل الحكومة

بعد تعيين الوزير الأول من طرف رئيس الجمهورية، يجب عليه إعداد برنامج حكومة مستمد من برنامج الأغلبية وعرضه على المجلس الشعبي الوطني بعد موافقة مجلس الوزراء عليه للمناقشة. حيث نص الدستور على انه في حالة الموافقة يتولى الوزير الأول تنفيذه تحت رقابة البرلمان، لا سيما المجلس الشعبي الوطني الذي يمكنه إسقاط الحكومة، بموجب ملتمس الرقابة بمناسبة عرض بيان السياسة العامة، أما مجلس الأمة فيقتصر دوره على إصدار لائحة دون أن يكون له الحق في إسقاط الحكومة.

تتم مناقشة مخطط عمل الحكومة من طرف البرلمان وفقا لما جاء النص عليه في الدستور والقانون المنظم للعلاقة الوظيفية بين الحكومة والبرلمان وفقا للإجراءات التالية[5]:

-يعرض الوزير الأول مخطط عمل الحكومة إلى المجلس الشعبي الوطني خلال 45 يوما الموالية لتعيين الحكومة للموافقة عليه؛

-يقوم المجلس الشعبي الوطني بدوره بفتح مناقشة عامة، ولا يشرع في المناقشة العامة إلا بعد 7 أيام من تبليغ النواب بالمخطط، وحسب نص المادة 49 من القانون رقم: 16-12 فإنه يتم التصويت على مخطط العمل خلال 10 أيام على الأكثر من تاريخ عرضه، ويمكن للوزير الأول أن يكيف مخطط عمله وفقا لهذه المناقشة بالتشاور مع رئيس الجمهورية حسب ماجاء في نص المادة 48 من القانون رقم 16-12.

-يقدم الوزير الأول عرضا عن المخطط لمجلس الأمة الموافق عليه من طرف المجلس الشعبي الوطني الذي يمكنه أن يصدر لا ئحة عليه.

1-2-3-2-بيان السياسة العامة

وفقا للمادة 98 من دستور 2016، والمادة 51 من القانون العضوي رقم 16-12 يجب على الحكومة أن تقدم بيانا عن السياسة العامة والذي يعقبه بيان مناقشة عمل الحكومة، والتي يمكن أن تختتم بلائحة، أين تقدم اقتراحات اللوائح التي تتعلق ببيان السياسات العامة موقعة من طرف 20 نائبا على الأقل خلال 72 ساعة الموالية لانتهاء تدخلات النواب، ويمكن أن يترتب على هذه المناقشة تصويت أغلبية

ثلثي(3/2) نواب المجلس الشعبي الوطني على ملتمس رقابة ينصب على مسؤولية الحكومة الموقع عليه من طرف السبع (7/1) من النواب على الأقل، على أن لا يتم التصويت إلا بعد ثلاثة أيام من تاريخ إيداعه[6].

1-2-3-3- المصادقة على مشروع قانون المالية

بعد تحضير مشروع الموازنة العامة والموافقة عليه في مجلس الوزراء، وبعد دراسته يتم إيداعه على مستوى السلطة التشريعية التي يقوم بالمصادقة عليه، وبعد المصادقة عليه يصبح في شكل قانون المالية واجب التنفيذ،حيث لا يمكن أن تقوم السلطة التنفيذية بتنفيذ الموازنة إلا بعد إقرارها واعتمادها من قبل البرلمان، وهذا يجسد مبدأ الفصل بين السلطات إذ لا يمكن حصر الإعداد والإقرار في يد نفس السلطة وإنما لكل سلطة مهامها من أجل دعم موقع البرلمان كسلطة رقابية على نشاط السلطة التنفيذية.

كل مشروع قانون يعتبر موضوع مناقشة من طرف المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة على التوالي حتى تتم المصادقة عليه، وبالتالي فإن مناقشة مشروع قانون المالية إلزامي بقوة النص الدستوري وعن طريق المناقشة يتم فتح الحوار حول بنود هذا المشروع من أجل القيام بالتصويت عليه. [7]

تتميز الجلسة العلنية المخصصة للتصويت على مشروع قانون المالية بدراسة التقرير المقدم من لجنة المالية والميزانية والمتضمن المعطيات الخاصة بتحليل الوضع الاقتصادي والمالي في البلاد، ويشترط ضمان صحة التصويت حضور أغلبية الأعضاء ويمكن للبرلمان أن يناقش المشروع في مدة 75 يوما كحد أقصى للمصادقة عليه، يبدأ حسابها من تاريخ إيداعه من طرف رئيس الحكومة لدى مكتب المجلس الوطني الشعبي.

أما فيما يخص توزيع هذه المدة للتصويت بين غرفتي البرلمان، فتم منح للغرفة الأولى مدة 47 يوما كحد أقصى للتصويت ابتداء من تاريخ إيداع مشروع قانون المالية، أما الغرفة الثانية فيتم منحها مدة 20 يوما كحد أقصى للمصادقة على المشروع، أما مدة 8 أيام المتبقية وهي للجنة متساوية الأعضاء للبحث في الخلاف الذي يمكن أن يحصل بين الغرفتين حول مشروع قانون المالية.[8]

1-2-3-4-الاستجواب

تنص المادة 65 من القانون العضوي 99-02 على أنه: "يمكن لأعضاء البرلمان استجواب الحكومة بخصوص مسألة تكون موضوع الساعة"، وهذا ما أكدته أيضا المادة 133 من التعديل الدستوري 1996 والمادة 151 من دستور 2016، والمواد (66، 67، 68) من القانون العضوي 16-12، وبهذا يعد

الاستجواب حقا برلمانيا يمكن أعضاء البرلمان من الاستفسار عن العديد من المجالات منها مجالات الإنفاق العام، وكل ما يتعلق به وهذا الاستجواب يجب أن يمضي عليه من قبل 30 نائبا في المجلس أو 30 عضوا على الأقل في مجلس الأمة، ويقدم إلى رئيس الحكومة خلال 48 ساعة الموالية لإيداعه، وتتم دراسة نص الاستجواب بعد 15 يوما على الأكثر من تاريخ إيداع الاستجواب على مستوى الغرفتين، وخلال مناقشة نص الاستجواب في الجلسة العامة يقدم النواب أصحاب الاستجواب عرضا يتناولون فيه موضوع استجوابهم لتجيب عليه الحكومة.

1-2-3-5- السؤال

تعتبر الأسئلة البرلمانية من أهم آليات الرقابة التي يملكها أعضاء البرلمان لممارسة عملية الرقابة، وتعتبر الوسيلة الأكثر استعمالا من جانب أعضاء البرلمان نظرا لسهولة إجراءاتها وهي بواسطتها يستطيع أعضاء البرلمان من الاستفسار عن الأمور التي يجهلونها أو لفت نظر الحكومة إلى موضوع معين.[9]

وقد نصت المادة 134 من دستور 1996 و أيضا المادة 152 من دستور 2016 على أن لكل عضو في البرلمان حق توجيه أي سؤال شفهي أو كتابي إلى أي عضو في الحكومة، مما يعني إمكانية طرح السؤال في أي مجال وحول أي قطاع سواء المالي أو غيره، على أن توجه الأسئلة إلى المسؤول عنها، وفي موضوع الإنفاق توجه الأسئلة بالدرجة الأولى إلى وزير المالية لأنه المسؤول عن إعداد الموازنة وإلى الوزير المعني بتنفيذ هذه النفقات.

1-2-3-6- الرقابة بواسطة لجان التحقيق

بموجب المادة 161 من الدستور يمكن لكل غرفة من البرلمان في إطار اختصاصاتها أن تنشأ في أي وقت لجان تحقيق في قضايا ذات المصلحة العامة، وضمانا لفعالية هذه الوسائل يحدد القانون والنظام الداخلي لغرفتي البرلمان كيفية تشكيل هذه اللجان وإجراءات و وسائل أداء مهمتها.

كما يمكن لهذه اللجان التحقيق مع أي شخص ومعاينة أي مكان بغرض الإطلاع على معلومات أو وثائق تفيدها في موضوع التحقيق الذي تقوم به، وكذلك تستطيع معاينة وزيارات إطارات مسؤولي المؤسسات والإدارات العمومية وأعضاءها لأجل القيام بالمراقبة الميدانية.

وفقا للقانون العضوي رقم 99-02 أن تقوم لجنة التحقيق بتسليم التقرير الذي أعدته إلى رئيس المجلس

الشعبي الوطني أو رئيس مجلس الأمة ليبلغ هذا التقرير إلى كل من رئيس الجمهورية ورئيس الحكومة كما يوزع حسب الحالة على نواب المجلس الشعبي الوطني وأعضاء مجلس الأمة.

1-3- تقييم الرقابة البرلمانية على الموازنة العامة

معظم المتتبعين لشؤون الرقابة المالية على الموازنة العامة يتفقون على أن الرقابة البرلمانية غير مجدية وغير قادرة على تحقيق الأهداف المرجوة منها، ويرجع ذلك إلى عدم فعالية الوسائل التي تستعملها في مراقبة أعمال السلطة التنفيذية ولغياب التوازن بين الحكومة والبرلمان، ويتبين جيدا سيطرة السلطة التنفيذية على البرلمان عبر مختلف مراحل عهدته التشريعية.

ويمكن تقييم الرقابة البرلمانية من خلال التطرق إلى مزايا وسلبيات هذا النوع من الرقابة والمتمثلة في :

1-3-1- مزايا الرقابة البرلمانية

لعملية الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة جملة من الايجابيات باعتبارها رقابة متخصصة وأساسية وهي من أنواع النظام الرقابي في الدولة المعاصرة وأهم المزايا هي:

* أنها الرقابة الرسمية والسياسية والديمقراطية ولا يمكن ممارسة وسائلها وتحقيق أهدافها بدون وجودها أي أنها رقابة سياسية حتمية؛

* للرقابة البرلمانية وسائل وأساليب متعددة ومتنوعة وفعالة لدرجة إسقاط الحكومة وسحب الثقة منها، وهو ما لا يمكن تحقيقه بوسائل أنواع الرقابة الأخرى في دولة القانون؛

* يمكن أن يصدر رئيس الحكومة مشروع قانون المالية الذي قدمته الحكومة بقوة القانون.[10]

1-3-2- سلبيات الرقابة البرلمانية

يشوب هذا النوع من الرقابة بعض السلبيات والنقائص منها:[11]

-عدم الواقعية والدراية الميدانية نظرا لاعتمادها على المعلومات الرسمية المقدمة من طرف الحكومة والسلطات الإدارية فقط، بينما تحيط بالنشاطات الإدارية والحكومية خلفيات وأسرار وخبايا لا يمكن الوصول إليها في أغلب الأحيان بسبب مقتضيات وضوابط مبدأ الفصل بين السلطات ودواعي المحافظة على أسرار العمل

الإداري؛

-يلاحظ على أن الرقابة البرلمانية لها بعدها السياسي أكثر من بعدها المالي والتقني فنجد أن الغالبية البرلمانية تكتفي بالمناقشة العامة لمساندتها للحكومة، ويكتفي نواب المعارضة بالتنديد على السياسة المتبعة من طرف الحكومة، والاكتفاء بالمحاور الكبرى دون التعمق في النقاط التفصيلية لقانون المالية؛

-إن الغياب التشريعي الذي يقوم به البرلمان تكاد تحتكره لجنة المالية والميزانية خاصة في ظل الغياب الكبير للنواب مقابل الحضور القوي للحكومة؛

-رغم أهمية قانون ضبط الميزانية في تقييم وتقدير مدى فعالية الترخيص المالي ومقارنته بما تم انجازه فعلا ورغم كونه تجربة سابقة من خلالها يتم تدارك الوضع في قانون المالية الجديد، ومع كل هذا وأعضاء البرلمان غير مبالين بتقديم أو عدم تقديم الحكومة لهذا القانون مقابل عدم احترام الحكومة لهذا الإجراء المكرس بموجب الدستور، وبهذا فعضو البرلمان لا يجد الأساس الواقعي الذي يستند إليه في اقتراح رفع أو تخفيض النفقة أو إيراد معين أو ما شابه ذلك، وهذا حتما يؤدي إلى أن تكون مناقشة لقانون المالية سطحية لا سند لها ولا مرجع وبهذا يستحيل عليه أن يقيم مدى تنفيذ قانون المالية للسنة السابقة وتنفيذ الاعتمادات الواردة فيه.

2- مجلس المحاسبة الجزائري

يخول الأمر 20-95 المؤرخ في 17-07-95 لمجلس المحاسبة الجزائري اختصاصا شاملا لرقابة كل الأموال العمومية مهما كانت الوضعية القانونية لمسيريها أو المستفيدين منها، كما يخول له سلطة رقابة وتقييم نوعية التسيير على صعيد الفعالية والنجاعة والاقتصاد في تنفيذ الميزانية دون إبداء رأيه في النفقات العمومية. بالفعل تستثني رقابة الجهاز الأعلى للرقابة الجزائري كل تدخل في إدارة وتسيير الهيئات التي تخضع لرقابته، أو أية إعادة نظر في صحة وجدوى السياسات وأهداف البرامج التي سطرتها السلطات الإدارية ومسؤولو الهيئات العمومية.

2-1- ماهية مجلس المحاسبة

يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة اللاحقة لأموال الدولة والجماعات المحلية، يتمتع باختصاص إداري وقضائي، وبالإستقلال الضروري في أداء المهام الضرورية الموكلة إليه ضمان لموضوعية وحياد فعالية أعماله.

2-1-1-نشأة مجلس المحاسبة وطبيعة الرقابة التي يمارسها

لقد أسس مجلس المحاسبة بموجب دستور 1976[12] وتتمثل مهمته في مراقبة كل العمليات المالية للدولة. ويعود أول ظهور لمجلس المحاسبة في الجزائر ميدانياً إلى لعام 1980[13]، وخضع في تسييره للتغيرات المتتابعة التالية:

القانون 80-05 المؤرخ في فاتح مارس 1980 الذي أنشأ مجلس للمحاسبة كهيئة عليا للرقابة المالية، أعطى له الاختصاص الإداري والقضائي لأول مرة لممارسة شكل يختلف عن الرقابات الأخرى وينفذ رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تسير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

تم مراجعة اختصاص المجلس من خلال القانون 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 الذي حصر مجال تدخله حيث استثنى من مراقبته المؤسسات العمومية والمرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وجرده من صلاحياته القضائية[14].

كما تم مراجعة مجال مراقبتة من خلال الأمر 95-20 المؤرخ في 95/07/17 الذي يوسع مجال اختصاصه ليشمل رقابة كل الأموال العمومية مهما يكن الوضع القانوني لمسيري هذه الأموال أو مستفيديها، حيث حسب المادة 02 من الأمر السالف الذكر: "يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الاقليمية والمرافق العمومية" [15].

وحسب نفس المادة ستتمثل مهمته في التدقيق في شروط استعمال الهيئات للموارد والوسائل المادية والأموال العامة الخاضعة لرقابته التي تدخل في نطاق اختصاصه وفي تقييم تسييرها والتأكد من مطابقة عمليات هذه الهيئات المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها.

عرف النظام القضائي الجزائري في ظل دستور 28 نوفمبر 1996 تطورا هاما، يتمثل في تكريس نظام الازدواجية القضائية (المادة 152)، وكان من المفروض أن يحدث تعديلا على الأمر رقم95-20 بما يساير هذا التنظيم القضائي الجديد، يخص أساسا المادة رقم 110 منه التي تنص على أن قرارات مجلس المحاسبة قابلة للطعن بالنقض أمام المحكمة العليا، في حين نجد القانون العضوي 98-01 المؤرخ في 30 ماي 1998 (ج.ر 37، سنة 1998)، ينص في المادة 11 منه على أن مجلس الدولة يختص بالفصل في الطعون بالنقض في قرارات مجلس المحاسبة[16].

وقد تم تعديل الأمر 95-20 مرة أخرى بموجب الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 والمتعلق بسير مجلس المحاسبة[17].

ولقد أشار الدستور إلى مجلس المحاسبة في الفصل الأول من الباب الثالث المعنون بالرقابة والمؤسسات الاستشارية، حيث نصت المادة 170 على مايلي: " يؤسس مجلس محاسبة يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية. يعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا يرفعه إلى رئيس الجمهورية. يحدد القانون صلاحيات مجلس المحاسبة ويضبط تنظيمه وعمله وجزاء تحقيقاته".

2-1-2-أهداف الرقابة التي يمارسها المجلس :

تهدف الرقابة التي يمارسها المجلس من خلال النتائج التي يتوصل إليها إلى[18]:

- تشجيع الاستعمال المنتظم الفعال والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العمومية، وهو ما يعني تعزيز الوقاية ومكافحة جميع أشكال الغش، والممارسات غير المشروعة التي تشكل تقصيرا في الأخلاقيات وفي واجب النزاهة.

- ترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية.

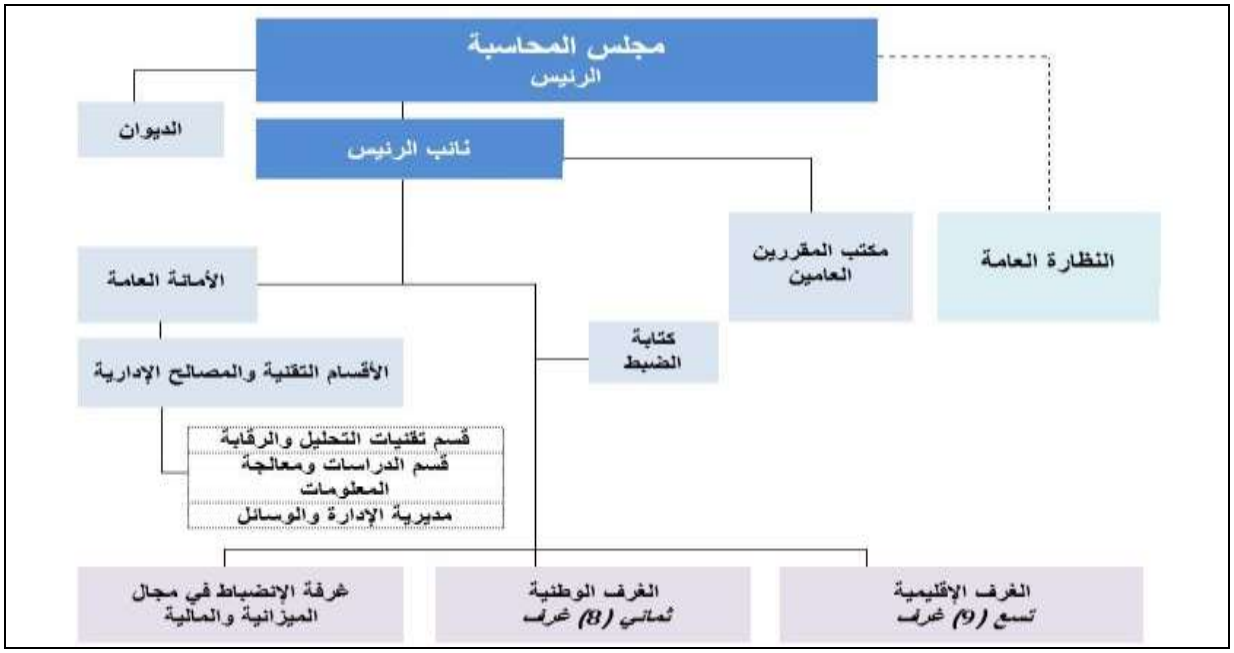
- تعزيز الوقاية ومكافحة جميع أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل تقصيرا في الأخلاقيات وفي واجب النزاهة أو الضارة بالأملاك والأموال العمومية.

2-1-3-تنظيم المجلس وتسييره:

يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية في التسيير ويخضع لقواعد المحاسبة العمومية. ويمكن توضيح تنظيمه وتسييره من خلال الشكل رقم (3-1).

يدير مجلس المحاسبة رئيس ويساعده في ذلك نائب رئيس. يتولى دور النيابة العامة لدى مجلس المحاسبة ناظر عام بمساعدة نظار. يتألف سلك قضاة مجلس المحاسبة من قضاة خارج السلم بالإضافة إلى درجتين مقسمتين إلى مجموعات. ويساعد قضاة المجلس في أداء أعمالهم مدققون ماليون. وينظم المجلس في غرف ذات اختصاص وطني (وعددها ثمانية) وغرف ذات اختصاص إقليمي (وعددها تسعة) وغرفة الإنظباط في مجال تسيير الميزانية والمالية.

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة



المصدر: موقع مجلس المحاسبة، تقديم عام (تنظيم مجلس المحاسبة)، متوفر على:(https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2018/04/organigramme-ar.jpg)، تاريخ الإطلاع: 2020/12/10.

تنقسم الغرف الوطنية والإقليمية إلى فروع، كما أن لمجلس المحاسبة كتابة ضبط تسند لكاتب ضبط رئيسي يساعده كتاب ضبط آخرون. يشتمل مجلس المحاسبة أيضا على أقسام تقنية ومصالح إدارية حيث يتولى تنشيط أعمالها ومتابعتها والتنسيق بينها الأمين العام تحت سلطة رئيس مجلس المحاسبة.

تكلف الأقسام التقنية (قسم تقنيات التحليل والمراقبة وقسم الدراسات ومعالجة المعلومات) بتقديم الدعم الضروري للقيام بمهام مجلس المحاسبة وتحسين أدائه. وتكلف مديرية الإدارة والوسائل بتسيير مالية المجلس ومستخدميه ووسائله المادية.

2-1-4- مجال اختصاص مجلس المحاسبة:

يختص مجلس المحاسبة الجزائري حسب المادة (07) من الأمر 95-02 السالف الذكر برقابة التسيير المالي لمصالح الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها والتي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية. هو مؤهل أيضا لرقابة[19]:

- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والتي تكون أموالها ومواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.

– تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى جزءا من رأسمالها الاجتماعي.

– الأشخاص المعنويين من القانون العام والأشخاص الطبيعيين من القانون العام أو الخاص الذين إستفادوا من إعانات أو مساعدات مالية أو موارد مجمعة من التبرعات والمخصصة لهدف خاص، يمكن لهم أن يخضعوا أيضا إلى رقابة مجلس المحاسبة فيما يخص استعمال هذه الإعانات.

حسب المادة (03) من الأمر رقم 10-02 الذي يعدل ويتمم الأمر 95-20 الذي تم الإشارة إليه سابقا فإن بنك الجزائر لا يخضع لرقابة مجلس المحاسبة.

2-2-آليات رقابة مجلس المحاسبة:

يتولى مجلس المحاسبة عملية المراقبة بعدة وسائل وآليات حددها الأمر 95-20 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المتعلق بمجلس المحاسبة. وتتم بعدة إجراءات سوف يتم التطرق إليها كل على حدة. وتتم رقابة المجلس من خلال ثلاث أنواع من الرقابة تتمثل في رقابة نوعية التسيير ورقابة الإنضباط ورقابة حسابات المحاسبين العموميين ورقابة التدقيق.

2-2-1-رقابة نوعية التسيير

يراقب مجلس المحاسبة نوعية تسيير الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته، وينصب هذا النوع من الرقابة على تقييم المهام والأهداف والوسائل المستعملة من طرف هذه الهيئات لأداء نشاطها تحقيقا للمصلحة العامة، وذلك بتقييم شروط استعمالها للأموال العمومية، ومدى فعالية ونجاعة تسييرها والتأكد من وجود آليات وإجراءات رقابية داخلية ملائمة فعالة وموثوقة. كما يقدم التوصيات المناسبة لدعم الوقاية والحماية والتسيير الأمثل للأموال العمومية وكذا فيما يخص الشروط والترتيبات المناسبة لمختلف الهيآت. ويقوم هذا النوع من الرقابة على ثلاثة عناصر أساسية وهي الفعالية، الأداء (الكفاءة) والاقتصاد.

2-2-1-1- مفهوم رقابة نوعية التسيير

أولا-تعريفها: يقصد برقابة نوعية التسيير، تلك الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على الهيئات العمومية من أجل مراقبة مدى شرعية نشاطها المالي والعمل على تحسين مستوى أدائها ومردوديتها، وهذا عن طريق تقييم شروط استعمالها للموارد والوسائل العمومية الموضوعة تحت تصرفها، من حيث الفعالية، الكفاءة

والاقتصاد[20].

ثانيا– أهدافها: تهدف رقابة نوعية التسيير(أنظر المواد 2 و 6 و 69 إلى 73 من الأمر95 -20 المعدل والمتمم) إلى[21]:

- تشجيع استعمال الموارد والوسائل المادية والأموال العمومية وفقا لمبادئ النظامية والاقتصاد النجاعة؛
- ترقية واجب المساءلة من خلال مساعدة المسؤولين والمشرفين على الحوكمة على تحسين الأداء؛
- ترقية شفافية تسيير الأموال العمومية؛

–المساهمة في تعزيز الوقاية ومكافحة جميع أشكال الغش والتجاوزات والانحرافات والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية التي تشكل مخالفة لأخلاقيات المهنة وواجب النزاهة أو تلك التي تلحق أضرارا بالأملاك والأموال العمومية؛

–المساهمة في تعزيز آليات واجراءات الرقابة والتدقيق الداخليين للهيئات الخاضعة للرقاب؛.

–تحديد المجالات التي تكون المردودية فيها ضعيفة و بالتالي مساعدة الهيئة الخاضعة للرقابة. أو بصفة عامة، مساعدة الإدارة على تحسين الاقتصاد والنجاعة و/او الفعالي؛

–تحديد امثلة عن " الممارسات الجيدة "وتوجيه اليها انتباه الإدارة و/او الهيئات الخاضعة للرقابة.

–ترشيد استعمال الوسائل المالية والمادية و ضمان فعالية النفقة العمومية وحماية الأموال العمومية من التبذير وسوء التسيير؛

–تعزيز الانضباط الميزانياتي في تسيير الموارد العمومية(الأموال، الوسائل والاصول).

ثالثا– عناصرها الأساسية: لقد أدى التبني الواسع لمختلف المنظريات الحديثة التي نادى بها رواد نظريات التنظيم والإدارة العلمية في القرن الماضي مثل فريدريك تايلور F-Taylor والمفكر الفرنسي هنري فايول H.Fayol وماكس فيبر M-Weber إلى ظهور شكل جديد في الرقابة المالية، يركز على تقييم نشاط الهيئة العمومية بالاعتماد على معايير اقتصادية بحتة وهي: الفعالية، النجاعة والاقتصاد[22].

وهذه المؤشرات والمقاييس للأداء مستوحاة في الأصل من أنظمة الموازنة والرقابة المالية المعتمدة في المؤسسات الاقتصادية الخاصة، والتي من مبادئها الأساسية المرونة في التسيير حتى تمنح لها القدرة على التكيف مع متغيرات المحيط الذي تعمل فيه، كما أن نشاطها مصمم في برامج محددة سلفا تتضمن الأهداف، المدخلات، المخرجات والنتائج المنتظرة التي يسعى الكل لتحقيقها، وهي بمثابة المعيار الحقيقي

لقياس مدى مردوديتها ومستوى أدائها الفعلي.

ولقد ظهر هذا التوجه في بداية الأمر بالدول الانجلوسكسونية، وشمل فيما بعد باقي الدول الأخرى واقتحم حتى الدول الأكثر تشبثا بأنماط التسيير التقليدية للإدارة والتي أبدت نوع من المقاومة لهذا التوجه، مثل فرنسا والتي قامت بتعديل القانون العضوي المنظم لقوانين المالية سنة 2001 والذي من خلاله اتجهت تدريجيا نحو عصرنة إدارتها العمومية وإدخال أساليب جديدة في الرقابة المالية على نشاطها لتنتهي باعتماد تسيير الميزانية العامة الموجهة بالنتائج سنة 2006 وتعتمد على تطبيق قاعدة أساسية متشكلة من ثلاثة عناصر أساسية وهي [23]:

-الفعالية Efficacité ، ويقصد بها قياس مدى تحقيق النتائج مقارنة بالأهداف المسطرة.
-النجاعة في الأداء efficience، ويقصد بها الاستعمال الأمثل للموارد والوسائل التي تتمتع بها الهيئات العمومية وبلوغ الحد الأقصى في استخدامها لتحقيق الأهداف المسطرة.
-الاقتصاد في التسيير économie، ويقصد به تحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكلفة ممكنة في استعمال الموارد والوسائل العمومية.

لقد أصبحت هذه المفاهيم متداولة بشكل واسع في مجال التسيير العمومي ويقدمها المختصون كوصفة لتحقيق الحوكمة في القطاع العام، إلا أن تجسيدها فعليا وميدانيا صعب المنال، ولاسيما على مستوى دول العالم الثالث التي تطمح إلى عصرنة إدارتها وخاصة الجزائر التي انطلقت في عصرنة ميزانيتها العامة والتحول نحو التسيير المرتكز على النتائج منذ سنة 2001 من خلال القرض المقدم من طرف البنك الدولي بـ 18.4 مليون دولار ورغم ذلك لم يتم تطبيق موازنة مرتكزة على أساس النتائج كما كان مقررا بسنة 2012 إلا أنه تم تعديل القانون العضوي المنظم لقوانين المالية من خلال القانون 18-15 المؤرخ في 02 أكتوبر 2018 والذي يتضمن تحضير ميزانية عامة مرتكزة على أساس النتائج لسنة 2023 .

يتطلب هذا النوع من الرقابة من قضاة مجلس المحاسبة الإلمام بالجوانب القانونية والمالية، والتحكم في الجوانب التقنية والفنية، حتى يتمكنوا من تحديد وتقييم نوعية الخدمة أو السلعة المطلوبة وتحديد آجالها بدقة وتقدير كلفتها الحقيقية.

ويحتاج كذلك إلى ضبط دقيق وآلية وضع مقاييس واضحة تحدد كيفية ممارستها، حتى لا يتم

تحويلها عن الأغراض التي وجدت من أجلها، ذلك أن مجلس المحاسبة في رقابته لنوعية التسيير لا يملك أي صلاحية لتقدير مدى ملائمة الاختيارات الإستراتيجية للحكومة في وضع وتنفيذ سياستها التنموية، لأن ذلك من صلاحيات الهيئة التشريعية وحدها.

2-2-1-2- صعوبات الرقابة على نوعية التسيير

تعني رقابة نوعية التسيير الوصول إلى مستوى من التسيير الذي يحقق حد أقصى من الأهداف المسطرة (الفعالية) وهذا من خلال الاستغلال الأمثل للوسائل والموارد المتاحة (النجاعة) وبأقل التكاليف الممكنة (الاقتصاد) وهذا التصور يفترض أن يتمتع المسير في أي مستوى كان من المسؤولية بهامش معين من الحرية للقيام بأي مبادرة شخصية في تنظيم الهيئة أو المصلحة التي يشرف على تسييرها وضبط أهدافها ووضع الخطط المناسبة لتحقيقها، وان تخضع تلك الهيئة في تسييرها وتنظيمها لقواعد مرنة تسمح لها بالتكيف مع المحيط الذي تعمل فيه، لذلك يتوافق هذا النوع من الرقابة مع نمط التسيير المرتكز على أساس النتائج الذي يعتمد على اللامركزية في اتخاذ القرارات، ونشاط تحكمه قواعد مرنة وتعديل برامجها وفق التغيرات لتحقيق النتائج المسطرة، لذلك لا يتوافق هذا النوع من الرقابة مع التسيير المرتكز على الوسائل الذي يعتمد على المركزية في اتخاذ القرار والقواعد الجامدة في التنظيم والتسيير التي تجعل من المسير مجرد منفذ لتعليمات صادرة من سلطات أعلى منه سواء كانت رئاسية أو وصائية، والتي غالبا ما تكون بعيدة عن الواقع.

فالرقابة على نوعية التسيير كنمط من أنماط الرقابة التي أوكلت إلى الغرف الجهوية التابعة لمجلس المحاسبة في فرنسا، كان نتيجة طبيعية لوضع قانوني أوجده القانون الذي صدر بتاريخ 02 مارس 1982 والذي تم بموجبه إلغاء نظام الوصاية على الجماعات الإقليمية ومنحها الاستقلالية والحرية في نشاطها تدعيما للامركزية في تسيير الشؤون المحلية، حيث كان لزاما في مقابل تلك الاستقلالية التي أصبحت تتمتع بها الجماعات الإقليمية إيجاد نمط جديد للرقابة على كيفية استخدام الأموال العمومية المحلية يتناسب مع الوضع القانوني الجديد لهذه الهيئات، وهو أمر مهم لتكريس الشفافية المطلوبة في تسيير الأموال العمومية.

وانطلاقا من هذا الوضع، صار بإمكان الغرف الجهوية لمجلس المحاسبة بالإضافة إلى الرقابة القضائية المخولة لها، ممارسة رقابة إدارية على النشاط المالي للجماعات المحلية، تخول لها سلطة طلب توضيحات كتابية أو شفهية من رئيس البلدية في حالة التأخر عن التصويت على الميزانية والأمر بضبطها بشكل تلقائي في اجل

محدد، تقديم اقتراحات لامتصاص العجز في الميزانية وتامين توازنها، الأمر كذلك بتسجيل تلقائي للنفقات الإجبارية التي يصوت عليها المجلس البلدي[24].

رغم أن الجزائر أصدرت القانون العضوي رقم 18-15 المنظم لقوانين المالية الجديد إلا أن الوضع الذي توجد فيه الجماعات الإقليمية في الجزائر، يختلف تماما عن ذلك فهي لم تصل إلى تحقيق هذه القفزة النوعية في تسيير شؤونها المحلية ومازالت تخضع في نشاطها المالي إلى رقابة وصائية مبنية على أساس الوسائل تحد من حريتها في تبني استراتيجيات تتناسب مع احتياجاتها وخصوصياتها المحلية. لذلك فان محاولة إخضاعها إلى رقابة نوعية التسيير وفق منظور اقتصادي تبقى مجرد تصور ذهني ونظري وبرنامج تبحث عن تطبيقه بعد اعتماد ميزانية مرتكزة على النتائج سنة .2023

2-2-1-4- إجراءات رقابة نوعية التسيير والنتائج المترتبة عنها

أشرنا في ما سبق إلى القواعد الأساسية المشتركة التي تحكم إجراءات الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة:

أولا : إجراءات رقابة نوعية التسيير

يمارس مجلس المحاسبة رقابته وفق برنامج مسطر يضبط فيه النشاطات التي سيتم انجازها خلال كل سنة، وتخضع عمليات الرقابة التي ينفذها قضاة مجلس المحاسبة إلى إجراءات أساسية يمكن توزيعها على ثلاث مراحل وهي :

أ- إجراء التحقيق وإعداد تقرير الرقابة: تبدأ مرحلة إجراء التحقيق، بعد ما يصدر رئيس مجلس المحاسبة أمرا يتضمن تعيين مقرر لإجراء رقابة على التسيير المالي لهيئة عمومية معينة، يحدد فيه بدقة طبيعية الرقابة الواجب انجازها ونطاقها، والسنوات المالية المعنية والآجال المحددة لإيداع تقرير الرقابة .

وقبل مباشرة عملية التحقيق والتدقيق يتولى المقرر جمع المعلومات اللازمة حول الهيئة أو الهيئات التي ستخضع للرقابة. عن طرق تكوين ملف يتوفر على العناصر المطلوبة (الأمر بالمهمة، بطاقات تقنية حول الهيئة، ضبط برنامج الرقابة، وتوزيع المهام على مساعديه، المستندات المتعلقة بموضوع الرقابة ...) .

بعد ذلك يشرع في تنفيذ البرنامج المقرر حسب الآجال المحددة له، ويتم من خلال مراجعة

الحسابات المقدمة والتأكد من مدى سلامتها وكذا مطابقتها للمستندات الثبوتية، تحليل أساليب الرقابة الداخلية وكيفية ممارستها من قبل الأعوان المكلفين بها ومستوى أدائهم الوظيفي، إجراء تقييم شامل لمختلف العمليات المالية المنجزة، ضبط النقائص المسجلة وتقييم الآثار المترتبة على نتائج التسيير.

بعد انتهاء عمليات التدقيق، يحرر المقرر تقريرا يدون فيه نتائج الرقابة ويعرض فيه الوقائع بشكل واضح ودقيق، ويقترح على التشكيلة المختصة الإجراءات التي يجب اتخاذها بشأن كل حالة، مع تقديم الأدلة الكافية لتبرير جميع الملاحظات والاقتراحات التي يتضمنها التقرير، ثم يوقع هذا التقرير ويرسله إلى التشكيلة المختصة لدراسته والمصادقة عليه .

ب- المصادقة على تقرير الرقابة وتبليغه إلى الهيئات المعنية: بعد الحصول على الملف تجتمع التشكيلة المختصة لدراسة ومناقشة الملاحظات التي يتضمنها تقرير الرقابة حالة بحالة والمصادقة عليه، وبعد عملية المصادقة يبلغ هذا التقرير إلى مسؤولي الهيئات المعنية بغرض تقديم إجاباتهم حول مختلف الملاحظات المسجلة، وهذا في اجل يحدده مجلس المحاسبة لا يقل في كل الأحوال عن شهر واحد، وهو اجل قابل للتمديد من طرف رئيس الغرفة المختصة، إذا رأى أن ذلك ضروريا لتمكين المعنيين به من تقديم توضيحاتهم .

ج- المداولة والتقييم النهائي: عقب انتهاء الأجل المحدد للرد، يقوم المقرر بفحص الأجوبة المستلمة، ويتم بعد ذلك إعداد مشروع مذكرة تقييم حول الملف، ويعرضه على رئيس التشكيلة المداولة المختصة، وهذا الأخير يمكن له وبمبادرته الشخصية أو بناء على اقتراح من المقرر أو بناء على طلب تقدمه السلطات المعنية، أن يقرر تنظيم نقاش مباشر يشارك فيه مسيرو الهيئات المعنية بالرقابة وأعضاء التشكيلة المداولة .

تجتمع التشكيلة المختصة من جديد، لدراسة الملف على ضوء التوضيحات التي قدمها مسيرو الهيئات المعنية بالرقابة، وضبط بشكل نهائي تقييماتها النهائية وترفقها بالتوصيات والاقتراحات التي تراها لازمة قصد تحسين فعالية ومردودية تسيير تلك المصالح والهيئات المعنية .

وعقب انتهاء أشغال المداولة، يتولى المقرر إعداد وتحضير مذكرة التقييم النهائية ويسلمها إلى رئيس التشكيلة المختصة لمراجعتها والتأكد من مطابقتها مع نتائج المداولة ثم يشرف على تبليغها بشكل رسمي إلى مسؤولي الهيئات المعنية بالرقابة وإلى السلطات الرئاسية أو الوصية التي تتبع لها تلك الهيئات.

ثانيا– النتائج المترتبة عن رقابة نوعية التسيير

الرقابة على نوعية التسيير رقابة إدارية و ليست قضائية، ومن ثم فان النتائج المترتبة عنها ليست إلزامية للهيئات المعنية بها، ولا يملك فيها مجلس المحاسبة إلا صلاحية تقديم التوصيات والتوجيهات من أجل تصحيح الوضع وتحسين مردودية تلك الهيئات بواسطة مذكرات التقييم التي يصدرها عقب كل مراقبة.

وقد تكشف عمليات المراقبة التي يمارسها مجلس المحاسبة عن وجود مخالفات أو وقائع لا يمكن معالجتها والتكفل بها بواسطة مذكرات التقييم، وإنما تقتضي استعمال وسائل قانونية أخرى أكثر فعالية وهي متدرجة من حيث أهميتها وطبيعة القضايا التي تتناولها والجهات التي ترسل إليها، ويمكن توضيحها من خلال الشكل رقم (3-1).

الشكل رقم (3–1): بطاقة تحضير النتائج المترتبة عن رقابة نوعية التسيير

النشاط	المسؤول	الجهة الفاعلة	الوصف
استدعاء الجمعية المداولة	رئيس الغرفة	كتابة الضبط	يستدعي رئيس الغرفة بواسطة أمر أعضاء التشكيلة المداولة من أجل الفصل نهائيا في المقترحات النهائية للمقرر
المداولة حول مقترحات المقرر	التشكيلة المداولة	القاضي المقرر	يتم اطْلاع أعضاء التشكيلة المداولة على مشروع المذكرة التقييمية المرفق بتقرير تحليل الأجوبة في أجل معقول. ✓ تصادق التشكيلة المداولة على المذكرة التقييمية النهائية ✓ يتم التوقيع عليها من طرف التشكيلة المداولة، المقرر وكاتب ضبط الغرفة
تبليغ مختلف النتائج المترتبة عن الرقابة	كتابة الضبط	رئيس الغرفة	النتائج المترتبة عن رقابة التسيير هي: ● ترسل مذكرة التقييم النهائية لنوعية التسيير من طرف رئيس الغرفة؛ إلى كتابة الضبط من أجل التبليغ مع وصل استلام للهيئة الم ا رقبة والجهة الوصية عنها؛ ● التقرير المفصل المتعلق بالوقائع التي يمكن وصفها وصفا جزائيا؛ ● التقرير المفصل المتعلق بالوقائع التي تشكل خرقا

			لقواعد الانضباط في مجال الميزانية والمالية والذي تسبب في ضرر على الهيئة. • مشروع مذكرة الادراج في التقرير السنوي؛ • المذكرة المبدئية؛ • رسالة رئيس الغرفة؛ • المذكرة الاستعجالية.

المصدر: مجلس المحاسبة، **الدليل العملي لرقابة نوعية التسيير**، ص59.

من خلال الجدول رقم (3-1) نلاحظ ستة نتائج مترتبة عن رقابة نوعية التسيير ويمكن شرحها كالتالي[25]:

أ-رسالة رئيس الغرفة

وهي رسالة يطلع بها رئيس الغرفة المختصة الهيئات والمصالح التي خضعت للرقابة وكذلك سلطتها السلمية أو الوصية بالنقائص المتعلقة بجوانب التنظيم والتسيير الداخلي والتي تلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بأملاك تلك الهيئات وهذا بغرض اتخاذ التدابير اللازمة لتصحيح الوضع .

ولقد ظهر استعمال هذا النوع من الرسائل في فرنسا في مجال الرقابة على هيئات الضمان الاجتماعي، ثم توسع استعمالها لتشمل المجالات الأخرى من نشاط الإدارة العمومية، بشان القضايا ذات الأهمية البسيطة[26] .

أما المشرع الجزائري فقد حدد استعمالها بشكل عام، في حالات وقوع مخالفات تلحق ضررا بالخزينة العمومية قصد اتخاذ الإجراءات اللازمة التي يقتضيها التسيير السليم للأموال العمومية، وفي حالات حيازة مبالغ مالية مستحقة للدولة أو لجماعات محلية أو لمرفق عام من طرف أشخاص طبيعيين أو معنويين، بقصد اتخاذ الإجراءات القانونية المناسبة لاسترجاعها.

ب-المذكرة الاستعجالية

تعتبر المذكرات الاستعجالية من أولى مظاهر ممارسة مجلس المحاسبة لاختصاصاته الإدارية في فرنسا تطبيقا للمادة 16 من القانون المؤرخ في 16 سبتمبر 1807، والتي تلزمه بإخطار وزيري المالية والعدل بالتجاوزات والمخالفات التي يرتكبها الآمرون بالصرف، بغرض متابعتهم أمام الهيئات القضائية المختصة،

ونتيجة للضرورة العملية تعددت القضايا التي يستعمل فيها مجلس المحاسبة هذه المذكرات وأصبح لا يقتصر إرسالها إلى وزيري العدل والمالية فقط وإنما أصبحت تشمل جميع الوزراء.

وإذا كان الوزراء ملزمون بتقديم إجاباتهم على المذكرات الاستعجالية التي يوجهها لهم مجلس المحاسبة وباحترام الأجل المحدد لها، فانه لا يوجد نص يلزمهم بتنفيذ الاقتراحات التي تتضمنها هذه المذكرات، وفي هذه الحالة لا يملك مجلس المحاسبة إلا إدراج ملاحظاته في تقريره السنوي الذي يوجهه إلى رئيس الجمهورية وإلى الهيئة التشريعية .

وفي القانون الجزائري، نصت المادة 47 من المرسوم 95-377 على استعمال هذا الإجراء المستعجل في نفس الحالات التي تستعمل فيها مذكرة رئيس الغرفة، والفرق الموجود بينهما هو أن مذكرة رئيس الغرفة يوجهها مباشرة إلى المصلحة المعنية مع إعلام السلطات السلمية أو الوصية لها، بينما المذكرة الاستعجالية تكتسي أهمية أكثر من الأولى فهي توقع من طرف رئيس المجلس وتوجه مباشرة إلى الوزراء المعنيين وليس إلى الهيئات التي خضعت للرقابة.

ج-المذكرة المبدئية

يطلع رئيس مجلس المحاسبة السلطات المعنية عن طريق مذكرة مبدئية بالنقائص المسجلة في النصوص المسيرة لشروط استعمال وتسيير وتنفيذ ومراقبة أموال الهيئات الخاضعة لرقابته. بالإضافة إلى النتائج الإدارية التي تتطلبها رقابة المجلس فإن لهذه الأخيرة نتائج قضائية تعزز صلاحيات المجلس قضائيا و ماليا.

ت-التقرير المفصل

تعده الغرف ويوجهه الناظر العام مصحوبا بمجمل الملف إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا. تسجل فيه الوقائع التي يمكن وصفها وصفا جزائيا والتي يلاحظها المجلس. يستعمل مجلس المحاسبة التقرير المفصل في هذه الحالة إذا تم الكشف عن وقائع قابلة للوصف الجزائي حسب قانون العقوبات، تصادق التشكيلة المداولة المختصة على تقرير مفصل تدون فيه جميع الوقائع ويتم التوقيع عليه من طرف رئيس التشكيلة والمقرر وكاتب الضبط ويرسل رفقة عناصر الإثبات اللازمة إلى رئيس مجلس المحاسبة والذي يوجهه بدوره إلى الناظر العام قصد إحالته إلى الهيئات القضائية.

ث-التقرير السنوي

يعد التقرير السنوي من أهم الوسائل التي يستعملها مجلس المحاسبة في نشاطه فهو يعتبر من جهة

وسيلة لتمكين الحكومة من الوقوف على حقيقة النقائص التي تقع أثناء تنفيذ الميزانية العمومية والعمل على تصحيحها وتفاديها في تنفيذ الميزانية المقبلة، ومن جهة ثانية فهو يعتبر وسيلة هامة كذلك لتمكين الهيئة التشريعية من الاطلاع بصفة دورية على النشاط المالي للحكومة وتقدير مستوى أدائها.

ويختص بإعداد التقرير السنوي الذي يعده مجلس المحاسبة لجنة مختصة تسمى لجنة البرامج والتقارير، ويخضع في إعداده لإجراءات حددها المرسوم الرئاسي رقم 95-377 السالف ذكره، بحيث يتولى رؤساء الغرف إرسال جميع المعاينات والملاحظات المترتبة عن أعمال مجلس المحاسبة والقابلة للإدراج في التقرير السنوي إلى المقرر العام المختص، من اجل عرضها على اللجنة السالفة الذكر والحصول على موافقتها، وبعد ذلك يعد رئيس الغرفة المعني مشروع مذكرة إدراج ويحيله على المقرر العام الذي يتولى دراسته بمعية رئيس الغرفة، وعلى ضوء ملاحظات المقرر العام يتم ضبط نص مشروع مذكرة الإدراج الواجب عرضها على لجنة البرامج والتقارير.

يتولى بعد ذلك رئيس مجلس المحاسبة إرسال تلك المذكرات إلى مسؤولي الهيئات المعنية من اجل تقديم توضيحاتهم في اجل لا يقل عن شهر، وبانتهاء الأجل المحدد يقوم المقرر العام بإعداد مشروع التقرير السنوي على ضوء الأجوبة التي تحصل عليها ويعرضه للمصادقة من طرف لجنة البرامج والتقارير.

2-2-2- رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية

نصت المادة 87 من الأمر رقم 95 -20 بأن مجلس المحاسبة عليه أن يتأكد من احترام قواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية على التسيير المالي للآمرين بالصرف وقد حددت الفقرة الثانية والثالثة من هذه المادة المسؤولين والأعوان الخاضعين لهذه الرقابة. ومن خلال هذه المادة خول المشرع إنشاء غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية على مستوى مجلس المحاسبة، التي من صلاحياتها ممارسة اختصاصات قضائية في رقابته على التسيير المالي للآمرين بالصرف، وتحميل هذه الفئة من أعوان الدولة مسؤولية مالية شخصية عن الأخطاء التي يرتكبونها في تسييرهم المالي على غرار تلك المسؤولية المقررة على عاتق المحاسبين العموميين.

2-2-2-1- تعريف رقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية

يقصد برقابة الانضباط في تسيير المالية والميزانية، تلك الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة على

التسيير المالي للآمرين بالصرف، بغرض معاينة مدى احترامهم للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية، والوسائل المادية الموضوعة تحت تصرفهم، ويملك فيها سلطة توقيع الجزاءات عليهم في حالة ارتكابهم لأخطاء ألحقت ضرر بالخزينة العمومية[27].

تقوم بهذه الرقابة غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية[28] وهي تشكيلة متخصصة في مجلس المحاسبة مكلفة بالتحقيق والحكم في الملفات التابعة لمجال اختصاصها. يتم إخطارها من طرف التشكيلات الداخلية لرقابة مجلس المحاسبة أو من طرف السلطات العمومية وأجهزة الرقابة والتفتيش الخارجية في حالة ما إذا سجلت مخالفات أو وقائع من شأنها تبرير استخدام صلاحياتها القضائية.

تبث غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية طبقا للمادتين 88 و91 من الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم المتعلق بمجلس المحاسبة في مسؤولية الأعوان في حالة ارتكاب مخالفات لقواعد الانضباط لا سيما الأخطاء أو المخالفات التي تشكل خرقا صريحا للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية أو الوسائل المادية وتلحق ضررا بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية. وتكون القرارات التي تصدرها الغرفة قابلة للاستئناف أمام تشكيلة كل الغرف مجتمعة لمجلس المحاسبة.

ولا يهدف مجلس المحاسبة عند ممارسته لهذه الرقابة، إلى إلغاء أو تعديل القرارات التي تصدرها الهيئات العمومية الخاضعة لرقابته، لان ذلك يشكل تدخلا في نشاطها.

2-2-2-2- نطاق ممارسة رقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية

يشمل هذا النوع من الرقابة أي مسؤول أو عون في الأجهزة المركزية للدولة، أو في الجماعات المحلية أو في الهيئات العمومية الإدارية.

حدد المشرع الجزائري في المادة 88 من الأمر 95-20 الأخطاء التي تشكل خرقا لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية وهي كالتالي[29]:

- خرق الأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات العمومية .
- استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات

العمومية أو الممنوحة بضمان منها لأهداف غير الأهداف التي منحت من أجلها صراحة.

– الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة أو خرقا للقواعد القانونية المطبقة في مجال الرقابة القبلية.

– الالتزام بالنفقات دون توفر الاعتمادات أو تجاوز الترخيصات الخاصة بالميزانية .

– خصم نفقة بصفة غير قانونية من اجل إخفاء إما تجاوزا ما في الاعتمادات المالية وإما تغييرا للتخصيص الأصلي للالتزامات أو القروض المصرفية الممنوحة لتحقيق عمليات محددة.

– تنفيذ عمليات النفقات الخارجة بشكل واضح عن هدف أو مهمة الهيئات العمومية .

–الرفض غير المؤسس للتأشيرات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية أو التأشيرات الممنوحة خارج الشروط القانونية.

– عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك الحسابات والسجلات او عدم الاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية.

– التسيير الخفي للأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العمومية.

–كل تهاون يترتب عنه عدم دفع حاصل الإيرادات الجبائية أو شبه الجبائية التي كانت موضوع اقتطاع من المصدر في الآجال ووفق الشروط التي اقرها التشريع المعمول به.

– التسبب في إلزام الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامة تهديدية أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي أو بصفة متأخرة لأحكام القضاء.

– الاستعمال التعسفي للإجراء القاضي بمطالبة المحاسبين العموميين بدفع نفقات على أسس غير قانونية أو غير تنظيمية.

– أعمال التسيير التي تتم باختراق قواعد إبرام وتنفيذ العقود التي ينص عليها قانون الصفقات العمومية.

–عدم احترام القوانين التي تخضع لها عمليات بيع الأملاك العمومية التي لم تعد صالحة للاستعمال أو المحجوزة من طرف الإدارات والهيئات العمومية.

–تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة لمجلس المحاسبة أو إخفاء مستندات عنه.

وتضيف المادة 91 من نفس الأمر حالة أخرى من الحالات التي تترتب عليها جزاءات قضائية، وتتمثل في الامتيازات المالية والعينية الغير مبررة، والتي يكتسبها المسيرون العموميون لحسابهم أو تلك التي يمنحونها لغيرهم على حساب الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية التي يعملون لصالحها[30].

2-2-2-3- إجراءات رقابة الانضباط في تسيير الميزانية و المالية و النتائج المترتبة عنها

يمارس مجلس المحاسبة رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بصفة آلية، من خلال الرقابة التي يمارسها على الحسابات الإدارية التي يقدمها له الآمرون بالصرف بصفة دورية.

أولا- إجراءات رقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية

إذا تم الكشف عن أخطاء ومخالفات تدخل في مجال تطبيق المادة 88 المشار إليها سابقا، فانه يتم إخطار رئيس مجلس المحاسبة من طرف السلطات، أو من طرف رئيس الغرفة القطاعية المختصة عن طريق تقرير مفصل يقترح فيه إحالة الملف على غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية .

اعتماد على هذا التقرير يحيل رئيس المجلس هذا الملف إلى الناظر العام قصد المتابعة أمام الغرفة المختصة، إذا قدر هذا الأخير أنه لا مجال للمتابعة يقوم بحفظ الملف، أما إذا قرر متابعة العون المعني يحرر الاستنتاجات التي توصل إليها ويرجع الملف إلى رئيس مجلس المحاسبة قصد فتح التحقيق.

وفي هذه الحالة، يعين رئيس مجلس المحاسبة مقررا من بين المستشارين غير التابعين للغرفة القطاعية المختصة ولغرفة الانضباط المالي وهذا لدراسة الملف ومباشرة التحقيق .

يقوم المقرر بأعمال التحقيق التي يراها ضرورية بحضور العون المعني والذي يمكن له الاستعانة بمحامي للدفاع عنه، ويمكن للمقرر خلال أعمال التحقيق الاستماع إلى أي عون آخر يرى أن له علاقة بالموضوع ويسأله شفهيا أو كتابيا، ويحرر عقب انتهائه من ذلك تقريرا يدون فيه ملاحظاته واستنتاجاته ويرسله إلى رئيس المجلس مرفقا بعناصر الملف اللازمة، وهذا الأخير يحيله بدوره إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته.

ثانيا- النتائج المترتبة عن رقابة الانضباط في تسيير الميزانية والمالية

تتضمن القرارات التي تصدرها غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية على غرامات مالية، ضد الأعوان الذين ثبت ارتكابهم لأخطاء ومخالفات تشكل خرقا لقواعد الانضباط المالي، ولا يمكن للغرامة المالية التي يوقعها مجلس المحاسبة أن تتعدى المرتب السنوي الإجمالي الذي يتقاضاه العون المعني عند تاريخ ارتكابه للمخالفة، ويضاعف مبلغ الغرامة في الحالات التي يثبت فيها أن الأخطاء المرتكبة تهدف إلى تحقيق مكاسب مالية أو عينية شخصية على حساب الدولة أو الهيئة العمومية التي

يعمل لصالحها .

وفي جميع الأحوال، تتخذ القرارات النهائية التي يصدرها المجلس شكلين من الطعون[31]:

المراجعة: يرفع أمام المجلس بسبب الأخطاء أو الإغفال المكتشفة بعد إصدار الحكم من طرف تشكيلة كل الغرف مجتمعة.

الطعن بالنقض: يرفع أمام مجلس الدولة بسبب عدم الاختصاص أو خرق القانون أو قواعد إجرائية.

يستعمل مجلس المحاسبة **التقرير المفصل** أيضا في هذه الحالة إذا تم الكشف عن مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، تصادق التشكيلة المداولة المختصة على تقرير مفصل يتم توقيعه من طرف رئيس التشكيلة و المقرر وكاتب الضبط ثم يرسل إلى رئيس مجلس المحاسبة الذي يحيله بدوره إلى الناظر العام مرفقا بكل العناصر التي تثبت طبيعة المخالفة المرتكبة قصد إحالته على غرفة الانضباط في مجال تسيير المالية والميزانية .

2-2-3-مراجعة حسابات المحاسبين العموميين والنتائج المترتبة عنها:

يراجع مجلس المحاسبة حسابات المحاسبين العموميين ويصدر أحكاما بشأنها[32]. عموما تصنف النتائج المترتبة عن إجراءات مراجعة حسابات المحاسبين العموميين في مجالين:

2-2-3-1-أولا- في مجال تقديم الحسابات:

لقد ألزم المشرع المحاسبين العموميين بتقديم حساباتهم إلى مجلس المحاسبة، وفرض عليهم عقوبات في حالة امتناعهم عن ذلك أو عدم تقديمها في الآجال المحددة، ومن خلال هذه الحسابات يدقق قضاة مجلس المحاسبة في صحة العمليات المالية التي أنجزوها والتأكد من مدى مطابقتها مع القواعد التشريعية والتنظيمية التي تحكم تسيير الأموال العمومية، والبت في مسؤوليتهم المالية والشخصية .

يصدر المجلس غرامات ضد المحاسبين والآمرين بالصرف المعنيين في حالة تأخير إيداع الحسابات وضد المحاسبيين العموميين بسبب عدم إرسالهم المستندات الثبوتية. يطبق جزاءات في حالة عدم احترام الآجال المحددة.

2-2-3-2- في مجال مراجعة الحسابات:

تخضع عمليات التدقيق التي يمارسها مجلس المحاسبة في إطار هذه الرقابة إلى إجراءات إلزامية، ويترتب

عليها إما إبراء ذمة المحاسب العمومي أو إقحام مسؤوليته الشخصية والمالية .

يدقق مجلس المحاسبة في صحة العمليات المادية الموصوفة فيها ومدى مطابقتها مع الأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها[33]، كما يبت بقرار يتضمن مخالفات أو أخطاء التسيير الملاحظة ويبلغها إلى المحاسب المقصر، يأمره فيه بتقديم في أجل محدد، الحجج والوثائق الثبوتية التي ترفع عنه عبء المسؤولية.

تسند عملية المراقبة التي يمارسها مجلس المحاسبة على حسابات المحاسبين العموميين إلى مقررين، بحيث يتولى كل رئيس غرفة في إطار تنفيذ البرنامج السنوي لمجلس المحاسبة تسطير برنامج الرقابة وتوزيع المهام على القضاة الذين سيشرفون على انجاز مهمة الرقابة وتوفير كل الوسائل الضرورية لذلك .

قبل البدء في عملية التدقيق، ينبغي على المحاسب المعني أن يضع تحت تصرف قضاة مجلس المحاسبة، الوثائق والمستندات المطلوبة لإجراء عملية الرقابة، منها ما يتعلق بوضعية المحاسب نفسه (قرار التعيين، محضر التنصيب، محضر استلام المهام، اكتتاب التامين على المسؤولية المالية)، ومنها ما يتعلق بالعمليات المالية المنجزة (الوثائق الثبوتية للنفقات والإيرادات العمومية) إلى جانب نسخة من الميزانية الأولية والإضافية للسنة المالية موضوع الرقابة، ويتم الشروع في تنفيذ عمليات التدقيق والمعاينة من طرف القضاة المعنيين وفق طريقة منهجية تتضمن بشكل عام على الخطوات التالية[34] :

- معاينة مدى مطابقة حسابات التسيير للتنظيم المعمول به؛
- المراجعة الحسابية للمبالغ المسجلة؛
- مراجعة مدى تطابق الحسابات (حساب التسيير مع الحساب الإداري) وانسجامها؛
- ضبط مبالغ الاعتمادات المالية المخصصة؛
- مراجعة العمليات المالية المنجزة؛
- مراقبة العمليات المالية المنجزة خارج الميزانية و حسابات التسبيقات؛
- مراقبة عمليات الخزينة(حركات الأموال نقدا، حسابات الإيداع، الحسابات الجارية، حسابات الديون المستحقة للهيئات العمومية أو عليها).

بعد الانتهاء يحرر المقرر تقريرا يدون فيه النتائج المتوصل إليها واقتراحاته، ويعرضه على رئيس الفرع المعني، ويمكن لهذا الأخير إن رأى ذلك ضروريا أن يأمر بإجراء تدقيق إضافي لتحسين نوعية التقرير. ويبلغ هذا التقرير في الأخير إلى الناظر العام.

2-2-3-3- الحكم على الحسابات:

يعرض الملف على تشكيلة المداولة للنظر والبت فيه، وعلى أساس النتائج المحصلة، يبت المجلس لحكم نهائي:

-يبرئ فيه المحاسب إذا كانت الوقائع الملاحظة قد صلحت.

- أويحكم بقرار استحقاق ضد المحاسب يأمره فيه بدفع مبلغ النفقة غير القانونية أو الإيراد غير المحصل. حيث يقرر مجلس المحاسبة[35] مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو المواد التي يمكن المحاسب العمومي أن يحتج فيها بعامل القوة القاهرة أو يثبت بأنه لم يرتكب أي خطأ أو إهمال في ممارسة وظيفته. كما يمكنه أن يحمل المسؤولية الشخصية والمالية الوكلاء أو الأعوان الموضوعين تحت سلطة أو رقابة المحاسب العمومي.

خلاصة الفصل

يمارس البرلمان بغرفتيه الوظيفة الرقابية على أعمال الحكومة رغم عدم تجانسها في الغرفتين، ولكنها تملك عدة وسائل فعالة لممارسة رقابتها تتمثل في توجيه الأسئلة الشفهية والكتابية إلى أعضاء الحكومة، إضافة إلى الإستجواب وتشكيل لجان برلمانية للتحقيق في القضايا ذات المصلحة العامة، كما تقوم بالرقابة المالية على الاعتمادات التي أقرتها الحكومة خلال السنة المالية من خلال التصويت على الحساب الختامي.

يعتبر مجلس المحاسبة المؤسسة العليا للرقابة اللاحقة لأموال الدولة والجماعات المحلية، يتمتع باختصاص إداري وقضائي، وبالإستقلال الضروري في أداء المهام الضرورية الموكلة إليه ضمانا لموضوعية وحياد فعالية أعماله.

خول الأمر 20-95 لمجلس المحاسبة الجزائري اختصاصا شاملا لرقابة كل الأموال العمومية مهما كانت الوضعية القانونية لمسيريها أو المستفيدين منها، كما يخول له سلطة رقابة وتقييم نوعية التسيير على صعيد الفعالية والنجاعة والاقتصاد في تنفيذ الميزانية دون إبداء رأيه في النفقات العمومية. كما يمارس رقابة الإنضباط في تسيير الميزانية والمالية والتي تمارس على التسيير المالي للآمرين بالصرف، بغرض معاينة مدى احترامهم للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العمومية، والوسائل المادية الموضوعة تحت تصرفهم. كما يقوم مجلس المحاسبة بمراجعة حسابات المحاسبين العموميين ويصدر أحكاما بشأنها.

بالرغم من أن رقابة مجلس المحاسبة لا تتم إلا بعد تنفيذ النفقات وتحصيل الإيرادات إلا انها لاتقل أهمية عن الرقابة البرلمانية وتمكن من المساعدة على تصحيح الإنحرافات والتجاوزات المرتكبة كما يمكنها توقيع الجزاءات المناسبة لذلك. كما أن المراسيم الحديثة المنظمة للمجلس تضمنت رقابة نوعية التسيير والتي تعتمد ثلاثية النجاعة، الفعالية والاقتصاد رغم صعوبتها نظرا لعدم تطبيق التسيير المرتكز على النتائج والمحاسبة على أساس الاستحقاق.

كما يقوم المجلس بتقييم التدقيق الداخلي الذي يمثل موضوع الفصل الموالي ولذلك لم يتم التطرق له في هذا الفصل.

هوامش الفصل

[1] -جعفري نعيمة، **السلطة التشريعية في الجزائر وأسس تشكيل الغرفة الثانية في البرلمان**، مجلة البحوث القانونية والسياسية، العدد الثالث، جامعة سعيدة، 2014.

[2] - ويكيبيديا (الموسوعة الحرة)، **البرلمان الجزائري**، متوفر على: (https://ar.wikipedia.org/wiki/).

[3] المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في07 ديسمبر 1996 يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في 28 نوفمبر 1996، الجريدة الرسمية العدد 76، المادة 159.

[4] جمال العمارة، **منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر**، دار الفجر، القاهرة، 2004، ص 228.

[5] -خلفة نادية، حبيبة لوهاني، **الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة في ظل التعديل الدستوري 2016**، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، العدد 12، جانفي 2018، ص70.

[6] -نفس المرجع، ص ص: 70-71.

[7] المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في07 ديسمبر 1996 يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في 28 نوفمبر 1996، مرجع سابق، المادة 120.

[8] القانون العضوي رقم 99-02 المؤرخ في 08 مارس 1999 يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني وَ مجلس الأمة وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة، الجريدة الرسمية العدد 15، المادة 44.

[9] أحمد حنيش، **دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي دراسة حالة الجزائر 2000-2014**، مرجع سابق، ص 144.

[10] القانون العضوي رقم 99-02، مرجع سابق، المادة 04.

[11] بن داود ابراهيم، **الرقابة المالية على النفقات العامة**، دار الكتاب للحديث، القاهرة، 2010، ص 124.

[12] - المادة 190 من دستور 22 نوفمبر 1976.

[13]- القانون 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة المؤرخ في 01 مارس 1980، الجريدة الرسمية، العدد 10، الصادرة 04 مارس 1980، ص 234.

[14] – القانون 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، الجريدة الرسمية، العدد 53 ، الصادرة بتاريخ 05 ديسمبر1990 .

[15]– الأمر 95-20 المؤرخ في 95/07/17 يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد39 ، المادة 2، ص:3.

[16] –أمجوج نوار، **مجلس المحاسبة: نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية**، رسالة ماجستير في القانون العام، تخصص المؤسسات السياسية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، ص ص: 3-4.

[17]– الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 يعدل ويتمم الأمر 95-20 والمتعلق بسير مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 50، 01 سبتمبر 2010.

[18]– الأمر رقم 10-02 ، مرجع سابق، ص:4.

[19]–المواد (8-9-10-11-12) من الأمر 95-20 .

[20] – المادة 06، الأمر 95-20 .

[21] –مجلس المحاسبة، **الدليل المهني لرقابة نوعية التسيير**، ص7.

[22]-Harry s.shavenes, **contrôle de gestion et audit interne dans les administrations publique**, étude comparative O.C.D.E, Paris, 1996, p:154.

[23]-Henry Michel cruis, **droits des contrôle financiers** ,édition le moniteur ,Paris, 1998, P:407.

[24] – أمجوج نوار، مرجع سابق، ص: 136.

[25]– أمجوج نوار، مرجع سابق، ص ص: 138-143.

[26]- Jean Claude martinez et pierre di malta, **droit budgétaire**, éditions L.I.T.E.C Paris, 1999 , p: 875.

[27] – أمجوج نوار، مرجع سابق، ص ص: 146-147.

[28]–موقع مجلس المحاسبة، غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، متوفر على: (https://www.ccomptes.dz/ar/)، تاريخ الإطلاع: 2020/12/10.

[29]– المادة 88، من الأمر 95-20.

[30]– المادة 91، من الأمر 95-20.

[31]– المواد (102،110) من الأمر 95-20.

[32] –المادة 74 من الأمر95-20.

[33] –المادة 75، من الأمر 95-20.

[34]- guide de vérification ,**Apurement des comptes** ,Cour des comptes ,chambre territoriale ,Annaba p p: 7-8.

[35] – المادة 82 ، الأمر 95-20، مرجع سابق.

الفصل الرابع

التدقيق الداخلي في القطاع العام

تمهيد

تعتبر وظيفة التدقيق الداخلي وظيفة حديثة نسبيًا حيث ظهرت إثر أزمة الكساد سنة 1929 في الولايات المتحدة الأمريكية، التي شهدت إفلاس العديد من كبريات الشركات الأمريكية، والتي كانت تلجأ في هذه الفترة إلى خدمات مكاتب التدقيق الخارجي، من أجل المصادقة على حساباتها، وكان يتطلب تنفيذ أعمال المصادقة من طرف المدققين الخارجيين القيام بالعديد من المهام التحضيرية: الجرد بجميع أنواعه، تحليل الحسابات...، لذلك كان من الطبيعي جدًا اقتراح أن يقوم موظفو المنظمة محل التدقيق ببعض هذه الأعمال التحضيرية، حيث أعطت مكاتب المراجعة الخارجية موافقتها بشرط الإشراف على هذه الأعمال، هكذا ظهر هؤلاء "المدققون" ولكنهم "داخليين" كونهم موظفون لدى المنظمة. فهم يشاركون في العمل اليومي للمراجعين الخارجيين ولكن دون وضع الملخصات والاستنتاجات[1].

في وصف الرقابة في القطاع العام يدعو إعلان ليما إلى وجود خدمات تدقيق داخلي مستقلة وظيفيا وتنظيميا إلى أقص حد ممكن ضمن الأطر الدستورية الخاصة بها. وهذا ماتضمنه المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية 1، القسم 3، الفقرة2.

نتناول في هذا الفصل التعريف بالتدقيق الداخلي في القطاع العام، ووصف وتحليل المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في القطاع العام، ثم نتناول دراسة المنهجية العملية للتدقيق الداخلي من أدوات ووسائل المدقق الداخلي وتنظيم مهمة التدقيق الداخلي.

1- ماهية التدقيق الداخلي

ينبثق المعنى اللفظي للتدقيق (AUDIT)من الكلمة اللاتينية (AUDIRE)ومعناها يستمع، حيث كانت الحسابات تقرأ على أصحابالأعمال للتحقق من صحتها، اذ كانت تعقد حلبة استماع عامة وتتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع وبعد الجلسة يقدم المدققون تقريرهم والذي يتضمن رأيهم بالحسابات. وتعني كلمة التدقيق (التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته).

ولقد تطور مفهوم وتعريف التدقيق الداخلي من خلال الأبحاث والدراسات التي أجريت من طرف الكتاب والباحثين للانتقال إلى تعريف محدد للتدقيق الداخلي حيث يمثل التدقيق الداخلي عملية منظمة ومنهجية تستهدف جمع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل

وإبداء رأي فني محايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات الواردة بالقوائم المالية الختامية للمنظمة مع الواقع بدرجة معقولة[2].

ساهم إنشاء معهد المراجعين الداخليين (IIA) بالولايات المتحدة سنة 1941 في تطور التدقيق الداخلي كمهنة معترف بها، وتماشيا مع المستجدات الحاصلة سواء على مستوى الممارسة أو ما تعلق بالنصوص التنظيمية والتشريعية الصادرة عن مختلف الجهات والهيئات والتي تؤثر في بيئة وعمل التدقيق الداخلي، قام معهد المدققين الداخليين في جوان سنة 1999 بوضع إطار جديد للممارسة المهنية يضمن زيادة المستوى في ممارسة هذه الوظيفة[3].

1-1-تعريف التدقيق الداخلي

تعددت تعاريف التدقيق الداخلي التي قدمها الباحثين والهيئات التي تنظم هذه المهنة، فجمعية المحاسبة الأمريكية عرفته على أنه عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن المتعلقة بنتائج الأنشطة بشكل موضوعي وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، ومن ثمتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق. ويعد التدقيق الداخلي أداة من أدوات الرقابة الداخلية، فهو يساعد الإدارة على مراجعة ومتابعة جميع عمليات وأنشطة الهيئة أو المنظمة.

كما عرف على أنه تدقيق للعمليات والدفاتر والسجلات داخل المنظمة بواسطة بعض موظفيها بصورة مستقلة داخل التنظيم الإداري للمنظمة لتحقيق حاجات الإدارة[4].

أما معهد المدققين الداخليين IIA فعرفه على أنه نشاط مستقل وموضوعي يعطي للمنظمة تأكيدًا على درجة التحكم في عملياتها، يقدم لها التوصيات لتحسينها، يساعد على خلق قيمة مضافة. كما يساعد هذه المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال التقييم بطريقة منظمة ومنهجية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وتقديم اقتراحات لتعزيز فعالياتها.

ونلاحظ أن هذا التعريف يصر على فكرة الاستقلالية وهو ما يتناسب ويتسق تماما مع المعايير والنصوص المختلفة التي تضبط الوظيفة. ويوسع من دور المدقق الداخلي من خلال التأكيد على وظيفته الاستشارية[5].

ويرى الباحث أن التدقيق الداخلي هو جزء من نظام الرقابة الداخلية يقوم به موظف أو مجموعة من

الموظفين يتمتعون بنوع من الاستقلالية عن الأنشطة الأخرى للمنظمة وفق طريقة منظمة ومنهجية من أجل مراجعة ومتابعة عملياتها للتأكد من مطابقتها للسياسة المرسومة وتقديم الاقتراحات والتوصيات لتحسين فعالية وكفاءة التسيير لمساعدة الإدارة على تحقيق أهدافها[6].

1-2- خصائص التدقيق الداخلي:

يعرف المصطلح بالصفات التي ينفرد بها، ويتضمن التدقيق الداخلي جملة من الخصائص التي تبرز التطور الحاصل في الممارسة العملية لهذه المهنة ونذكر أهمها:

- **نطاق العمل:** التدقيق الداخلي قد يتضمن مراجعة تفصيلية شاملة نظرا لما يتاح للمدقق الداخلي من وقت وإمكانيات تمكنه من تحقيق ذلك.
- **الجهة المستفيدة من عمل المدقق:** المدقق الداخلي موظف بالمؤسسة يخضع لسلطة إدارتها وتوجيهاتها، وبالتالي فهو في خدمة الإدارة العليا للمؤسسة، ويسعى جاهدا للوفاء بكل احتياجاتها، ويقدم نتائج فحصه ومراجعته إليها.
- **الجزء من التنظيم الذي يتم تقييمه:** التدقيق الداخلي يبدأ بصفة عامة في المجالات المحاسبية والمالية وإن كان فحصه وتقييمه غير محدد بالنواحي المالية حيث يمتد إلى المجالات التشغيلية.
- **الأساليب المطبقة:** تعتمد على معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي وكذلك سياسات وإجراءات المؤسسة.
- **الاستقلالية:** بما أن المدقق الداخلي موظف بالمؤسسة يرتبط بها بعلاقة تبعية وعقد عمل، ولها حق تعيينه وفصله ونقله ومكافأته وترقيته، فإن استقلاله غير كامل وإن كان لا شك أنه أكثر استقلال نسبيا من الشخص الخاضع للمراجعة في المجالات التي يتم فحصها ومراجعتها.
- **توقيت الفحص والمراجعة:** يقوم المدقق الداخلي بفحص أنشطة المؤسسة بصفة مستمرة.
- **طريقة إعداد برنامج عمل:** يبدأ المدقق الداخلي برنامج عمله من الخريطة التنظيمية للمؤسسة ومجاله متسع لكل الأنشطة وليس محددا بالنواحي المالية والمحاسبية.
- **مؤهلات المدقق الداخلي:** عادة ماتشمل على خبرات محاسبية بمعنى أن يكون حاصلا على درجة في المحاسبة. كما أنه نظرا لامتداد نطاق عمل المدقق الداخلي إلى النواحي التشغيلية وتقييم كفاءة الأقسام والإدارات المختلفة فإن ذلك بلا شك يتطلب تأهيلا إضافيا للمدقق الداخلي بحيث

يكون على دراية بالنواحي الفنية والإدارية المتخصصة.

1-3- أهمية التدقيق الداخلي:

تكمن أهمية التدقيق الداخلي في كونه وسيلة تخدم الإدارة داخل المنظمة بالدرجة الأولى باعتباره يوفر لها التوصيات التي تساعدها على اتخاذ القرارات السليمة وتصحيح الانحرافات وكذا رسم خططها المستقبلية.

كما تستمد وظيفة التدقيق الداخلي أهميتها من ازدياد الحاجة إليها بعد الأزمات المتتالية وأهمها الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 وخاصة فيما يتعلق بمتابعة مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في إنجاز مهامها من التحقق والتحليل والتقييم لجميع أوجه مجالات النشاط والخطط والأهداف التي تسعى المؤسسات إلى تحقيقها، كما أنها تعتبر صمام الأمان في يد الإدارة للتحقق من الأداء المالي وغير المالي للمؤسسة. كما تستمد أهميتها من الأهمية المميزة التي اختصتها بها مختلف المنظمات المهنية المحاسبية الدولية.

1-4- أهداف التدقيق الداخلي:

بناء على التطور الذي شهدته وظيفة التدقيق الداخلي وتوسع مجال تدخله، يمكن تقسيم أهداف التدقيق الداخلي إلى نوعين من الأهداف كما يلي:

1-4-1-الأهداف التقليدية: وتشمل الآتي[7]:

- ✓ التأكد من صحة البيانات المالية المثبتة في السجلات ومدى الاعتماد عليها؛
- ✓ إبداء رأي فني محايد استنادا إلى الأدلة والبراهين الكافية عن عدالة القوائم المالية وتعبيرها عن المركز المالي ونتيجة نشاط المنظمة في فترة زمنية محددة؛
- ✓ اكتشاف حالاتالأخطاء والتلاعب في السجلات والدفاتر المالية؛
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء بوضع الضوابط والإجراءات التي تشكل أساساً لوجود رقابة داخلية فعالة تحول دون حصولها.

1-4-2-الأهداف الحديثة: وتشمل الآتي:

- ✓ زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها من خلال تقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر، تقييم وتحسين فاعلية الرقابة، تقييم وتحسين فاعلية حوكمة الشركات[8]؛

- ✓ تقويم الخطط والسياسات والإجراءات والتأكد من إتباعها ومدى الالتزام بها[9]؛
- ✓ القيام بالتحليلات والتقويمات وتقديم التوصيات التي تساعد جميع أعضاء المنظمة على تأدية مسؤولياتهم بفاعلية.

1-5- التدقيق الداخلي في القطاع العام وأنواعه:

تشكل مهمة التدقيق الداخلي في القطاع العام أحد عناصر أساس الحوكمة القوية للقطاع العام، ويلعب معظم المدققين الداخليين في القطاع العام أيضا دورا مهما في المساءلة لمؤسساتهم اتجاه العامة كجزء من عملية الفحص والموازنة. كما أن المدققين الداخليين في القطاع العام مطالبون بمساعدة المؤسسات في تحسين عملياتها، وقد تتضمن عملية التدقيق الداخلي في القطاع العام تحليل نقاط القوة ونقاط الضعف في الرقابة الداخلية للمؤسسة مع النظر بشكل خاص في الحوكمة والثقافة التنظيمية والتهديدات والفرص التي يمكن أن تؤثر في قدرتها على تحقيق غاياتها، ويقدر هذا التحليل ما إذا كانت إدارة المخاطر تحدد المخاطر وتضع الضوابط قيد التطبيق لإدارة الأموال العامة بكفاءة وفعالية[10].

تطالب معايير معهد المدققين الداخليين بشدة بنظام قوي للرقابة الداخلية، تتم مراقبته بواسطة نشاط تدقيق داخلي محكم كسمة جوهرية للحوكمة الجيدة، وفي القطاع العام فإن وجود نظام قوي للحوكمة ضروري لتأمين تقديم الخدمة المناسبة إلى الجمهور بصفة عامة[11].

يشمل القطاع العام المنظمات والهيئات العامة التي تشكل جزءًا من القطاع الإداري للدولة، وفي الأساس، التدقيق هو أداة لتقصي الحقائق التي تربط المنظمات العامة والمؤسسات المنتخبة التي تكون مسؤولة أمامها، وفي حالة التدقيق الداخلي، الوزارات والإطارات السامية للإدارة الذين يخضعون للمساءلة أمام هذه الهيئات المنتخبة[12].

يوجد ثلاث أنواع رئيسية للتدقيق في القطاع العام هي: التدقيق المالي، تدقيق الأداء، وتدقيق لامتثال (l'audit deconformité)، تعرفها INTOSAI (المنظمة العالمية للأجهزة العليا للرقابة على المالية العمومية) كما يلي[13]:

- ✓ التدقيق المالي هو تقييم مستقل ينتج عنه إبداء رأي، مع تأكيد معقول، حول ما إذا كانت المنظمة تعرض وضعها المالي بشكل عادل.

✓ تدقيق الأداء هو الفحص المستقل والموضوعي للشركات أو الأنظمة أو البرامج أو المنظمات في القطاع العام،من منظور واحد أو أكثر من الجوانب الثلاثة المتمثلة في الاقتصاد،الكفاءة والفعالية، بهدف تحقيق تحسينات، على عكس ما هو مطلوب في ما يتعلق بإبداء رأي حول القوائم المالية حيث لا يتعين على المدقق عادة إبداء رأي عام حول ما إذا كان المنظمة الخاضعة للتدقيق قد امتثلت لمبادئ الاقتصاد. الكفاءة والفعالية.

✓ تدقيق الامتثال (l'audit deconformité)، يتعلق بمسؤوليةالجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة في ضمان امتثال أنشطة منظمات القطاع العام لأحكام القوانين واللوائح والنصوص الأخرى ذات العلاقة السارية المفعول.

تشترك أنواع التدقيق الرئيسية الثلاث في ضرورة تحديد نطاق وأهمية التدقيق من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، وهو مفهوم يعكس معيار التدقيق الرئيسي من منظور مسؤولية الإدارة، ويعتبر تقييم الرقابة الداخلية مرحلة يكون فيها التنسيق والتعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين أمرًا بالغ الأهمية[14].

1-6- تقييم جودة التدقيق الداخلي من طرف مفتشي مجلس المحاسبة:

1-6-2-أهداف تقييم التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية :

يهدف تقييم الرقابة الداخلية[15] إلى التأكد من أن التنظيم والإجراءات الموضوعة تمكّن من:

-تنفيذ المهام طبقا للتنظيم مع مراعاة أخلاقيات المهنة؛

-تقديم معلومات مقنعة؛

-انجاز الأهداف باقتصاد ونجاعة وفعالية؛

-ضمان حماية كافية لممتلكات الهيئة ضد الخسائر، وتدهور الحال، والتبذير والاختلاسات.

كما يهدف تقييم التدقيق الداخلي إلى التحقق من إنشاء هيكل للتدقيق الداخلي مستقل عن المصالح العملياتية وملحق بالإدارة، يضمن حسن سير الرقابة الداخلية. يستوفي التدقيق الداخلي مهمته من خلال انجاز تقييم تلقائي ومنهجي لمستوى التحكم في المخاطر وفعلية الإجراءات والنظم على ضوء الأهداف الأربعة المشار اليها أعلاه، وهذا قصد تحسين التسيير.

1-6-1- عناصر تقييم التدقيق الداخلي:

يتم تقييم جودة التدقيق الداخلي وقيمته المضافة من طرف مفتشي مجلس المحاسبة فيما يتعلق بتحسين شروط بلوغ أهداف الهيئة بفعالية ونجاعة من خلال[16]:

-دراسة نطاق الصلاحيات المخولة لجهاز التدقيق وكيفيات ممارستها (تسهيل الوصول إلى المعلومة، إلى المحلات وإمكانيات استجواب كل موظَّف مهما كانت مكانته في السلم الهرمي)... وكيفيات المساءلة عن عمليات التدقيق المنجزة. في هذا الإطار، يمكن للمقرر أن يقارن صلاحيات الجهاز مع معايير إساي؛

-التحقق من وجود ميثاق التدقيق الذي تُقيد فيه على الأقل معايير الأخلاق والتدقيق الداخلي المعتمدة عموما أو معايير الإساي؛

-الشروط المطلوبة للتكوينات والشهادات والخبرات من أجل الترشح لمنصب مدقق وشروط دفع الأجور؛

-شروط اعداد برامج التدقيق والمصادقة عليها على أعلى مستوى؛

-المتابعة المرسمة للعمل بالتوصيات الصادرة عن التدقيق الداخلي (جدول المتابعة، النقطة السنوية أمام مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق الداخلي).

في هذا الإطار، وحتى يتسنى للمقرر تقييم مستوى صلاحيات واستقلالية التدقيق، يتعين عليه أن يقارن نتائج تحليلاته مع معايير الإساي (ISSAI) (بالنسبة للهيئات الخاضعة للمحاسبة العمومية) ومع معايير التدقيق الدولية (ISA) (بالنسبة للهيئات الخاضعة للمحاسبة التجارية). وعليه أن يعتمد خاصة على المعيار 610 الذي يوضح الشروط التي تسمح للمراقب الاعتماد على أعمال التدقيق الداخلي عند انجاز أعماله الخاصة.

ومن جانب آخر، ومن أجل تقييم فعالية ونجاعة جهاز التدقيق، يتعين على المقرر أن يفحص:

-شروط انجاز برنامج التدقيق الذي تصادق عليه قانونا أجهزة التدقيق من خلال تحديد نسبة الانجاز(مجموع العمليات المكتملة / مجموع عمليات التدقيق)؛

-نتائج التدقيق وأجوبة الهياكل و/أو المسؤولين وتقييم في أية ظروف تنفي الهياكل بشكل مبرر أو تدون ملاحظات أجهزة التدقيق وكذلك أ ري الإدارة العامة أو غيرها من الأجهزة بشأن النتائج(مجلس الإدارة أو الجمعية العامة أو الوصاية)؛

-توصيات جهاز التدقيق وكيفيات تنفيذها من طرف الهياكل المعنية (بناء على مشورة الإدارة: الأولوية على

أساس أهمية الرقابة الداخلية أو على أساس الوسائل المالية)... ؛

-تكلفة أو ميزانية جهاز التدقيق وتطوره خلال الفترة من (ن-3) إلى (ن) وتطوره فيما يتعلق بإنجازات برنامج التدقيق.

2- المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

يتم إجراء التدقيق الداخلي في بيئات قانونية وثقافية مختلفة، لصالح منظمات مختلفة، وباعتبار أن هذه الاختلافات يمكن أن تؤثر على ممارسة التدقيق الداخلي في كل بيئة، من الضروري الالتزام بالمعايير الدولية لمعهد المدققين الداخليين الدولي (IIA) للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، وكان آخر تعديل لها في أكتوبر 2016 وشرع في العمل بها في يناير 2017[17].

2-1- أهداف المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

يمكن تلخيص أهداف المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في النقاط التالية[18]:

- ✓ توجيه تطبيق الأحكام الإلزامية للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية للتدقيق الداخلي؛
- ✓ توفير إطار لإنجاز وتطوير مجموعة واسعة من أنشطة التدقيق الداخلي ذات القيمة المضافة؛
- ✓ وضع معايير لتقييم التدقيق الداخلي؛
- ✓ تعزيز وتحسين عمليات ومسارات المنظمة.

2-2- محتوى المعايير الدولية للتدقيق الداخلي

تبوب هذه المعايير في مجموعتين أساسيتين هما:

- ✓ **معايير التأهيل (normes de qualification)**:تتناول هذه المجموعة الأولى من المعايير خصائص وصفات الأفراد والمنظمات الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي.
- ✓ **معايير الأداء (normes de fonctionnement)**: تصف هذه المجموعة الثانية من المعايير طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتحدد مواصفات الجودة التي تسمح بقياس أداء أنشطة التدقيق.

وتكمل معايير التطبيق (**normes de mise en œuvre**)معايير التأهيل ومعايير الأداء وذلك بالإشارة إلى المتطلبات المطبقة على كل من مهام التأكيد A ومهام التوصيات C.

في إطار مهام التأكيد(les missions d'assurance)، يقوم المدقق الداخلي بإجراء تقييم موضوعي بهدف تكوين آراء أو استنتاجات حول منظمة، وظيفة، نظام أو مجالات أخرى. يحدد المدقق الداخلي طبيعة ونطاق تدخل مهمة التأكيد، وتشارك عادة ثلاث فئات من الجهات الفاعلة في مهام التأكيد وهم: الشخص أو المجموعة المتدخلة مباشرة في المنظمة، الشخص أو الفريق الذي يقوم بإجراء التقييم – المدقق الداخلي، والشخص أو المجموعة التي تستخدم نتائج التقييم – المستخدم. أما بالنسبة لمهام التوصيات (les missions de conseil)، فيتم إجراؤها غالبًا بناءً على طلب العميل وتخضع طبيعتها ونطاق تدخلها لاتفاق مع الأخير، ويشارك فيها عادة متدخلين هما: الشخص أو المجموعة التي تقدم التوصيات – المدقق الداخلي، والعميل أو المنظمة محل التدقيق.

وسوف نحاول شرح أهم المعايير لكل مجموعةشكل مختصر من خلال الجداول الموالية:

الجدول(4–1): معايير التأهيل (المجموعة الأولى)

رقم المعيار	إسم المعيار	شرح المعيار
1000	المهمة، السلطات والمسؤوليات	يجب تحديد مهمة وصلاحيات ومسؤوليات التدقيق الداخلي في ميثاق التدقيق الداخلي تماشيا مع الأحكام الإلزامية للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية (CRIPP) للتدقيق الداخلي
1010	الاعتراف بالأحكام الإلزامية في ميثاق التدقيق الداخلي	يجب الاعتراف بالطبيعة الإلزامية للمبادئ الأساسية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي، ومدونة قواعد الأخلاق،وتعريف التدقيق الداخلي في ميثاق التدقيق الداخلي.
1100	الاستقلالية و الموضوعية	يجب أن يكون التدقيق الداخلي مستقلاً ويجب أن يقوم المدققون الداخليون بعملهم بموضوعية.وأن يتمتع مسؤول التدقيق الداخلي بتواصل مباشر وغير مقيد مع الإدارة العامة ومجلس الإدارة.
1110	الاستقلالية في المنظمة	يجب أن يرتبط مسؤول التدقيق الداخلي بأعلى مستوى إداري في المنظمة مما يسمح لوظيفة التدقيق الداخلي بممارسة مسؤولياتها مثل مجلس الإدارة
1120	الموضوعية الفردية	يجب أن يكون لدى المدققين الداخليين موقف محايد وغير متحيز وأن يتجنبوا أي تضارب في المصالح
1130	ضعف الاستقلالية أو الموضوعية	إذا تعرضت استقلالية أو موضوعية المدققين الداخليين للانتهاك في الواقع أو في الظاهر، فيجب إبلاغ الأطراف المعنية على وجه التحديد، تحديد الأطراف التي يجب إبلاغها بانتهاك الموضوعية والاستقلالية يعتمد من جهة على طبيعة الانتهاك ومن ناحية أخرى

		بمسؤوليات رئيس التدقيق الداخلي اتجاه الإدارة العامة ومجلس الإدارة كما هو موضح في ميثاق التدقيق.
1210	الكفاءة	يجب أن يمتلك المدققون الداخليون المعرفة والمهارات الأخرى اللازمة لأداء مسؤولياتهم الفردية على أكمل وجه.
1220	الضمير المهني	يجب على المدققين الداخليين بذل الجهد والعناية المهنيةالمتوقعة من مدقق داخلي على قدر معقول من المعرفة والكفاءة.
1230	التكوين المهني المستمر	يجب على المدققون الداخليون تحسين معارفهم ومهاراتهم امن خلال التدريب المهني المستمر
1300	برنامج ضمان وتحسين الجودة	تصميم برنامج ضمان وتحسين الجودة يسمح بتقييم مدى امتثال التدقيق الداخلي للمعايير واحترام ميثاق الأخلاق من قبل المدققين الداخليين.
1321	استخدام كلمة متوافق مع معايير التدقيق	فقط إذا كانت نتائج برنامج ضمان وتحسين الجودة تؤكد ذلك.
1322	استخدام كلمة غير متوافق مع معايير التدقيق	عندما يكون لعدم امتثال التدقيق الداخلي للمعايير تأثير على الأداء، يجب على مسؤول التدقيق الداخلي إبلاغ الإدارة العامة ومجلس الإدارة بعدم الامتثال هذا. ونتائجه.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على IIA 2016 مراجعة معهد المدققين الداخليين لأكتوبر 2016

الجدول(4-2): معايير الأداء (المجموعة الثانية)

رقم المعيار	إسم المعيار	شرح المعيار
2000	إدارة التدقيق الداخلي	يجب على مسؤول التدقيق الداخلي إدارة هذا النشاط بشكل فعال يضمن تحقيق قيمة مضافة للمنظمة، وذلك ويسعى جاهدا لاقتراح طرق لتحسين عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة
2010	التخطيط	يجب أن يضع مسؤول التدقيق الداخلي خطة تدقيق تستند إلى منهج قائم على المخاطر من أجل تحديد الأولويات المتوافقة مع أهداف المنظمة
2020	الإبلاغ والصادقة	يجب على مسؤول التدقيق الداخلي إبلاغ الإدارة العامة والمجلس بخطة التدقيق الخاصة به وما يحتاجه من موارد من أجلالمراجعة والموافقة.
2030	إدارة الموارد	يجب أن يتأكد مسؤول التدقيق الداخلي من أن الموارد المخصصة للتدقيق الداخلي

		مناسبة وكافية ومُنفذة بشكل فعال لإنجاز خطة التدقيق المعتمدة
2040	القواعد والإجراءات	يجب على مسؤول التدقيق الداخلي وضع القواعدوالإجراءات لتوجيه عملية التدقيق الداخلي
2060	إبلاغ الإدارة العامة ومجلس الإدارة	يجب أن يقدم مسؤول التدقيق الداخلي تقارير دورية إلى الإدارة العامة ومجلس الإدارة عنمهام وصلاحيات ومسؤوليات للتدقيق الداخلي، مستوى إنجاز خطة التدقيق وكذلك مدى الامتثال لميثاق الأخلاق والمعايير
2110	الحوكمة	يجب على التدقيق الداخلي تقييم وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين عمليات الحوكمة وذلك من أجل: – اتخاذ القرارات الإستراتيجية ولعملية – مراقبة عمليات إدارة المخاطر والرقابة – تعزيز القواعد الأخلاقية والقيم المناسبة داخل المنظمة – تسيير فعال لأداء المنظمة مع وجوب المساءلة
2120	إدارة المخاطر	يجب على التدقيق الداخلي تقييم فعالية عمليات إدارة المخاطر والمساهمة في تحسينها
2130	الرقابة	يجب أن يساعد التدقيق الداخلي المنظمة في الحفاظ على نظام رقابة مناسب من خلال تقييم فعاليته وكفاءته وتشجيع التحسين المستمر له
2200	التخطيط للمهمة	يجب على المدققين الداخليين تصميم وتوثيق خطة لكل مهمة. تحدد خطة المهمة الأهداف ونطاق التدخل والجدول الزمني وكذلك الموارد المخصصة. يجب أن تأخذ هذه الخطة في الاعتبار استراتيجية المنظمة وأهدافها والمخاطر المتعلقة بتحقيق هذه الأهداف
2210	أهداف المهمة	يجب تحديد أهداف كل مهمة من مهام التدقيق بشكل دقيق
2220	نطاق التدخل	يجب أن يكون نطاق التدخل كافيا لتحقيق أهداف مهمة التدقيق الداخلي، إذا أصدر المدققون الداخليون، أثناء أداء المهمة ، تحفظات حول هذا النطاق ، فيجب عليهم مناقشتها مع الإدارة العامةأوالمجلس من أجل تقرير ما إذا كان من الممكن مواصلة المهمة.
2230	الموارد المخصصة للمهمة	يجب على المدققين الداخليين تحديد الموارد المناسبة والكافية لتحقيق أهداف المهمة
2300	إنجاز المهمة	يجب على المدققين الداخليين تحديد وتحليل وتقييم وتوثيق المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف المهمة
2340	الإشراف على المهمة	يجب أن تخضع المهام للإشراف المناسب للتأكد من تحقيق الأهداف وضمان الجودة والتطور المهني للمدققين.

2400	تقديم النتائج	يجب على المدققين الداخليين الإبلاغ عن نتائج المهام، ويجب أن يتضمن التقرير أهداف ونطاق التدخل ونتائج المهمة
2420	جودة التقرير	يجب أن يكون التقرير دقيقًا وموضوعيًا، واضحًا، موجزًا، بناء، كاملًا وصادرًا في الوقت المناسب
2430	استخدام مصطلح "تم إجراؤه وفقًا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي"	فقط إذا أظهرت نتائج برنامج ضمان وتحسين الجودة ذلك
2500	مراقبة عمليات التقدم أو التطورaction de progrès	يجب على مسؤول التدقيق الداخلي أن يضع نظام يسمح له بمراقبة تبعات النتائج التي تم تقديمها للإدارة
2600	الإبلاغ بشأن قبول المخاطر	عندما يخلص مسؤول التدقيق الداخلي إلى أن الإدارة قبلت مستوى معين من المخاطر الذي يمكن أن يكون غير مقبول بالنسبة للمنظمة، يجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة العليا. إذا رأى أن المشكلة لم يتم حلها، فعليه أن يحيل الأمر إلى مجلس الإدارة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على IIA 2016 مراجعة معهد المدققين الداخليين لأكتوبر 2016

2-3- مدونة قواعد لأخلاق (code de déontologie)

وضع معهد المدققين الداخليين مجموعة من المبادئ التي من شأنها أن تعمل على تحسين جودة خدمات التدقيق الداخلي في أي منظمة وتعزيز ثقافة الأخلاق في مهنة التدقيق الداخلي، ويتوقع من المدققين الداخليين احترامها وتطبيقها وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي[19]:

- ✓ **النزاهة:** نزاهة المدققين الداخليين هي أساس الثقة والمصداقية في حكمهم، لذلك يجب أن ينجزوا مهمتهم بأمانة واجتهاد ومسؤولية، وان يحترموا القانون وأن يقوموا بالإفصاحات التي تتطلبها قوانين وقواعدالمهنة، وان لا يشاركوا في أنشطة غير مشروعة أو الانخراط في أعمال غير مشرفة لمهنة التدقيق الداخلي، وأن يحترموا ويساهموا في الأهداف الأخلاقية والشرعية لمنظمتهم.

- ✓ **الموضوعية:** وهي أن يُظهر المدققون الداخليون أعلى درجة من الموضوعية المهنية من خلال جمع وتقييم وإبلاغ المعلومات المتعلقة بالنشاط أو العملية قيد التدقيق، ولا يتأثروا في حكمهم بمصالحهم الخاصة أو بالآخرين، ومن أجل ذلك يجب عليهم أن لا يشارك في أنشطة يمكن أن تعرض نزاهة

حكمهم لفقدان المصداقية، وكشف عن جميع الحقائق الجوهرية التي إن لم يتم الكشف عنها، ستؤدي إلى تقرير مغالط عن الأنشطة التي تم تدقيقها.

✓ **الأمانة:** وهي أن يحترم المدققون الداخليون قيمة المعلومات التي يتلقونها؛ وأن لا يكشفون عنها إلا بالتراخيص المطلوبة ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني يتطلب منهم القيام بذلك، ومن أجل ذلك يجب عليهم استخدام المعلومات التي تم جمعها بحذر وحمايتها في إطار ممارسة أنشطتهم. وعدم استخدامها للمنفعة الشخصية، أو بطريقة من شأنها انتهاك المتطلبات القانونية أو الإضرار بالأهداف الأخلاقية والشرعية لمنظمتهم.

✓ **الكفاءة:** ستخدم المدققون الداخليون المعرفة والمهارات والخبرة المطلوبة لأداء عملهم، ومن أجل ذلك يجب عليهم أن ينخرطوا فقط في العمل الذي يملكون المعرفة والخبرة اللازمة لأدائه، وأن يقوموا بأعمال التدقيق الداخلي الخاصة بهم وفقًا للمعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلييسعوا دائمًا لتحسين كفاءتهم وفعالية وجودة عملهم.

يسمح وجود المبادئ الأساسية التي أكدها المجتمع الدولي للمدققين بوجود وحدة في المنهج والأهداف، وتساهم بشكل كبير ليس فقط في خلق وظيفة التدقيق بل في تطويرها وتحسينها بشكل مستمر، هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعمل المعايير من خلال تحديد برنامج ضمان الجودة والمطالبة به على رفع وظيفة التدقيق الداخلي إلى مستوى الأنشطة المنظمة والمعتمدة، مما يسمح لمختلف الجهات الفاعلة في هذه الوظيفة بممارستها بسلطة أكبر[20].

2-4- علاقة المبادئ بمعايير التدقيق الداخلي:

لقد قام معهد المدققين الداخليين العالمي في عام 2017 باستحداث عشرة مبادئ لمهنة التدقيق الداخلي والهدف منها هو زيادة فعالية التدقيق الداخلي. وأشار المعهد بأن تحقيق هذه المبادئ قد يختلف من مؤسسة لأخرى ولكن الفشل في تحقيق أي مبدأ يعني أن نشاط التدقيق الداخلي لم يكن فعالا بقدر ما يمكن لتحقيق رسالة التدقيق الداخلي. ومن الضروري لكل مدقق داخلي أن يعرف علاقة كل مبدأ بمعايير التدقيق الداخلي، فالجدول التالي يبين الربط بين كل مبدأ من المبادئ العشرة وأرقام سلسة المعايير ذات العلاقة به :

الجدول رقم (4-3): العلاقة بين المبادئ ومعايير التدقيق الداخلي

المبدأ: إظهار النزاهة. **سلسلة المعايير:** 1000 - الغرض والسلطة والمسؤولية 1300- برنامج توكيد وتحسين الجودة 2000- إدارة التدقيق الداخلي	المبدأ: إظهار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة. **سلسلة المعايير:** 1200- البراعة والعناية المهنية اللازمة 2000- إدارة التدقيق الداخلي 2200- التخطيط للمهمة 2300- تنفيذ المهمة 2600- الإبلاغ عن قبول المخاطر
المبدأ: أن يكون موضوعياً ومتحرراً من أي تأثيرات غير مناسبة. **سلسلة المعايير:** 1000 - الغرض والسلطة والمسؤولية 1100- الاستقلالية والموضوعية 2000- إدارة التدقيق الداخلي	المبدأ: أن يكون متوافقاً مع استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة. **سلسلة المعايير:** 2000- إدارة التدقيق الداخلي 2200- التخطيط للمهمة
المبدأ: أن يكون في المركز الوظيفي المناسب ويمتلك الموارد الكافية. **سلسلة المعايير:** 1000 - الغرض والسلطة والمسؤولية 1100- الاستقلالية والموضوعية 1200- البراعة والعناية المهنية اللازمة 2000- إدارة التدقيق الداخلي	المبدأ: إظهار الجودة والتحسين المستمر **سلسلة المعايير:** 1300- برنامج توكيد وتحسين الجودة 2000- إدارة التدقيق الداخلي
المبدأ: التواصل بشكل فعال. **سلسلة المعايير:** 1300- برنامج توكيد وتحسين الجودة 2000- إدارة التدقيق الداخلي 2000- إدارة التدقيق الداخلي 2300- تنفيذ المهمة 2400- إبلاغ النتائج 2600- الإبلاغ عن قبول المخاطر	المبدأ: تقديم توكيد مرتكز على المخاطر. **سلسلة المعايير:** 2000- إدارة التدقيق الداخلي 2100- طبيعة العمل 2000- إدارة التدقيق الداخلي 2400- إبلاغ النتائج 2600- الإبلاغ عن قبول المخاطر
المبدأ: ذو بصيرة ومبادر وذو نظرة مستقبلية. سلسلة المعايير: 2000- إدارة التدقيق الداخلي 2100- طبيعة العمل	المبدأ: يدعم تطوير وتحسين المؤسسة. سلسلة المعايير: 1000 - الغرض والسلطة والمسؤولية 2000- إدارة التدقيق الداخلي 2100- طبيعة العمل 2500- مراقبة سير العمل 2600- الإبلاغ عن قبول المخاطر

المصدر: أيمن عبد الرحيم، **مبادئ التدقيق الداخلي أولا**، مجلة التدقيق الداخلي، جمعية التدقيق الداخلي الأردنية، العدد 09، سبتمبر 2019، ص : 12.

ويمكن تقديم شرح للمبادئ حسب ماقدمه معهد المدققين الداخليين كما يلي[21]:

-إظهار النزاهة: النزاهة هي أولى قواعد الأخلاقيات الخاصة بمهنة التدقيق الداخلي حيث حددت قواعد الأخلاقيات الحد الأدنى لمتطلبات السلوك الأخلاقي، والنزاهة هي القاعدة الأساسية لباقي المبادئ فالموضوعية والسرية والكفاءة تعتمد على النزاهة. كما أن النزاهة تظهر من خلال الرأي الذي يقدم من قبل التدقيق الداخلي خلال مهام التدقيق ومن خلال النتائج والتوصيات أيضاً.

-**إظهار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة:** الكفاءة هي أيضاً أحد قواعد الأخلاقيات فعلى المدقق الداخلي أن تتوفر لدية المعرفة والمهارات والخبرة المطلوبة وعليه أن يطور كفاءاته باستمرار. أما العناية المهنية اللازمة فهي معنية بتطبيق المعارف والخبرات كما أن العناية المهنية المناسبة تتضمن توفير الإشراف المناسب واتباع الإجراءات المعتمدة.

-**أن يكون موضوعياً ومتحرراً من أي تأثيرات غير مناسبة:** هذا المبدأ مرتبط بالمبدأ الأول فالموضوعية هي سلوك ذهني غير متحيز بحيث لا يتم الاعتماد في إصدار الأحكام على الآخرين وهي تتأثر بالاستقلالية والتي تعني تحرر التدقيق الداخلي من الظروف التي تمنعه من تأدية مهامه. فالموضوعية تتعزز بالدعم الذي يحصل عليه التدقيق الداخلي والاستقلالية تتعزز من خلال إجراءات واضحة للتدقيق الداخلي.

-**أن يكون متوافقاً مع استراتيجيات وأهداف ومخاطر المؤسسة:** هذا المبدأ هو أكثر المبادئ تأثيراً بالدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي لإضافة قيمة فلا بد أن تكون خطط التدقيق متسقه مع ما تطمح له المؤسسة.

-**أن يكون في المركز الوظيفي المناسب ويمتلك الموارد الكافية:** يعتبر هذا المبدأ أيضاً مؤثراً في إضافة القيمة وهو داعم للمبادئ الأخرى فلا يمكن المحافظة على النزاهة والاستقلالية والموضوعية دون أن يكون التدقيق الداخلي في المركز الوظيفي المناسب ويتوفر لدية الموارد الكافية لتأدية مهامه.

-**إظهار الجودة والتحسين المستمر:** هذا المبدأ معني بالمحافظة على فعالية وكفاءة التدقيق الداخلي فلا بد من توفر إجراءات متسقه مع إجراءات المؤسسة وتتوافق مع إطار الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي ولا بد من وضع برنامج لتوكيد وتحسين الجودة ووضع مؤشرات أداء.

-**التواصل بشكل فعال:** أهمية هذا المبدأ تكمن في الأخذ بعين الاعتبار توقعات الإدارة العليا ومجلس الإدارة عند التواصل معهم، كما أنه لا بد من أن يتم التواصل بهدف التوعية عن التدقيق الداخلي مما يؤثر على زيادة

فعاليته ولا بد من وضع خطة تواصل بهدف تعزيز دور التدقيق الداخلي.

-**تقديم توكيد مرتكز على المخاطر**: هذا المبدأ يعتبر الدور الأساسي للتدقيق الداخلي ولا بد للتدقيق الداخلي أن يؤدي أغلب وقته لتحقيق هذا المبدأ فلا بد من تطوير خطة تدقيق مبنية على المخاطر مع الأخذ بالاعتبار إطار المخاطر الذي تبنته المؤسسة.

-**ذو بصيرة ومبادر وذو نظرة مستقبلية**: لا بد ألا يعتمد التدقيق الداخلي على المعلومات التاريخية فقط لتقديم توكيد وإنما يجب أن يتمتع بنظرة مستقبلية ويكون مبادر حتى يكون عضو فعال ومؤثر في قيادة التغيير.

-**يدعم تطوير وتحسين المؤسسة**: هذا المبدأ هو الهدف الرئيسي للتدقيق الداخلي والذي طالب به تعريف التدقيق الداخلي وهو أهم ما يجب أن تتميز به تقارير التدقيق الداخلي وهي القيمة الحقيقة التي يقدمها التدقيق الداخلي.

3- المنهجية العملية للتدقيق الداخلي

3-1-وسائل التدقيق الداخلي :يقوم المدقق الداخلي بإنجاز مهمته بالاعتماد على عدة وسائل وتقنيات منها:[22]

3-1-1- المعاينة والجرد الفعلي :لكي يتأكد المراجع من صحة وحقيقة الرصيد الدفتري لأصل فيقوم بمعاينة الأصل ميدانيا والوثائق المثبتة لوجوده، القيام بعمليات العد والقياس والجرد، فهي أهم وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل .

3-1-2-المراجعة والمحاسبية: تهدف إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات والكشوف والقوائم من الناحية المحاسبية فقط، كمراجعة جميع صفحات دفتر اليومية وترحيل المجاميع من صفحة إلى أخرى.

3-1-3-المراجعة المستندية:لا بد للمراجع أن يتحقق من الشروط الواجب توافرها في المستندات لأنها دليل لإثبات قرينة من قرائن المراجعة ولأن المستندات هي الوثائق التي تعتبر مرجعا سليما يعتمد عليها المراجع في التأكد من الحدث الفعلي، ومن بين أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة.

3-1-4- نظام المصادقات :المصادقات عبارة عن بيان إقرار مكتوب من الغير ويرسل إلى المراجع بغرض التأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة، وهذه الوسيلة من أقوى أدلة الإثبات كونها من طرف ثالث خارج المؤسسة مثل الأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء، الأوراق المالية المودعة لدى البنوك.

3-1-5- نظام الاستفسار والتتبع : يوجه المراجع بعض الأسئلة والاستفسارات إلى المختصين داخل المؤسسة و تأخذ الاستفسارات أحد الشكلين إما شفوية أو كتابية.

3-1-6- المراجعة الإنتقادية : يقوم المراجع الداخلي بدراسة اعتيادية فاحصة يتمعن لبعض العمليات أو بعض الدفاتر أو أحد الحسابات أو القوائم المالية بهدف اكتشاف أو ملاحظة أي أمر لم يظهر أثناء المراجعة المستندية.

3-2-أدوات التدقيق الداخلي: تعتبر الأدواتالتي يستعملها المدقق الداخلي بمثابة طرق منطقية تساعده في فحص مختلف العمليات المراد تدقيقها، وتستعمل هذه الأدوات عادة عند تطبيق التقنيات بصفة متفاوتة حسب الضرورة وهي كالتالي :

3-2-1- قوائم الاستقصاء: تتلخص هذه الأداة في الاستقصاء عن طريق إعداد قائمة نموذجية بأسئلة وافية عن الإجراءات المتبعة بالنسبة لوظائف المؤسسة أو عملياتها المختلفة وعندما نقول قوائم الاستقصاء فإننا نقصد صنفين من القوائم ليس لهما نفس المحتوي ولا نفس الهدف وهما :[23]

3-2-1-1- قوائم الإستقصاء للتعرف على المهام :

تستخدم هذه القوائم أساسا في مرحلة التعرف على المهام التي سوف يقوم المدقق الداخلي بتنفيذها، وتسمى أيضا بـ "استبيان الإطلاع " ، فهي وثيقة تتضمن كل الأسئلة الهامة المتعلقة بفهم موضوع المهمة وزيادة على ذلك فإن كل مدقق بقوم بإعداد هذا النوع من قوائم الاستقصاء بحسب مكتسباته وخبرته من جهة، وعلى كل ما يعرفه أو ما يود معرفته حول الموضوع من جهة أخرى ، وهذا يعني أن أهمية هذا النوع من قوائم الاستقصاء تختلف من مدقق لآخر، ولكن رغم ذلك فإنها تبقي أداة هامة تساعد المدقق الداخلي في :

- ✓ فهم موضوع المهمة وتحديد مجال تطبيقها ؛
- ✓ تحديد أهداف المهمة المسندة إليه ؛

- ✓ التعرف بشكل صحيح على المشاكل الأساسية المتعلقة بالموضوع ؛
- ✓ تنظيم عمله ؛
- ✓ وضع كل الأسئلة الخاصة بموضوع التدقيق وتفادي الوقوع في متاهات التي قد تؤثر سلبا على عمل المدقق؛
- ✓ تخضير قوائم الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية ؛

3-2-1-2- قوائم الاستقصاء الخاصة بالرقابة الداخلية (QCI)

وتسمى أيضا قوائم الاستبيان، وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة في شكل قوائميعدها المدقق، بحيث تتم الإجابة عنها كتابيا، ويمكن اعتبارها بمثابة وسيلة تحليل، الهدف منها هو السماح للمدقق بتقييم مستوى الرقابة الداخلية وتشخيص فعاليتها للوحدة أو وظيفة التدقيق، وتكون مصممة وفق ثلاثة معايير هي :

- ✓ مصمم لتقييم الرقابة وليس للوصف بالتفصيل للنظام ؛
- ✓ مصمم لتسمح للمدقق بتقييم الرقابة الداخلية وقواعد التنفيذ في الأنظمة ؛
- ✓ منظمة حسب الوظائف، فهناك أسئلة لوظيفة الشراء، البيع ، وغيرها من الوظائف ؛

فهي مكونة من مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، والتي تكون بشكل مغلق، أي لا تحتمل الإجابة عنها أكثر من "نعم " أو "لا" حتى يتمكن المدقق من حصر وإحصاء الوسائل المتاحة من أجل بلوغ الرقابة الداخلية .

وتسير الإجابة بـ "نعم " إلى موطن قوى وهي ايجابية للنظام أما الإجابة بـ "لا" فهي تمثل مواطن الضعف لهذا النظام والتي يتسوجب من المدقق شرحها وتوضيحها، ويجب عليه تسجيل هذا في أوراق العمل بصفة مستمرة، أما بشأن نقاط القوة فلابد أن تخضع إلى فحص وتحقق عن طريق المعاينة الإحصائية أو اختبار السير الحسن للنظام ، ويلاحظ أن هذا النوع من قوائم الاستقصاء يستعمل في مرحلة الدراسة والعمل الميداني، حيث تصبح قوائم استقصاء الرقابة الداخلية بمثابة أداة لتحديد جدول بنقاط القوة ونقاط الضعف الظاهرة.

وتمر عملية إعداد قوائم الاستقصاء بثلاثة مراحل أساسية هي :

- ✓ تقسيم النشاط المرغوب في دراسته إلى خطوات تمهيدية ترسم الطريقة والمسار انطلاقا من وقوع الحدث الاقتصادي وانتهاءا بالتسجيل في الدفاتر المحاسبية وغيرها ؛

- ✓ تحديد الأهداف الخاصة بكل خطوة بالانسجام مع الأهداف العامة للرقابة الداخلية ؛
- ✓ تحديد ماهية طرق ونماذج السريان الضرورية للوظيفة أو الوحدة الخاضعة لمهمة التدقيق من أجل تحقيق أهدفها، وصياغة الأسئلة لمعرفة ما إذا كان الأمر يتعلق بالوسائل الموضوعية أم يتعلق بالثغرات؛

من خلال الإجابة على الأسئلة المتعلقة بالرقابة الداخلية، يستخلص المدقق جوهرية النظام واستخدام هذه الأسئلة يؤدي إلى تصنيف نقاط الرقابة الداخلية إلى قسمين هما :

- نقاط الضعف وتمثل الإجابة بـ "لا" وتعني أن هناك خللا أو نقص في إجراءات الرقابة الداخلية . هناك ملاحظات تدل على أن السؤال لايمكن استعماله أو الإجابة عليه .

وفي الوقع المهني، توجد قوائم نموذجية من أسئلة الرقابة الداخلية، يمكن للمدقق الركون إليها، مع ملاحظة أنه يجب عليه تعديلها وتكييفها لظروف النشاط موضوع التدقيق، حتى يتحقق الهدف منها.

- نقاط الضعف وتمثل الإجابة بـ "لا" وتعني أن هناك خللا أو نقص في إجراءات الرقابة الداخلية. هناك ملاحظات تدل على أن السؤال لايمكن استعماله أو الإجابة عليه .

وفي الوقع المهني، توجد قوائم نموذجية من أسئلى الرقابة الداخلية، يمكن للمدقق الركون إليها، مع ملاحظة أن يجب عليه تعديلها وتكييفها لظروف النشاط موضوع التدقيق ، حتي يتحقق الهدف منها .

3-2-2-أدوات الوصف:

تتمثل الدراسة الوصفية في نوعين من السرد والوصف، أحدهما يحدث من طرف الشخص الخاضع للتدقيق والآخر من قبل القائم بمهمة التدقيق، فالأول يكون شفهيا أما الثاني فهو كتابي، والنوع الأول وهو الأكثر إثراء، يعطينا أكبر كم من المعلومات، أما الثاني فما هو إلا تنظيم لأفكار ومعارف المدقق.

3-2-2-1- الوصف من طرف الشخص الخاضع للتدقيق: عند استعمال هذا النوع من الأدوات يكون المدقق ساكتا ويكتفي بالاستماع وتسجيل الملاحظات فهو يعكس المقابلات، لا يتم التحضير له، ولكن يتم بشكل تلقائي وهو بمثل أول احتكاك بين المدقق والأشخاص الخاضعين للتدقيق.

ولكن ما يعاب على هذه الأداة هو صعوبة تتبع المطول في وصف الإجراءات ، فالأجوبة التي يتحصل عليها المدقق تتميز في بعض الأحيان بالغموض وبالتالي يصعب عليه استخراج الأهم من المهم مما يصعب

على المدقق التعرف على موطن الضعف، كما يمكن أن يحدث سهو عن بعض العناصر المهمة، بالإضافة إلى ذلك أنها تضيع الكثير من الوقت، أثناء الاستماع إلى الشخص، والذي يمكن أن يستغرق مدة كبيرة في شرح أمور بسطية، إلا أن من مزاياها هو خلق جو لطيف بين المدقق والطرف الآخر، إضافة إلى المعلومات القيمة التي يمكن الحصول عليها منها .

3-2-2-2- الوصف من قبل المدقق: ويتمثل في كتابة أهم ملاحظاته من محادثته، إضافة إلى ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي قام بها دون الحاجة إلى أية تقنية أو معرفة .

إن انتقال المعلومات هو أهم مميزات هذا النوع من التعبير والذي لايمثل سوى تنظيم للمعلومات المتحصل عليها من الغير.

وبغض النظر عن محاسن ومساوئ هذه الأداة فإنه يلاحظ بشكل عام محدوديتها ولا يمكن للمدقق أن يقتصر عليها لوحدها [24].

3-2-3-الهيكل الوظيفي:

بخلاف الهيكل التنظيمي الذي يشكل أحد أهم عناصر الرقابة الداخلية ، والذي يكون معدا من قبل الإدارة فإن الهيكل الوظيفي يعده المدقق الداخلي إذا كان ضروريا لرؤية أوضح ، انطلاقا من المعلومات التي جمعها من خلال الملاحظات ، المقابلات ، الوصف ، وتستعمل هذه الأداة من طرف المدقق وذلك من خلال فحصه للهيكل الوظيفي من أجل معرفة ما أذا كان هناك :

- ✓ شخص واحد يقوم بعدة وظائف ؛
- ✓ وظيفة واحدة مشتركة بين عدة أشخاص ؛
- ✓ وجود وظيفة شاغرة بدون شخص ؛
- ✓ شخص بدون وظيفة ،

كما يسمح رسم الهيكل الوظيفي للمدقق بإثراء المعلومات المحصل عليها من خلال الجمع بين الهكيل التنظيمي وتحليل المناصب، كم يسمح بالحصول على مقاربة أولية لمشاكل الفصل بين الوظائف والتي يمكن تحليلها بدقة أكبر من خلال شبكة تحليل الوظائف [25].

3-2-4-شبكة تحليل الوظائف : تدعى أيضا بشبكة فصل الوظائف وتستخدم لتمكين المدقق من تحديد

عمل كل موظف وهذا بهدف توضيح المسؤوليات الوظيفية وتحديد السلطات .

وهذه الأداة هي عبارة عن شبكة توضيح الوظائف المرتبطة بالمناصب، وتكون على شكل جداول بمدخلين، تقوم بجرد مختلف العمليات المنفذة وتسمح بالخصوص بتصحيح التداخل الوظيفي، كما تربط بين الهيكل التنظيمي والوظيفي وتبرر تحليل المناصب، فهي تمثل الخطوة الأولى لتحليل عبء العمل لكل فرد.

ويمكننا وضع شبكة لكل وظيفة أو كل إجراء أساسي ، وكل شبكة ستحمل تقسيم الوحدات لكل العمليات المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء المدرس و تتكون هذه الشبكة في تمثيل جداول من مدخلين هما :

3-2-4-1- العمود الأفقي: ويحتوى على تفصيل الوظائف الأساسية، فهناك عدد من الخطوط بقدر عدد تفاصيل المهام الخاصة لكل وظيفة، إذن يمكننا وضع شكبة لكل وظيفة أين مجموع النشاطات يكون معدة بطريقة تسلسلية.

3-2-4-2- العمود الثاني: يمثل نوعية النشاط بتقسيمه إلى فئات كبرى والتي ينصح بها لتقسيم جيد لطبيعة المهام سواء كانت تتعلق بالتنفيذ ، التصريح ، التسجيل والمراقبة ، وتمثل باقي الأعمدة الأشخاص الذين لهم علاقة بمختلف المهام الوظيفية .

3-2-5-مسار التدقيق: هي طريقة تحليل يقوم بواسطتها المدقق بعمله ، حيث يبدأ من الوثيقة الأخيرة أو النتيجة المتوصل إليها إلى غاية المصدر، وذلك عن طريق تدقيق كل الخطوات التي تتوسط بين النتيجة والمصدر، وفي هذه الطريقة يجب على المدقق أن يقوم بعمله جيدا للبحث وأن يبدأ كما أشرنا سابقا من النتيجة وصولا إلى المصدر، وتكون له رخصة للتدقيق وللفحص .

3-2-6-خرائط التدفق :

تعرف خرائط التدفق أو الانسياب بأنها رسم بياني لسلسلة من العمليات، حيث يتم من خلاله عرض مختلف المستندات ومراكز العمل والقرارات والمسؤوليات باستخدام أشكال ورموز مجمعه مع بعضها البعض وفقا للتنظيم الإداري للمؤسسة[26].

3-2-6-1- أهداف التحليل عن طريق خرئط التدفق: إن الهدف الرئيسي من هذا التحليل هو التحقق من وجود نظام مقبول وفعال للرقابة الداخلية ، وحتى يتحقق هذا الهدف يجب : [27]

- ✓ تقسيم المسؤوليات الخاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛
- ✓ تحديد مصادر الأفعال والقرارات والرقابة وكذا التدقيق؛
- ✓ دراسة تنظيم معالجة الوثائق المتعلقة بسلسلة أو بنوع من العمليات؛
- ✓ دراسة المستندات المستخدمة في تحويل المعلومات أو التعليمات.

3-2-6-2-أنواع خرائط التدفق: يعتمد المختصون في هذا الميدان على درجة التفصيل كمعيار لتحديد أنواع خرائط التدفق، وعليه نجد نوعين من الخرائط :

- ✓ خرائط تدفق عامة ؛
- ✓ خرائط تدفق منفصلة ؛

لكن تبقى مسألة تطبيق هذا المعيار نسبية لأن درجة التفصيل لايمكن قياسها كما إلا إذا اعتمدنا على عدد الرموز المستخدمة في كل خريطة تدفق ؛

ولقد حاول بعض المهتمين بهذا الجانب استخدام معيارين لتصنيف الخرائط ، فبالإضافة إلى درجة التفضيل هناك معيار آخر وهو "طريقة العرض " وبذلك نجد ثلاثة أنواع من الخرائط وهي [28]:

- ✓ خريطة تدفق أفقية ؛
- ✓ خريطة تدفق عمودية ؛
- ✓ خريطة تدفق مبكرة ؛

أولا-خريطة التدفق الأفقية : وتنقسم إلى[29]:

- ✓ **خريطة تدفق أفقية عامة** : وهي أداة مبنية على تخضير رسم بياني للعمليات الهامة بالمؤسسة وبشكل أفقي، حيث يمثل فيها كل قسم أو مجال للمسؤولية بعمود، ويتم التعرف من خلالها على نظام

الرقابة الداخلية المتبع بصورة عامة دون ما الحاجة إلى تفصيل . ويمثل أغلب المدققين إلى أن هذه الطريقة وسيلة لا تتطلب وقتا طويلا لإنجازها، كما أنه يمكن المزج بينها وبين العرض الكتابي للعمليات.

✓ **خريطة تدفق أفقية مفصلة** : على عكس الأولى ، فإن هذه الأداة تشمل على كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة وبصورة مفصلة ، ويستخدم في ذلك عدد كبير من الرموز ، بالإضافة إلى الملاحظات المفسرة الملاحق المساعدة في توضيح بعض الأمور . وبفعل تجاوز عدة مصالح هذه قرب الأخرى ، تكون الخرائط الأفقية مقدمة جداول أكبر حجما من الخرائط العمودية .

الجدول رقم (4–4) نموذج لخريطة تدفق أفقية

الوظيفة : .....

العملية : ..... **التاريخ** : .....

المصلحة أ	المصلحة ب	المصلحة أ	المصلحة ج	المصلحة د	المصلحة هـ	المصلحة و

Source : Raffegean. J, Dufils. P, Gonzalez .R: " Audit et contrôle des comptes", EdsPubliunion, Paris 1979, p: 98.

ثانيا–خريطة تدفق العمودية : وهي أداة يتم فيها عرض المعلومات والمستندات في عمود واحد ، حيث ينابع مختلف الأقسام أو مجالات المسؤولية عموديا من الأعلى إلى الأسفل ، إلى جانب هذا العمود يمكن تخصيص عمود آخر توصف فيه كل العمليات .

يعاب على هذه الطريقة بأنها صعبة التحضير في أغلب الأحيان ومعقدة ، إلا أن ن العرض العمودي والمتتالي للعمليات والذي قد يمتد إلى عدة صفحات ، يجعلها طريقة هامة ويصعب على المطلع عليها تتبع كل تلك الإجراءات .

الجدول رقم (4–5) نموذج لخريطة تدفق أفقية

الوظيفة .....

العملية ..... التاريخ .....

وصف كتابي (نثري)	عملية رقم	وصف بياني

source : Raffegean. J, Dufils. P, Gonzalez .R, op- cit, page: 94

ثالثا–خريطة التدفق المكبرة : وهي طريقة تتم على مرحلتين وهما :

المرحلة الأولى : عبارة عن دراسة لوضع خريطة تدفق أفقية عامة يستخدم فيها عدد محدود من الرموز .

المرحلة الثانية : دراسة مبكرة وعرض مفصل لجزء أو مقطع خاص من خريطة التدفق العامة التي سبق تحضيرها في المرحلة الأولى ويستخدم لهذا الغرض عدد كبير من الرموز .

فهي دراسة تفصيلية خاصة لبعض جوانب خريطة التدفق العامة ، أين يمكن استخراج نقاط الضعف وبالتالي هي وسيلة تمزج بين خريطة التدفق العامة وتلك المفصلة .

3-2-7-المعاينة الإحصائية :

يؤدي كبر حجم الوثائق والمستندات والعمليات التي هي محل التدقيق إلى زيادة المخاطر وذلك لاستحالة التدقيق في جميع أجراء المؤسسة ، ولهذا على المدقق في هذه الحالة أن يلجأ إلى استخدام المعاينة الإحصائية في أداء مهامة شريطة أن يسبق ذلك ضرورة دراسة وتقييم لنظام الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت المعاينة يمكن استخدامها أو لا [30].

واليوم في عصر المعلوماتية التي سمحت بظهور بعض البرامج البسيطة للإعلام الآلى التي تسمح بسهولة استعمال واستغلال النماذج والطرق الإحصائية بواسطة الحاسوب ، وبالتالي فليس من هدفنا عبر هذه الأداة سرد التقنيات الحسابية للإحصاء .

ولكن على المدقق عند أداء مهامة عن طريق العينة الإحصائية أن يتمتع بكفاءة وخبرة عالية المستوى ، إما في اختيار العينة أو تحليل النتائج التي تؤدي إلى تعميم الظاهرة المدروسة .

وكخلاصة يمكن حصر بعض مبادئ المعاينة الإحصائية فيما يلي : [31]

- ✓ تستعمل المعاينة الإحصائية في حالة تكيفها مع أهداف عملية التدقيق؛
- ✓ تحديد جيد للمجتمع الإحصائي، ويعني ذلك بمعاينة مجتمع إحصائي كامل ذو حدود واضحة؛
- ✓ اختيار العينة الإحصائية يكون عشوائي بالضرورة؛
- ✓ تجنب الاعتبار والتدخل الشخصي أو الذاتي في التحليل؛
- ✓ على المدقق الداخلي أن يتفادى الاستنتاج والحكم بالمخاطر وا ازفة فهي نتائج غير أكيدة وقد تكون من باباالصدف؛
- ✓ عدم الابتعاد عن الواقع، فالمعاينة الإحصائية بطبيعتها تستدل بأرقام كثيرة التي قد تنسي المدقق

موضوعها أوهدفها؛

3-3- تنظيم مهنة التدقيق الداخلي:

يرأس قسم التدقيق الداخلي من قبل رئيس قسم ويشترط حصوله على شهادة الليسانس في المحاسبة وإن كان حاليا يشترط مؤهل ما جيستير في المحاسبة حدا أدنى بالإضافة إلى الخبرة الكافية وكذلك مهارة إدارية وفنية وقدرة على التعامل مع المشرفين على الأعمال الخاضعة للتدقيقه ويجب أن يتصف بالنزاهة والموضوعية . يتبع رئيس قسم أعضاء ويطلق عليهم تسميات منها ""مدققين"" أو ""معاونين مدققين "" ويكون معظهم من الحاصلين على درجة الليسانس في المحاسبة أو دبلوم في المحاسبة وممن ثيت نجاحهم في الشؤون المالية في المؤسسة .

ويزاول فريق التدقيق الداخلي عملية التدقيق بموجب برنامج على مدار السنة بحيث يصمم بشكل يغطي كل مرافق وأنشطة المؤسسة[32] .

خلاصة الفصل :

يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة، بحيث تعمل هذه الأخيرة على تقييم وتحسين أداء المؤسسات العمومية، من خلال الفحص الإنتقادي المنتظم والتقييم المستمر للسياسات والإجراءات الإدارية وذلك باستعمال مجموعة من التقنيات والأدوات وإعطاء نصائح للإدارة وتعاليق حول العمليات التي تم تدقيقها.

يعتمد تقييم مستوى صلاحيات واستقلالية التدقيق في القطاع العام على المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (ISSAI) بالنسبة للهيئات الخاضعة للمحاسبة العمومية، أما إذا كانت الجهة الخاضعة للرقابة هيئات خاضعة للمحاسبة التجارية فتتم بناء على معايير التدقيق الدولية (ISA) .

لقد قام معهد المدققين الداخليين العالمي في عام 2017 باستحداث عشرة مبادئ لمهنة التدقيق الداخلي ومن الضروري لكل مدقق داخلي أن يعرف علاقة كل مبدأ بمعايير التدقيق الداخلي والتي تشكل في مجملها مدزنة الأخلاق التي من شأنها أن تعمل على تحسين جودة خدمات التدقيق الداخلي وتعزيز ثقافة الأخلاق في هذه المهنة.

هوامش الفصل

[1].jacques renard, **Théorie et pratique de l'audit interne,** 7edition, éditions d'organisation, paris, 2010, p p : 36-37.

[2]-أنور عباس ناصر، **دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والإداري**، جامعة القادسية، مجلة الدنانير، العدد الثالث عشر، العراق، 2018، ص: 493.

[3]- محمد الصالح فروم، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكسكدة**، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد 2, عدد 2, 2019, ص: 4.

[4]- رغد منير فرحان الزبيدي، **مدى التزام المدققين الداخليين في القطاع العام العراقي بمعايير التدقيق الداخلية للحد من الغش والاحتيال**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 13، العدد 53، 2017, ص ص: 124-125.

[5].jacques renard, **op cit**, p p : 73-74.

[6]-أسماء معيفي، **ممارسة التدقيق الداخلي على ضوء المعايير الدولية في المؤسسات الاقتصادية العمومية: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات– تبسة**، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، مجلد 1، عدد 4، 2019، ص: 180،(بتصرف).

[7]- أنور عباس ناصر، مرجع سابق، ص ص: 494-495.

[8]- نور الدين مزياني، **ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية: دراسة ميدانية**، مجلة العلوم الإنسانية، عدد 28/27، 2012، ص ص: 192-193(بتصرف).

[9]- أسماء معيفي، مرجع سابق، ص: 181،(بتصرف).

[10]-الإنتوساي، **استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام**، ص ص: 2-3، متوفر على: http://www.coca.gov.ye/ISO/14، تاريخ الإطلاع: 10-12-2020.

[11]- نفس المرجع، ص: 2.

[12]Martin Dees**, Le vérificateur dans le secteur public : le trait d'union de l'administration publique**, Télescope, vol. 18, n° 3, p. 12.

[13] Idem, p p : 13-14.

[14] Idem, p : 15.

[15] - مجلس المحاسبة، **الدليل المهني لرقابة نوعية التسيير**، ص14

[16] - مجلس المحاسبة، **الدليل المهني لرقابة نوعية التسيير**، نفس المرجع، ص 28.

[17]IFACI ,**normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne**, 2016, p : 1.

[18] Idem, p p 1-2.

[19]IFACI, **code de déontologie**, 2009, p p: 2-3.

[20]jacques renard, **op cit,** p : 121.

21-أيمن عبد الرحيم، مبادئ التدقيق الداخلي أولا، مجلة التدقيق الداخلي، جمعية التدقيق الداخلي الأردنية، العدد 09، سبتمبر 2019، ص ص: 13-14.

[22]-خالد جمال الجعارات، بو طرة فضيلة ، **دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRC والتدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية** ، المؤتمر الدولي حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة يومي 24-25 أكتوبر 2017، جامعة أم البواقي العربي بن مهيدي ، ص ص:6-7.

[23]–عبد الفتاح الصحن، محمد ناجي درويش، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص: 23.

[24]Jacques Renard, **théorie et pratique de l'audite interne**, Eds d'organisation, 3éme édition, pp: 330-331.

[25]Jacques Renard, op-cit , pp : 331-332.

[26] Guy. Bendict& R. Keraval, **Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit**, Eds Foucher, paris, 1990, p : 39

[27]Hervé STOLOURY& Jean- Luc VELOT: **Le flow – chart Un Outil au service de l'auditeur**, Revue Francaise de comptabilité, N° 153, Janvier 2001, p: 17.

[28]-Ibidem.

[29]Robert Obert, DESCF, **Audit & commissariat aux comptes, Aspects internationaux**, Eds Dunod, paris, 2000 , p: 62.

[30]–محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، **الأسس العلمية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998، ص:56.

[31]Lawrence. B.Sawyer, **«La pratique de l'Audit Interne»**, Edspubli-union, I.F.A.C.I, paris, 1996, p: 165.

32–عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الهيئة القطاعية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، ص:157 .

الخاتمة

الخاتمة

تناولنا في هذه المطبوعة ثلاث محاور رئيسية في مادة الرقابة والتدقيق في القطاع الحكومي بدءا بالرقابة في القطاع العام تطرقنا من خلاله إلى مفهوم الرقابة المالية، نشأة وتطور الرقابة المالية، أهدافها وأغراضها، مراحل الرقابة والمبادئ التي تمثل أسسا لنجاحها، إضافة إلى التصنيفات المختلف لأنواع الرقابة المالية ومن أهم التقسيمات من حيث التوقيت الزمني، من حيث الجهة التي تمارس الرقابة، من حيث سلطات الجهة التي تمارس الرقابة ومن حيث موضوع الرقابة. وقد تم إنهاء المحور الأول من خلال التطرق للتحول نحو رقابة الأداء والرقابة الشاملة في ظل التسيير العصري حيث تم مقارنتها مع الرقابة في ظل التسيير التقليدي. ثم الأجهزة المكلفة بالرقابة الذي تطرقنا من خلاله إلى أهم الأجهزة الإدارية والقضائية للرقابة والمتمثلة في المراقب المالي، المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة الذي توسعنا فيه خاصة أنه يشمل عدة رقابات أهمها رقابة نوعية التسيير ورقابة الإنضباط في مجال تسيير المالية والميزانية إضافة إلى مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، ثم التدقيق الداخلي في القطاع العام الذي تضمن ماهية التدقيق الداخلي بشكل عام التدقيق الداخلي في القطاع العام بشكل خاص، إضافة إلى المعايير الدولية للتدقيق الداخلي في القطاع العام والمنهجية العملية للتدقيق الداخلي.

حاولنا في هذه المطبوعة الإلمام بأهم القضايا المتعلقة بالرقابة والتدقيق في القطاع الحكومي، بما يتوافق مع المقرر الدراسي والحجم الساعي المقرر، وهذه المحاضرات هي خلاصة تدريس هذا المقياس لعدة مواسم جامعية بالكلية. وقد تم التركيز في أغلب فصول هذه المطبوعة على الجانب النظري وفق تعديلات القوانين، الأوامر والمراسيم التي تنظم الرقابة المالية وتحدد صلاحيات رقابة كل جهاز على الأعوان والمؤسسات والإدارات العمومية ومختلف النتائج المترتبة عنها.

يجب على الطالب بذل الجهد اللازم لتنمية وتطوير معارفه من خلال البحث والإطلاع وطلب المعلومة من الأساتذة المؤطرين وعدم الإكتفاء بهذه المطبوعة أو بغيرها من المطبوعات الجامعية في كل المقاييس، وعليه المزاوجة بين حضور الدروس وتلقي الشروحات اللازمة في مدرجات الجامعة، والمراجعة والبحث عبر المواقع الإلكترونية لأجهزة الرقابة المالية وخاصة موقع مجلس المحاسبة الذي يتضمن العديد من الدلائل المنهجية لأنواع رقابته سواء ماتعلق برقابة نوعية التسيير او رقابة الإنضباط في مجال تسيير المالية والميزانية أو في مجال تقييم التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية للهيئات العمومية، أيضا البحث في رفوف مكتبة الكلية عن المراجع المتعلقة بهذا الموضوع.

قائمة المراجع



أولا: المراجع العربية

I- الكتب:

1. أحمد مختار عمر، **معجم اللغة العربية المعاصرة**، مجلد الثاني، عالم الكتب القاهرة، 2008.
2. السيد محمد الجوهري، **الدولة في الرقابة على المشروعات الاستثمارية-دراسة مقارنة-**،دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2009.
3. بن داود ابراهيم، **الرقابة المالية على النفقات العامة**، دار الكتاب للحديث، القاهرة، 2010.
4. بساعد علي، **المالية العمومية**، المعهد الوطني للمالية، 1992.
5. زاهر عبدالرحيم عاطف، **الرقابة على الأعمال الإدارية**، ط 1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
6. كنجو عبود كنجو، إبراهيم وهبي فهد، **الإدارة المالية**، ط1 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1997.
7. حمدي سليمان، **الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دراسة تحليلية وتطبيقية**، دار الثقافة لنشر والتوزيع، ط 2، عمان، 2010.
8. حمدي سليمان سحيمات القبيلات، **الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية (دراسة تحليلية تقييمية)**، ط1، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1998.
9. حسين قاضي، **مدى اعتماد مفتشي الجهاز المركزي للرقابة المالية في سوريا على تقييم الرقابة الداخلية**، مجلة الجامعة، دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 29، العدد الثاني، 2010.
10. لعمارة جمال، منهجية الميزانية العامة للدولة، دار الفجر للنشر والتوزيع، 2004، ص 221.
11. مؤيد أحمد محي الدين عبيدات، **الرقابة الحكومية على تأسيس الشركات، دراسة مقارنة**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
12. محمد جمال ذنيبات، **المالية العامة والتشريع المالي**، ط1، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
13. محمد حافظ حجازي، **المنظمات العامة البناء، (العمليات، النمط الإداري)**، الإسكندرية، مصر، 2002.
14. محمد حديد محمد، **الإدارة العامة**، دار الشروق للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004.
15. محمود حسين الوادي، زكريا احمد عزام، **المالية العامة والنظام المالي في الإسلام**، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، 2000.
16. محمود حسين الوادي، **تنظيم الإدارة العامة من أجل ترشيد الإنفاق الحكومي ومكافحة الفساد**، ط1، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010.

17. محمد رسول العموري، **الرقابة المالية العليا (دراسة مقارنة)**، ط1، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2005.
18. محمد رفعت عبد الوهاب، **الإدارة العامة**، دار الجامعة الجديدة، الازاريطة، مصر، 2008.
19. محمد عباس محرزي، **اقتصاديات المالية العامة**، ط 3 ، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر،2008 .
20. محمد عبد الفتاح العشماوي، **المنظور المعاصر للرقابة المالية**، ندوة حول **"الإدارة الإبداعية للبرامج والأنشطة في المؤسسات الحكومية والخاصة"**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 17 فبراير 2008.
21. محمد عيسى الفاعوري، **الإدارة بالرقابة**، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008.
22. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، **الأسس العلمية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998، ص:56.
23. سعيد السيد علي، **الأصول الحديثة في علم الإدارة العامة، العملية الإدارية**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2007.
24. سيروان عدنان، **الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة**، منشورات الدائرة الإعلامية، بغداد، 2008.
25. سوزي عدلي ناشد، **الوجيز في المالية العامة**، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000.
26. عادل أحمد حشيش، **أساسيات المالية العامة**، دار النهضة العربية، بيروت، 1992.
27. عادل الفليح علي، **المالية العامة والتشريع المالي والضريبي**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
28. عبد العزيز حجاري، **الرقابة المالية**، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، مصر، أفريل 2000.
29. عبد الفتاح الصحن، محمد ناجي درويش، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
30. عبد الرزاق محمد عثمان، **أصول التدقيق والرقابة الداخلية**، الهيئة القطاعية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، .
31. رفعت احمد السبع، **علم الإدارة العامة والإدارة المالية**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، مصر، 2008.
32. غازي عناية، **المالية العامة والتشريع الضريبي**، ط1 ، دار البيارق، عمان، الأردن، 1999.
33. غسان برهان الدين قلعاوي، **رقابة الأداء**، ط 1، دار كنعان للدراسات والنشر، دمشق، سوريا، 1998.
34. مكتب المراقب العام، **دعم الأجهزة العليا للرقابة المالية في الدول النامية حافز لتحسين الممارسة الجيدة للسلطة**، مبادرة الانتوساي، كندا، 1995، ترجمة ديوان المراقبة العامة بالمملكة العربية السعودية 1996.

II- الرسائل والأطروحات الجامعية:

1. أمجوج نوار، **مجلس المحاسبة: نظامه ودوره في الرقابة على المؤسسات الإدارية**، رسالة ماجستير في القانون العام، تخصص المؤسسات السياسية والإدارية، (غير منشورة)، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، 2007.
2. بوجطو حكيم، **عصرنة الموازنة العامة وأهميتها في ترشيد النفقات العامة**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، 2014.

3. دراوسي مسعود، **فعالية السياسة المالية ودورها في التوازن الاقتصادي**، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
4. حنيش أحمد، **دور الرقابة على الموازنة في ترشيد الإنفاق العمومي– دراسة حالة الجزائر –2000–2014**)، أطروحة دكتوراه في النقود والمالية، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2016.
5. مباركي إبراهيم، **الرقابة القضائية على أعمال الإدارة (دراسة مقارنة)**، أطروحة دكتوراه في القانون، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود امعمري تيزوزو، 2017.
6. سويقات أحمد، **الرقابة على أعمال الإدارة العمومية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في القانون العام، (غير منشورة)، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة بسكرة، 2015.

III– المقالات العلمية:

1.أيمن عبد الرحيم، **مبادئ التدقيق الداخلي أولا**، مجلة التدقيق الداخلي، جمعية التدقيق الداخلي الأردنية، العدد 09، سبتمبر 2019.
2.أنور عباس ناصر، **دور التدقيق الداخلي في مكافحة الفساد المالي والإداري**، جامعة القادسية، مجلة الدنانير، العدد الثالث عشر، العراق، 2018.
3.جعفري نعيمة، السلطة التشريعية في الجزائر وأسس تشكيل الغرفة الثانية في البرلمان، مجلة البحوث القانونية والسياسية، العدد الثالث، جامعة سعيدة، 2014.
4.محمد الصالح فروم، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة المؤسسات العمومية الاقتصادية لولاية سكسكدة**، مجلة أرصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد 2, عدد 2, 2019.
5.معيفي أسماء ، **ممارسة التدقيق الداخلي على ضوء المعايير الدولية في المؤسسات الاقتصادية العمومية: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات– تبسة**، مجلة بحوث الإدارة والاقتصاد، مجلد 1، عدد 4، 2019.
6.مزياني نور الدين ، **ممارسات التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية في ضوء معايير التدقيق الداخلي الدولية: دراسة ميدانية**، مجلة العلوم الإنسانية، عدد 28/27، 2012.
7.سكوتي خالد، **دور المحاسب العمومي في مراقبة الميزانية**، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة تمنراست، المجلد 9، العدد 03، 2020.
8.رغد منير فرحان الزبيدي، **مدى التزام المدققين الداخليين في القطاع العام العراقي بمعايير التدقيق الداخلية للحد من الغش والاحتيال**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 13، العدد 53، 2017.
9.خالد جمال الجعارات، بو طرة فضيلة، **دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRC والتدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية** ، المؤتمر الدولي حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة يومي 24-25 أكتوبر 2017، جامعة أم البواقي.
10.خلفة نادية، حبيبة لوهاني، **الرقابة البرلمانية على أعمال الحكومة في ظل التعديل الدستوري 2016**، مجلة الباحث للدراسات الأكاديمية، العدد 12، جانفي 2018،

11.ديوان المحاسبة في الجمهورية اللبنانية، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، **دليل اللقاء التدريبي: "أهمية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، ودور الجهاز الأعلى للرقابة في ذلك"**، الجلسة الرابعة بعنوان"**أهمية التحول إلى إدارة الأنشطة الحكومية كمدخل بديل لإدارة الموارد الإنتاجية**"، بيروت، لبنان، 2009.

IV- النصوص القانونية:

1. القانون 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة المؤرخ في 01 مارس 1980، الجريدة الرسمية، العدد 10، الصادرة 04 مارس 1980.
2. المرسوم رقم 80-05 يتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية المؤرخ في 01 مارس 1980، الجريدة الرسمية، العدد 10، الصادرة 04 مارس 1980.
3. القانون 21/90 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 35، الصادرة في 15 أوت 1990.
2.القانون 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، الجريدة الرسمية، العدد 53 ، الصادرة بتاريخ 05 ديسمبر1990 .
4. المرسوم التنفيذي رقم 92-414 مؤرخ في 14 نوفمبر 1992 – المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها، الجريدة الرسمية، العدد 82،الصادرة 15 نوفمبر 1992 .
5. الأمر 95-20 المؤرخ في 95/07/17 يتعلق بمجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد39 ، الصادرة بتاريخ 23 يوليو 1995.
6. المرسوم الرئاسي رقم 96-438 المؤرخ في07 ديسمبر 1996 يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في 28 نوفمبر 1996، الجريدة الرسمية العدد 76.
7.القانون العضوي رقم 99-02 المؤرخ في 08 مارس 1999 يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني وَ مجلس الأمة وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين الحكومة، الجريدة الرسمية العدد 15.
8. الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 15 يوليو 2006 من القانون الأساسي للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 46، الصادرة يوم 16 يوليو 2006.
9. المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مؤرخ في 6 سبتمبر 2008، يحدد صلاحيات المفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية رقم 50 ، الصادرة بتاريخ 7 سبتمبر سنة 2008 .
10. المرسوم التنفيذي 09-374 المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات التي يلتزم بها المؤرخ في 16 نوفمبر 2009، الجريدة الرسمية، العدد 67، الصادرة بتاريخ 19 نوفمبر 2009.
11. المرسوم التنفيذي 28/10 المؤرخ في 13 جانفي 2010 يتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين للأسلاك الخاصة بالمفتشية العامة للمالية، الجريدة الرسمية العدد 05، الصادرة بتاريخ 20 جانفي 2010.
12. الأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 يعدل ويتمم الأمر 95-20 والمتعلق بسير مجلس المحاسبة، الجريدة الرسمية، العدد 50، 01 سبتمبر 2010.
13. المرسوم التنفيذي رقم 11-381 المتعلق بمصالح المراقبة المالية المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، الجريدة الرسمية، العدد 67،

الصادرة يوم 27 نوفمبر 2011 .

14. المرسوم الرئاسي رقم 12-23 المؤرخ في 18 جانفي 2012-المتعلق بتنظيم الصفقات العمومية، الجريدة الرسمية، العدد04، 26 جانفي 2012.

15. القرار الوزاري المؤرخ في 02 افريل 2012، يضبط كيفيات تحديد مهام المراقب المالي المساعد وكذا شروط ممارسة النيابة عن المراقب المالي، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 21 أوت 2013.

V- المنشورات الإلكترونية:

1. مجلس المحاسبة، **غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية**، متوفر على:
(https://www.ccomptes.dz/ar/) .

2. مجلس المحاسبة، **الدليل العملي لرقابة نوعية التسيير**، متوفر على: (https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/12/.pdf).

3. مجلس المحاسبة، **الدليل المهني لرقابة نوعية التسيير**، متوفر على: (https://www.ccomptes.dz/wp-content/uploads/2019/09/gmqc_ar.pdf).

4. الإنتوساي، **استقلالية التدقيق الداخلي في القطاع العام**، متوفر على:
(http://www.coca.gov.ye/ISO/14) .

5. ويكيبيديا (الموسوعة الحرة)، **البرلمان الجزائري**، متوفر على: (https://ar.wikipedia.org/wiki/).

ثانيا- المراجع الأجنبية:

1. François derue, **Finance publique(budget et pouvoire financier)**, edition daloz, paris, dixieme edition, 1993.

2. .jacques renard, **Théorie et pratique de l'audit interne,** 7edition, éditions d'organisation, paris, 2010.

3. Jacques Renard, **théorie et pratique de l'audite interne**, Eds d'organisation, 3éme édition.

4. Jean Claude martinez et pierre di malta, **droit budgétaire**, éditions L.I.T.E.C Paris, 1999.

5. Harry s.shavenes, **contrôle de gestion et audit interne dans les administrations publique**, étude comparative O.C.D.E, Paris, 1996.

6. Henry Michel Crucis, **Finances publiques**, édition Montchrestien, Paris 2003.

7. Henry Michel Crucis, **droits des contrôle financiers** ,édition le moniteur ,Paris, 1998.

8. Hervé STOLOURY& Jean- Luc VELOT: **Le flow – chart Un Outil au service de l'auditeur**, Revue Francaise de comptabilité, N° 153, Janvier 2001.

9. IFACI ,**normes internationales pour la pratique professionnelle de l'audit interne**, 2016.

10. IFACI, **code de déontologie**, 2009.

11. Gil desmoulin, **Finances publiques de l'état**, librairie vuibert, paris, 2008.

12. guide de vérification ,**Apurement des comptes** ,Cour des comptes ,chambre territoriale ,Annaba.
13. Guy. Bendict& R. Keraval, **Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit**, Eds Foucher, paris, 1990.
14. Lawrence. B.Sawyer, **«La pratique de l'Audit Interne»**, Edspubli-union, I.F.A.C.I, paris, 1996.
15. Martin Dees**, Le vérificateur dans le secteur public : le trait d'union de l'administration publique**, Télescope, vol. 18, n° 3.
16. Mohamed Moindze, **Modernisation du Controle Interne de la Depense Publique dans les Pays Africains Francophones**, Consultant en gestion des finances publiques, sans information sur idition, (en line), Mai 2011. disponible sur :{ blog-pfm.imf.org/.../modernisation-du-contrôle-intern... }.
17. Robert Obert, DESCF, **Audit & commissariat aux comptes, Aspects internationaux**, Eds Dunod, paris, 2000.
18. Sabri Mouloud, Lallem Mohamed, Aoudia Khaled, **Guide de gestion des marchés publics**, édition Sahel Alger, 2000.