

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المدرسة العليا للتجارة

مذكرة

للحصول على شهادة الماستر في العلوم التجارية و المالية

تخصص: محاسبة ومالية

الموضوع:

رقابة العمليات المالية العمومية وفق
المعايير الدولية
-دراسة حالة المفتشية العامة للمالية-

إشراف الأستاذ الدكتور:

محمد براق

من إعداد الطالبة:

خولة قدرز

مكان التبرص: وزارة المالية

فترة التبرص: من 23 فيفري 2017 إلى 21 ماي 2017

السنة الجامعية: 2017/2016

كلمة شكر

أشكر الله العليّ القدير الذي أمانني على إتمام هذا العمل،
وبهذه المناسبة أتقدم بجزيل الشكر و العرفان للأستاذ
المشرف "براق محمد" الذي أمدني بالمساعدة والعون و لم
يبخل علينا بالتوجيهات، دون أن أنسى كل من السيد "أيمن
بلقاسم شريف" و "حماداش حميد" على إمدادي بالمعلومات
و على كل التسهيلات الممنوحة من طرفهم، فلمن مني فائق
التقدير و الاحترام.

إلى كل من ساعدني لإنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد،
إلى كل عمال وزارة المالية وأخص بالذكر عمال المفتشية
العامة للمالية.



إهداء

بِسْمِ اللَّهِ وَالصَّلَاةِ وَالسَّلَامِ عَلَى رَسُولِ اللَّهِ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ

الحمد لله الذي بفضلِهِ وبنعمته تم إنجاز هذا العمل

ففي البداية أهدي عملي هذا إلى اللذين أوكلنا الله أن نحسن إليهما
بعد عبادته، إلى من رباني صغيرة ودلاني كثيرة وحملاهمي كبيرة،
إلى من أحمل فضلهما ما حبيت، إلى أحب مخلوقين على قلبي، أعز ما
أملك في الوجود.. "أمي وأبي" أطال الله في عمرهما ورزقهما الجنة إن
شاء الله.

إلى من كان صبورا معي وساندني كثيرا في هذا العمل، إلى من يرسم
البسمة على وجهي وينسيني أتعايي، إلى توأم روحي زوجي.. "يعقوب".
إلى من ترعرعت معهما ورافقنا حياتي وقضيت معهم أسعد أوقاتي
أختاي.. "خديجة وأمينة"، أسعدهما الله ووفقهما في حياتهما.

إلى كل فرد من عائلة: قدرز، تونسي، القنيجي.

إلى كل من وسعهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

خولة

فهرس المحتويات

الإهداء

كلمة شكر

I.....	فهرس المحتويات
IV.....	قائمة الجداول
V.....	قائمة الأشكال
VI.....	قائمة الملاحق
VII.....	قائمة المختصرات
VIII.....	الملخص
أ-د.....	مقدمة عامة
1.....	الفصل الأول: العمليات المالية للدولة وتنفيذها
2.....	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية
2.....	المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية
3.....	المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية
9.....	المطلب الثالث: أهداف المحاسبة العمومية
10.....	المبحث الثاني: أعوان تنفيذ العمليات المالية
10.....	المطلب الأول: الأمر بالصرف
14.....	المطلب الثاني: المحاسب العمومي
17.....	المطلب الثالث: المراقب المالي
18.....	المطلب الرابع: الوكيل بالصرف
21.....	المبحث الثالث: تنفيذ العمليات المالية للدولة
21.....	المطلب الأول: تحصيل الإيرادات العمومية
23.....	المطلب الثاني: صرف النفقات العمومية
27.....	المطلب الثالث: الخزينة العمومية
30.....	خلاصة الفصل الأول

31	الفصل الثاني: الرقابة المالية ومعايير الإنتوساي
32	المبحث الأول: الرقابة المالية
32	المطلب الأول: مفهوم الرقابة المالية وأساليبها
34	المطلب الثاني: معايير وأهداف الرقابة المالية
38	المطلب الثالث: أنواع الرقابة المالية
41	المبحث الثاني: ماهية الإنتوساي
41	المطلب الأول: مفهوم الإنتوساي
45	المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الإنتوساي
49	المطلب الثالث: التنظيم الإداري للإنتوساي
54	المبحث الثالث: معايير الرقابة وفق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
54	المطلب الأول: تعريف المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
56	المطلب الثاني: مبادئ رقابة القطاع العام
63	المطلب الثالث: إطار العمل بمنظمة الإنتوساي
65	خلاصة الفصل الثاني
66	الفصل الثالث: دراسة حالة المفتشة العامة للمالية
67	المبحث الأول: تقديم عام لوزارة المالية والمفتشة العامة للمالية
67	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن وزارة المالية
72	المطلب الثاني: نبذة تاريخية عن المفتشية العامة للمالية
74	المطلب الثالث: مهام المفتشية العامة للمالية
79	المبحث الثاني: سير العمليات الرقابية للمفتشة العامة للمالية
79	المطلب الأول: مراحل سير العمليات الرقابية للمفتشة العامة للمالية
83	المطلب الثاني: تقديم وإجراءات كتابة التقرير
85	المطلب الثالث: أنواع تقارير المفتشية العامة للمالية

المبحث الثالث: آفاق تطبيقي معايير الرقابة الدولية في المفتشية العامة للمالية	86
المطلب الأول: قائمة المعايير الدولية للمراجعة	87
المطلب الثاني: مسار العمل، نقاط الحذر وملخص الاستنتاجات الرئيسية لفريق العمل	88
المطلب الثالث: قوائم المعايير المدروسة وإمكانية تطبيقها	89
خلاصة الفصل الثالث	103
خاتمة عامة	104
قائمة المراجع	108
الملاحق	i

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
87	قائمة المعايير الدولية للمراجعة المطروحة	01
90	قائمة المعايير المدروسة والقابلة للتطبيق	02
91	دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار <i>ISA 200</i>	03
92	دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار <i>ISA 230</i>	04
93	دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار <i>ISA 240</i>	05
94	دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار <i>ISA 260</i>	06
95	دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار <i>ISA 300</i>	07
97	دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار <i>ISA 310</i>	08
98	دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار <i>ISA 400</i>	09
99	دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار <i>ISA 401</i>	10
100	دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار <i>ISA 520</i>	11
101	دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار <i>ISA 610</i>	12

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
61	الخطوات الرئيسية لعملية الرقابة	01
71	الهيكل التنظيمي العام لوزارة المالية	02
78	الهيكل التنظيمي للمفتشية العامة للمالية	03

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
i	نموذج الأمر بمهمة	01
ii	طلب نموذجي للوثائق المحاسبية والإثبات	02
iii	طلب نموذجي لطلب معلومات	03
iv	نموذج تقرير	04

قائمة المختصرات

الاختصار	المصطلحات المختصرة
AFROSAI	African Organization of Supreme Audit Institutions
ARABOSAI	Arab Organization of Supreme Audit Institutions
ASOSAI	Asian Organization of Supreme Audit Institutions
CAROSAI	Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
EPA	Etablissement Public Administratif
EPIC	Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial
EUROSAI	European Organization of Supreme Audit Institutions
FAS	Financial Audit Subcommittee
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFACI	Institut Francais de l'Audit et du Contrôle Interne
ILACIF	Instituto Latinoamericano de Ciencias Fiscalizadoras
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
ISA	International Standards on Auditing
ISO	International Organization for Standardization
ISSAI	International Standards of Supreme Audit Institutions
MPA	Modalités Pratiques d'Application
OLACEFS	Organization Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores
PASAI	Pacific Association of Supreme Audit Institutions
RISC	Regional Institutional Strengthening Committee

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على واقع الرقابة المالية لتنفيذ العمليات المالية للدولة في الجزائر وفقا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة المالية العامة، وذلك عن طريق تقييم رقابة المفتيثة العامة للمالية كجهاز رقابي على المال العام، وتحليل وجهات نظر إصلاحاتها لإحداث نظام رقابة فعال قائم على أساس المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وكذلك تقديم توصيات لتفعيل تطبيق هذه الإصلاحات.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة العمومية، العمليات المالية للدولة، الرقابة، المنظمة الدولية العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.

Résumé

Cette étude vise à mettre en lumière le système de contrôle financier pour l'exécution des opérations financières de l'Etat en Algérie, conformément aux normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISSAI), à travers l'évaluation du contrôle exercé par l'Inspection Générale des Finances (IGF), et d'analyser leurs perspectives de réformes pour la création d'un système de contrôle efficace fondé sur les normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques. Et par la même proposer des recommandations susceptibles à concrétiser l'application des réformes.

Mots clés: comptabilité publique, les opérations financières de l'Etat, le contrôle, organisation internationale de contrôle des finances publiques.

Abstract

This study aims at highlighting the actual financial supervision of the implementation of the financial operations of the state's in Algeria according of the International Standards of the Supreme Audit Institutions and the public financial accounting through evaluating the supervision of the General Financial Supervisory Authority as a supervisory body for public funds. And analyze the reformes points of view to create an effective supervision based on international Standards of the Supreme Audit Institutions. As well as make recommendations to achieve the implementation of these reforms.

Keywords: public accounting, audit, financial operations of the state, International Organization of Supreme Audit Institutions.

مقدمة عامة

1. أهمية البحث

تعتبر السياسة الاقتصادية مجموعة من السياسات التي تعمل كل منها على تنمية الاقتصاد الوطني وتحقيق الرفاهية العامة كالسياسة المالية والسياسة النقدية والائتمانية وسياسة سعر الصرف.

وعرفت الجزائر في السنوات الأخيرة تحولات اقتصادية هامة، كخطوة أولى لدخول البلاد مرحلة الاقتصاد الحر والمنافسة الحرة الوطنية والدولية، مما أدى إلى الشروع في إصلاحات اقتصادية كبيرة مست اغلب المؤسسات العمومية منها والخاصة، تماشياً مع الواقع الاقتصادي الراهن. ومن أبرز هذه الإصلاحات إعادة هيكلة القطاع الصناعي والتجاري وإعطاء حجم كبير من الاستقلالية للمؤسسات في ميداني التسيير والتنظيم، ولتقادي المشاكل التي عانت منها اغلب المؤسسات من قبل فيما يخص الرقابة على الأموال والممتلكات.

هذا ما يلزم مسيري هذه المؤسسات البحث عن أساليب فعالة تمكنهم من الرقابة على العمليات المالية توافق وتطابق المعايير الدولية، وحتى يمكنهم تجنب مؤسساتهم من الإفلاس والتصفية التي حلت بموجبها العديد من المؤسسات العمومية التي كانت تعاني من عجز كبير لعدة سنوات بسبب سوء التسيير والفوضى والفساد والتلاعبات في السجلات والدفاتر التي كانت تسود تلك المؤسسات لعدم وجود أجهزة فعالة للرقابة.

وتعتبر الرقابة الوسيلة التي تجنب الأموال العمومية من مختلف أشكال المخاطر والاختلاسات التي تتعرض لها قبل وبعد وأثناء التنفيذ. وتتم هذه الأخيرة عن طريق عدة أجهزة عليا تتماشى وفق المعايير العالمية، كأجهزة الرقابة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، والتحدي الرئيسي الذي يواجه هذه الأجهزة هو الالتزام بتقديم خدمات رقابية ذات جودة عالية وغيرها من الأعمال، وجودة العمل الذي تقوم به يؤثر على سمعتها ومصداقيتها وتتعلق أخيراً بقدرتها على تنفيذ ما تكلف به. فإذا كانت الرقابة فعالة فينتج عنها تحقيق الأهداف المسطرة.

ومع تزايد ظاهرة العولمة وكثرة العلاقات والشراكات التي تجاوزت الحدود الوطنية، والإمام بقواعد الاقتصاد والتجارة الدوليين فالدولة تسعى جاهدة لتسيير الأموال العمومية بطريقة تسمح لها بتحقيق الأهداف المرسومة وإيجاد طرق فعالة لمراقبة صرف هذه الأموال، تتماشى مع مستلزمات ومتطلبات العصر الحديث من جهة، وحفاظا على المال العام من الضياع والاختلاس من جهة أخرى.

ونظرا لأهمية الرقابة المالية والدور الأساسي الذي تؤديه في ضمان الوقاية من الأخطار والانحرافات وتصحيح الأداء، اتخذت الدولة عدة أشكال وإجراءات ومعايير دولية لتنظيم هذه الرقابة وفق معايير الإنتوساي، وأحدثت عدة أجهزة رقابية تتمتع بالاستقلال التام والمطلق لممارسة هذه الأخيرة، نتيجة ضياع مبالغ مالية في أوجه غير مجدية سواء بالتلاعب أو التبذير.

2. أهداف البحث

تتمثل الأهداف التي تسعى لها هذه الدراسة ما يلي:

- الإحاطة بجوانب كل من المحاسبة العمومية، أعوان تنفيذ العمليات المالية، وكذا كيفية تنفيذ هذه الأخيرة.
- إبراز الدور الفعال للرقابة المالية في الحفاظ على المال العام.
- التعرف على المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، وتناول مضمون المعايير التي تصدرها هذه المنظمة.
- تسليط الضوء على الرقابة المالية في الجزائر من خلال المفتشية العامة للمالية.
- تحديد مدى توفيق المفتشية العامة للمالية في تطبيق المعايير الدولية لتنفيذ الرقابة على العمليات المالية العمومية.

3. إشكالية البحث

ومن هنا تتمحور إشكالية البحث حول السؤال الرئيس الموالي:

ما مدى توفيق المفتشية العامة للمالية في تطبيق المعايير الدولية لتنفيذ الرقابة على العمليات المالية العمومية؟

وعلى ضوء ما سبق، يمكن طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما هي العمليات المالية للدولة؟ وما هي الهيئات المكلفة بتنفيذها؟

- ما المقصود بالرقابة المالية؟ وما مدى مساهمتها في الحفاظ على المال العام؟
 - ما هي المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة؟ وما هي المعايير الدولية لهذه الأجهزة؟
 - هل رقابة المفتشية العامة للمالية مطابقة للمعايير الدولية؟
4. فرضيات البحث

ولمعالجة الإشكالية المطروحة، يمكن صياغة الفرضية الرئيسية كما يلي:

تكسب المعايير الرقابية الدولية أهمية بالغة في العمل الرقابي، وغياب هذه المعايير من شأنه أن يحدث بعض الصعوبات التي تحول دون تحقيق مستوى عالي من الكفاءة والفعالية. لذلك، فإن المفتشية العامة للمالية تعمل على تطبيق هذه المعايير.

ويمكن تجزئة هذه الفرضية إلى جملة من الفرضيات كما يلي:

- تتمثل العمليات المالية للدولة في تحصيل الإيرادات وصرف النفقات، إضافة إلى عمليات الخزينة. أما المكلفون بها فهم الآمرون بالصرف، المحاسبون العموميون وكذلك المراقبون الماليون.
- الرقابة المالية هي عملية مقارنة للواقع الفعلي مع ما هو مخطط مسبقا. ولها دور فعال في الحفاظ على المال العام.
- تمثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة.
- تطبق المفتشية العامة للمالية رقابة مطابقة للمعايير الدولية.

5. الدراسات السابقة

- شلال زهير، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص لتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014.
- قادري فوزي، المعايير الدولية للمراجعة وتطبيقها من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية في الجزائر -دراسة حالة مجلس المحاسبة-، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، تخصص: محاسبة، جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر

- BOUREHLA Widad, TEBIB Hadjer, Le contrôle des opérations financières publiques selon les normes internationales –Cas de l'Algérie-, mémoire élaboré en vue de l'obtention d'un diplôme de Master en Sciences comptables et financières, Ecole supérieure de commerce, 2014/2015.

6. المنهج المتبع

لإحاطة موضوع الدراسة ومعالجة نقاطه الأساسية، يتم اعتماد المنهج الوصفي في مجال عرض المفاهيم النظرية محاولة للإلمام بمختلف جوانب الموضوع، في حين تم استخدام المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي.

7. هيكل البحث

يتم تقسيم هذه الدراسة إلى مقدمة عامة وثلاثة فصول وخاتمة عامة، حيث تشمل فصول المذكرة فصلين نظريين وفصل تطبيقي كما يلي:

يأتي الفصل الأول الموسوم بالعمليات المالية للدولة وتنفيذها، ويتضمن هذا الفصل ثلاثة مباحث حيث يتناول المبحث الأول الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية عن طريق تعريفها وعرض مبادئها الأساسية إضافة إلى أهدافها. أما المبحث الثاني فيتم فيه عرض الأعوان المكلفون بتنفيذ العمليات المالية للدولة، بينما في المبحث الثالث فيتم تناول كيفية تنفيذ العمليات المالية للدولة.

وفيما يخص الفصل الثاني المعنون بالرقابة المالية ومعايير الإنتوساي، فيقسم إلى ثلاثة مباحث كذلك، حيث يتم تخصيص المبحث الأول لتناول الرقابة المالية عن طريق مفهومها وعرض مبادئها وأهدافها وكذلك بيان أنواعها، أما المبحث الثاني فهو عبارة عن التعريف بالمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (إنتوساي) من خلال مفهومها، مبادئها وأهدافها، إضافة إلى تنظيمها الإداري. بينما يتم تخصيص المبحث الثالث لتناول معايير الرقابة وفق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

أما الفصل الثالث والأخير فيتناول الجانب التطبيقي المتمثل في دراسة حالة المفتشية العامة للمالية. ويتضمن ثلاثة مباحث، حيث إن المبحث الأول عبارة عن تقديم عام لوزارة المالية والمفتشية العامة للمالية. بينما المبحث الثاني فهو عرض لسير العمليات الرقابية في المفتشية العامة للمالية، أما المبحث الثالث فهو عبارة عن دراسة ميدانية متمثلة في تحليل تطابق رقابة المفتشية العامة للمالية مع معايير الأجهزة العليا للرقابة.

الفصل الأول: العمليات المالية للدولة وتنفيذها

التطور الذي لحق دور الدولة في الحياة العامة كان كبير الأثر في تحديد نطاق نشاطها المالي، وأصبحت تتولى مسؤولية عدة نشاطات اقتصادية من أبرزها توزيع الموارد القومية وتخصيصها لتحقيق الاستقرار الاقتصادي، وتحقيق العدالة الاجتماعية.

وكان تنفيذ العمليات المالية والمحاسبة العمومية العنصر الرئيسي لمحور النشاط الاقتصادي والمالي للدولة. ولإلمام بهذا العنصر تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي:

- الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية؛
- أعوان تنفيذ العمليات المالية؛
- تنفيذ العمليات المالية للدولة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة العمومية

لا يمكن الحديث عن الأملاك العمومية دون تناول كيفية تسيير ميزانيات الإدارات العمومية، فدراسة المالية العمومية لا تكفي للاطلاع على جميع الأموال العمومية وتوزيعها. لذا، يتم اللجوء إلى المحاسبة العمومية.

وعليه، يتناول هذا المبحث ثلاثة مطالب كما يلي:

- تعريف المحاسبة العمومية؛
- المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية؛
- أهداف المحاسبة العمومية.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة العمومية

ليس هناك تعريف محدد للمحاسبة العمومية وإنما تعددت التعاريف تبعاً للمدارس الفكرية وأراء المؤلفين المحاسبين، إذ تعتبر التعاريف الموالية وجهات النظر الرئيسية:

1. التعريف التقني للمحاسبة العمومية

يمكن تعريفها من الناحية التقنية أنها "مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية في تقنية عرض الحسابات العمومية".¹

2. التعريف الإداري للمحاسبة العمومية

كما يمكن تعريفها أيضاً من وجهة نظر إدارية بأنها "قواعد عرض الحسابات العمومية وتنظيم وظيفة المحاسبين العموميين".²

وتبرز وجهة النظر الإدارية في تنظيم وظيفة المحاسبين العموميين دون تنظيم وظيفة الأمرين بالصرف.

¹ نصيرة لوني، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2013-2014، ص:2.
² نفس المرجع.

3. التعريف القانوني للمحاسبة العمومية

يمكن تعريفها من الجانب القانوني أنها "مجموعة القواعد المطبقة على تسيير النفود العامة"، وهو الذي أستمد من المرسوم الفرنسي الصادر بتاريخ 31 ماي 1862. قاصدا بالنفود العامة البلديات والمؤسسات العمومية ونفود الدولة والمحافظات.

وعرفت هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها "تختص بقياس وتبويب والتقييم ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المحصلات والنفقات والأنشطة المرتبطة في القطاع الحكومي".¹

مما سبق، يمكن استنتاج تعريف شامل للمحاسبة العمومية وذلك من خلال نص المادة الأولى من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية بأنها "الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس المحاسبة والميزانيات الملحقة والجماعات المحلية الإقليمية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وكذلك الأحكام التي تطبق على تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة، وكذا نظام محاسبتها".²

المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للمحاسبة العمومية

تنشأ من خلال النظام المتبع والنصوص والممارسة الميدانية مبادئ خصوصية تخضع لها الهيئات والإدارات العمومية في تسييرها المالي. ووضع هذه المبادئ حيز التطبيق شرط أساسي لكل مرحلة من المراحل التي تخص مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

1. المبدأ الإداري: مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

يعتبر هذا المبدأ من المبادئ الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة العمومية، فرغم اختلاف وظائفها فعملهما متكامل.

¹ ay83m.wordpress.com, consulté le 08/02/2017 à 20h41.

² المادة 01 من القانون رقم 90-21، الصادر بتاريخ 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية.

1.1. تعريف مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

تعود فكرة الفصل بين المحاسب العمومي والأمر بالصرف إلى فكرة قديمة جاء بها المفكر مونتيسكيو (Montesquieu) في كتابه روح القوانين (L'esprit des lois) والتي تعني "تحديد السلطة بواسطة السلطة" (Limiter le pouvoir par le pouvoir).¹

يعتبر هذا المبدأ أساسيا في المحاسبة العمومية وهو أساس العمل الإداري الذي تركز عليه كل فلسفة إدارية ومالية عمومية وهو يعتبر كمبدأ ضروري لكل تنظيم عقلاني، متوازن وفعال. تنفيذ العمليات المالية العمومية للهيئات العمومية يتطلب التعاون والتنسيق ما بين مستويين وسلطتين من الأعوان المختلفين والمنفصلين، ألا وهما الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين.²

تعتبر ازدواجية أعوان تنفيذ العمليات المالية المبدأ الأساسي الذي ينطبق على الهيئات العامة مثل الشركات الخاصة. ولكن في المحاسبة العامة، يكمل تمييز الوظائف عن طريق ممارسة التحكم الذي يتطلب عدم التوافق بين المستويين.³

2.1. مبررات وأهمية الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

تعتبر مهام الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين متكاملة على الرغم من اختلاف الأدوار، وتتمثل مبررات وفوائد هذا الفصل في الآتي:⁴

1.2.1. تقسيم المهام

باعتبار نظام المحاسبة العمومية يفرق بوضوح ما بين تسيير الميزانية وتسيير الأموال، فتسيير اعتمادات الميزانية من مهام الأمرين بالصرف (سلطة الميزانية)، على عكس تسيير الأموال فهي مهمة مسندة فقط للمحاسبين العموميين (سلطة الصندوق). واعتبارا من هذا التمييز، فإن كل عملية مالية عمومية من إيرادات أو نفقات تتضمن مجموعتين من الأفعال، الأولى أفعال قانونية وإدارية وتقنية (تسمية موظف، منح صفقة، إصدار سند تحصيل إيراد...) فهي أفعال تدخل ضمن اختصاص ومهام الأمر

¹ الزين منصوري، المحاسبة العمومية، دروس المحاسبة العمومية سنة الثانية ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2013، ص07.

² المادة 01 من القانون رقم 90-21.

³ Ali Bissaad, Droit de la comptabilité publique, édition Houma, Algérie, 2004, p:8.

⁴ Idem, p:9-11.

بالصرف، أما الأفعال الأخرى التي تتطلب استخدام وتسخير الأموال العمومية فهي أفعال محاسبية ومن اختصاص المحاسب العمومي.

هذه التفرقة ما بين المهام الإدارية والمحاسبية تشكل أساس النظام المالي العمومي، فهي تضمن أساس كون الذي يعطي الأمر ليس هو نفس الشخص الذي ينفذه، إذ أنه من الممكن أن يرفض المحاسب العمومي في بعض الحالات تسديد نفقة معينة، إذا رأى أن هناك نقصاً أو خطأ قانونياً في ملف النفقة المعنية بالرفض يكون قد غفل عنها الأمر بالصرف، وهو الأمر الذي لا يوجد في المؤسسات الخاصة وهي ميزة تنفرد بها المؤسسات العمومية التي تخضع لنظام المحاسبة العمومية.

هذا التقسيم للعمل، إذا كان مقبولاً كسبب للانفصال، فلأنه يوفر ضماناً أفضل من الكفاءة. المهتمين تتوافق مع المهارات المهنية المختلفة. فمهمة المحاسبة تتطلب تحديداً التخصص وبعض الكفاءة ذات الطبيعة المالية والمحاسبية.

2.2.1. وحدة الصندوق

كل الأموال العمومية توضع في صندوق واحد تحت مراقبة وزارة المالية، وعلى هذا الأساس فكل المحاسبين العموميين هم تحت وصاية ومراقبة ومتابعة وزارة المالية، ويعود لها الأمر في قبول اعتماد المحاسبين العموميين وترقيتهم وكل ما يتعلق بمسارهم الوظيفي، وذلك استناداً للمادة 34 من القانون 90-21، في حين يخضع الأمرين بالصرف لقوانين أساسية مختلفة وإما يعينون أو ينتخبون، كما أنهم يخضعون لسلطات مختلفة ومتعددة.

تسمح وحدة الصندوق بالخصوص لوزارة المالية بالرقابة الدائمة على تنفيذ العمليات المالية العمومية، كما يسهل عليها جمع المعلومات المالية عن طريق مركزية العمليات على المستوى الوطني (وكالة المحاسبة المركزية للخزينة) وعرضها على الحكومة والبرلمان.

3.2.1. سهولة المراقبة

كل أمر بالصرف يكون "مقترن" مع محاسب معين، مما يسمح للمحاسب مراقبة تصرفات الأمر بالصرف، لأنه يتوفر على كل المعلومات المتعلقة بالميزانية المخصصة للهيئة المعنية. وفي الواقع الرقابة متبادلة بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث تسهل مراقبة الهيئات الخارجية بمجرد المقارنة بين

المحاسبيتين الإدارية للأمر بالصرف والمحاسبة المالية للمحاسب العمومي اللتين يتم إعدادهما في نهاية السنة المالية.

4.2.1. محاربة كل أنواع الغش

يحضر أن يكون الشخص الذي يلتزم بالنفقة ليس هو نفس الشخص المكلف بدفعها (أو الذي يقرر الإيراد العمومي وتحصيله)، ومبدأ الفصل يجعل من المخالفات أكثر صعوبة، حيث الأمر بالصرف يراقب نشاط المحاسب والعكس صحيح، والواحد منهما لا يستطيع التصرف بمعزل عن الآخر. لذلك أعتبر مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي كمبدأ أساسي كرس للحفاظ على المال العام وحمايته من كل أنواع التلاعب وكل أساليب الغش. وقد ذكر هذا النمط أيضا في عدة مناسبات، من قبل المحاكم المالية خلال النظر في إدارات الواقع، داعيا فصل من مبدأ الأمن قبل مبدأ الإدارة.

3.1. الاستثناءات الواردة على مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي

وضعت مبادئ التسيير المالي والمحاسبي للدولة والسلطات المحلية والمؤسسات العامة، وذلك حول مبدأ الفصل بين الأمرين بالصرف والمحاسبين. وقد يؤدي هذا الفصل الصارم أحيانا إلى العديد من الصعوبات والعوائق التي أحالت دون السير العادي للمرفق أو الهيئة العمومية، بالخصوص ما تعلق بأجال الدفع التي تطول في غالب الأحيان بسبب الإجراءات التي يملئها تطبيق هذا المبدأ. ورغبة في القليل من هذه الصعوبات والعوائق وجعل أداء هذه المصالح فعال وناجع مما دفع بالمشروع إلى قبول بعض الاستثناءات الواردة على هذا المبدأ، إذ يميز بين نوعين من الاستثناءات.

1.3.1. الاستثناءات المتعلقة بالإيرادات

تطبيقا للمبدأ العام فإن الإيراد العمومي لا يمكن أن يحصل إلا بناء على سند تحصيل صادر عن الأمر بالصرف، والأمرين بالصرف هم وحدهم من لهم صلاحية إصدار سندات تحصيل الإيراد العمومي. وهذا الأمر لا يمكن أن يسند للمحاسب العمومي، ولكن يمكن للمحاسب العمومي أن يقوم بتحصيل بعض الإيرادات والمتمثلة في الموالي:

1.1.3.1. الإيرادات التي تكون نقدا

وهي إيرادات تكون بناء على تصريح المدينين أنفسهم، والتي تلاحظ بسرعة من طرف المحاسب، وبدون تدخل الأمر بالصرف، ماعدا الرقابة اللاحقة لهذه التصريحات، وهذا بالخصوص في مجال الضرائب المباشرة والحقوق الجمركية. ففي مجال الضرائب هناك فرق بين الحقوق المثبتة والحقوق نقدا،

الحقوق نقدا هي معرفة على أنها حقوق ضريبية أين دفعها يكون في الميدان مباشرة ويتدخل مباشر من طرف المدين بالضريبة، فهذا الأخير ملزم قانونيا وتنظيما بالقيام هو بذاته بإيجاد هذه الضريبة ودفعها في الحال إلى صندوق القابض.¹

2.1.3.1. وكالات الإيرادات

وحسب المرسوم التنفيذي رقم 93-108 المؤرخ في 05 ماي 1993 فيعينون من طرف الأمرين بالصرف، ويعتمدون من طرف المحاسبين العموميين من الممكن أن يكلفوا ولحساب وتحت مراقبة المحاسبين بتحصيل الإيرادات ودفع النفقات.

ففي وكالات الإيرادات، يقوم الوكلاء بالصرف بتحصيل مبالغ الإيرادات التي تدفع من طرف المدينين في الوقت المحدد، ثم يقوم الوكلاء بدفع هذه المبالغ للمحاسب العمومي وذلك بعد مراقبة دقة وصحة التصفية لهذه الإيرادات.

2.3.1. الاستثناءات في مجال النفقات

تتمثل في قيام المحاسب العمومي بدفع النفقات دون أمر بالدفع من الأمر بالصرف، فحسب المادة 153 من قانون المالية لسنة 1993، فإنه بغض النظر عن التراخيص التشريعية الممنوحة للوزير المكلف بالمالية لتنفيذ عمليات الخزينة، وطبقا لأحكام المادة 30 من القانون رقم 90-21 المؤرخ في 1 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية، تدفع:

1.2.3.1. النفقات المالية بدون أمر بالصرف مسبق

من النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف مسبق ما يلي:

- المدفوعات التي تتم عن طريق التسبيقات.
- الدين الأصلي والفوائد الواجبة الدفع بعنوان ديون الدولة وأيضا خسائر الصرف على رأس المال الأصلي.
- النفقات ذات الطابع النهائي التي نفذت بعنوان عمليات التجهيز العمومي التي استفادت تمويلات خارجية.

2.2.3.1. النفقات الآتية بدون أمر بالصرف، النفقات

ومن النفقات التي تدفع بدون أمر بالصرف المذكورة أدناه:

- معاشات المجاهدين ومعاشات التقاعد المدفوعة من ميزانية الدولة.

¹ Ali Bissaad, Op.cit, 2004, p :12.

- المرتبات المدفوعة لأعضاء القيادة السياسية وأعضاء الحكومة.
- المصاريف والأموال الخاصة.

2. المبدأ القانوني: مبدأ التمييز بين الشرعية والملاءمة

تظهر الشرعية كالاتثال المنتظم للعمل مع القوانين واللوائح. ولذلك، فإن المحاسب العمومي يعمل في إطار احترام الشرعية، على عكس مجال الملاءمة فهو محجوز للأمر بالصرف الذي هو أيضا خاضع لاحترام الشرعية مثل المحاسب العمومي.¹

فالشرعية تتعلق بكل ما هو قانوني أي احترام القوانين السارية المفعول ولا يجوز الخروج عن إطارها للقيام بمختلف المهام المالية للمحاسب. أما الملاءمة فتعني ترك المبادرة للموظفين العموميين للقيام بمهامهم ولكن دائما في إطار القوانين المعمول بها.

كما أن الشرعية والقانونية هي في الواقع ركيزة عمل كل من الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، حيث إن كلاهما مرتبط ارتباطا وثيقا بتطبيق القوانين، ولكن في بعض الحالات يسمح لهم بحرية اتخاذ القرار الذي يرونه ملائما في إطار مهامهم ولكن بشرط عدم التعارض مع القوانين المعمول به.²

3. مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين

إذا كان المحاسب العمومي هو عون للدولة، فالحق المالي يسجل تفردا بالنسبة لغيرهم من المسؤولين وذلك بتوفير مسؤولية "شخصية ومالية" اتجاه الدولة. هذه المسؤولية موضوعية بطبيعتها. وتفسر هذه الموضوعية من حقيقة أنه لا يحتاج إلى تقييم السلوك الشخصي للمحاسب. لذلك مسؤولية المحاسب العمومي هي مسؤولية خاصة.³

يتعلق الأمر إذن بالمسؤولية التي تقع على خطأ مزعوم من جانب المحاسب. فالحالات التي تمكن تجنب مسؤوليته حددت بدقة بالقوانين واللوائح.

4. المبدأ المحاسبي أو التقني: عدم تخصيص الإيرادات للنفقات

الأموال العمومية الناتجة عن تحصيل الإيرادات لا يمكن تخصيصها لتسديد نفقات معينة ومحددة. وهذا المبدأ هو قاعدة عامة لا تسمح بأي تخصيص. في الواقع، للعديد من الاعتبارات هذا المبدأ لديه نطاق صارمة. ماليا، فإنه يحد من التبذير ويجعل ترخيص الميزانية واضحة.

¹ Ali Bissaad, Op.cit, 2004, p27

² الزين منصور، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 11.

³ Ali Bissaad, Op.cit, 2004, p35

وحسب المادة 8 من القانون رقم 84-17 الصادر في 07 جويلية 1984 فإنه لا يمكن تخصيص أي إيراد لتغطية نفقة خاصة تستعمل موارد الدولة لتغطية نفقات الميزانية العامة للدولة بلا تمييز. غير أنه يمكن أن ينص قانون المالية صراحة على تخصيص الموارد لتغطية بعض النفقات، وتكتسي هذه العمليات حسب الحالات جميع الأشكال الآتية:

- الميزانيات الملحقة.
- الحسابات الخاصة للخزينة.
- أو الإجراءات الحسائية الخاصة ضمن الميزانية العامة التي تسري على الأموال المخصصة للمساهمات أو استعادة الاعتمادات.

المطلب الثالث: أهداف المحاسبة العمومية

للمحاسبة العمومية عدة أهداف والتي يتم تناول جزء منها من خلال هذا المطلب.

1. حماية الأموال العمومية

يعتبر هدف المحاسبة بالدرجة الأولى حماية الأموال العامة من كل أشكال التلاعب وما يسمى بسلامة استخدامها.

2. ضمان ترخيص واحترام ترخيصات الميزانية

من الواضح أن ميزانية الهيئات العمومية تعد الوثيقة الأساسية في تقدير إيرادات و نفقات هذه الهيئات للسنة المالية و ترخص لها على التوالي بتحصيلها و صرفها وذلك طبقا للقوانين و الأنظمة السارية المفعول، وإذا كان المتعلق بكيفيات و إجراءات تحضير الميزانية و تقديمها كهيئة المداولة المعنية للتصويت والمصادقة عليها تدخل ضمن المجال الواسع للمال العام، فإن الدور الحاسم للمحاسبة العمومية ينص على تنفيذ ومراقبة العمليات المتصلة بذلك لإجراء هذا التنفيذ في إطار التقنيات المحاسبية المعمول بها.

3. تحقيق الرشادة في الإنفاق

إذا كانت الرشادة في الإنفاق هدف تحقيق الصرف بأقل تكلفة ممكنة، فقد وجب من باب أولى مراعاتها في تسيير الهيئات العمومية وتقييد مسرى هذه الهيئات بها كمبدأ جوهري في استعمال الأموال، ومنه فإن تفادي تبذير الإيرادات في نفقات باهضة أو مصروفات زائدة أو غير مقررة في الميزانية جعلها تعطي النفقات تغطية كافية ويعد هذا هدفا رئيسيا بالنسبة للمحاسبة العمومية.

4. توفير المعلومات اللازمة لأغراض الرقابة

وهي الرقابة على الموارد الاقتصادية المخصصة للوحدات الحكومية والمحافظة على هذه الموارد، وذلك باستخدام المعلومات والأدوات التي يوفرها النظام المحاسبي من خلال الدليل المحاسبي، وكذا اللوائح المالية التي تحدد الضوابط المختلفة للتصرف في الموارد والإجراءات اللازمة ونظام الرقابة الداخلي والمراجعة الداخلية ويطلق على هذا النوع من الرقابة بالرقابة المالية.

5. التحقق من احترام ترخيصات الميزانية في مجال الإيرادات والنفقات

وذلك عن طريق تطبيق الرقابة المالية قبل الصرف وأثنائه للتأكد من أن الصرف يتم في حدود اعتمادات وأغراض الموازنة، وسلامة إجراءاته في حدود القوانين واللوائح والإجراءات المنظمة لكيفية التصرف والحدود التي وضعت له، بما يكفل ترشيد النفقات العامة في تحقيق أهداف الموازنة.¹

المبحث الثاني: أعوان تنفيذ العمليات المالية

يهدف ضمان السير الحسن للأموال العمومية وضع المشرع عدة أعوان لتولي تنفيذ العمليات المالية، وهذا ما يتم عرضه من خلال هذا المبحث:

- الأمر بالصرف؛
- المحاسب العمومي؛
- المراقب المالي؛
- الوكيل بالصرف.

المطلب الأول: الأمر بالصرف

يتولى الأمر بالصرف تنفيذ العمليات المالية من خلال الالتزام بالنفقات وتصفياتها والأمر بدفعها من جهة، وتثبيت الإيرادات وتصفياتها والأمر بتحصيلها من جهة أخرى.

1. تعريف الأمر بالصرف

يعتبر أمراً بالصرف عمومي كل شخص له صفة باسم الدولة أو المجموعة المحلية أو هيئة عمومية في إبرام تصرف وإثبات وتصفية الديون أو الأمر بتغطية دين أو تسديده.²

¹ سعد بن محمد الهويمل وعبد الله بن علي الحسين، المحاسبة في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2005، ص:46.

² الزين منصور، مرجع سبق ذكره، 2013، ص:38.

يعتبر أمراً بالصرف كل شخص يؤهل للقيام بإجراءات الإثبات وتصفية الإيرادات وتحصيلها. وإجراءات الإثبات والتصفية والأمر بالصرف للنفقات. ويخول التعيين أو الانتخاب لوظيفة صفة الأمر بالصرف، وتزول هذه الصفة مع انتهاء هذه الوظيفة.¹

العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف تعتبر كمرحلة إدارية لتنفيذ ميزانية المؤسسات العمومية فهي تخص بالنسبة للإيرادات عمليتين هما الإثبات والتصفية:

- الإثبات

حسب المادة 16 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي.

- التصفية

تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها وذلك حسب المادة 17 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية.

أما العمليات التي يقوم بها الأمر بالصرف بالنسبة للنفقات، فينحصر دوره في المراحل التالية:

- الالتزام

ويعد حسب المادة 19 من القانون 90-21 الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين. وتمنح صلاحية التعهد للأمر بالصرف المكلف بتسيير البند أو الفصل المحتوى للاعتماد المالي وذلك بعد تأشيرة الالتزام من طرف المراقب المالي.²

- التصفية

تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحدد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية وهذا حسب نص المادة 20 من القانون 90-21.

- الأمر بالصرف

حسب المادة 21 يعد الأمر بالصرف أو تحرير التحولات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية.

¹ المادة 23 من القانون رقم 90-21.

² الزين منصور، مرجع سبق ذكره، 2013، ص: 39.

وحسب المادة 23 من القانون 90-21 فإن الأمر بالصرف من اختصاص الأمرين بالصرف لوحدهم.

أما صيغة ونوع الأمر بالصرف يختلف بحسب العون العمومي الذي يصدره، فهو عبارة عن أمر لدفع في حالة صدوره عن أمر بالصرف رئيسي للدولة، وفي حالة صدوره عن أمر بالصرف ثانوي فإنه يسمى حوالة دفع.

2. تصنيف الأمرين بالصرف

وفقا لأحكام المادة 25 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية والتي تحدد أصناف الأمرين بالصرف، يمكن التمييز بين الأصناف الموالية:

1.2. الأمرين بالصرف الرئيسيون أو الابتدائيون

وهم من منحت لهم مباشرة صلاحيات الميزانية والذين هم على رأس الشخص المعنوي العمومي وذلك بتحديد الإيرادات والنفقات للميزانية وهم:¹

- الوزراء.

- الولاة عندما يتصرفون لحساب الولاية، المادة 26 من القانون 90-21.
- رؤساء المجالس الشعبية البلدية عندما يتصرفون لحساب البلديات، المادة 26 من القانون 90-21.
- المسؤولون المعينون قانونا على مصالح الدولة المستفيدة من ميزانية ملحقة.
- المسؤولون المعينون قانونا على المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.
- المسؤولون على الوظائف المحددة في الفقرة 2 من المادة 23 من القانون 90-21.

وهم المعينون أو المنتخبون لوظائف لها من الصلاحيات تنفيذ عمليات الالتزام والتصفية في إطار إنجاز النفقات والإيرادات العمومية.

2.2. الأمرين بالصرف الثانويون

الأمرين بالصرف الثانويون يباشرون هذه المهمة بصفتهم رؤساء مصالح غير ممرضة وبنجرون عمليات الميزانية في حدود مجال اختصاصهم وفي الإطار الإقليمي المعينين فيه وبتفويض من الوزير الأمر بالصرف الرئيسي. والتفويض من الممكن أن يكون تفويض سلطة أو تفويض توقيع.

¹ Ali Bissaad, *Op.cit*, 2004, p86.

1.2.2. تفويض السلطة

حسب نص المادة 28 من القانون 90-21، فيمكن استخلاف الأمرين بالصرف الرئيسيين في حالة غيابهم أو حصول مانع وذلك بموجب عقد تعيين يحرر قانونا ويبلغ للمحاسب وبعد هذا التفويض انتقالا للسلطة وبالتالي انتقال المسؤولية.

2.2.2. تفويض الإمضاء

ويكون من الأمرين بالصرف الرئيسيين الذي يفوضون توقيعاتهم لصالح الموظفين المرسمين العاملين تحت سلطتهم المباشرة وذلك في حدود الصلاحيات المخولة لهم ودائما تحت مسؤولياتهم. الأمرين بالصرف الثانويين بالنسبة للدولة هم المدراء الجهويين ومديري الولايات التابعين لكل وزارة وكذلك على مستوى البعثات الدبلوماسية والقنصليات للجزائر في الخارج حيث يوجد القنصل والسفير كأمر بالصرف ثانوي قبل وزير الخارجية الذي هو الأمر بالصرف الرئيسي أو الابتدائي.

3.2. الأمرين بالصرف الوحيدين

اختصاص الأمر بالصرف الوحيد يعود للوالي في تنفيذه لعمليات التجهيز العمومي غير المركز،¹ فالبرامج القطاعية الغير مركزية للدولة (Plan Sectoriel de Développement) تخص برامج التجهيز المسجلة تحت أمر الوالي والذي يوافق عليه ويعتمد من طرف وزارة المالية وهذا طبقا للبرنامج السنوي للتجهيز الذي تعتمده الحكومة.²

4.2. الأمرين بالصرف بالنيابة

استنتجا من مضمون نص المادة 29 السابقة الذكر فالأمرين بالصرف المؤقتين يعينون مسبقا للقيام بأعمال خاصة بالأمرين بالصرف الأساسيين، الثانويين، الوحيدين أو المفوضين عندما يكون هؤلاء في حالة غياب أو مانع.

5.2. الأمرين بالصرف المفوضون

يستطيع كل من الأمر بالصرف الرئيسي والثانوي تعيين مستخلف من الموظفين العاملين تحت سلطتهم المباشرة في حالة غياب أو مانع بصفة مؤقتة من أجل ضمان استمرارية تسيير المرفق العام، أو بغرض تقسيم المهام وذلك عن طريق منحهم تفويض للتوقيع بالنيابة يسمح لهم بتنفيذ العمليات المالية،

¹ المادة 27 من القانون رقم 90-21.

² المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 98-227 الصادر بتاريخ 13 فيفري 1998 المتعلق بنفقات التجهيز للدولة.

وتجدر الإشارة في هذا المجال إلى أن المستخلف الذي لا يمتلك صلاحيات مالية بالتفويض لا يعتبر أمر بالصرف.¹

3. مهام الأمرين بالصرف

الأمرون بالصرف مسؤولون مدنيا وجزائيا على صيانة واستعمال الممتلكات المكتسبة من الأموال العمومية. وبهذه الصفة فهم مسؤولون شخصا على مسك جرد للممتلكات المنقولة والعقارية المكتسبة أو المخصصة لهم.²

يمسك الأمرون بالصرف الرئيسيون والثانويون التابعون للدولة محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات.³

تخص المحاسبة الإدارية للإيرادات ما يلي:

- الديون الدائنة والمثبتة والموفى بها.
- الأوامر الصادرة بتحصيل الإيرادات وكذلك التخفيضات أو الإلغاءات التي تنجز بناء على الأوامر.
- التحصيلات التي تتم بناء على أوامر.

أما بالنسبة للالتزامات بالدفع التي يمسكها الأمرون بالصرف في مجال النفقات فهي تعرض كالموالي:

- الاعتمادات المفتوحة المفوضة، حسب الأبواب والبنود التي تنجز من البرامج المأذون بها.
- تفويضات الاعتمادات الممنوحة للأمرين بالصرف الثانويين.
- التزامات الدفع التي يتم القيام بها.
- الأرصدة المتاحة.

المطلب الثاني: المحاسب العمومي

للمحاسب العمومي دور فعال في تنفيذ العمليات المالية، والذي يبرز من خلال التنفيذ الفعلي لدفع النفقات وتحصيل الإيرادات.

¹ زهير شلال، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص لتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014، ص: 105.

² المادة 34 من القانون رقم 90-21.

³ المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313 الصادر بتاريخ 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفية احتواها.

1. تعريف المحاسب العمومي

يعد محاسبا عموميا حسب تعريف المشرع الجزائري من خلال نص المادة 33 من القانون رقم 90-21 كل شخص يعين بصفة قانونية للقيام بالعمليات أدناه:

- تحصيل الإيرادات ودفع النفقات.
 - ضمان حراسة الأموال أو السندات أو القيم أو الأشياء أو المواد المكلفة بها وحفظها.
 - تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والمواد.
 - حركة حسابات الموجودات.
- ويتم تعيين المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية ويخضعون أساسا لسلطته. كما يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية.¹
- والتعيين يخص الموظفين التابعين لوزارة المالية، أما الاعتماد فيخص المحاسبين الخارجيين عن وزارة المالية.

2. تصنيفات المحاسب العمومي

يكون المحاسبون العموميون إما رئيسيون أو ثانويون.²

1.2. المحاسب العمومي الرئيسي

يتصف بصفة المحاسبين الرئيسيين:

1.1.2. المحاسب العمومي الرئيسي بالنسبة للدولة

ويمكن أن يكون المحاسب العمومي الرئيسي بالنسبة للدولة كالاتي:³

- العون المحاسب المركزي للخزينة.
- أمين الخزينة المركزي.
- أمين الخزينة الرئيسي.
- أمين الخزينة في الولاية.
- الأعوان المحاسبون للميزانيات الملحقة.

2.1.2. المحاسب العمومي الرئيسي بالنسبة للجماعات المحلية

ويتمثل المحاسب العمومي الرئيسي بالنسبة للجماعات المحلية في:

¹ المادة 34 من القانون رقم 90-21.

² المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313.

³ المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 91-313.

- أمين الخزينة الولائية بالنسبة للولاية.¹
- أمين الخزينة البلدية بالنسبة للبلدية.²

1.2. المحاسب العمومي الرئيسي بالنسبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري
يكون هناك عون محاسبي رئيسي لكل مؤسسة.³

2.2. المحاسبون العموميون الثانويون

- وهم من يرسلوا بمحاسبتهم إلى المحاسب العمومي الرئيسي من أجل تمركزها من طرفه، وهم:⁴
- قابضو الضرائب.
 - قابضو أملاك الدولة.
 - قابض الجمارك.
 - قابضو البريد والمواصلات.
 - قابضو التسجيل.

3. مهام المحاسبين العموميين

قبل تنفيذ العمليات المالية العمومية من طرف المحاسب العمومي عليه القيام بالرقابة لتحصيل الإيرادات و دفع النفقات.

2.2. مهام المحاسبين العموميين فيما يخص الإيرادات

يتعين على المحاسب العمومي قبل التكفل بسندات الإيرادات التي يصدرها الأمر بالصرف أن يتحقق من أن هذا الأخير مرخص له بموجب القوانين والأنظمة بتحصيل الإيرادات. فضلا عن ذلك، يجب عليه على الصعيد المادي، مراقبة صحة إلغاءات السندات، الإيرادات والتسويات، وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها.⁵

2.3. مهام المحاسبين العموميين فيما يخص النفقات

- يجب على المحاسب العمومي قبل قبوله لأية نفقة أن يتحقق مما يلي:⁶
- مطابقة العملية مع القوانين والأنظمة المعمول بها.

¹ المادة 53 من المرسوم التنفيذي 91-313.

² المادة 54 من نفس المرسوم أعلاه.

³ المادة 66 و 67 من نفس المرسوم أعلاه.

⁴ المادة 32 و 33 من نفس المرسوم أعلاه.

⁵ المادة 34 من القانون رقم 90-21.

⁶ المادة 35 من نفس القانون أعلاه.

- صفة الأمر بالصرف أو المفوض له.
- شرعية عمليات تصفية النفقات.
- توفر الاعتمادات.
- أن الديون لم تسقط أجالها أو أنها محل معارضة.
- تأشيريات عملية المراقبة التي نصت عليها القوانين والأنظمة المعمول بها.
- الصحة القانونية للمكسب الإبرائي.

المطلب الثالث: المراقب المالي

يشكل المراقب المالي أحد أعوان الرقابة السابقة على النفقات الملتزم بها وتأخذ هذه الرقابة شكل المتابعة والمطابقة.

1. تعريف المراقب المالي

المراقب المالي هو عون من أعوان تنفيذ العمليات المالية العمومية، حتى وإن كان إسهامه لا يضعه كفاعل أساسي في العملية. حيث يعين من طرف وزارة المالية ويعمل تحت وصايتها. وتكمن وظيفته الأساسية في الرقابة المسبقة للنفقات المالية، ما أدى إلى انتقاد الأمرين بالصرف على وجود هذا النوع من الرقابة، بحجة أن وجود هذه الخطوة غير ضروري وأنه يحدث الرقابة الازدواجية مع رقابة المحاسب العمومي.¹

أما بخصوص مجال تدخل المراقبين الماليين فهو جد واسع، فهو يطبق على ميزانيات المؤسسات والإدارات العامة للدولة، والميزانيات الملحقة، والحسابات الخاصة للخزينة، وعلى ميزانيات الولايات والبلديات والإدارات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.²

2. مهام المراقب المالي

تتمثل المهمة الرئيسية للمراقب المالي في مراقبة مشروعية عمليات تنفيذ النفقات العمومية، ومطابقتها للأنظمة والقوانين المعمول بها إضافة إلى الإشراف على متابعة الوضعية المالية للمؤسسات المكلفة بمراقبتها.

وتطبيقاً للمادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1992 والمتعلق بإجراءات الالتزام، يتحقق المراقب المالي من:

- صفة الأمر بالصرف.

¹ Ali Bissaad, Op.cit, p72

² الزين منصور، مرجع سبق ذكره، 2013، ص:48.

- مشروعية النفقة العمومية ومطابقتها بالقوانين والأنظمة المعمول بها.
- توفر الاعتمادات أو المناصب المالية.
- التخصيص القانوني للنفقة.
- مطابقة مبلغ الالتزام للعناصر المبينة في الوثيقة المرفقة.
- وجود التأشيرات للعناصر المسبقة التي سلمتها السلطة الإدارية المؤهلة لهذا الغرض، عندما تكون مثل هذه التأشيرات قد نص عليها التنظيم الجاري به العمل.
- بعد إبقاء هذه الشروط في أجل أقصاه عشرة أيام يمدد إلى عشرة أيام أخرى في الحالات الاستثنائية بالنسبة للملفات المعقدة، والتي تتطلب فحصا وتدقيقا معمقين، يقوم المراقب المالي بوضع التأشيرة عن طريق وضع ختم وترقيم وتاريخ التأشيرة، وفقا لترتيب تسلسلي خلال السنة المالية، إضافة إلى المهام المرتبطة بإثبات مشروعية النفقات العمومية عن طريق قبول أو رفض وضع تأشيرة الدفع على الوثائق الخاصة، ويطلع المراقب المالي بمهام إدارية أخرى حيث يغير هذا الأخير مستشار مالي بالصرف.

3. مسؤولية المراقب المالي

يعتبر المراقب المالي مسؤول شخصيا أمام هيئات المراقبة ووزارة المالية على جميع المخالفات الصريحة للقوانين والأنظمة المعمول بها في مجال صرف النفقات العمومية، إذ يعتبر مسؤولا عن التأشيرات غير القانونية أمام الغرفة التأديبية للميزانية والمالية التابعة لمجلس المحاسبة المؤهلة قانونا لتحقيق ومراقبة نشاط المراقب المالي.

وفي حالة التحقيق من وجود مطالعة صريحة لقواعد الميزانية المالية تخصص الغرفة التأديبية بفرض عقوبات مالية على المراقب المالي المعني بالأمر وفقا للبند رقم 07 من المادة 88 من الأمر 20-95 الصادر بتاريخ 17 جويلية 1995 المتعلق بمجلس المحاسبة.

إضافة إلى ذلك يملك وزير المالية صلاحيات فرض عقوبات مالية وإدارية على المراقب المالي الذي منح تأشيرات غير قانونية، وذلك عن طريق تحقيق ومراقبة التقرير السنوي الذي يعده المراقب المالي.

المطلب الرابع: الوكيل بالصرف

تمثل وكالات الصرف إجراء استثنائيا يمس صنف من الإيرادات والنفقات العمومية التي لا يمكنها نظرا لحالتها الاستعجالية انتظار الآجال الطبيعية للإثبات والالتزام والتصفية والأمر بالصرف والدفع.

- تعريف وكيل الصرف

حسب المادة 49 من القانون رقم 90-21 يعد الوكلاء المكلفون بإجراء عمليات قبض الأموال أو دفعها لحساب محاسب عمومي مسؤولين شخصيا وماليا عن هذه العمليات وتشمل هذه المسؤولية الأعوان الموضوعين تحت أوامره.

والمحاسب العمومي الذي يرتبط به الوكلاء مسؤول تضامنيا وماليا عن فعل تسييرهم في حدود المراقبة التي يتعين عليه ممارستها.

ويتم إنشاء وكالة الصرف وكذا اقتراح وكيل الصرف من طرف الأمر بالصرف وتسلم نسخة من قرار إنشاء وكالة الصرف وقرار تعيين الوكيل إلى المحاسب العمومي، ويتم الرد بشكل مكتوب في أجل ثمانية أيام. وبعد دراسة الملف يقوم المحاسب العمومي بالموافقة على قرار التعيين والإمضاء عليه أو رفضه مع تعليل سبب الرفض. كما يعرض على المراقب المالي قرار إنشاء وكالة الصرف للتأشير عليه.

ويحمل مقرر أحداث الوكالة البيانات الآتية:¹

- الهدف.
- المقر.
- التسمية.
- الدليل.
- أبواب النفقات أو حساب الاقتطاع من الإيرادات.
- المبلغ الأقصى للتسبيق المرخص به للوكيل.
- مبلغ النفقة الموحد واجل تقديم الإثبات.

- مهام وكيل الصرف

يلزم الوكلاء بمسك محاسبة يحدد شكلها من طرف الوزير المكلف بالمالية، بحيث يمكن استخراجها في أي لحظة.

1.2. مهام وكيل الصرف فيما يخص الإيرادات

تتمثل في الإيرادات المحصلة عن طريق وكالته وهي التحصيلات، التحويلات ووضعية السيولة النقدية.

فبعد تحصيل الإيرادات يقوم وكيل الصرف بتحويلها للمحاسب العمومي، والمتمثلة في:

- النقديات تكون مرة على الأقل في الأسبوع.

¹ المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 93-108 الصادر في 05 ماي 1993 المحدد لكيفيات إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها.

- الصكوك البنكية تحول غداة استلامها كأقصى أجل.
- الشيكات البريدية تحول في نفس الأجل إلى مراكز الصكوك البريدية.

2.2. مهام وكيل الصرف فيما يخص النفقات

- تتمثل في التسبيقات الممنوحة، المبالغ المستعملة والمبالغ المتاحة أو المتبقية.
- كما حددت طبيعة النفقات، بحيث يتكفل الوكيل بالسرف بالنفقات الموالية فقط:
- نفقات صغيرة تخص الأدوات والتسيير.
- أجور الموظفين العاملين بالساعة أو اليوم.
- تسبيقات على المصاريف والمهمات.
- الأشغال المنجزة في الوكالات.

يقوم الوكلاء، ضمن نفس الشروط الخاصة بالمحاسبين العموميين، بدفع المبالغ المستحقة للمدينين بالتحويل أو بواسطة صك أو بحوالة بطاقة أو نقداً.

ويسلم الوكيل الوثائق الثبوتية للنفقات التي دفعها للأمر بالسرف في نهاية كل شهر كأقصى أجل لذلك، غير أن الوكيل يعفي من تقديم الوثائق الثبوتية الخاصة بالنفقات التي تقل عن حد يحدد مبلغه الوزير المكلف بالمالية.

المبحث الثالث: تنفيذ العمليات المالية للدولة

تشمل العمليات المالية حسب المادة 09 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية الصادر بتاريخ 15 أوت 1990، كل من:

- تحصيل الإيرادات؛
- صرف النفقات العمومية؛
- عمليات الخزينة.

المطلب الأول: تحصيل الإيرادات العمومية

تعتبر الإيرادات العمومية جميع الموارد المتحصل عليها سواء كان هذا داخليا أو خارجيا، وقد أصبحت الإيرادات العمومية في الوقت الحالي أداة من أدوات الدولة للتوجيه الاقتصادي والاجتماعي، عكس ما كان في السابق باعتبارها أداة تستخدم في تمويل النفقات العمومية فقط، أي أنها لا تؤثر على النشاط الاقتصادي.

وحتى تتمكن الدولة من الإنفاق العام لابد لها من توفير موارد لازمة لذلك، ويتضح أن الدولة تحصل على الإيراد العام من خلال عمليتي نقل القوة الشرائية وخلقها، سواء على مستوى الاقتصاد الوطني أو على الصعيد الدولي، ومهما يكن فالإيرادات العامة لا يمكن لها الخروج عن كونها إما اقتصادية أو سيادية أو ائتمانية،¹ والمتمثلة فيما يلي بإيجاز:

1. الإيرادات الاقتصادية

تلك الإيرادات التي تحصل عليها الدولة بصفتها شخص اعتباري قانوني يملك ثروة ويقدم خدمات عامة، وتنقسم الى قسمين:

1.1. إيرادات أملاك الدولة

وهي الممتلكات العقارية والمنقولة وتنقسم الى قسمين:²

- ممتلكات عامة وهي المخصصة للاستخدام العام كالطرق والمرافق العامة ومباني الوزارات والموانئ.
- ممتلكات خاصة وهي الأموال التي تمتلكها الدولة ملكية خاصة، وتعتبر مصدر مالي مهم للدولة من مصادر الإيرادات العمومية.

¹ إبراهيم علي عبد الله-أنور العجارمة، مبادئ المالية العامة، دار الصفاء للطباعة، عمان، 2000، ص ص: 120-124..
² زينب حسن عوض الله، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية بيروت، 1994، ص 95.

الثلث العام هو مبلغ يدفعه بعض الأفراد مقابل انتفاعهم ببعض الخدمات العامة التي تقدمها الحكومة، بمعنى آخر هو تلك المبالغ التي تحصل عليها الدولة بعد تقديمها لخدمات عامة تعود على الأفراد بمنفعة خاصة.

2. الإيرادات السيادية

تتمثل في الإيرادات التي تحصل عليها الدولة جبرا من الأفراد لمالها من حق السيادة وتتمثل في الضرائب والرسوم والغرامات المالية التي تفرضها المحاكم وتذهب إلى خزينة الدولة، وفي التعويضات المدفوعة للدولة تعويضا عن أضرار لحقت بها سواء من الداخل أو من دولة أخرى، وأيضا القرض الإجباري الذي تلتزم الدولة بسداده في المستقبل سواء دفعت عنه فائدة أم لم تدفع، كما تتمثل في إتاحة التحسين.

3. الإيرادات الائتمانية

تعتبر الإيرادات الائتمانية تلك القروض التي تلجأ إليها في حال احتاجت إلى مبالغ مالية لإنفاقها ولا تسمح الإيرادات الدورية المنتظمة بتغطيتها، وتلجأ الدولة لهذا النوع من الإيرادات في حالتين، الأولى حينما تصل الضرائب إلى حدها الأقصى وذلك ببلوغ المعدل الضريبي حجمه الأقصى، أما الثانية تتمثل في الحالات التي يكون فيها للضرائب ردود فعل عنيفة لدى الممولين.¹

وتنفذ عملية تحصيل الإيرادات العمومية على مرحلتين، أولها إدارية يتولاها الأمر بالصرف وتتمثل في كل من الإثبات والتصفية، وأخرى محاسبية يقوم بها المحاسب العمومي من خلال عملية الدفع.

- الإثبات

تنصب العملية على قيام الأمر بالصرف بالتحقق من وجود التزام على عاتق الغير يستوجب التحصيل.²

- التصفية

تطبيقا لنص المادة 20 من القانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية فتسمح عملية تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على عاتق المدين لفائدة الدائن العمومي والأمر بتحصيلها.

¹ محمد عفر، أحمد فريد، الاقتصاد المالية الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1999، ص ص: 262-272.

² المادة 16 من القانون رقم 90-21.

- التحصيل

تعتبر المرحلة الأخيرة من مراحل تنفيذ الإيرادات،¹ بعد التحقق من صحة وسلامة الإجراءات تأتي آخر مرحلة، وهي مرحلة التحصيل التي تستوجب إصدار أمر بالدفع، حيث يقوم المحاسب بتحصيل المبلغ لحساب الدولة، بعد التحقق من صحة وشرعية العملية، وتوفير الشروط المطلوبة وسلامة الإجراءات القانونية.

المطلب الثاني: صرف النفقات العمومية

تعتبر النفقات العمومية الأداة التي تستخدمها الدولة من أجل إشباع الحاجات العامة، فهي مبلغ من النقد ينفقه شخص عام، بقصد أداء خدمة ذات نفع عام. أو يمكن اعتبار النفقات العامة تلك المبالغ النقدية التي تدفعها الحكومة ممثلة في مختلف وحداتها الإدارية، للحصول على السلع والخدمات من أجل القيام بمهامها وواجباتها في إشباع الحاجات العامة للمواطنين.² وللنفقات أثر واضح على الإنتاج، سواء في زيادة قدرة الأفراد على الإنتاج، أو انتقال عناصر الإنتاج من القطاع الخاص إلى القطاع العام، أو تنقلها داخل القطاع الخاص، كما تؤثر على توزيع الدخل القومي.

1. تقسيمات النفقات العمومية

ومع تخلي الحكومات المعاصرة عن سياسة الحياد المالي، اتسع نطاق الإنفاق العام، وتعددت وظائفه والأهداف التي يمكن أن يرمي إلى تحقيقها، وتنوعت وتعددت بالتالي صور الإنفاق العام، وبالتالي ظهور عدة تقسيمات للنفقات العامة وفقاً للمعايير الموالية:

1.1. تقسيمات النفقات العمومية حسب معيار التأثير في الدخل الوطني أي القوة الشرائية

تقسم النفقات العمومية حسب هذا المعيار إلى نفقات حقيقية ونفقات تحويلية، وهي باختصار كالآتي:

1.1.1. النفقات الحقيقية

وتعني استخدام الدولة لجزء من القوة الشرائية للحصول على السلع والخدمات المختلفة لإقامة المشاريع التي تشبع حاجات عامة، وتؤدي إلى زيادة مباشرة في الناتج الوطني وسير عمل الإدارات وأجهزة الدولة.

¹ المادة 18 من القانون رقم 90-21.

² غازي عناية، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، 1998، ص: 187.

2.1.1. النفقات التحويلية

هي تحويل مبالغ نقدية من فئة إلى أخرى في المجتمع وهذه النفقات ليس لها مقابل مباشر ولا تؤدي إلى زيادة في الإنتاج الوطني بل تؤدي إلى إعادة توزيعه.¹ وتنقسم النفقات التحويلية إلى نفقات تحويلية مباشرة (نقدية) ونفقات تحويلية غير مباشرة (سلفة، أو خدمة بالمجان) أي أن النفقات التحويلية المباشرة تؤدي إلى زيادة الدخل النقدية للأفراد، في حين أن التحويلات غير المباشرة تؤدي إلى زيادة الدخل الحقيقية للأفراد.

2.1. تقسيمات النفقات العمومية حسب معيار التكرار والدورية

نميز صورتين للنفقات العمومية حسب هذا المعيار من نفقات عادية ونفقات غير عادية، ويعود السبب إلى هذا التقسيم إلى الحاجة لتحديد مدى الالتجاء إلى الموارد غير العادية لتغطية النفقات العامة وقد استخدمت لتبرير اللجوء إلى الموارد غير العادية (القروض والإصدار النقدي).

3.1. تقسيمات النفقات العمومية حسب معيار التصنيف الوظيفي

تقسم النفقات العمومية من خلال هذا المعيار حسب وظائف الدولة، والذي يعد من أحدث التقسيمات للنفقات العامة، وهناك ثلاثة أنواع للنفقات تندرج تحت التقسيم الوظيفي هي:²

1.3.1. النفقات الإدارية للدولة

تمثل النفقات المتعلقة بتسيير المرافق العامة واللازمة لقيام الدولة، وتتضمن نفقات الإدارة العامة، الدفاع، الأمن، العدالة والتمثيل الدبلوماسي.

2.3.1. النفقات الاجتماعية للدولة

وهي النفقات المتعلقة بالأغراض الاجتماعية للدولة، أي النفقات الخاصة بتحقيق الأهداف الاجتماعية للأفراد.

3.3.1. النفقات الاقتصادية للدولة

هي النفقات المتعلقة بالأغراض الاقتصادية للدولة، أي النفقات المرتبطة بقيام الدولة بأنشطة معينة بهدف تحقيق أهداف اقتصادية.

ولضمان عدم الإساءة في استعمال أموال الدولة والتأكد من إنفاقها على النحو الملائم فقد نظم قانون عمليات صرف الأموال العامة أربع خطوات هي:³

¹ رفعت المحجوب، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة 1992، ص: 92.

² عبد المولى السيد، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1993، ص: 78، 80.

³ سوزي عدلي ناشد، المالية العامة، منشورات حلبي الحقوقية، بيروت، 2006، ص: 339.

1.3.3.1. الارتباط بالنفقة

ينشأ الارتباط بالنفقة نتيجة قيام السلطة الإدارية باتخاذ قرار لتحقيق عمل معين يستلزم إنفاقاً من جانب الدولة، كما ينشأ الارتباط بالنفقة أيضاً نتيجة واقعة معينة يترتب عليها التزام الدولة بإنفاق مبلغ ما.

2.3.3.1. تحديد النفقة

بعد الارتباط بالنفقة تأتي الخطوة الثانية المتعلقة بتحديد مبلغ النفقة الواجب على الدولة دفعها فيتم تقدير المبلغ المستحق للدائن من الاعتماد المقرر في الميزانية مع ضرورة أن شخص الدائن غير مدين للدولة بشيء، ومن القواعد المالية المقررة أن يكون الدفع بعد انتهاء الأعمال إذ يتعين على دائن الدولة أن ينهي أعماله أولاً التي تسببت في وجود الدين، ثم تدفع له الدولة المبلغ المدين به نتيجة هذه الأعمال حتى يتسنى لها تحديد المبلغ على النحو الفعلي.

3.3.3.1. الأمر بالدفع

بعد أن يتم تحديد مبلغ النفقة يصدر قرار من الجهة الإدارية المختصة يتضمن أمراً بدفع مبلغ النفقة ويصدر هذا القرار عادة من وزير المالية أو من ينوب عنه.

4.3.3.1. الصرف

يقصد به دفع المبلغ المحدد في الأمر عن طريق موظف تابع لوزارة المالية ومن المقرر أن يقوم بعملية الصرف موظف غير الذي يصدر عنه أمر الدفع منعا للتلاعب، وغالباً ما يتم هذا في صورة إذن في البنك المركزي الذي تحتفظ الدولة بحسابها.

2. التقسيم الهيكلي الإداري

وحسب المشرع الجزائري فقد جاء في المادة 20 من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية. على أنه توضع الاعتمادات المفتوحة بموجب قانون المالية، تحت تصرف الدوائر الوزارية فيما يتعلق بنفقات التسيير وكذا المتصرفين العموميين الذين يتحملون مسؤولية العمليات المخططة فيما يتعلق بنفقات الاستثمار، تخصص هذه الاعتمادات وتوزع حسب طبيعتها أو غرض استعمالها وفقاً لمدونات تحدد عن طريق التنظيم.¹

وتمر عملية تنفيذ النفقات العمومية بمرحلتين أساسيتين وهما المرحلة الإدارية والمرحلة المحاسبية.

1.2. المرحلة الإدارية

يتولى الأمر بالصرف هذه المرحلة، وتتمثل في جملة من العمليات كالاتزام والتسوية والأمر بالدفع.

¹ المادة 20 من القانون رقم 84-17، الصادر في 07 جويلية 1984، المتعلق بقوانين المالية.

1.1.2. الالتزام

يتمثل في الإجراء الذي من خلاله ينشأ التزام معين على عاتق الدولة¹، ويتمثل الالتزام القانوني في الإجراء الذي يولد على عاتق الدولة التزاما معيناً، مثل إبرام صفقة عمومية، وتقديم وصل طلبية من قبل مورد معين.

بينما ينصب الالتزام المحاسبي على العمل الذي من خلاله يقوم الأمر بالصرف بتخصيص مبلغ محدد من الباب والبند الخاص بالميزانية لمواجهة وسد دين معين، ومن ثمة يمنع تخصيص نفس المبلغ لعملية أخرى، نظراً لإتباع عملية الخصم.

وتجدر الإشارة إلى أن عملية الالتزام تخضع لتأشيرة المراقب المالي الذي يلتزم بالتحقق من مدى مطابقة العملية بالنظر للوثائق والمستندات المبررة لها، دون أن تتعدى رقابة الملائمة.

2.1.2. التصفية

يقصد بها تحديد المبالغ المترتبة للغير على الدولة نتيجة تنفيذه لما التزم به معها. ولقد عرف المشرع الجزائري التسوية من خلال القانون المتعلق بالحسابات العمومية، حيث نصت المادة 17 منه على ما يلي:

"تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، والأمر بتحصيلها"².

كما نصت أيضا المادة 20 منه أيضا على أنه "تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق الحسابية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية"³.

يستنتج من خلال هاتين المادتين أن التصفية تقوم على عناصر أساسية وهي:

- إثبات الدين، حيث يقع على الأمر بالصرف التحقق من وجود عقد نفقة سابق، أو الالتزام بين الدولة والغير قد تحقق بصورة قانونية.
- تحديد مقدار الدين، بعد التحقق من ترتيب الدين، يقوم الأمر بالصرف بتحديد مقداره بالنسبة لما قام به الدائن من خدمة أو توريد سلع تطبيقاً للفواتير وبالتالي يتطلب الأمر أن تتم التصفية على أساس الوثيقة المفصلة للدين.

3.1.2. الأمر بالصرف

يقصد بالأمر بالصرف إصدار حوالة تجيز صرف مبلغ محدد، أي موافقة الجهة المختصة لدفع الدين المترتب على الدولة لمستحقيه، وذلك تطبيقاً للنصوص القانونية.

¹ المادة 19 من القانون رقم 90-21.

² المادة 17 من نفس القانون أعلاه.

³ المادة 20 من نفس القانون أعلاه.

2.2. المرحلة المحاسبية

- يتولى هذه المرحلة المحاسب العمومي، الذي يقع على عاتقه مسؤولية اتخاذ بعض الإجراءات الضرورية قبل الشروع في عملية الدفع منها:¹
- التحقق من شرعية النفقة بالنظر للنصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها.
 - التحقق من صفة الأمر بالصرف أو المفوض له.
 - التأكد من توفر الاعتمادات المالية.
 - التأكد من وجود المناصب المالية.
 - التحقق من صحة العمليات المالية من الناحية المحاسبية.
 - التحقق من أداء الخدمة.
 - عدم تقادم الدين، بحيث لا يمكن دفع نفقة بعد مرور أربع سنوات، إلا ما استثنى بمقتضى القانون.
 - يمكن للأمر بالصرف تسخير المحاسب العمومي للقيام بالدفع في بعض الحالات التي تنفي مسؤوليته الشخصية.

- وبالرجوع إلى القانون المتعلق بالمحاسبة العمومية خاصة المادة 48 منه والتي تبين الحالات التي يمنع على المحاسب العمومي القيام بدفع النفقة وهي:
- عدم توفر الاعتمادات المالية ما عدا بالنسبة للدولة.
 - عدم توفر أموال الخزينة.
 - انعدام إثبات أداء الخدمة.
 - طابع النفقة غير الإبرائي.
 - انعدام تأشيرة مصالح المراقبة.

المطلب الثالث: الخزينة العمومية

تعتبر الخزينة العمومية أداة هامة للسياسة الاقتصادية، من حيث مساهمتها في تسيير السيولة النقدية للدولة، نظرا لقدرتها المالية الضخمة ولتأثيرها الكبير في التوازن الاقتصادي العام.

¹ المواد 16، 17، 18، من القانون رقم 84-17 المتعلق بقوانين المالية.

1. تعريف الخزينة العمومية

الخزينة العمومية هي هيئة تابعة لوزارة المالية، إذ تعتبر إدارة من مجموعة إدارتها وتنفيذ الميزانية يعتمد عليها، كما تضمن الخزينة كذلك كل الأنشطة المالية للإيرادات المركزية، وإن أُرِجِحَ تعريف للخزينة ما ساقه " لوفن بارقر " Laufen Berger وهو أن الخزينة هي صراف وممول للدولة.¹

والخزينة العمومية هي مصلحة حكومية تسيير ميزانية الدولة، أي واردات الحكومة ونفقاتها.² كما أنها أداة لتطبيق الميزانية التي تعطي التصريحات التي تبين مداخيل الدولة وتبين التزامات الإنفاق العام، بالإضافة إلى تحصيلها للمواد الضريبة كما تعمل على دفع النفقات المحددة في القوانين المالية.

2. مهام الخزينة العمومية

يمكن تقسيم مهام الخزينة العمومية إلى مجموعتين:³

1.2. عمليات الخزينة المتعلقة بتنفيذ القانون المالي

وتتضمن عمليات الخزينة المتعلقة بتنفيذ القانون المالي ما يلي:

3. جمع الإيرادات العامة.

4. وضع المصروفات العامة أي تنفيذ الميزانية السنوية للدولة.

وهي دائمة ومستمرة بطبيعتها، وواجب الخزينة هنا هو واجب أمين الصندوق.

3.2. عمليات الخزانة

تتمثل عمليات الخزانة فيما يلي:

- عمليات إيداع لأمر ولحساب "المراسلين" أي مؤسسات عمومية ومنشآت عامة، والخزينة هنا هي

بمثابة البنك لتلك الجهات، خاصة وأن بعضها غير مسموح له بنص قانون الاتصال بالبنوك.

- عمليات الدين العام (إصداره، تسديد فوائد، إطفاءه) وهدف الدين العام هو توفير السيولة النقدية أي

النقود بقصد الإنفاق في حالة عدم كفاية الإيرادات.

ولقد نص القانون رقم 84-17 في المواد 48 و66 وأيضا القانون رقم 90-21 في المواد 09

و12 على أن عمليات الخزينة العمومية تتمثل في:

- إصدار وتسديد الاقتراض المنفذ وفقا للترخيصات الممنوحة بمقتضى قانون المالية.

- عمليات الإيداع بأمر ولحساب الهيئات المكتتبية لدى الخزينة.

- بالإضافة إلى الوظيفة الرئيسية هي ميزانية الدولة.

¹ محمد سويلم، إدارة البنوك وصناديق الاستثمار وبورصات الأوراق المالية، مؤسسة زهران للطباعة للنشر والتوزيع، الأردن، 1996، ص:100.

² أحمد هني، العملة والنقود، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص:74.

³ شاكر القزويني، محاضرات في اقتصاد البنوك، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2000، ص:145.

تتمثل عمليات الخزينة في كافة حركة الأموال نقدا والقيم المعبأة وحسابات الإيداع والحسابات الجارية، حسابات الديون، كما تتضمن الخزينة كذلك كل الأنشطة المالية للإيرادات المركزية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وحتى المؤسسات الاقتصادية ومن الأدوار التي تضطلع بها هو دور البنك بالنسبة للدولة والمؤسسات العمومية.

خلاصة الفصل الأول

تعتبر المحاسبة العمومية مجموعة من الإجراءات والأساليب المحاسبية التي تستخدمها الدولة أثناء تأديتها لأنشطتها وبرامجها المختلفة، تقوم هذه الإجراءات والأساليب على مجموعة من المبادئ الخصوصية التي تخضع لها الهيئات والإدارات العمومية في تسييرها المالي، والتي تعتبر شرط أساسي في مجال تطبيق المحاسبة العمومية.

كما تمكن المحاسبة أعوان التنفيذ من الرقابة على أداء هذه النشاطات والبرامج من جهة وكفاءة وفاعلية أداء الحكومة في هذا المجال من جهة أخرى. إذ تعتبر المحاسبة الوسيلة التي لا بد منها لتنفيذ العمليات المالية للدولة.

وهذه العمليات بدورها تتطلب أعوانا لتنفيذها على أرض الواقع من محاسبين عموميين ومراقبين ماليين وغيرهم، حيث يقوم هؤلاء بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات العمومية، بالإضافة إلى تنفيذ عمليات الخزينة.

وعليه، فتنفيذ العمليات المالية دور هام في مجال تحقيق الشفافية في تسيير الأموال العمومية ومراقبتها، أين يفترض عدم وجود تناقض بين المعلومات المدرجة والمطبقة فعلا.

الفصل الثاني: الرقابة المالية ومعايير الإنتوساي

نظرا للتطور الملحوظ لمهام الدولة نتيجة توسع القطاع المؤسسي وكبر حجمه، وجب وجود جهاز رقابي حيث أصبح أمرا ضروريا للحفاظ على المال العام.

وبهدف ضمان التسيير الحسن لهذه الأموال والرقابة عليها أسست مختلف الدول هيئة خاصة بها، تتمثل في منظمة الإنتوساي التي تحاول وضع إطار رقابي موحد دوليا في حدود ظروف وقوانين كل دولة.

ومن أجل إحاطة والتعرف أكثر على كل من الرقابة والمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، يتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- الرقابة المالية؛
- ماهية الإنتوساي؛
- معايير الرقابة وفق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

المبحث الأول: الرقابة المالية

تعتبر الرقابة من الوظائف الإدارية الهامة، لأن الاختبار الحقيقي للإدارة يتجلى فيما تحققه من نتائج وهذا على ضوء ما كانت تستهدف تحقيقه، ولذلك تبدو أهمية الرقابة المالية في مضاهاة هذه النتائج المحققة من الأهداف التي وضعت للتحقيق، وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا المبحث إلى ما يلي:

- مفهوم الرقابة المالية وأساليبها؛
- مبادئ الرقابة المالية وأهدافها؛
- أنواع الرقابة المالية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة المالية وأساليبها

للرقابة دور هام في شتى المجالات، وعليه وجب توضيح ما تحمله هذه الكلمة من معاني، وللحفاظ على المال العام وجب على المشرع مراقبتها رقابة صارمة، بهدف ضمان السير الحسن للأموال العمومية.

1. تعريف الرقابة المالية

تعتبر الرقابة المالية ركنا من أركان الإدارة في الدولة الحديثة وتحتل مكانا هاما بين التخطيط والتنظيم والتوجيه ويرتبط كل منهما بالآخر ارتباطا وثيقا، فبدون التخطيط لا توجد رقابة حيث لم يسبق تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها والعناصر الواجب استخدامها لتحقيق هدف معين في زمن محدد. كما أن التنظيم الجيد والتحديد الواضح للسلطات والمسؤوليات سهل من عملية الرقابة، والتوجيه السليم يرتبط ارتباطا وثيقا بعملية الرقابة ويساعدها على اكتشاف الأخطاء والتخطيط والتنظيم والتوجيه يحدد الأهداف ويساعد على تحقيقها ومن أهم الأدوات الرقابية التي تعتمد عليها عملية الرقابة.

وتعددت تعاريف الرقابة حسب علماء الإدارة، فقد عرفها هنري فاييل بأنها "تتطوي على التحقق عما كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة، والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وإن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطار بقصد تكرارها ومنع تكرار حدوثها. وهي تطبق على كل شيء"¹.

¹ عبد الكريم أبو مصطفى، الإدارة والتنظيم، مجموعة النيل العربية طباعة نشر توزيع، مصر، 2002، ص: 245.

كما عرفها الدكتور فؤاد العطار بأنها: "وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفق الأهداف المرسومة بكفاية وفي الوقت المحدد لها".¹

وتعرف الرقابة المالية بأنها نظام المراقبة الذي ينصب على الإجراءات الإدارية اللازمة لصياغة القرارات الإدارية وتحقيق الكفاءة الاقتصادية.

أما المفهوم القانوني للرقابة المالية فهي تعني "الرقابة التي تستهدف التأكد من حسن استعمال المال العام، بما يتفق مع أهداف التنظيم الإداري".²

بصفة عامة، تعرف الرقابة على أنها التحقق مما إذا كانت ممارسة المسؤولية واتخاذ القرارات يتلاءمان ويتطابقان مع المقاييس والمعايير المنصوص عليها ويفترض أن يقوم بها شخص مراقب يتمتع بالاستقلالية بالنسبة إلى الشخص الخاضع للرقابة.

2. أساليب الرقابة المالية

الأسلوب هو الطريقة التي تتبع في تطبيق الرقابة على النفقات العامة وتوجد أساليب للرقابة تمثل أدوات رئيسية للعمل الرقابي، وهي لا يختلف مضمونها سواء في الرقابة على وحدات الجهاز الإداري للدولة أو في وحدات القطاع العام، ومن أهم الأساليب التي تتبع في الرقابة ما يلي:

1.2. الملاحظة والمشاهدة

غالبا يستخدم هذا الأسلوب عن طريق ميزانية تسيير الوحدات أثناء القيام بالعمل ويتم عادة بواسطة المسيرين من رؤساء ومشرفين في مستويات الإدارة المختلفة بهدف التصحيح الفوري للأخطاء والوقوف على مدى تحقيق النتائج المخطط لها وهذه الرقابة دائمة ومستمرة، وهي متاحة لنظم الرقابة الداخلية.

2.2. المراجعة والفحص

المراجعة والفحص في الحقيقة أسلوب واحد يعني المراجعة وفحص الحسابات والدفاتر والسجلات والمستندات حتى يتأكد القائم بأعمال الرقابة أو المراجعة من سلامة المركز المالي وصحة حسابات النتيجة أو عدم سلامتها، وتتم عملية الفحص والمراجعة من طرف أجهزة الرقابة الخارجية التي لم تشارك في العمليات التنفيذية، ويباشر هذا العمل الرقابي بأساليب عديدة ومتنوعة.

¹ حمدي سليمان الفيصل، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص: 13.

² نفس المرجع أعلاه، ص: 14.

3.2. النظم والتعليمات واللوائح

يتعين على أعوان الوحدات الالتزام بالنظام والقواعد المالية التي يحددها القانون واللوائح والتعليمات المعتمدة حيث يعتبر الخروج عليها مخالفة مالية يستوجب المسائلة ومنه عدم الالتزام بها يؤدي إلى إضافة الأموال العمومية، وعدم تنفيذ البرامج والخطط المسطرة.

4.2. الجزاءات والمخالفات

الجزاءات تسعى إلى التأشيرة في سلوك العاملين من خلال الردع والتخويف، من أجل دفع العامل ذاتيا ودون مراتب إلى تحقيق ما تهدف إليه العملية الرقابية، فيتجنب الوقوع في المخالفات ويحاول دائما رفع معدلات الأداء، حيث يجب مكافأته وتحفيز الأعوان الذين يقومون بأعمالهم على أحسن وجه لأن مثل هذه المكافأة تحفز الأعوان على عدم التهاون في أعمالهم بغية نيل المكافأة أو مراكز أعلى.

المطلب الثاني: معايير وأهداف الرقابة المالية

للرقابة عدة معايير وأهداف، فالمعايير تسمح بتحديد اتجاه العمل وتنظيمه لتحقيق الأهداف المسطرة، وهذا ما سيتم توضيحه من خلال هذا المطلب.

1. معايير ومبادئ الرقابة

تعتبر معايير الرقابة عن مجموعة القواعد والأسس التي يقتضي توفرها خلال السير الدقيق، ومجموعة الصفات والمزايا التي يفترض توفرها في المدقق نفسه، وبصفة عامة يمكن تقسيم هذه المعايير إلى:¹

1.1. المعايير العامة

تبين مدى التدقيق وهي تخص شخص مثقف وتتعلق بتأهيله ونوعية عمله وهي:

1.1.1. الإعداد المهني

يجب أن يتم التحقيق من قبل موظفين لديهم التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في تحقيق الحسابات.

¹ - الهادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2007، ص ص: 30-31.

وكلما كان الشخص مؤهلاً أكثر وكفؤاً في باقي المجالات فإنه يتمكن من التحكم في سير العمليات وكشف الأخطاء والمخالفات وهذا ما يشترط تكويننا مستمرا في الاختصاص لمواكبة التطور.

2.1.1. الاستقلالية في العمل

يتطلب التدقيق الفعال أن يكون المدقق على درجة عالية من الاستقلالية سواء من الناحية الذهنية أو الفعلية، إذ تعتبر الاستقلالية العمود الفقري لممارسة مهنة التدقيق أو يجب أن يمارس المدقق عمله بكرامة وموضوعية واستقلالية تامة وبهذا يتعين عليه ما يلي:

يجب ألا تكون للمدقق أي علاقة مالية مباشرة أو غير مباشرة مع الهيئة الخاضعة للرقابة، وهذا ما يتطلب تجنب الحصول على أي منافع أو قرض أو امتياز.

3.1.1. العناية المبذولة في العمل

يتوجب على المدقق أن يبذل العناية المهنية القصوى أثناء إجراء التدقيق وخلال تحضير التقرير، وهذا يتطلب دراسات انتقادية لجميع مستويات العمل الذي يتم إنجازه.

2.1. قواعد التدقيق الميداني

وتسمى أيضا الفحص والتقييم، هي المتعلقة بتنفيذ عمليات التدقيق والإجراءات المرتبطة به، بما في ذلك دراسة الأنظمة القانونية والإدارية وتشمل أساسا:

- التخطيط المسبق والكافي لعملية التدقيق بما فيها كيفية الحصول على المعلومات.
- ضرورة فهم ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ليكون أساسا لتخطيط عملية التدقيق وتقدير طبيعة وقت ومدى الفحص الذي سيقوم به.
- العمل على الحصول على أدلة مادية وكافية وملائمة، وهذا من خلال الفحص، الملاحظة والاستفسار وباقي الإجراءات المعمول بها وهذا لتوفير أسس معقولة للرأي الذي سيتم تقديمه حول البيانات المالية.

3.1. قواعد التقييم

تفصل مسؤوليات تقييم النتائج ومحتوى ومميزات التقارير التي تتضمن نتائج التدقيق إضافة إلى ما

يلي:

- يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى البيانات المالية المحاسبية حسب المبادئ المتعارف عليها.
- ضرورة الإشارة إلى الظروف التي لم تحترم فيها القواعد المحاسبية المعمول بها.
- أخذ الملحقات التي تتضمن إيضاحات ومعلومات مالية إضافية بعين الاعتبار.
- يجب أن يتضمن التقرير تعليق حول جميع البيانات المالية والمحاسبية، ويفترض ذكر الانجازات التي تستحق الوقوف عندها.
- هذا بالإضافة إلى القواعد الآلية التي تدخل في شكل تقرير كوضوحه وبساطته وتقديمه بشكل منظم على شكل خطة وقد تأسست في جوان 1973 لجنة المبادئ المحاسبية الدولية التي نتج عنها توقيع اتفاق ودستور معدلين في نوفمبر 1982، يتضمنان 35 بند على أن القاعدة تبقى الأولوية للمعايير التالية:
- الرقابة على النوعية مما يتطلب إعطاء معايير واضحة للجودة.
- ضرورة تمكين المدقق من إعطاء رأيه حول البيانات المالية والمحاسبية.
- التخطيط حول كيفية إجراء التدقيق وكيفية الحصول على المعلومات.
- تفعيل دور الرقابة الداخلية ودور الإعلام الآلي.
- إعطاء الأهمية اللازمة لأدلة التدقيق للتمكن من إعطاء رأي.
- الاستمرارية في التدقيق والاستفادة من أعمال الآخرين.
- إعطاء نموذج مثالي لتقديم التقرير المتضمن التدقيق.

2. أهداف الرقابة

تمثل الرقابة ضرورة يتطلبها الحرص على حسن سير الأموال العمومية وحمايتها من الأخطاء والتلاعبات، لكنها تهدف أيضا إلى الحرص على تحقيق المخططات والبرامج المسطرة في الأجال المقررة، وبصفة عامة تدخل أهداف الرقابة ضمن ما يلي:¹

1 - الهادي التميمي، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 33 - 34.

1.2. الحرص على الأموال العمومية

يتضمن الحرص على الأموال العمومية ما يلي:

- ضمان استعادة كل المداخيل والمقبوضات تقييدها في حسابات مخصصة لها في جانب الإيرادات.
- ضمان مطابقة النظام المحاسبي للقواعد والمبادئ والشروط المعمول بها والتي ينص عليها القانون أو التنظيم.
- ضمان قيام المؤسسات والهيئات الخاضعة للرقابة بنشر البيانات المالية، والمحاسبية الكافية.
- حماية الأموال العمومية من أي أخطاء أو تلاعبات ممكنة، وهذا ما يمكن من ضمان استخلاصها بفعالية ونجاح أكثر.
- ضمان مطابقة النفقات العمومية للشروط القانونية والتنظيمية المعمول بها.

2.2. الحرص على تنفيذ البرامج

وهذا ما أصبح يعرف بتقييم السياسات العمومية وهو يتضمن على الخصوص:

- المقارنة بين تكاليف البرامج والأهداف المقررة.
- ضمان عدم تعدي الهيئة للرقابة على صلاحيات غيرها.
- ضمان تحقيق البرامج المسطرة في الآجال المحددة بالنوعية المطلوبة.
- ضمان حسن تسيير أملاك الهيئات العمومية ومواردها بما في ذلك الموارد البشرية بطريقة عقلانية تضمن تحقيق الأهداف المسطرة.

3.2. الحرص على قيام أجهزة الرقابة الداخلية بدورها

إذا كانت الهيئة تخضع لرقابة خارجية، حيث يتضمن هذا العنصر:

- التأكد من قيام أجهزة الرقابة بمتابعة تسيير وتنظيم الهيئة.
- تقييم أجهزة الرقابة الداخلية وتقويم أدائها، على ألا تعرقل ولا تحل مكان عمليات التدقيق الاعتيادية التي يقوم بها موظفو الهيئة.

- تنقل الصفات المهنية وقواعد التدقيق إلى الهيئة المكلفة بالرقابة الداخلية لدى المؤسسات الخاضعة للتدقيق أو التفتيش.

لكن تجدر الإشارة إلى أن هدف الرقابة ليس مطاردة الأخطاء وإنما القضاء عليها، وهذا ما لا يمكن تحقيقه إلا إذا لعبت أجهزة الرقابة دورا تربويا وذلك من خلال العمل على تصحيح الأخطاء وتقييمها ومساعدة المسيرين على فهم القوانين والتنظيمات لكن تبقى هذه الطريقة وحدها غير كافية رغم أنها الأحدث وهذا ما يتطلب اللجوء إلى الطرق الكلاسيكية التي تنقسم إلى وقائية تضمنها الرقابة القبلية، وردعية تضمنها الرقابة البعدية.

المطلب الثالث: أنواع الرقابة المالية

إن الحاجة إلى الرقابة يمكن فهمها من خلال ما يقع في غيابها، وعليه وضع المشرع الجزائري وضع عدة أنواع للرقابة والتي يمكن تلخيصها من خلال هذا المطلب.

1. الرقابة من حيث الزمن

تأخذ الرقابة صورا متعددة تختلف باختلاف توقيتها، وللرقابة مواعيد مختلفة والتي يمكن تقسيمها إلى:

1.1. الرقابة القبلية

تكمن الرقابة القبلية في عدم صرف أي مبلغ إلا إذا كان مطابقا للقواعد المالية المعمول بها سواء كانت قواعد الميزانية أو قواعد مقررة في اللوائح الإدارية المختلفة.

وهي تتخذ صورة الموافقة وهي حق يخوله القانون لشخص عام وهذا النوع من الرقابة يتراوح بين ضرورة الحصول على تراخيص مسبقة للقيام ببعض الأعمال والمشروعات وإقرارها وإصدار التعليمات اللازمة لإنجاحها، فالرقابة هنا تحمل معنى الوصاية من جانب الدولة لفرض حدود وقيود معينة تؤدي لحسن توزيع الموارد الاقتصادية ولترشيد الإنفاق العام ولتحقيق أهداف السياسة العامة للدولة وتبين عمليات الرقابة المتعلقة بالتصرف في الأموال العامة المعتمدة أو المملوكة للوحدات الخاضعة لأحكام الرقابة المالية الحكومية تتخذ صورة الموافقة السابقة من أجهزة الرقابة على القرارات المتعلقة بالتصرف في

¹ قاسم ابراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999، ص: 108.

الأموال. ومن الطبيعي أن عمليات المراجعة والرقابة هنا تتم على جانب النفقات حيث لا يتصور أن تتم الرقابة المسبقة على تحصيل الإيرادات، ولكنها تعني هنا الموافقة مقدما على تقدير الإيرادات وتوزيعها على بنود المصروفات وهي رقابة مانعة لوقوع الأخطاء والمخالفات المالية في أكثر الأحيان ولذلك يطلق عليها الرقابة المانعة فهي بذلك تحول دون تبديد الموارد العامة وتحقق وفرا في الإنفاق العام.

2.1. الرقابة الآتية

هي الرقابة المستمرة في مختلف مراحل الأداء حيث تحاول هذه الرقابة اكتشاف أية انحرافات خلال تنفيذ الأعمال، واتخاذ الإجراءات الفورية لمعالجتها وتجنب استفحالها قبل إتمام العمل.

وتقوم بها الأجهزة والإدارات بالوحدات المختلفة للتأكد من سلامة ما يجري عليه العمل داخلها وأن التنفيذ يسير وفقا للخطط والسياسات الموضوعة، وهذا ما يطلق عليه الرقابة الذاتية ويتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول، حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال ويسير ويتابع خطوات التنفيذ. ومن هنا يوجد أن من أهم المميزات، القدرة على اكتشاف الخطأ والقصور والإهمال فور وقوعه فيساعد على اتخاذ ما يلزم من إجراءات تصحيحية ويعود فيتابع الأعمال وأداء الخدمات للوقوف على مدى ما حققته الإجراءات التصحيحية من نتائج، ليطباق التنفيذ الخطط والسياسات الموضوعة.

3.1. الرقابة اللاحقة

ويقصد بها الرقابة التي تبدأ بعد التنفيذ كعمليات التدقيق والتحقق من تحصيل الإيرادات وإيداعها في خزائن الدولة ومن أن المصروفات تمت في حدود الاعتمادات المقررة وفق التعليمات واللوائح ويطلق على هذا النوع من الرقابة بالرقابة الكاشفة أو المصححة بما وقع من أخطاء أو تجاوزات.

وهي فحص ومراجعة للعمليات المالية التي تمت فعلا للكشف عما وقع من مخالفات مالية ويتسم هذا النوع من الرقابة بالشمول حيث أنه يشمل فحص الحسابات في مجموعها ويتاح لها الإلمام بالعمليات المالية كاملة وإجراء المقارنات بين الحسابات والأنظمة ذات الطابع الواحد، وعقد المقارنات بين المصروفات والتكاليف في السنوات المختلفة للتعرف على أسباب الزيادة أو النقص فالرقابة اللاحقة تكشف كثيرا من الأخطاء التي قد يتعذر كشفها، أو لا تظهر على حقيقتها إذا روجعت منفردة وتتضح بعد تجميعها وهذا النوع من الرقابة لا ينتقص من سلطة القائمين على أمر الإدارة في الوحدات بعكس الرقابة

المسبقة التي قد تدخل في مسؤوليات الوحدات الإدارية وتسلب الأخيرة بعض اختصاصاتها مما قد يترتب عليه بطئ في الإجراءات وتأخير في إنجاز الأعمال.

2. الرقابة من حيث الجهة التي تتولاها

يمكن إجمال أنواع الرقابة المالية من موقع الجهة التي تقوم بالرقابة في نوعين:¹

1.2. الرقابة المالية الخارجية

تعتبر الرقابة المالية الخارجية بأنها نشاط تقييمي مستقل عن السلطة التنفيذية يهدف الى التأكد من صحة العمليات المالية والبيانات المحاسبية ومشروعيتها والتحقق من كفاءة وفعالية أداء الأجهزة الحكومية في إنجاز أهدافها وبرامجها ومشاريعها.

وتهدف الرقابة المالية الخارجية الى ما يلي:

- فحص العمليات المالية، ومدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات ومراقبتها.
- فحص ومراجعة نتائج البرامج من أجل بيان مدى تحقيق النتائج أو المنافع التي سبق تحديدها من السلطة التشريعية، وما إذا كانت الدائرة قد قامت بأخذ البدائل التي تحقق النتائج المرجوة بأقل تكلفة.

2.2. الرقابة المالية الداخلية

تعرف الرقابة المالية الداخلية بأنها نشاط تقييمي مستقل داخل المنظمة الإدارية من أجل فحص النواحي المحاسبية والعمليات الأخرى بهدف خدمة الإدارة، وتقوم بها الأجهزة الداخلية بالوحدة الإدارية مثل الرقابة التي يقوم بها قسم التدقيق وقسم المتابعة بالوحدة، فهي رقابة ذاتية.

وقد ازداد الاهتمام بالرقابة المالية الداخلية نتيجة لعدة عوامل أهمها:

- كبر حجم التنظيمات الإدارية.
- تفويض السلطات.
- حماية الموجودات.

¹ حمدي سليمان القبيلات، مرجع سبق ذكره، 1998، ص: 131.

- مواجهة الأخطاء والاختلاسات.

- حاجة الإدارة إلى بيانات دورية دقيقة.

- خدمة الرقابة الخارجية.

المبحث الثاني: ماهية الإنتوساي

تعتبر المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة مكان لتبادل المعلومات والخبرات بين مختلف الدول الأعضاء، وذلك من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي. وللتعرف أكثر على هذه المنظمة يتناول هذا المبحث النقاط التالية:

- مفهوم الإنتوساي؛

- مبادئ وأهداف الإنتوساي؛

- معايير الإنتوساي وعلاقتها بالمعايير الدولية للمراجعة.

المطلب الأول: مفهوم الإنتوساي

ساهمت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة منذ تأسيسها بشكل كبير في مساعدة أعضائها على تبادل خبراتهم وإيجاد الحلول.

1. تعريف منظمة الإنتوساي

تمثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإنتوساي) منظمة مركزية للرقابة، وتقدم للأجهزة العليا منذ أكثر من 60 سنة إطاراً وهيكلًا مؤسسية لتبادل المعلومات والخبرات، من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي. وكذلك تطوير الخبرات الفنية والعلمية كرد للاعتبار والنفوذ للأجهزة العليا للرقابة في كل دولة من دول المنظمة على أسس تطبيق الشعار القائل "أن تبادل الخبرات يستفيد منها الجميع". حيث أن تبادل التجارب والنتائج والآراء بين أعضاء الإنتوساي في هذه المجالات تمثل ضمانات لمواصلة التطوير المستمر للرقابة المالية العامة.¹

تعتبر منظمة الإنتوساي مؤسسة مستقلة وذاتية السيادة وغير سياسية ومنظمة غير حكومية ذات مركز استشاري خاص في المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة.²

¹ www.intosai.org, Consulté le 01/03/2017 à 19 :53.

² Idem,

2. نشأة الإنتوساي وأهم أحداثها التاريخية

لقد مرت منظمة الإنتوساي منذ نشأتها بتطورات تاريخية هامة، والتي يتم ذكرها من خلال:

1.2. نشأة الإنتوساي

خلال القرن التاسع عشر تزايدت المهام المترتبة على الدولة مع طيف واسع من المسؤوليات على مستويات شتى كالأمن الداخلي والخارجي، التعليم، النقل والبنية التحتية. وبناء عليه، بدأ حجم الإدارات يتوسع وظهرت تحديات جديدة في مجال القانون الإداري وأساليب الإدارة. ولهذه الغاية، عقد مؤتمر للعلوم الإدارية في بروكسل عام 1910، قررت خلاله الدول المشاركة إنشاء لجنة دولية. حيث دأبت هذه اللجنة على عقد مؤتمر كل أربع سنوات، حتى تم تحويل «اللجنة الدولية» عام 1930 إلى المعهد الدولي للعلوم الإدارية، ومقرها بروكسل.

وعندما عقد المؤتمر الأول للمعهد في برن (سويسرا) بعد الحرب العالمية الثانية عام 1947، شاركت فيه الأجهزة العليا للرقابة المالية، مما أدى إلى تكثيف التعاون بين الأجهزة الرقابية. ولم يكن السبب الوحيد لتكثيف هذا التعاون، الزخم في التعاون الدولي الذي ميز الحقبة التي تلت الحرب العالمية الثانية على جميع المستويات بين الدول، ولكن أيضا وضع الأجهزة العليا للرقابة المالية في ذلك الوقت. أين كانت الأجهزة العليا للرقابة المالية موجودة في كثير من البلدان، لكن موقعها كان أقل وضوحا داخل بنية الدول.

ومن جانب آخر، على الرغم من الأطر القانونية التي تعرفها والهيكل التنظيمية المختلفة للأجهزة العليا للرقابة المالية -المحاكم العدلية أو محاكم مراجعة الحسابات-، كانت جميع الأجهزة تواجه نفس التحديات، والتي تنطوي على تعزيز وبناء استقلالية الرقابة وإخراجها من حلقة مراجعة الحسابات المالية الضيقة إلى الرقابة الشاملة. وأدركت الأجهزة الرقابية التي شاركت في مؤتمر برن، الحاجة إلى منصة دولية مستقلة للقضايا المحددة التي تتعلق بالرقابة المالية.¹

وفي عام 1953، التقى 34 جهازا أعلى للرقابة ومنظمات شريكة مبادرة من رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية في كوبا للمشاركة في المؤتمر الأول في هافانا. وبهذه المناسبة، تأسست الإنتوساي (المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة) كإتحاد دولي. وقرر المشاركون

¹ إنتوساي 60 عاما 50 عاما، أمانة عامة، الإنتوساي، فيينا، النمسا، 2013، ص:26.

في المؤتمر عقد مؤتمر الإنتوساي في أماكن مختلفة كل ثلاث سنوات. ومن أجل تسهيل التواصل بين الأجهزة العليا للرقابة المالية ودعم تلك الأجهزة العليا للرقابة التي تستضيف المؤتمر (الإنتوساي)، إستضاف الجهاز الكوبي الأمانة العامة للإنتوساي. وكانت مواضيع النقاش تتعلق بنظم المحاسبة في الدولة، واستقلالية الأجهزة العليا للرقابة وعلاقات الأجهزة العليا للرقابة مع السلطة التشريعية، إلى جانب عمليات الرقابة التي كانت تجريها الأجهزة العليا للرقابة على المناقصات بشأن المباني العامة.¹

2.2. أهم أحداثها التاريخية

لعل من أهم الأحداث في تاريخ الإنتوساي تتمثل في النقاط التالية:²

- انعقاد الإنتوساي الثاني في بروكسل، بلجيكا (24-29 سبتمبر 1956)، شاركت فيه وفود من 44 بلدا، حيث تم إعداد المشروع الأول للنظام الداخلي للإنتوساي.
- إنعقاد الإنتوساي الثالث في ريو دي جنيرو، البرازيل (3-9 ماي 1959)، حضرته وفود من 34 بلدا، وتم تبني قرارات تهدف إلى إستبقاء أمانة عامة دائمة (كوبا) وإنشاء مجموعات عمل إقليمية في القارات الخمس.
- وفي 1960، حل الجهاز الرقابي الكوبي الذي لم يعد بإمكانه تسيير الأمانة العامة.
- انعقاد الإنتوساي الرابع في فيينا، بالنمسا (18-26 ماي 1962)، بحضور وفود من 63 بلدا، حيث طلب المؤتمر من الجهاز الرقابي النمساوي تسيير الأمانة العامة.
- انعقاد الإنتوساي الخامس بالقدس، (15-24 جوان 1965)، بوجود وفود من 60 بلدا، حيث تم إصدار قرار بتشكيل مجلس تنفيذي مكون من 14 عضو (5 أعضاء بإعتبارهم مضيفين لمؤتمرات سابقة، الجهاز الرقابي المضيف للمؤتمر الموالي، الأمانة العامة، و7 أجهزة رقابية يتم انتخابها) ومعجم يتم إعداده بهدف توحيد المصطلحات.
- في سنة 1967، منح الإنتوساي صفة منظمة غير حكومية ضمن الأمم المتحدة.

¹ مرجع سبق ذكره، الإنتوساي، فيينا، النمسا، 2013، ص: 26.

² الإنتوساي: 50 سنة (1953-2003)، الإنتوساي، الولايات المتحدة الأمريكية، 2004، ص ص: 16-29.

- انعقاد الإنتوساي السادس في طوكيو، اليابان (22 30 ماي 1968) وفود من 70 بلدا، حول تبني النظم الدائمة للإنتوساي وإتخاذ قرار بطلب الجهاز الرقابي بالنمسا تسيير الأمانة العامة بشكل دائم "الجهاز الرقابي بالنمسا يتولى الأمانة".
- في عام 1970، منح الإنتوساي صفة مميزة كمستشار لدى المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة.
- وفي سنة 1971، تم تنظيم أول ندوة بالتعاون بين الأمم المتحدة والإنتوساي في مدينة بادن، بالنمسا، حول المبادئ العامة للرقابة والمشكلات المؤسسية.
- كما تم تأسيس أفروساي (مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول الإفريقية) وأرابوساي (المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة) كمجموعات عمل إقليمية سنة 1976.
- انعقاد الإنتوساي التاسع في ليما، بيرو (17-26 أكتوبر 1977)، بحضور وفود من 95 بلد، حيث تبني إعلان ليما التوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية، كما تم اتخاذ قرار بجمع حصص العضوية إستنادا إلى نظام الأمم المتحدة للحصص عوضا عن المساعدات وإعداد ميزانية ثلاثية تتضمن الفصول الفرعية كالأمانة العامة، التدريب (الاجتماعات، الندوات..) وإصدار المجلة الدولية وكذلك مقترح بتغيير تركيبة المجلس التنفيذي وتعيين الأعضاء.
- تأسيس الأسوساي (مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول الآسيوية) كمجموعة عمل إقليمية سنة 1978.
- في سنة 1984، تم إنشاء لجان المعايير لكل من لجنة المعايير المحاسبية، لجنة المعايير الرقابية، لجنة المراقبة الداخلية وإنشاء لجنة لفترة محدودة لتصميم إجراءات المؤتمرات وتسيير التكاليف.
- انعقاد الإنتوساي الثاني عشر في سيدني، أستراليا (7-16 أبريل 1986)، حيث تم إحداث مبادرة الإنتوساي للتنمية (INTOSAI Development Initiative) وتأسيس سباساي (مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بدول جنوب الباسيفيك) كمجموعة عمل إقليمية.
- كما تم تأسيس كاروساي (مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بدول الكاريبي) كمجموعة عمل إقليمية سنة 1988.

- وخلال عام 1989، تم تأسيس الأوروساي (الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بدول أوروبا) كمجموعة عمل إقليمية.
- في عام 1991، تم تأسيس لجنة الدين العام وتبني مشروع القواعد المالية للإنتوساي.
- وفي سنة 1993، تم تعيين ثلاث لجان مشاريع لتطوير توجيهاً لتنظيم مؤتمرات الإنتوساي، مجالسها التنفيذية وعمل لجانها.
- انعقاد الإنتوساي الخامس عشر في القاهرة، مصر (25 سبتمبر-02 أكتوبر 1995)، حيث تبني منتجات الإنتوساي المتمثلة في دليل مؤتمرات الإنتوساي، دليل اجتماعات المجلس التنفيذي للإنتوساي، دليل لجان الإنتوساي، تعديلات للمعايير الرقابية، بيبلوغرافيا حول الرقابة، دليل الإنتوساي لمعالجة البيانات آلياً والعدد الأول من مجلة IntoIT.
- عام 1997 تم تبني التوجيهات الخاصة بإعداد التقارير حول فعالية عمليات الرقابة الداخلية.
- وفي سنة 2003، قيام تعاون بين لجنة المعايير الرقابية التابعة للإنتوساي والمجلس الدولي لمعايير الرقابة والتأمين التابع للاتحاد الدولي والتأمين للمحاسبين.
- إنشاء فريق عمل الإنتوساي المعني بالأزمة المالية العالمية "التحديات التي تواجه الأجهزة العليا للرقابة" عام 2008 كرد فعل سريع حيال الأزمة المالية في نهاية نفس السنة.

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف الإنتوساي

لمنظمة الإنتوساي جملة من المبادئ والأهداف، والمتمثلة فيما يلي:

1. مبادئ الإنتوساي

إحترمت الإنتوساي طيلة وجودها عدداً من المبادئ الأساسية، يتمثل أهمها فيما يلي:¹

1.1. التساوي في الحقوق لكل أعضائها

تطبيق هذا المبدأ يسمح لكل جهاز رقابي بالوصول إلى وظيفة قيادية في الإنتوساي، حيث لا تنص الإنتوساي في تنظيمها القانوني والهيكلية على مجموعة خاصة من الأجهزة الرقابية للدول المزدهرة

¹ مرجع سبق ذكره، الإنتوساي، الولايات المتحدة الأمريكية، 2004، ص: 146.

والقوية أو التي تتمتع بشكل من أشكال النفوذ.

2.1. العناية بتلك الأجهزة الرقابية التي لم تحقق بعد مستوى التنمية المرغوب

حيث يجب أن تهتم الإنتوساي دائما بمساعدة هؤلاء الأعضاء على الإلتحاق بالآخرين. لذلك فإن هذا المبدأ يرفض كل النزعات المعارضة لذلك والتي تؤدي فعلا إلى الدفاع عن "إنتوساي تعمل بسرعتين" أي توسيع الهوة بين الأجهزة الأكثر نموا والأجهزة الأقل نموا داخل الإنتوساي. لذلك فإن القيام بإجراءات ظاهرة أو خفية في اتجاه تلك الغاية مرفوض.

3.1. الاستقلالية

كما أن كل جهاز رقابي يحتاج إلى حماية استقلاليته عن حكومة دولته، باعتبار أن تلك الاستقلالية تمثل أعلى مكسب في التنفيذ الفعلي لوظيفته الرقابية، فإن الإنتوساي كمنظمة، يجب أن تحذر من أن تصبح تابعة لمؤسسات أخرى في الساحة الدولية. الإنتوساي ليست منظمة غنية، وتعتمد في عملها بشكل شبه كلي على إسهامات أعضائها. أحيانا قد يكون من المغري جلب دولة غنية أو غيرها من المانحين لتقديم مساهمات مالية، لكن يجب الحذر وتحاشي تعريض إستقلالية الإنتوساي للخطر. فلا شيء يمس من مصداقية الإنتوساي أكثر من أن تصبح أداة في أيدي المانحين يستخدمونها لتحقيق مصالحهم الخاصة. وليس المطلوب أن تتجنب الإنتوساي التعاون الدولي، فقد قدمت الدليل على ذلك مرات عديدة خلال تاريخها، وبأبرز ما يكون في العلاقات الممتازة التي تقيمها مع الأمم المتحدة ومنظماتها الفرعية. لكن على الإنتوساي أن تتأكد دائما من أن هذا الشكل من التعاون يتم بروح المساواة. وكما هو الشأن بالنسبة إلى أعضائها فإن الإنتوساي ليست مسؤولة أمام الحكومات والمؤسسات القوية ماليا بل هي مسؤولة أمام دافعي الضرائب الذين من أجلهم تقوم بنشر أنشطتها.

4.1. التوجه غير سياسي

عدم التدخل في المنازعات السياسية هو مبدأ ينطبق على الأجهزة الرقابية الفردية كما ينطبق على الإنتوساي برمتها. لذلك يجب ألا تخضع أنشطة الإنتوساي إلى أهداف سياسية يمكن أن تكون مفروضة من قبل أطراف ثالثة. كما أن عدم حدوث منازعات بين أعضائها منذ تأسيسها رغم أن هؤلاء الأعضاء يمثلون دولا ذات نظم إجتماعية وسياسية جد مختلفة -على عكس ما يحدث من منظمات دولية أخرى - يعود إلى حد كبير إلى سياسة عدم التدخل التي تنتهجها الإنتوساي.

2. الأهداف الاستراتيجية الخاصة بالإنتوساي للفترة 2017-2022

ترتكز الأهداف الاستراتيجية الأربعة للإنتوساي وسائر الأغراض الاستراتيجية المدرجة فيما يلي على توجيه الإنتوساي وسائر أعضائها من الأجهزة العليا للرقابة المالية لتعزيز المساءلة، والشفافية، وأساليب الإدارة الجيدة والحكم الرشيد. حيث تتمثل أهدافها في:¹

1.2. الهدف الاستراتيجي 1: المعايير المهنية

تقوم الإنتوساي، تحت قيادة لجنة المعايير المهنية، بتعزيز مساعيها الرامية لتوفير معايير مهنية واضحة وذات صلة من شأنها إضفاء المصداقية على عمل مدقق الحسابات على المستوى الفردي وتقارير الرقابة المالية الناتجة عن عملية مراجعة الحسابات. وعن طريق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والتعاون مع سائر أنظمة وضع المعايير، تسعى الإنتوساي لضمان تحقيق الرقابة المالية المستقلة على القطاع العام ومراجعة الحسابات الحكومية بطريقة عالية الجودة لتعزيز الإستقلالية، والمساءلة، والفعالية داخل الحكومة، ومن بين الإستراتيجيات الرئيسية لتحقيق هذا الهدف ما يلي:

- تطوير والحفاظ على منتدى الصادات المهنية للإنتوساي الذي يشمل خبرات الإنتوساي في مضمار وضع المعايير، ويعمل بمثابة مجلس لوضع المعايير لإطار الإنتوساي للإصدارات المهنية، ويمثل وجهات النظر العريضة لأعضاء الإنتوساي فيما يتعلق بقضايا وضع المعايير.
- تعزيز الهيكل التنظيمي الإداري لوضع المعايير بغرض تحسين ثقة المنظمات المشتركة في عضوية الإنتوساي، والجهات المانحة وسائر أصحاب المصلحة في وظيفة الإنتوساي لوضع المعايير وضمان كفاية التعاون بين تطوير خطوط إرشادية جديدة، وأية مبادرات ذات صلة بالإنتوساي ترمي إلى تدعيم تنفيذ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية، بالإضافة إلى الممارسات المهنية السليمة.
- تأسيس الوظائف اللاتقة للدعم التقني لضمان كفاءة العمليات والحفاظ على مستوى رفيع من الجودة في صياغة مسودة المعايير، وأيضاً لتعزيز الإدراك العام والقبول والاستخدام بالنسبة لتلك المعايير الموضوعية.
- تأسيس والحفاظ على مجموعة استشارية، تتضمن المراقبين الحاليين في لجنة المعايير المهنية بالإضافة إلى المستخدمين والمنظمات الدولية للرقابة المالية وسائر الأطراف المعنية.

2.2. الهدف الاستراتيجي 2: تطوير القدرات

تسعى المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية (الإنتوساي) لضمان إنتفاع كل جهاز من الأجهزة العليا للرقابة المالية الأعضاء بالإنتوساي من مبادرات تطوير القدرات بما يتناسب مع إحتياجات

¹ الخطة الإستراتيجية 2017-2022، الإنتوساي، الولايات المتحدة الأمريكية، 2016، ص: 20.

ذلك العضو. تقود لجنة بناء القدرات جهود الإنتوساي في إطار هذا الهدف، ومن هذا المنطلق تعمل بشكل وثيق مع أهداف الإنتوساي الأخرى، والأمانة العامة، ومبادرات الإنتوساي للتنمية، والجهات المانحة لدعم الإنتوساي، ومنظمات الإنتوساي الإقليمية، وغيرها للتحدث والعمل بشكل متحد لصالح جهود تنمية قدرات الجهاز الأعلى للرقابة المالية بالإنتوساي، وتؤدي لجنة بناء القدرات دورا تكمل الجهود السابقة والجارية. ومن أهم الإستراتيجيات الرامية لتحقيق هذا الهدف هي:

- مواصلة تشجيع مراجعات النظراء والتدقيق التعاوني كأدوات لتطوير القدرات، وتسهيل تبادل أفضل الممارسات والوصول إلى مجتمعات الممارسة ذات الصلة.
- توفير التوجيه الاستراتيجي لتنفيذ إطار قياس أداء الجهاز الأعلى للرقابة المالية والحفاظ عليه واستخدامه وتحديثه والإشراف على ذلك.
- تقاسم المعرفة والخبرات في مجال تطوير القدرات، على سبيل المثال، عن طريق موقع الويب الخاص بلجنة بناء القدرات، والمجلة الدولية للرقابة المالية العامة، والأوراق المرجعية غير منتظمة الصدور، والمؤتمرات الدولية.
- الإنخراط إستراتيجيا مع برامج مجتمع التنمية الدولية من أجل تعزيز إحتياجات تنمية قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية، مع التأكيد على قيمة ومزايا الأجهزة العليا للرقابة المالية.
- دعم وتشجيع تعاون النظراء على المدى المتوسط إلى الطويل بين الأجهزة العليا للرقابة المالية في دعم تطوير القدرات المؤسسية.

3.2. الهدف الاستراتيجي 3: تبادل المعرفة وخدمات المعرفة

يعتبر هذا الهدف بمثابة نقطة الارتكاز لجهود منظمات الإنتوساي لتبادل المعرفة المتعلقة بجهود الأجهزة العليا للرقابة المالية لدعم والمساهمة في متابعة مراجعة أهداف التنمية المستدامة ضمن سياق صلاحيات وقدرات وأولويات الجهاز الأعلى للرقابة المالية. وتشتمل إستراتيجيات تحقيق هذا الهدف ما يلي:

- تسهيل التحسين المستمر، وذلك بالعمل مع لجنة بناء القدرات، ومبادرة الإنتوساي للتنمية، وكيانات الإنتوساي الأخرى، تقوم لجنة تبادل المعرفة بجمع وتوزيع الدروس المستفادة الشاملة من النتائج الفردية لمراجعات النظراء وتقييم قياس أداء الجهاز الأعلى للرقابة المالية.

- التعاون مع المجلة الدولية للرقابة المالية العامة والأمانة العامة وتعزيز جهودها لتوسيع استخدام وسائل التواصل الاجتماعي، والأدوات التفاعلية لضمان التواصل "في الوقت الحقيقي" بين شركاء الإنتوساي والأطراف الأخرى المعنية.
- إتاحة استخدام مجموعات العمل، وفرق العمل، ومجتمعات الممارسات أمام جميع الأجهزة العليا للرقابة المالية المعنية بصفقتها وسائل لتوليد وتوزيع المعرفة والخبرات.

4.2. الهدف الاستراتيجي 4: تعزيز قيمة الإنتوساي كمنظمة دولية

يشمل هذا الهدف ضمان اقتصاد وكفاءة وفعالية عمليات الإنتوساي الخاصة، وأن المنظمة تعمل ضمن حدود ميزانيتها وتوقعاتها المعقولة من الموارد المتاحة، لذلك فهو هدف أساسي لتحقيق خطة الإنتوساي الاستراتيجية. تساعد لجنة السياسات والشؤون المالية والإدارية مجلس الإدارة في قيادة جهود الإنتوساي وفقا لهذا الهدف وتعمل بتعاون وثيق مع الأمانة العامة. وتسعى الإنتوساي لتحقيق ذلك من خلال:

- التزام الإنتوساي بتقييم أدائها الخاص من خلال تنفيذ مراجعات سنوية لمستوى التقدم نحو تحقيق كل هدف من الأهداف الاستراتيجية.
- التمويل والموارد، حيث تعتمد جميع أنشطة الإنتوساي على مستويات الموارد المستدامة.
- توجيهات سياساتية متعلقة بالتعاون بين الإنتوساي والجهات المانحة بحيث يعتبر عنصر أساسي لدعم تطوير قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية.
- إدارة المخاطر في المؤسسات المالية.

المطلب الثالث: التنظيم الإداري للإنتوساي

تقوم منظمة الإنتوساي بإنجاز واجباتها ومهامها من خلال العديد من الأجهزة والبرامج والنشاطات. وتتمثل هذه الأجهزة في:

1. المؤتمر الدولي للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة "الإنتوساي"

يمثل المؤتمر أعلى جهاز بمنظمة الإنتوساي حيث يجمع جميع الأعضاء، وتنعقد جلسة المؤتمر كل ثلاثة سنوات تحت رئاسة الجهاز الأعلى للرقابة للدولة التي تنظم المؤتمر، حيث يتيح الفرصة لجميع أعضاء الإنتوساي لتبادل التجارب والآراء ومناقشة المواضيع الفنية. بالإضافة إلى ذلك، يتم فيه طرح المقترحات واتخاذ القرارات من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية على المستوى الدولي.

إضافة إلى وفود الأعضاء، يشارك في المؤتمر ممثلون عن الأمم المتحدة والبنك الدولي ومنظمات دولية أخرى وكذلك مؤسسات ذات خبرة في هذا المجال.

2. المجلس التنفيذي

يتألف المجلس التنفيذي للإنتوساي من 21 عضواً، وكقاعدة عامة يجتمع المجلس مرة في كل سنة خلال الفترة التي تفصل بين انعقاد مؤتمرين للمنظمة. ونظراً لأهمية التوزيع المتوازن للمقاعد بالمجلس، فإنه يضم أيضاً مندوبي المنظمات الإقليمية السبع وممثلي أهم نظم الرقابة المالية. وتحل كذلك كل من مبادرة التنمية للإنتوساي والمجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية مقعداً بالمجلس التنفيذي.

رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة الذي إنعقد ببلده آخر مؤتمر هو الذي يترأس المجلس التنفيذي.

3. الأمانة العامة

تتخذ الأمانة العامة لمنظمة الإنتوساي مدينة فيينا/النمسا مقراً لها منذ عام 1968 (تنفيذاً لقرار مؤتمر الإنتوساي السادس المنعقد في طوكيو) وذلك في مقر الجهاز النمساوي الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة. وتوفر الأمانة العامة الدعم الإداري للإنتوساي، كما تقوم بإدارة ميزانية الإنتوساي وتقديم المساعدة للمجلس التنفيذي والمؤتمر، وتيسر كذلك الاتصالات بين الأعضاء وتقوم بتنظيم الندوات والدراسات.

يمثل رئيس الجهاز النمساوي الأعلى للرقابة المالية العامة والمحاسبة الأمين العام لمنظمة الإنتوساي.

4. المنظمات الإقليمية

تتمثل مهام مجموعات العمل الإقليمية في تحقيق أهداف الإنتوساي على المستوى الإقليمي، وذلك من خلال تشجيع ومطالبة أعضائها في مجال التعاون العملي والفني على المستوى الإقليمي.

ويحتوي المجلس التنفيذي على 7 مجموعات عمل إقليمية، وهي:¹

1.4. الأولاسافس "Organization Latinoamerican y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores"

مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بدول أمريكا اللاتينية والكاريبي (OLACEFS) هي منظمة دولية دائمة وذاتية الإدارة ومستقلة وغير سياسية، تتمثل رؤيتها التنظيمية في التركيز على تعزيز مشاركة مختلف الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة من أجل العمل على تطويرهم الذاتي وتحسين إنجاز مهامهم. وتتخلص أهدافها فيما يلي:

- القيام بدراسات وتحاليل علمية.
- تطوير مجال الدراسة والتدريب والتخصص.
- تقديم المشورة والمساعدة التقنية والخدمات التنسيقية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة لدول أمريكا اللاتينية والكاريبي.

لدى الأولاسافس تاريخ طويل الذي يرجع إلى سنة 1963 (تم تأسيسها في البداية كاقترح تحت اسم معهد الأبحاث للرقابة المحاسبية لأمريكا اللاتينية "الإلا سيف" سنة 1965). وتأسست مجموعة الأولاسافس باسمها الحالي في عام 1990.

2.4. الأفروساي "African Organization of Supreme Audit Institutions"

تأسست الأفروساي (AFROSAI) بشهر نوفمبر سنة 1976، ويتمثل الهدف الأساسي لمنظمة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الإفريقية في تشجيع وتطوير تبادل الأفكار والتجارب بين الأجهزة الرقابية الإفريقية في مجالات الرقابة المالية العامة وذلك من خلال:

- القيام بإنجاز أبحاث وتحاليل تتعلق بمراجعة قطاع المالية العامة.
- تنظيم حلقات تدريب مستمر للموظفين الذين يقومون بإنجاز مهام الرقابة.
- التعاون مع منظمة الإنتوساي وبين أعضاء مجموعتها الإقليمية ومع منظمات ومؤسسات مالية متخصصة أخرى في مجالات الرقابة المالية العامة.

3.4. الأرابوساي "Arab Organization of Supreme Audit Institutions"

تم تأسيس المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ARABOSAI) سنة 1976، وتقوم بتنفيذ العديد من المهام ومن بينها تحقيق الأهداف الموالية:

¹ www.intosai.org consulté le : 23/03/2017 à 21 :07.

- تشجيع تبادل الآراء والأفكار والتجارب وكذلك تبادل الدراسات والأبحاث بين أعضاء الأجهزة العليا في مجال الرقابة المالية العامة، وتشجيع هذه الرقابة العامة بمنظور علمي وعملي.
- تشجيع الوعي حول الأخذ بعين الاعتبار مفهوم الرقابة والمراجعة المحاسبية في الدول العربية، من أجل أن تأخذ الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دورها، ومن خلال انجاز وتطبيق وتقوية مسائل الرقابة المالية العامة والمراجعة.
- تشجيع وتقوية التعاون بين أعضاء الأجهزة الرقابية، خاصة بين أعضاء الأربوساي والمؤسسات التابعة لها، وكذلك مع الأجهزة الفنية التابعة لمؤسسات الجامعة العربية المتخصصة والمؤسسات الدولية والجهوية، كل ذلك من أجل التعاون في مجال الرقابة المالية العامة.

4.4. الآسوساي "Asian Organization of Supreme Audit Institutions"

- تم تأسيس مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالدول الآسيوية (ASOSAI) في عام 1978 من 11 عضواً، ويتألف أعضاؤها من الأعضاء الموقعين على ميثاق الآسوساي ومن أعضاء كاملي العضوية وأعضاء منتسبين. وتتمثل أهدافها فيما يلي:
- تعزيز التفاهم والتعاون بين المراجعين الماليين والأجهزة الأعضاء من خلال تبادل الأفكار والخبرات في مجال الرقابة المالية.
 - توفير إمكانيات متنوعة في مجال التدريب والتكوين المستمر للمراجعين الماليين العاملين من أجل تحسين جودة الرقابة المالية والأداء.
 - القيام بنشاطات كمرکز للمعلومات وحلقة تواصل في مجال الرقابة المالية مع أجهزة وهيئات في أنحاء العالم الأخرى.
 - أما واجبات ووظائف الآسوساي فتتمثل في:
 - تعزيز وتشجيع البحوث ونشر الدراسات والورقات البحثية والمقالات المهنية في مجال الرقابة المالية ومجالات أخرى متعلقة بها.
 - تنظيم الاجتماعات والمؤتمرات والندوات من أجل تبادل الأفكار والخبرات في مجال الرقابة المالية.
 - القيام بنشاطات أخرى من أجل تحقيق الأهداف المنشودة.

5.4. الباساي "Pacific Association of Supreme Audit Institutions"

- يتمثل الهدف الأساسي لأنشطة رابطة الباسيفيك للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (PASAI) في دعم مؤسساتي، من خلال وضع خططهم الإقليمية موضع التنفيذ بنجاح، وتهدف هذه الخطة إلى تحقيق خمسة أهداف أساسية مبينة أدناه:

- مساعدة الأجهزة العليا للرقابة على تلبية وتغطية حاجاتها المتعلقة بالتدريب والتكوين.
 - توفير الوسائل الكفيلة من أجل تبادل المعلومات والمناهج والتقنيات المتعلقة بالتدريب في الإقليم.
 - تأمين استمرارية الاهتمام بالتدريب وبالنشاطات المتعلقة به.
 - تأمين الموارد الضرورية من أجل وضع الخطة موضع التنفيذ.
 - تشجيع استخدام أفضل الممارسات والمناهج وتعزيز الهياكل التنظيمية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة.
- وتم إعداد ووضع مفردات الخطة المتخصصة من قبل اللجنة الإقليمية المعنية بتعزيز المؤسسات، ونتج عن هذه الخطة تنظيم سلسلة من ورشات التدريب، حيث توجهت اهتماماتها نحو مجالات عديدة كالرقابة المالية النظامية، رقابة الأداء (القيمة مقابل المال)، تقنيات التدريب وكذلك إعداد دروس ودورات التكوين والتدريب.
- تم الاتصال الأولي بين الأجهزة العليا للرقابة المالية بمنطقة الباسيفيك من أجل العمل والتعاون سنة 1973، ولكن لم يتم الاعتراف بها من قبل الإنتوساي كمجموعة عمل إقليمية إلا سنة 1987.

6.4. الكاروساي "Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions"

- تتضمن أهداف مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة لدول الكاريبي (CAROSAI) تحقيق ما يلي:
- تشجيع تبادل الآراء والتجارب في مجال الرقابة المالية العامة.
 - توفير الإمكانيات للتدريب والتكوين المستمر.
 - تعزيز أهمية عنصر الرقابة الداخلية بالقطاع العام.
 - توفير الدعم الفني وتبادل الخبرة بين الأجهزة الأعضاء.
 - الرفع من مستوى الوعي بالرقابة المالية في منطقة الكاريبي من أجل العمل على تعزيز دور الأجهزة العليا للرقابة المالية ودعمها في إنجاز مهامها.
 - تعزيز عمليات رقابية متكاملة.
- تأسست الكاروساي سنة 1988 وأسست لجنة إقليمية لتعزيز المؤسسات "راسك"، والتي تتمثل مهماتها في توفير التدريب الفعال والمستمر وأنشطة أخرى لبناء القدرات لدى الأجهزة العليا الإقليمية للرقابة المالية العامة.

7.4. الأوروساي "European Organization of Supreme Audit Institutions"

تأسست مجموعة الأوروساي (EUROSAI) سنة 1990، حيث تم الاعتماد لتأسيس مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول الأوروبية على المبادئ الأساسية لإعلان ليما وعلى تجارب التعاون الدولي في نطاق منظمة الإنتوساي. ومنذ بداية تأسيسه، قدمت الأوروساي ونسقت تعاوننا مثمرا في مجالات الرقابة المالية العامة بين الدول الأوروبية.

يتمثل هدفها الأساسي والأولي في توفير الدعم الضروري عند إنشاء أجهزة رقابية عامة مستقلة في دول أوروبا الوسطى والشرقية، التي اتخذت الاتجاه الديمقراطي والاقتصاد الحر، وقررت الانضمام إلى الإتحاد الأوروبي كأعضاء بهذه المنظمة.

المبحث الثالث: معايير الرقابة وفق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

تكتسب المعايير الرقابية الحكومية أهمية بالغة في أداء العمل الرقابي، وغياب هذه المعايير من شأنه أن يوجد بعض الصعوبات التي تحول دون تحقيق مستوى عالي من الكفاءة والفعالية، وتشمل المعايير الدولية للأجهزة الرقابية على شروط أساسية لمهام منتظمة وكفاءة مهنية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وكذلك مبادئ أساسية لرقابة مرافق المنشآت العامة.

وللتعرف أكثر بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة، يتناول هذا المبحث ما يلي:

- تعريف المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛
- مبادئ رقابة القطاع العام؛
- إطار العمل بمنظمة الإنتوساي.

المطلب الأول: تعريف المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

تهدف المعايير الموضوعية من طرف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إلى تعزيز إستقلالية وفعالية الرقابة.

1. تعريف المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة

يعتبر اسم المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إسماً شائعاً يطلق على مجموعة الوثائق المتعلقة بالأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، بحيث تحصل كل وثيقة على رقم (ISSAI-).¹

2. العملية اللازمة لوضع المعايير

حتى تكون عملية وضع المعايير ناجحة، يجب أن تتميز عملية تحديد المعايير بالدقة والوضوح التام والحيادية وأن تكون قائمة على المشاركة. ووجود هيئة مستقلة لوضع المعايير يضمن عدم تغيير تلك المعايير بصورة عشوائية لتلائم ميولات الإدارة الحالية، مما قد يؤدي إلى بيانات مالية غير متسقة ومغلوبة.

ويجب على أولئك المعنيين بوضع المعايير ألا يكونوا مثقلين بضغوطات تمويلية غير ضرورية. كما يجب عليهم أن يكونوا في معزل عن الهبات السياسية أو هبات الشركات، وأن لا يتأثروا بشكل غير ملائم بالمجموعات ذات المصلحة الخاصة، وبأولئك الذين يؤدون دوراً مهماً في الاقتصاد ويريدون رسم صورة مالية معينة. فالاستقلالية لا تعني غياب المساءلة. حيث يجب على من يضع المعايير أن يكون مسؤولاً عن صيانة هذه المعايير بشكل آني وعن الوضوح التام في وضع المعايير وعن الإيفاء بحاجات الشعب.

كما يعد قبول أصحاب المصالح لعملية وضع المعايير أمراً مهماً. فعلى مستخدمي المعلومات المالية أن يتأكدوا عند صياغة مسودة معايير المحاسبة من مساهمة أصحاب المصالح الخاصة، بما في ذلك أولئك الذين يعدون البيانات المالية والمدققين والمنظمين وأصحاب مصالح خاصة آخرين. كما أن المناقشة الدائمة فيما بين أصحاب المصالح بخصوص مسائل التنفيذ المتنوعة التي يواجهونها تعد هامة. فإذا أمكن للمعايير المحاسبية أن تكون مناسبة وقابلة للاستخدام على الدوام، فعلى أصحاب المصالح الخاصة أن يتعلموا من تجارب بعضهم البعض كما أنه يجب مناقشة وجهات النظر المختلفة ومعالجتها بعقلانية.²

العملية المتعارف عليها من أجل وضع معيار مستقل هي كالتالي:³

- يتم عادة إعداد مسودات عرض لمعايير جديدة أو معدلة بمساهمة فرقة عمل أو خبراء في الموضوع المعني.

¹ المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، إطار العمل بمنظمة الإنتوساي، فيينا، النمسا، 2007، ص: 67.

² www.issai.org (25/03/2017 à 22 :11)

³ Idem.

- يشجع جميع أصحاب المصالح على التعليق على صياغة مسودة المعايير والتي توزع بشكل واسع وتكون متوفرة علنياً.
- يتم مراجعة التعليقات وتعديل مسودة العرض كما هو مناسب. وإذا كانت طبيعة التعديلات جوهرية فقد يتم إصدار مسودة عرض جديدة.
- يتم رسمياً إصدار المعايير الجديدة أو المعدلة بمجرد الموافقة على مسودة العرض.
- لكي تكون هيئة وضع المعايير المحاسبية وموظفي الدعم مستقلين وفعالين، ينبغي توفير عوامل أخرى مشتركة مثل:¹
 - طريقة لاختيار الأعضاء المستقلين لهيئة وضع المعايير ورصد عملهم وسياسة تضارب المصالح.
 - عقد إجتماعات عامة.
 - عملية مراقبة الهيئة دعماً للمصلحة العامة.
 - تأمين موارد مناسبة وخبرة تقنية كافية ومهارات وتجربة.
 - وضع عملية واضحة وضوحاً تاماً من أجل تحديد-وفق الأولوية- التغييرات التي تطرأ على المعايير.
- وينبغي لهيئة تحديد المعايير أيضاً أن تكون مستقلة فعلاً وفي الظاهر.

المطلب الثاني: مبادئ رقابة القطاع العام

باعتبار الرقابة عملية تراكمية ومتكررة فقد نصت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على المبادئ الأساسية لإجراء الرقابة، غير أنها قد قسمت إلى مبادئ عامة والمبادئ المتعلقة بخطوات محددة في عملية الرقابة.

1. المبادئ العامة

يجب على المدقق مراعاتها قبل البدء وفي أكثر من مرحلة أثناء الرقابة، وتتمثل فيما يلي:

1.1. الاستقلالية

حتى تقوم الأجهزة العليا للرقابة بمهامها بصورة موضوعية وفعالة لا بد أن تكون مستقلة عن الوحدة الخاضعة للرقابة، رغم أن أجهزة الدولة لا يمكن أن تكون مستقلة عنها استقلالاً كاملاً، باعتبارها جزء من

¹ www.issai.org (25/03/2017 à 22 :11).

الدولة ككل، فالأجهزة العليا للرقابة ينبغي أن تتمتع بالاستقلالية الوظيفية والتنظيمية الضرورية لإنجاز مهامها.¹

واستقلالية الأجهزة العليا للرقابة مرتبطة ارتباطاً وثيقاً باستقلالية أعضائها، حيث يعرف الأعضاء بأنهم الأشخاص الذين توكل إليهم مهمة اتخاذ القرارات باسم الجهاز، ويعتبرون مسؤولين عن هذه القرارات أمام جهات ثالثة، بمعنى أنهم أعضاء هيئة مشتركة لها حق القرار أو رئيس هيئة عليا للرقابة إذا كانت رئاسة هذه الهيئة موكولة لشخص واحد.

كما يجب أن تمنح الأجهزة العليا للرقابة الإمكانات المالية التي تكفل لها القيام بمهمتها، حتى وإن اقتضى الأمر أن تطلب الموارد المالية التي تحتاجها مباشرة من الجهاز العمومي المسؤول عن الميزانية الوطنية.

وتقر الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بوجود ثمانية مبادئ رئيسية متعلقة بالاستقلالية:²

- وجود إطار دستوري، نظامي، قانوني مناسب وفعال وأحكام تطبيقية واقعية خاصة بهذا الإطار.
- إستقلالية رؤساء الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة و"الأعضاء"، بما في ذلك ضمان الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية أثناء الأداء العادي لمهامهم.
- صلاحية واسعة كافية وحرية التصرف التامة للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة في أداء مهامها.
- الوصول غير مقيد للمعلومات.
- حق وواجب إعداد تقارير بشأن أعمالها.
- حرية تقرير محتوى تقارير الرقابة المالية وتوقيتها ونشرها وتوزيعها.
- وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة.
- الاستقلال الذاتي المالي والإداري وتوفير الموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة.

2.1. أخلاقيات المهنة

يجب أن تتجسد المبادئ الأخلاقية في السلوك المهني للمدقق، وأن يكون لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سياسات تتناول متطلبات أخلاقيات المهنة وتؤكد على ضرورة التزام جميع المدققين بها،

¹ المعيار 100: المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام، الإنتوساي، فيينا، النمسا، 2013، ص: 13.

² المعيار 10: إعلان المكسكو بشأن الاستقلالية، الإنتوساي، فيينا، النمسا، 2013، ص: 02-05.

وعلى المدققين أن يظلوا مستقلين كي تكون تقاريرهم حيادية ويرهاها المستخدمون المستهدفون كذلك. حيث تتمثل الإرشادات بشأن المبادئ الأخلاقية الرئيسية في النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والخصوصية والسلوك المهني.¹

وتتمثل القيم الأخلاقية أساسا في الموالي:²

1.2.1. النزاهة

يقوم جهاز الرقابة المالية بالتأكيد على دعم وتعزيز النزاهة، حيث ينبغي عليه ضمان أن تكون البيئة الداخلية مواتية للموظفين لرفع المخالفات الأخلاقية. والعاملين بجهاز الرقابة المالية يجب أن يكونوا قدوة حسنة من خلال العمل بصدق وموثوقية وحسن نية ومن أجل المصلحة العامة، حيث يجب أن يكونوا جديرين بالثقة في سياق عملهم، وعليهم الامتثال للسياسات والمعايير التي وضعتها المنظمة، ولا يجوز لهم أن يستخدموا وظائفهم للحصول على امتيازات أو منافع شخصية لهم أو لأطراف ثالثة.

2.2.1. الموضوعية

ينبغي على جهاز الرقابة المالية الاعتماد سياسات لضمان أمن العاملين بمجال التدقيق، ولاسيما على مستوى الرؤساء، ويقومون بتطوير العلاقات مع الجهات الخاضعة للتدقيق بصورة تجعل استقلاليتها وموضوعيتها بخطر.

3.2.1. الكفاءة

يقوم جهاز المراقبة المالية بتبني سياسات لضمان المهام المطلوب تنفيذها من قبل الموظفين الذين لديهم المعرفة والمهارات المناسبة لإنجازها بنجاح.

4.2.1. السلوك المهني

ينبغي على جهاز المراقبة المالية أن يكون على علم بمستوى السلوك المهني، المتوقع من قبل أصحاب المصلحة، المحدد في القوانين واللوائح واتفاقيات المجتمع الذي يطبق ذلك، والقيام بالأعمال التجارية وفقا لذلك.

5.2.1. السرية والشفافية

ينبغي على جهاز الرقابة المالية أن يقوم بالموازنة السرية المتعلقة بالمراجعة وغيرها من المعلومات مع الحاجة الى الشفافية والمسائلة.

¹ المعيار 100، مرجع سبق ذكره، الإنتوساي، فيينا، النمسا، 2013، ص: 13.
² المعيار 30: قواعد السلوك المهني، الإنتوساي، فيينا، النمسا، 2016، ص ص: 13-23.

3.1. التقدير المهني والعناية الواجبة والشك

يجب أن يتسم موقف المدقق بالشك والتقدير المهنيين اللذين يجب استخدامهما عند اتخاذ القرارات بشأن الإجراء المناسب. وعلى المدققين أن يبذلوا العناية الواجبة لضمان ملاءمة سلوكهم المهني. ويعني الشك المهني المحافظة على مسافة مهنية وموقف متنبه ومتسائل عند تقييم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها طوال عملية الرقابة. كما يستلزم البقاء منفتح العقل ومستجيب لجميع الآراء والحجج، ويعني التقدير المهني تطبيق المعرفة الشاملة والمهارات والخبرات على عملية الرقابة، وتعني العناية الواجبة أنه على المدقق أن يخطط للرقابة وينفذها بصورة جديّة. وعلى المدققين أن يتعدوا عن أي سلوك قد يضعف الثقة بأعمالهم.¹

4.1. رقابة الجودة

يجب أن تلتزم سياسة رقابة الجودة وإجراءاتها لدى الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بالمعايير المهنية بغية ضمان إجراء عمليات الرقابة على مستوى عالٍ دائماً، ويجب أن تغطي إجراءات رقابة الجودة مسائل كاتجاه عملية الرقابة ومراجعتها والإشراف عليها والحاجة إلى التشاور للوصول إلى قرارات بشأن المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل.²

5.1. إدارة فريق الرقابة ومهاراته

يجب أن يمتلك الأفراد في فريق الرقابة مجتمعين المعرفة والمهارات والخبرة اللازمة لإتمام الرقابة بنجاح، ويشمل ذلك فهم النوع المنفذ من الرقابة والخبرة العملية فيه والإلمام بالمعايير والتشريعات المعمول بها وفهم عمليات الهيئة والقدرة على ممارسة التقدير المهني والخبرة في هذا الجانب، وتشترك جميع عمليات الرقابة في الحاجة إلى تعيين موظفين ذوي مؤهلات مناسبة وتوفير التطوير والتدريب للموظفين وإعداد الأدلة والإرشادات الكتابية الأخرى والتعليمات بخصوص تنفيذ عمليات الرقابة وتعيين الموارد الكافية للرقابة. وعلى المدققين المحافظة على كفاءتهم المهنية من خلال التطور المهني المستمر.

يجوز للمدققين أن يستخدموا الأعمال التي قام بها المدققين الداخليين أو غيرهم من المدققين أو الخبراء، إذا كان ذلك ملائماً أو ضرورياً، وبما يتماشى مع تفويض الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة والتشريع المعمول به، ويجب أن توفر إجراءات المدقق أساساً كافياً لاستخدام أعمال الآخرين، وعلى المدقق في جميع الأحوال أن يحصل على براهين لكفاءة واستقلالية المدققين أو الخبراء الآخرين وجودة الأعمال التي نفذوها. غير أن الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة وحده مسؤول عن أي رأي

¹ المعيار 100، مرجع سبق ذكره، الإنتوساي، 2013، فيينا، النمسا، ص: 13.

² المعيار 100، مرجع سبق ذكره، الإنتوساي، 2013، فيينا، النمسا، ص: 14.

أو تقرير رقابي ينتجه بشأن الموضوع، ولا يخفف من هذه المسؤولية استخدامه للأعمال التي نفذتها أطراف أخرى.

6.1. مخاطر الرقابة

مخاطر الرقابة هي الخطر المتمثل في أن يكون تقرير الرقابة غير ملائم، وينفذ المدقق إجراءات للحد من مخاطر الوصول إلى استنتاجات غير ملائمة أو إدارة هذه المخاطر مدركا أن المحدودية المتأصلة في جميع عمليات الرقابة تعني أن الرقابة لا يمكن أبدا أن تقدم تأكيدا مطلقا عن حالة الموضوع الرقابي.

وحين يكون الهدف هو تقديم تأكيد معقول، فعلى المدقق أن يحد من مخاطر الرقابة إلى مستوى متدن مقبول في ظل ظروف الرقابة، كما قد تهدف الرقابة إلى تقديم تأكيد محدود، وفي تلك الحالة تكون المخاطرة المقبولة المتمثلة بعدم الالتزام بالمعايير أكبر مما هو في رقابة التأكيد المعقول. وتقدم رقابة التأكيد المحدود مستوى من التأكيد ذا مغزى للمستخدمين المستهدفين حسب التقدير المهني المدقق.

7.1. الأهمية النسبية

تحديد الأهمية النسبية مسألة تقدير مهني تعتمد على تفسير المدقق لحاجات المستخدمين، وقد يتعلق هذا التقدير ببند مفرد أو مجموعة من البنود معا، وغالبا ما ينظر في الأهمية النسبية من حيث القيمة، غير أن لها جوانب كمية ونوعية أخرى. وقد تجعل الخصائص المتأصلة في بند أو مجموعة من البنود مسألة ما مهمة نسبيا بطبيعتها الذاتية، كما يمكن أن تكون مسألة ما مهمة نسبيا بسبب السياق الذي تقع فيه.

وتؤثر اعتبارات الأهمية النسبية على القرارات بخصوص طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهها وتقييم نتائج الرقابة. وقد تشمل الاعتبارات مخاوف أصحاب المصلحة والمصلحة العامة والمتطلبات التنظيمية والآثار على المجتمع.

8.1. التوثيق

يجب أن تتضمن وثائق الرقابة إستراتيجية للرقابة وخطة للرقابة، كما يجب أن تسجل الإجراءات المنفذة والأدلة التي تم الحصول عليها وأن تدعم النتائج المبينة للرقابة وأن تكون الوثائق مفصلة بالقدر الكافي لتمكين المدقق المتمرس الذي لا يملك معرفة مسبقة بالرقابة من فهم طبيعة الإجراءات المنفذة وتوقيتها ونطاقها ونتائجها، والأدلة التي تم الحصول عليها لدعم استنتاجات الرقابة والتوصيات، والأسباب الكامنة وراء جميع المسائل المهمة التي تطلبت ممارسة التقدير المهني والاستنتاجات المتعلقة بذلك.

9.1. التواصل

من الضروري إبقاء الهيئة الخاضعة للرقابة على إطلاع على جميع المسائل المتعلقة بالرقابة، وذلك أمر مهم لتطوير علاقة عمل بناءة، ويجب أن يتضمن التواصل الحصول على المعلومات المتعلقة بالرقابة وتزويد الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بالملاحظات والنتائج في الأوقات المناسبة طوال المهمة، كما قد يكون المدقق مسؤولاً عن إطلاع أصحاب المصلحة الآخرين كالهيئات التشريعية أو الإشرافية على المسائل المتعلقة بالرقابة.

2. المبادئ المتعلقة بعملية الرقابة

تتألف العملية الرقابية من الخطوات الرئيسية المبينة بشكل تسلسلي في الشكل الموالي:

الشكل رقم 01: الخطوات الرئيسية لعملية الرقابة



المصدر: المعيار 300: المبادئ الأساسية لرقابة الأداء، الإنتوساي، فيينا، النمسا، 2013، ص: 18.

ويمكن تناول هذه الخطوات باختصار في النقاط الموالية:

1.2. التخطيط للرقابة

على المدقق وإدارة الهيئة الخاضعة للرقابة والمسؤولين عن الحوكمة وغيرهم حسب الحالة أن يتوصلوا إلى تفاهم رسمي مشترك بخصوص أحكام الرقابة وأدوار كل منهم ومسئولياته، وقد تتضمن المعلومات المهمة موضوع الرقابة ونطاقها وأهدافها والوصول إلى البيانات والتقارير الذي سينتج عن الرقابة وعملية الرقابة والأشخاص المسؤولين وأدوار أطراف المهمة المختلفة ومسئولياتها.

كما يجب على المدقق مراعاة وتقييم مخاطر الأنواع المختلفة من أوجه القصور أو الانحرافات أو البيانات الخاطئة التي قد تحدث فيما يتعلق بموضوع الرقابة، حيث يجب مراعاة المخاطر العامة والخاصة على حد سواء، ويمكن تحقيق ذلك من خلال إجراءات تساعد على فهم الهيئة أو البرنامج وبيئته، بما في ذلك الضوابط الداخلية المعنية. فعلى المدقق تقييم استجابة الإدارة للمخاطر المحددة، بما في ذلك تنفيذها وتصميمها للضوابط الداخلية للتعامل مع تلك المخاطر.

2.2. تنفيذ الرقابة

قرارات المدقق بشأن طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ومداهما تؤثر على الأدلة التي يحصل عليها، ويعتمد اختيار الإجراءات على تقييم المخاطرة أو تحليل المشكلة. وأدلة الرقابة هي أية معلومات يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كان موضوع الرقابة متوافق مع المعايير المعمول بها. وقد تأخذ الأدلة أشكالاً عدة، كسجلات المعاملات الورقية والالكترونية، والتواصل الكتابي والالكتروني مع الأطراف الخارجية، ملاحظات المدقق والإفادات الشفهية أو الكتابية التي تقدمها الهيئة الخاضعة للرقابة.

وعلى المدقق تقييم أدلة الرقابة بهدف الحصول على نتائج الرقابة، كما عليه مراعاة العوامل الكمية والنوعية على حد سواء عند تقييم أدلة الرقابة وتقييم الأهمية النسبية للنتائج. واستناداً إلى النتائج، يجب على المدقق أن يمارس التقدير المهني للوصول إلى استنتاج حول موضوع أو معلومات الرقابة.

3.2. إعداد التقرير والمتابعة

لكي يكون التقرير مقنعاً لا بد أن يكون منظماً وتنظيماً منطقياً وأن يعرض علاقة واضحة بين هدف الرقابة ومعاييرها ونتائجها واستنتاجاتها وتوصياتها، كما يجب أن يتناول جميع الحجج المعنية. كما يجب أن تكون التوصيات واضحة ومعروضة بطريقة منطقية وعقلانية، ويجب أن تربط بأهداف الرقابة ونتائجها واستنتاجاتها. ويجب أن تؤدي مع النص الكامل للتقرير إلى إقناع القارئ بأن من شأنها أن تحسن تنفيذ العمليات والبرامج الحكومية بقدر كبير، مثلاً بتقليل التكاليف وتبسيط الإدارة أو بتعزيز جودة وحجم الخدمات.¹

وعلى المدققين أن يتذكروا أن توزيع تقارير الرقابة على نطاق واسع يمكن أن يعزز مصداقية مهمة الرقابة.

¹ المعيار 300: مرجع سبق ذكره، الإنتوساي، 2013، ص ص: 21-23.

وللأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة دور في مراقبة الإجراء الذي يتخذه الطرف المسؤول استجابة للمسائل المثارة في تقرير الرقابة، وتركز المتابعة على ما إذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة قد تناولت المسائل المثارة بصورة كافية. وقد يستدعي الإجراء غير الكافي أو غير المرضي من جانب الهيئة الخاضعة للرقابة قيام الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بإعداد تقرير آخر.¹

المطلب الثالث: إطار العمل بمنظمة الإنتوساي

يقدم إطار العمل رؤية واضحة ويسهل على عملية التعرف على معايير وإرشادات الإنتوساي لأعضائها، وتمشيا مع خطة الإنتوساي الاستراتيجية يهدف الإطار إلى التركيز والاهتمام أكثر بالمعايير المهنية والارتقاء بمنظومة عملية إعداد المعايير بمنظمة الإنتوساي في مجتمع المسائلة أكثر اتساعا.

1. مستوى وثائق الإنتوساي

تعطي وثائق الإنتوساي شكل تسلسل هرمي ذا أربعة مستويات كما هو موضح أدناه:

1.1. المستوى الأول: مبادئ التأسيس

يحتوي هذا المستوى على المبادئ المؤسسة للإنتوساي، وهي الموجودة في إعلان ليما.

2.1. المستوى الثاني: متطلبات العمل الأساسية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

بناء على مبادئ التأسيس، فالوثائق في هذا المستوى تتطور أكثر فيما يتعلق بالمتطلبات الأساسية للعمل بشكل صحيح ومهني في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وتحتوي هذه الوثائق على بيانات عامة ومبادئ على مستوى عال ينبغي ألا يتم تغييرها بصورة متكررة. وتتنمي أخلاقيات المهنة بالإضافة إلى وثائق حول جودة الرقابة إلى هذا المستوى.

3.1. المستوى الثالث: مبادئ الرقابة الأساسية

الوثائق في هذا المستوى تعتمد على المستويين الأول والثاني، وتحتوي على المبادئ الأساسية الأساسية للرقابة على الجهات الحكومية/العامة، في حين يتم تنظيم الأمور المؤسسية بإستخدام الوثائق في المستوى الثاني أما الوثائق في المستوى الثالث فتستخدم في الأمور المتعلقة بعملية تنفيذ مهام الرقابة.

4.1. المستوى الرابع: القواعد الإرشادية

تقوم الوثائق في هذا المستوى بترجمة مبادئ الرقابة الأساسية إلى إرشادات عملية أكثر تفصيلا وتحديدًا يمكن إستخدامها يوميا في مهام الرقابة.

¹ المعيار 100، مرجع سبق ذكره، الإنتوساي، 2013، ص: 20.

2. علاقة معايير الإنتوساي بالمعايير الدولية للمراجعة

تقوم اللجنة الفرعية المنبثقة من اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية لإرشادات الرقابة المالية (FAS) بتطوير إرشادات التطبيق للرقابة المالية، وتتعلق هذه الإرشادات بالرقابة على القوائم المالية وهي قائمة على المعايير الدولية للرقابة (ISA's) الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة، التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وتتكون أحد إرشادات الإنتوساي من أحد معايير ISA الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة مع إحدى الملاحظات العملية/مذكرات تطبيقية Practice Notes للإنتوساي والتي تلخص التعديلات والتفاصيل الواجب أخذها في الاعتبار في عملية الرقابة الحكومية/ القطاع العام. وقد تم تطوير إرشادات التطبيق لرقابة الالتزام من قبل اللجنة الفرعية المنبثقة من اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية، كما تهدف إلى إضافة المزيد من الإرشادات في الأعوام القادمة.¹

ويحتوي رقم-ISSAI على إشارة لرقم ISA الوثيقة رقم 1240 ISSAI، على سبيل المثال تعني

الوثيقة المرتبطة والمتضمنة ISA 240 ومذكرة الإنتوساي التطبيقية INTOSAI Practice Note.

3. إرشاد الإنتوساي إلى التوجيه الجيد

لا تقتصر أهداف المعايير المهنية في الإنتوساي على معايير وإرشادات الرقابة وإنما تعد الإنتوساي مصدرا مفيدا للإرشاد لصالح الإدارة الحكومية للمراقبة الداخلية والمحاسبة، ولا تنشأ هذه الوثائق عن معايير الرقابة في الإنتوساي وإنما تنتمي إلى مجموعة مواد الإرشادات بها وهي داخلة في إطار المعايير بهذا النحو، ومن أجل توضيح أهمية وطبيعة تصنيف الوثائق المميزة الموجودة داخل إطار المعايير تم إطلاق اسم إرشادات الإنتوساي للحكومة الجيدة وتم استخدام اللفظة الأوائلية GOV INTOSAI ويتم استخدام الأعداد من 9000 إلى 9999 في هذه الوثائق.

¹ فوزي قادري، المعايير الدولية للمراجعة وتطبيقها من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية في الجزائر - دراسة حالة مجلس المحاسبة -، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، تخصص: محاسبة، جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2016/2015.

خلاصة الفصل الثاني

للرقابة أهمية كبيرة في الحفاظ على المال العام، ورغم صارميتها المطبقة إلا أنها لم تستطع أن تحد من الفساد المالي.

والاهتمام بالرقابة على الصعيد الدولي نتج عنه هيئات عالمية. ولعل من أهم الهيئات الدولية المعترف بها التي تمثل الأجهزة الرقابية، المنظمة المهنية للأجهزة الرقابية العليا في البلدان المنتمية إلى منظمة الأمم المتحدة أو وكالاتها المتخصصة، التي تؤدي دوراً رئيسياً في رقابة الحسابات والعمليات الحكومية وفي تعزيز التصرف المالي السليم والمساءلة الشاملة في الحكومات التابعة لها.

كما توفر الإنتوساي منتدى يمكن فيه للمدققين الحكوميين من كافة أنحاء العالم مناقشة القضايا ذات الاهتمام المشترك ومواكبة المستجدات بخصوص المعايير الرقابية وغيرها من المعايير المهنية وأفضل الممارسات ذات العلاقة.

بالإضافة إلى ذلك، نصت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة على المبادئ الأساسية لإجراء الرقابة، وذلك باعتبار الرقابة عملية تراكمية ومتكررة. كما وضعت إطار العمل الخاص بها، والذي يهدف إلى التركيز والاهتمام أكثر بالمعايير المهنية والارتقاء بمنظومة عملية إعداد المعايير بمنظمة الإنتوساي.

الفصل الثالث: دراسة حالة المفتشية العامة للمالية

تعتبر الجزائر ضمن الدول التي تطبق نظام رقابة مبني على إنشاء جهاز مستقل عن السلطتين التشريعية والتنفيذية، حيث تمثل رقابة وزارة المالية من خلال المفتشية العامة للمالية أداة تقنية وإدارية تختص بممارسة رقابة مالية لاحقة وتتمتع في ذلك بصلاحيات قضائية واسعة، أما فيما يتعلق بتنظيم المفتشية العامة للمالية وتحديد اختصاصاتها فقد حرص المشرع الجزائري على إيجاد نظام للرقابة المالية يتوافق مع خصوصيات النظام المالي الجزائري ويستجيب لمتطلباته.

ولفهم تنظيم المشرع لوظيفة الرقابة المالية، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالموالي:

- تقديم عام لوزارة المالية والمفتشية العامة للمالية؛
- سير العمليات الرقابية للمفتشية العامة للمالية؛
- آفاق تطبيق معايير الرقابة الدولية في المفتشية العامة للمالية.

المبحث الأول: تقديم عام لوزارة المالية والمفتشة العامة للمالية

تقوم وزارة المالية باعتبارها الدائرة الوزارية العامة على مستوى الدولة، بعدة مهام ووظائف تعتبر من اختصاصاتها، وذلك في إطار السياسة الوطنية وما يتعلق بالمالية، من خلال الإدارات التابعة لها، وباعتبار المفتشية العامة للمالية هيئة رقابية خارجية تمارس أعمال المراجعة على المؤسسات الاقتصادية العمومية، والتي سنتناولها في هذا المبحث من خلال:

- نبذة تاريخية لوزارة المالية؛
- نبذة تاريخية للمفتشية العامة للمالية؛
- مهام المفتشية العامة للمالية.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن وزارة المالية

منذ استقلال البلاد عرفت وزارة المالية تغيرات عميقة منذ أفريل 1962، حيث تميزت بالأهمية البالغة والدور الفعال.

1. نشأة وزارة المالية

أول تسيير لقطاع المالية في عهد الجزائر المستقلة أوكل إلى مديرية الشؤون المالية التابعة للحكومة الجزائرية المؤقتة، والتي حلت محل الحكومة العامة الفرنسية في 06 أفريل 1962.

وتأسست أول وزارة للمالية تابعة لأول حكومة جزائرية مستقلة في 27 سبتمبر 1962 عن طريق المرسوم 62-11 الصادر في العدد الأول للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، والتي عين على رأسها الدكتور أحمد فرانسيس كأول وزير للمالية. ومنذ تأسيسها اعتبرت وزارة المالية من أكبر المرافق العامة للدولة، نظرا لمختلف المهام المنوطة بها في صميم الاقتصاد والمجتمع الجزائري.

وأسست وزارة المالية أول تنظيم يحدد المديرية الفرعية والمصالح، ثم انتقلت تسميتها إلى وزارة الاقتصاد الوطني وذلك في 04 سبتمبر 1963، وبموجب المرسوم رقم 63-326 تم إقرار أول هيكلية كبرى لوزارة المالية من خلال تجميع كل وظائف الاقتصاد الوطني، وطبقا لهذه الهيكلية الجديدة، أصبحت وزارة المالية تضم إضافة إلى صلاحياتها التقليدية، صلاحيات كل من دائرة التجارة، التصنيع والطاقة

التي تم إلغائها، وكذلك صلاحيات كل من المديرية العامة للتخطيط والدراسات المالية، وكذا الصندوق الجزائري للتنمية. وأسندت هذه الوزارة الكبرى إلى السيد بشير بومعزة.

وفي سنة 1965، مرت وزارة المالية بعدة تعديلات، وهذا بعد تأسيس حكومة جديدة عن طريق الأمر 65-182، وعرفت وزارة المالية تسمية جديدة تمثلت في وزارة المالية والتخطيط والتي عين على رأسها السيد قايد أحمد.¹

إعادة تنظيم وزارة المالية الجديد لم ينحصر فقط في التسمية وإنما كان نتيجة الجدل السياسي الحاصل آنذاك حول التنظيم الاقتصادي وتسيير مالية الدولة، خاصة فيما يخص فصل وظائف التخطيط وتمويل البرامج العمومية التي كانت محل نقاش واسع والتي امتدت إلى العقود التي تلت هذه المرحلة. دام هذا الارتباط بين قطاع المالية والتخطيط إلى غاية سنة 1970 أين أعيد تنظيم وزارة المالية بصور الأمر 70-53، المتعلق بتشكيل الحكومة، حيث تم فصل قطاع التخطيط عن وزارة المالية وإسناده إلى كتابة الدولة للتخطيط التي وضعت تحت إدارة السيد كمال عبد الله خوجة.

ومع بداية مخططات التنمية ونظرا لثقل مهامها التي كانت محاطة بسياق سياسي خصوصي، أصبحت صلاحيات وزارة المالية تتمحور حول المجالات التقليدية المتمثلة أساسا في تحصيل الإيرادات، منح موارد الميزانية، ومراقبة نفقات الدولة، في حين تم إسناد مهام التنظيم الاقتصادي والتخطيط إلى قطاعات أخرى.

تجسيدا لهذا التغيير في المهام، تم إصدار مرسوم 71-259 المؤرخ في 19 أكتوبر 1971 يتضمن تنظيم الإدارة المركزية الذي هيكل وزارة المالية إلى عشر مديريات، هذه المديريات العشر تحولت إلى سبع مديريات عامة بعد صدور المرسوم 82-238 المؤرخ في 17 جويلية 1982 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية.

خلال هذه الفترة المتميزة بامتداد وسعة الوظائف المتعلقة بالميزانية، تم إنشاء وزارة منتدبة لدى وزارة المالية مكلفة بالميزانية، في حين أن تنظيم الهياكل المركزية والمحلية لم تشهد تغييرا كبيرا.

¹ www.mf.gov.dz consulté le : 28/04/2017 à 23 :22.

تميزت هذه المرحلة أساسا بالتعديل الدستوري لسنة 1989، الذي أحدث تغييرا جذريا في المشهد الاقتصادي أثر بصفة مباشرة على هيكلية وزارة المالية الذي تجسد بإنشاء وزارة الاقتصاد في 16 سبتمبر 1989، حيث ضمت عدة قطاعات، وعُين وزيرا للاقتصاد السيد غازي حيدوسي الذي كلف أساسا بتحضير الانتقال إلى الاقتصاد الحر، من خلال جمع اختصاصات قطاع التجارة وكذا اختصاصات قطاع المؤسسات الصغرى والمتوسطة فيما بعد. واستمرت هذه الفترة أربع سنوات وذلك إلى غاية 1994 أين تم الرجوع إلى وزارة المالية ذات المهام التقليدية وهذا تطبيقا للمرسوم 94-93 المؤرخ في 15 أفريل 1994 المتعلق بتشكيل حكومة.

في أواخر سنوات التسعينيات، وبالأخص ابتداء من سنة 1998 تم إعادة هيكلية وزارة المالية عن طريق توحيد ميزانية التسيير مع ميزانية التجهيز للدولة وهذا بفعل تحويل تسيير ميزانية التجهيز إلى وزارة المالية. إضافة إلى ذلك فمهمة التخطيط أصبحت أيضا تابعة لاختصاصات وزارة المالية. تكمن أهمية هذا التحويل ضمن العشرية التي تلي هذه المرحلة أين انبثقت عنه عدة مخططات متعددة السنوات للتنمية.

عكس الفترات السابقة، فمرحلة سنوات العشرية الأولى للألفية لم تتميز بإعادة هيكلية وزارة المالية عن طريق نص قانوني فحسب وإنما كان تنظيمها ناتج عن عملية التحديث السريعة، عبر إعادة توزيع المهام وظهور نشاطات أخرى جديدة والتي تزامنت مع تطور ملحوظ للمنشآت القاعدية وأنظمة المعلومات. هذه العملية تراكمت مع ارتفاع في نسبة الموارد البشرية المستخدمة من حيث العدد والنوعية، والمرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتعلق بتنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية جاء إذا ليجسد خطوات تحديث تسيير قطاع المالية من خلال التكفل بمهامها الدائمة والمهام الجديدة بدناميكية خاصة.

2. تعريف وزارة المالية

تتميز وزارة المالية بالأهمية البالغة والدور الفعال، فهي واحدة من أهم وزارات السلطة التنفيذية حيث تتولى مهمة اقتراح النصوص التشريعية ذات الصلة بالميزانية العامة للدولة، كما تقوم أيضا بإعداد الدراسات والتقارير الخاصة بتحضير ميزانيته التسيير والتجهيز ومراقبة تنفيذها فيما بعد، أي بعد اعتمادها وإصدارها من طرف رئيس الجمهورية في الأخير. ويرجع تاريخ وجود وزارة المالية إلى ما قبل 1963.

وفي 04 سبتمبر 1963، صدر المرسوم الذي أدى إلى تقسيم الوزارات القديمة "التجارة، الصناعة والطاقة"، كما أنشأت مديرية التخطيط والدراسات الاقتصادية في وزارة الاقتصاد الوطني والتي حلت محلها فيما بعد وزارة المالية. وفي شهر جويلية 1970 أعيد تنظيم الوزارات وتجديد هيكلها وهذا بعد إنشاء حكومة جديدة التي انبثقت عنها "وزارة المالية والتخطيط" بدائرتين:

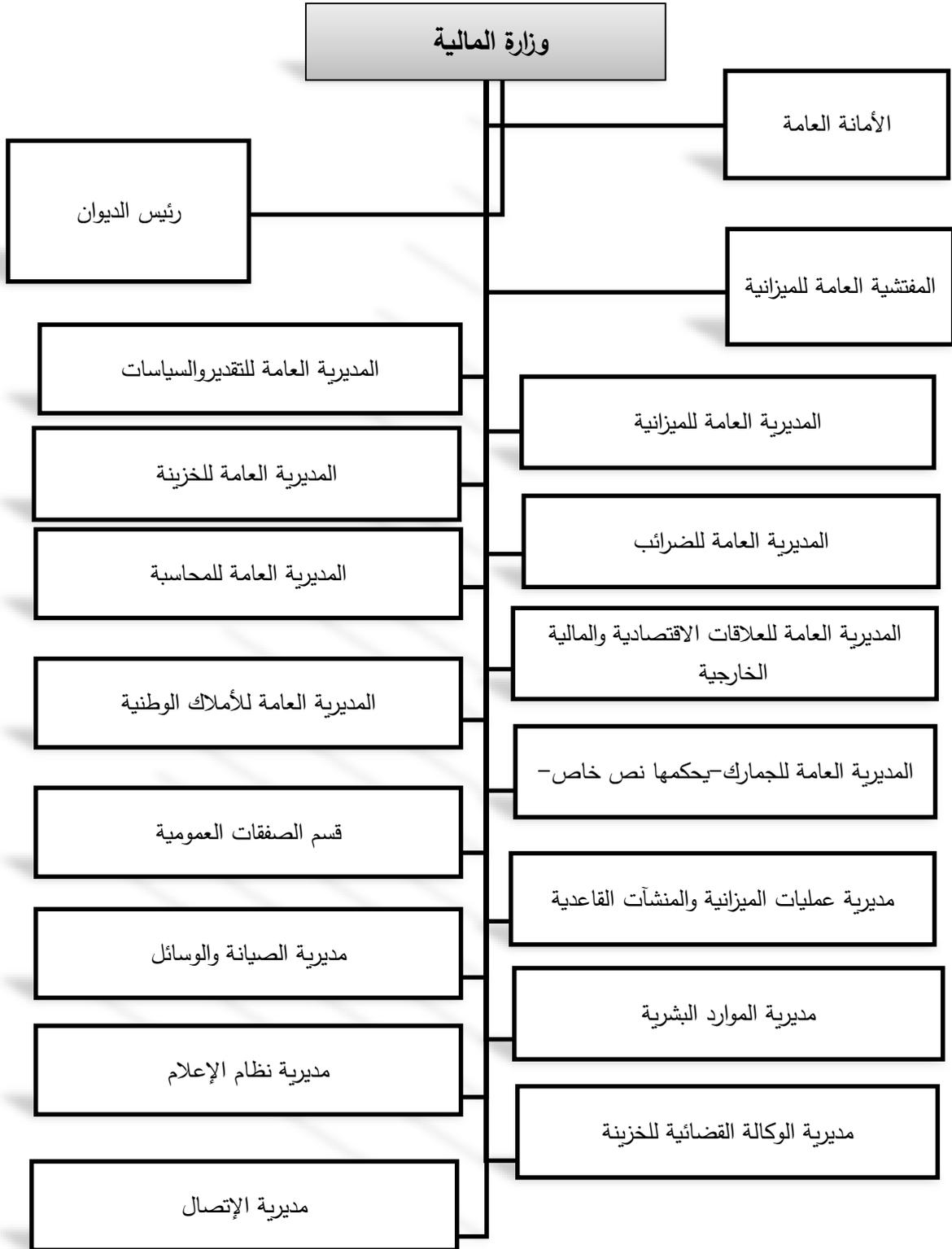
- وزارة المالية
- أمانة الدولة التي تحولت سنة 1980 إلى وزارة التخطيط وتهيئة الإقليم وقد تحول هذا التنظيم ما بين سنوات 1980-1990 إلى وزارة الاقتصاد التي جمعت ما بين المالية والتجارة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وفي شهر أبريل 1994 حلت وزارة المالية كهيكلي إداري مستقل.

وتشمل الإدارة المركزية في وزارة المالية على ما يلي:¹

- الأمين العام: ويلحق به مكتب البريد والمكتب الوزاري للأمن الداخلي ويساعده أربعة مديري دراسات وثلاثة رؤساء دراسات.
- رئيس الديوان: ويساعده ثمانية مكلفين بالدراسات والتخليص يكلفون على التوالي بما يلي:
 - * العلاقات مع الهيئات التشريعية.
 - * الشؤون القانونية.
 - * العلاقات مع هيئات التنفيذ.

¹ المادة 1 من المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتعلق بتنظيم الإدارة.

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي العام لوزارة المالية



المصدر: وثائق داخلية مقدمة من طرف أرشيف وزارة المالية

المطلب الثاني: نبذة تاريخية عن المفتشية العامة للمالية

المفتشية العامة للمالية هي جهاز دائم للرقابة المالية، يعمل تحت السلطة المباشرة للوزير المكلف

بالمالية.¹

1. نشأة المفتشية العامة للمالية

يعتبر ظهور المفتشية العامة للمالية حديث النشأة في نظامنا القانوني، إذ لم تظهر في الوجود إلا سنة 1980 وهذا طبقا للمرسوم الرئاسي رقم 80-53 المؤرخ في 01 مارس 1980 والمتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية.

وبعد مرور ثلاث سنوات على إحداثها ثم تنظيمها وضبطها على ضوء المستجدات الحاصلة في تلك الفترة وتحديدا عام 1983، صدرت وقتها بعض القوانين الأساسية المتعلقة بأسلاكها وبقيت أمورها على هذا الوضع. إلى أن جاءت قوانين سنة 1991، أين ألغيت تقريبا كل النصوص التشريعية والتنظيمية الخاصة بها، بالإضافة إلى القانون الأساسي الخاص بموظفي المفتشية العامة للمالية في مختلف الوزارات وذلك طبقا للمرسوم.

وما إن مر عام على ذلك حتى أعيد تنظيمها و ضبطها مجددا سواء على مستوى مصالحها المركزية حسب المرسوم التنفيذي رقم 92-32 المؤرخ في 20 جانفي 1992 للجريدة الرسمية رقم 06 والمتعلق بتنظيم الهياكل المركزية للمفتشية العامة للمالية أو على مستوى مصالحها الخارجية، وكذا تحديدها لاختصاصات جديدة للمفتشية العامة للمالية حتى سنة 2008، ألغيت جميع قوانين سنة 1992 حيث حددت صلاحيات جديدة للمفتشية العامة للمالية، و كذا تنظيم هياكلها المركزية إضافة إلى تنظيم المفتشيات الجهوية عبر الوطن، كما تضمنت الجريدة الرسمية رقم 50 طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 09-96 تحديد كفايات رقابة وتدقيق المفتشية العامة للمالية لتسيير المؤسسات الاقتصادية، أما فيما يتعلق بسنة 2010 فقد تضمنت الجريدة الرسمية رقم 05 طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 10-28 القانون الأساسي الخاص بالمنظمين المنتمين للأسلاك الخاصة بالمفتشية العامة للمالية.

¹ المادة 01 من المرسوم الرئاسي رقم 80-53 المؤرخ في 01-03-1980 والمتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية.

2. تطور المفتشية العامة للمالية

مرت المفتشية العامة للمالية بثلاث مراحل أساسية كالموالي:¹

1.2. المرحلة الأولى: إنشاء أجهزة رقابة وإحداثها

بدأت هذه المرحلة بإنشاء جهاز الرقابة المالية للدولة بتاريخ 01 جانفي 1963، وقد تبع هذا الإجراء توقيع المرسوم رقم 63-127 المؤرخ في 19 أبريل 1963 ونشره، والمتضمن تنظيم وزارة المالية. بالرغم من أن هذا النص التشريعي نص على إحداث المفتشية العامة للمالية وبعض أجهزة التفتيش والرقابة مثل مجلس المحاسبة ولجنة فحص المؤسسات العمومية، إلا أن تنصيب هذه الأجهزة لم يكن فعليا، وبالتالي تم ضمان الرقابة على المالية العمومية في غضون هذه الفترة من خلال:

1.1.2. الرقابة المالية للدولة

هو جهاز مارس رقابة أفقية على كل المتدخلين، سواء في مرحلة جمع الموارد المالية العمومية أو مرحلة استعمالها.

2.1.2. مديرية الميزانية والرقابة

مارست كذلك رقابة أفقية، ولكنها كانت تقتصر على الأمرين بصرف ميزانية الدولة، لكن تجدر الإشارة إلى أن التجديد الذي أدخله المرسوم رقم 69-28 المؤرخ في 21 جانفي 1969 المتضمن تعديل توزيع اختصاصات وزارة الدولة المكلفة بالمالية والتخطيط فيما يتعلق بالمراقبة المالية، كما يكمن في تكليف مديرية الميزانية والمراقبة بالرقابة القبلية للمالية العمومية وجهاز الرقابة المالية للدولة بالرقابة البعدية.

2.2. المرحلة الثانية: تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية

امتدت هذه المرحلة من 19 أكتوبر 1971 إلى 01 مارس 1980، وتزامنت هذه المرحلة مع التوقيع على المرسوم رقم 71-259 المؤرخ في 19 أكتوبر 1971 ونشره، والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية لوزارة المالية وذلك من خلال:

¹ م. بودهان، المفتشية العامة للمالية، جريدة السلام، وزارة المالية، العدد 766، 4 ماي 1993 م، ص:4.

- إحداه مديرية التفتيش المالي التي حلت محل المراقبة المالية للدولة.
- تم تكليف مديرية الميزانية والمراقبة والتي كانت شبكة مراقبي النفقات الملتزمة الموضوعة آنذاك تابعة لها بالرقابة القبلية للمالية العمومية سواء كان ذلك على مستوى الإدارات المركزية أو المصالح غير المركزية للدولة والأميرين بالصرف لميزانية الدولة.
- تكليف مديرية التفتيش المالي بالرقابة البعدية للمالية العمومية، والتي ورثت أيضا الرقابة على مستوى المؤسسات العمومية والهيئات العمومية الأخرى وشبه العمومية وذات المنفعة العامة.

3.2. المرحلة الثالثة: العصرية المتسارعة

- امتدت من 01 مارس 1980 إلى غاية يومنا هذا، وتميزت هذه المرحلة بوضع 3 أشكال كلاسيكية للرقابة على المالية العمومية وهي:
- الرقابة البرلمانية التي يمارسها كل من المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة.
 - الرقابة القضائية التي يمارسها مجلس المحاسبة.
 - الرقابة الإدارية الأفقية التي تمارسها المفتشية العامة للمالية.

المطلب الثالث: مهام المفتشية العامة للمالية

أعطى المشرع الجزائري للمفتشية العامة للمالية العديد من الصلاحيات في مجال الرقابة، وشمولها لهيئات ومؤسسات عديدة.

1. التدخلات العامة للمفتشية العامة للمالية

للمفتشية العامة للمالية العديد من المهام والتدخلات في إطار الاختصاصات العامة وهي:

- تقييم أداءات أنظمة الميزانية.
 - التقييم الاقتصادي والمالي لنشاط شامل أو قطاعي أو فرعي أو لكيان اقتصادي.
 - التدقيق أو الدراسات أو التحقيقات أو الخبرات ذات الطابع الاقتصادي والمالي والمحاسبي.
 - تقييم شروط تسيير واستغلال المصالح العمومية من طرف المؤسسات الامتيازية مهما كان نظامها.
- كما يمكن للمفتشية العامة للمالية أن تقوم بتقييم شروط تنفيذ السياسات العمومية وكذا النتائج المتعلقة بها وبهذه الصفة تكلف خصوصا بالمهم الموالية:

- القيام بالدراسات والتحليل المالية والاقتصادية من أجل تقدير فاعلية إدارة وتسيير الموارد المالية والوسائل العمومية الأخرى.
- إجراء دراسات مقارنة وتطويرية لمجموعات قطاعات أو ما بين القطاعات.
- تقييم تطبيق الأحكام التشريعية والتنظيمية، وكذا تلك المتعلقة بالتنظيم الهيكلي وذلك من ناحية تناسقها وتكيفها مع الأهداف المحددة.
- تحديد مستوى الإنجازات مقارنة مع الأهداف المحددة، والتعرف على نقائص التسيير وعوائقه وتحليل أسباب ذلك.
- القيام برقابة تسيير الصناديق، وفحص الأموال والقيم والسندات والموجودات من أي نوع، والتي يحوزها المسيرين أو المحاسبين.
- التحصيل على كل مستند أو وثيقة تبريرية ضرورية لفحوصهم، بما في ذلك التقارير التي تعدها أي هيئة رقابية وأية خبرة خارجية.
- تقديم أي طلب معلومات شفهي أو كتابي.
- القيام في الأماكن بأي بحث أو إجراء أي تحقيق بغرض رقابة التصرفات أو العمليات المسجلة في المحاسبات.
- الإطلاع على السجلات والمعطيات أيا كان شكلها.
- التيقن من صحة المستندات المقدمة وصدق المعطيات والمعلومات الأخرى المبلغة.
- القيام في عين المكان بأي فحص، بغرض التيقن من صحة وتمام التقييد المحاسبي لأعمال التسيير ذات التأثير المالي، وعند الاقتضاء يتم معاينة حقيقة الخدمة المنجزة، وبهذه الصفة تمارس المفتشية العامة للمالية حق مراجعة جميع العمليات التي أجراها المحاسبون العموميون، ومحاسبو الهيئات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية.

2. تطوير مهام المفتشية العامة للمالية

عرفت المفتشية العامة للمالية نوعا جديدا من المهام المتمثلة فيما يلي:

1.2. مهمة التدقيق والتقييم الاقتصادي والمالي

يمكن للمفتشية العامة للمالية القيام بمهمة التدقيق التي تعتبر رقابة نوعية على التسيير المالي والمحاسبي ومهمة التقويم الاقتصادي والمالي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وهذا بطلب من مجلس إدارتها، حيث يمكن أن تنصب على نشاط قطاعي أو نشاط فرعي، وفي هذا الإطار تقوم بالموالي:

- إنجاز دراسات وتحاليل مالية واقتصادية لتوضيح فعالية التسيير.
- إنجاز دراسات مقارنة وتقييمية لمختلف معايير وإجراءات التسيير سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.
- إنجاز تحاليل لهياكل ومقاييس التسيير للمجموع القطاعي أو بين القطاعات ولهذا يمكن للمفتشية العامة للمالية أن تقدم آراء أو اقتراحات حول التنظيم.

2.2. التدقيق في القروض الدولية

مع تطور حجم القروض العمومية، أصبح من الضروري إخضاعها أيضا للرقابة، حيث تم تكليف المفتشية العامة للمالية بالقيام بهذه المهمة للقيام بتدقيق سنوي لعملية استعمال أو استهلاك القروض الممنوحة للجزائر، من طرف هذه المؤسسات المالية الدولية كالبنك الدولي للإعمار والتنمية والبنك الإفريقي للتنمية، بناء على اتفاقية قرض بين الجزائر المتمثلة في وزارة المالية التي تمثلها المديرية العامة للعلاقات المالية والاقتصادية والمؤسسات المالية الدولية.

3.2. الرقابة على عمليات الصرف وحركة رؤوس الأموال

لقد عرفت رؤوس الأموال وعمليات الصرف تطورا هاما مع الانفتاح الاقتصادي، لذلك كان من الضروري تطوير طرق مكافحة المخالفات الناجمة عن:

- التصريحات الكاذبة.
- عدم مراعاة التزامات التصريح.
- عدم استرداد الأموال للوطن وتهريب رؤوس الأموال.
- عدم مراعاة الإجراءات والشكليات المنصوص عليها.
- عدم الحصول على الترخيصات المطلوبة أو عدم الاستجابة للشروط التي تطلبها هذه الترخيصات.

- المخالفات المرتبطة بنقل السبائك الذهبية والقطع النقدية الذهبية أو الأحجار والمعادن النفيسة.

4.2. تقييم السياسات العمومية

الرقابة على الأموال العمومية بالطريقة الكلاسيكية القائمة على التأكد من سلامة الدفاتر والمستندات المحاسبية ومشروعيتها يمكن ألا تحقق الفعالية المطلوبة، لذلك يصبح من الضروري تجاوزه إلى تقييم النشاط العمومي نفسه وهو التصور المستقبلي للمهمة التي يفترض أن تقوم بها المفتشية العامة للمالية.

لذلك فتقييم السياسات العمومية يهدف إلى البحث حول مدى تحقيق الميزانية للأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية المسطرة، ويتم من خلالها إنجاز دراسات، وتحليل مالية اقتصادية لتقدير فعالية التسيير ونجاعته.

5.2. الخبرة القضائية

يمكن للمفتشية العامة للمالية أن تقوم بتدخلات خاصة إذا تعلق الأمر بترخيص من القضاء وذلك بتعيين مفتشين اسميا بأمر من رئيس المحكمة للقيام بخبرات في إطار التحقيقات التي من الضروري إجرائها قبل النطق بالحكم.

بالإضافة إلى كل هذه المهام والوظائف التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية، يكلفها وزير المالية عادة بتمثيله بالنيابة في مختلف الهيئات واللجان والمجالس التي تكون فيها وزارة المالية عضوا، فـرئيس المفتشية العامة للمالية هو رئيس لجنة الطعن المركزية للضرائب باعتباره ممثل وزير المالية.

المبحث الثاني: سير العمليات الرقابية للمفتشية العامة للمالية

تسير العمليات الرقابية على مستوى المفتشية العامة للمالية من خلال إجراءات ومراحل حددها القانون، ومن خلال معايير تعتمد خاصة في إعداد التقارير التي تعد خلاصة عمل المفتشية العامة للمالية.

من خلال هذا المبحث يمكن إعطاء تقييم شامل حول رقابة المفتشية العامة للمالية على المالية العمومية، وذلك بالتعرف عن قرب عن النقاط المذكورة أدناه:

- مراحل سير العمليات الرقابية للمفتشية العامة للمالية؛
- تقديم وإجراءات كتابة التقرير؛
- أنواع تقارير المفتشية العامة للمالية.

المطلب الأول: مراحل سير العمليات الرقابية للمفتشية العامة للمالية

بعد إقرار البرنامج السنوي، يتولى رؤساء الأقسام بالتنسيق مع المدراء الجهويين توزيع المهام على الفرق والبعثات التفتيشية التي تبادر بالتحضير لها وتنظيمها من أجل تنفيذها.

حيث يتم تسيير هذه العمليات والمهام الرقابية عبر المراحل الأساسية الموالية:

1. التحضير للمهمة الرقابية

تخضع مرحلة التفتيش لإشراف مكلفين بالتفتيش وهي تشمل الانطلاق في الأعمال التمهيديّة المتمثلة في التعرف على الهيئة التي تخضع للرقابة.

1.1. إجراءات تمهيدية

تقوم المفتشية العامة للمالية بإجراءات تمهيدية ذلك على أساس النصوص التأسيسية ومختلف التعديلات التي لحقت بها ومختلف الوثائق الخاصة بها، إضافة إلى الأرشيف الذي تملكه المفتشية العامة للمالية أو أي هيئة رقابية أخرى حول هذه الإدارة الخاضعة للرقابة، كما يمكن اللجوء خلال هذه المرحلة إلى الهيئات الخارجية لجلب أكبر قدر ممكن من المعلومات حول نشاط الهيئة ومعاملاتها المالية.

ومن بين الإجراءات الأخرى التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية بالتنسيق مع مديرية المناهج والتلخيص مايلي:

- اقتراح تركيبة البعثات والفرق التفتيشية وهذا بتحديد عدد من المفتشين المكونين لكل فرقة أو بعثة.
 - إعداد دليل منهجي وعلمي لفحص ومراجعة المحاسبة ورقابة التسيير والإرشادات الخاصة بالتقويم الاقتصادي.
 - اقتراح إجراءات مناسبة قصد السير الحسن للمهام.
 - تحضير يومية التدخلات للمفتشين المكونين للبعثات والفرق التفتيشية.
 - تحضير الوسائل وعناصر الإعلام الضرورية للقيام بالمهمة.
- كما يقوم رئيس المهمة التفتيشية بإعداد ملاحظات حول تنظيم الرقابة ويقدمها إلى المفتشين المكونين لغرفته، والتي تكون على شكل معلومات أساسية متمثلة في تحديد طبيعة النقاط التي يجب مراقبتها.

2.1. الاتصال بالمؤسسة

بعد الإجراءات التمهيدية يتم الاتصال بالهيئة أو المصلحة التي ستخضع للرقابة من أجل القيام بالمهمة الاستطلاعية. وتتم تدخلات المفتشية العامة للمالية في عين المكان وعلى الوثائق، كما تكون الفحوص والتحقيقات فجائية¹ ولا ينبغي أن تتجاوز أسبوع ومن خلال الحديث مع المسؤولين يتم وضع أهداف دقيقة للتدخل، وتحدد رزنامة العمل التي يفترض إتباعها.

2. تنفيذ المهمة التفتيشية

بعد الأعمال التمهيدية والتحضيرية للمهمة التفتيشية، تأتي مرحلة التنفيذ وسير المهمة، بدء بالأمر بالمهمة مروراً بالانتقال إلى المؤسسة محل الرقابة وطلب المعلومات وتحضير المحاضر.

¹ المادة 14 من المرسوم التنفيذي 272-08 الصادر بتاريخ 06 سبتمبر 2008 والمتضمن صلاحيات المفتشية العامة للمالية.

1.2. الأمر بالمهمة

يشترط أن يتزود المفتشين وكل بعثة تفتيشية عند التدخل بوثيقة تدعى "الأمر بالمهمة" يحرر من طرف مديرية الرقابة والتقويم.¹

2.2. الانتقال إلى المؤسسة

تقوم الفرقة أو البعثة التفتيشية بالانتقال إلى المؤسسة المراد مراقبتها، وهذا بعد الإشعار المسبق أو بصفة فجائية.

3.2. إنجاز المهمة

يتم إنجاز عمليات الرقابة من خلال الفحص والمراجعة على الوثائق وفي عين المكان وهذا من الناحيتين الشكلية والمضمون.²

- من الناحية الشكلية، تكون بالتأكد من وجود الوثائق المالية والمحاسبية، ميزانية، حساب إداري، سجلات الجرد، مدى مطابقتها للقوانين والتنظيمات المعمول بها.
- من ناحية المضمون، يقوم المفتشون بفحص الصندوق ومراقبة الأموال والقيم ومقارنتها مع العمليات المسجلة ومعاينة الوثائق الثبوتية مثل الفواتير، حيث يتم تحضير محضر يتضمن كل الملاحظات المسجلة يقوم بإمضائه كل من المفتشين والمحاسب العمومي.

4.2. طلب المعلومات

يمكن طلب كل المعلومات الخاصة بالمؤسسة سواء كان ذلك شفويا أو كتابيا، والقيام بأي بحث أو تحقيق في عين المكان بغية مراقبة الأعمال أو المعطيات المبنية في المحاسبة.³

ولتمكين الوحدات العملية للمفتشية العامة للمالية من إتمام المهام الموكلة إليها، يتعين على مسؤولي المصالح والهيئات المراقبة القيام بالموالي:⁴

- تقديم الأموال والقيم التي بجوزتهم، وإطلاعهم على كل الدفاتر أو الوثائق أو التبريرات أو المستندات المطلوبة.

¹ أنظر الملحق رقم 01.

² أنظر الملحق رقم 02.

³ أنظر الملحق رقم 03.

⁴ المادة 17 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سبق ذكره.

- الإجابة على طلبات المعلومات المقدمة.
- إبقاء المحادثين في المناصب طيلة مدة المهمة.
- ولا يمكن لمسؤولي المصالح أو الهيئات الخاضعة لرقابة المفتشية العامة للمالية، وكذا الأعوان الموضوعين تحت سلطتهم، أن يتملصوا من الواجبات المنصوص عليها سابقاً، محتجين باحترام الطريق السلمي، أو السر المهني، أو أيضاً الطابع السري للمستندات الواجب فحصها أو العمليات اللازم رعايتها.

5.2. تحضير المحاضر

يقوم المكلفون بالتفتيش وأثناء المهمة، بتحرير نوعين من المحاضر، ويتعلق الأمر بمحضر مراجعة الصندوق ومحضر المخالفات الخطيرة.

- محضر مراجعة الصندوق، أي أثناء انتقال البعثة لعين المكان، يقوم المكلف بالتفتيش بمراجعة الأموال الموجودة تحت تصرف المحاسبين أو المسؤولين عنها، إذ يطلب من العون المسؤول عن الصندوق تزويد المفتشين كل القيم والموجودات في الصندوق، ويحرر على أثر ذلك تحرير كشف على جميع الموجودات، وتصنيفها حسب طبيعتها.

ثم يتم مقارنتها مع الدفاتر المحاسبية، وتدوّن في محضر، ويوقع المسؤول عن الصندوق (غالباً ما يكون المحاسب العمومي) على المحضر مع المفتش المكلف، ويرفق المحضر بجدول التحقيق الذي يتضمن الملاحظات التي كشف التحقيق عنها، وإجابة العون المحقق معاً.

- محضر المخالفات، ففي حالة وجود مخالفات خطيرة كعدم وجود محاسبة منتظمة أو عدم وجودها، فيحرر محضر يرسل مباشرة إلى رئيس المفتشية العامة للمالية.

كما يمكن تحرير محاضر كلما اقتضت ظروف التحقيق لذلك، ففي حال عرقلة الهيئة الخاضعة للرقابة سير المهمة التفتيشية برفض تقديم أو الإطلاع على الوثائق المطلوبة من قبل المفتشين يحرر رئيس الفرقة موضوع إعدار يعلم به الرئيس السلمي للعون المعني. وعند عدم الرد بعد ثمانية (8) أيام من الإعدار، يحرر المسؤول المختص للوحدة العملية للمفتشية العامة للمالية محضر قصور ضد العون المعني أو رئيسه السلمي. ويرسل المحضر إلى السلطة السلمية أو الوصية التي متابعة ذلك.¹

¹ المادة 19 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سبق ذكره.

المطلب الثاني: تقديم وإجراءات كتابة التقرير

بعد انتهاء مهام الرقابة تقوم المفتشية العامة للمالية بإعداد التقارير، حيث يدون المفتشون أداءهم في تقارير وذلك بناء على ملاحظاتهم المبينة على وقائع ثابتة.

وعند إعدادها تقوم بالإجراءات الموالية:

1. تقديم التقرير

تقدم تقارير المفتشية العامة للمالية على شكل جدول يتكون من ثلاثة أعمدة، حيث يحتوي التقرير النهائي على وثيقة واحدة.¹

1.1. العمود الأول من جدول تقارير المفتشية العامة للمالية

يخصص العمود الأول لتلقي الملاحظات والإثباتات المؤقتة للمفتشين، بحيث تكون البحوث والدراسات المنجزة من طرف المفتشين تعين بصفة منفصلة مع تحديد طبيعة وموضوع الرقابة العملية والدورية والمقارنات المختلفة المنجزة، ويجب على المفتشين أن يسندوا في كتابة تقاريرهم على نظم ثابتة تتعلق بالأحكام التشريعية والتنظيمية والتعاقدية ومعايير التنظيم والتسيير الموضوعة والضرورية للسير الحسن لأعمالهم.

وعند الانتهاء من مهام المراجعة والفحص، على المفتش اجتياز مرحلة الإثباتات إلى مرحلة تقديم النصائح والاقتراحات في تقريره، والتي من شأنها تحسين سير وإدارة المؤسسات.

2.1. العمود الثاني من جدول تقارير المفتشية العامة للمالية

يخصص العمود الثاني للإجابة عن الأسئلة من طرف الهيئة أو المؤسسة التي تمت فيها عملية الرقابة، إذ يجب على مسؤولي المؤسسات أن يدلوا بإجاباتهم ضمن التقارير، وهذا في أجل أقصاه عشرون يوم، وللهيئة محل المراقبة الحق في الاعتراضات إن اقتضى الأمر.

¹ أنظر الملحق رقم 04.

3.1. العمود الثالث من جدول تقارير المفتشية العامة للمالية

يوضع العمود الثالث خلاصة المهمة وكل الإثباتات والملاحظات الموجودة في التقارير وترقم على هامش صفحات التقرير طبقاً لسلسلة متتالية لتسهيل المراجعة بين مختلف الأعمدة.

2. إجراءات كتابة التقرير

على المفتش إتباع بعض الإجراءات عند صياغة التقارير من أهمها:

- تسليم جميع الإثباتات أو الملاحظات إلى العون المعني أو إلى رئيسه السلمي أثناء التدخل أو بعد الانتهاء وقبل تقييدها في محاضر أو تقارير التفتيش.
- بعد استكمال التقرير الأول يمكن تقديم ملاحظات جديدة، ولكن لا يمكن وضعها في التقرير النهائي إلا بعد إبلاغها إلى العون الذي تمت مراقبته، ليقوم بالدفاع عن نفسه بالإجابة عن الأسئلة المطروحة عليه وتبريرها.
- ترسل نسخة من هذه الوثائق بواسطة رئيسه السلمي عبر البريد.
- عند وجود مؤشر حقيقي يتعلق بالاختلاسات أو مخالفات خطيرة تخص التنظيم أو تسيير المؤسسة محل الرقابة، يعلم المفتشون رئيس المفتشية العامة للمالية فور انكشاف المخالفة عن طريق رئيس المهمة التفتيشية.
- يعاين رئيس الفرقة التفتيشية تقارير المفتشين الموضوعين تحت سلطته، وإذا اقتضى الأمر يطلب منهم إعادة النظر في بعض الملاحظات والقيام بتصحيحات خاصة بالشكل أو المضمون.
- على أساس مشاريع التقارير المقدمة من مفتشي البعثة أو الفرقة التفتيشية، يضع مدير الرقابة المؤهل التقرير الشامل ويبعثه إلى رئيس المفتشية العامة للمالية.
- صياغة التقارير النهائية لا بد أن تخضع لنفس المقاييس الموضوعية التي صيغت فيها التقارير الأولية للمفتشين المكونين للبعثة التفتيشية.

المطلب الثالث: أنواع تقارير المفتشية العامة للمالية

الهدف الأساسي الذي تسعى المفتشية العامة للمالية إلى تحقيقه هو وضع تقرير عمل خاص بتدخلاتها في المؤسسات الخاضعة لرقابتها.

وتتعدد التقارير التي تعدها المفتشية العامة للمالية وذلك كالموالي:

1. التقرير الأساسي

عند انتهاء مهام الرقابة، يعد تقرير أساسي يبرز المعايير والتقديرات حول التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسة أو الهيئة المراقبة وكذا حول فاعلية التسيير بصفة عامة.

يتضمن هذا التقرير اقتراحات التدابير من شأنها أن تحسن تنظيم وتسيير وكذا نتائج المؤسسات وهيئات المراقبة، ويمكن أن يتضمن التقرير أيضا كل اقتراح كفيلا بتحسين الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تحكمها. وهذا ما نصت عليه المادة 21 من المرسوم التنفيذي 08-272 المتضمن صلاحيات المفتشية العامة للمالية.¹

يرسل التقرير المعد من طرف الفرقة أو البعثة التفتيشية إلى مسير الكيان المراقب، ليتم الإطلاع عليه والرد على الملاحظات والمعايير في أجل أقصاه شهرين من تاريخ إرساله، وهذا ضمن الإجراء التناقضي، وفي حالة عدم الرد على الإرسال، يعتبر التقرير الأساسي نهائيا.

يمكن تمديد الآجال استثناء بشهرين إضافيين من طرف رئيس المفتشية العامة للمالية، بعد موافقة الوزير المكلف بالمالية، وبعد انقضاء هذه المهلة الإضافية تصبح هذه التقارير نهائية.

2. التقرير التلخيصي

يترتب عن جواب المسير على التقرير الأساسي، إعداد تقرير تلخيصي يختم الإجراء التناقضي. ويعرض هذا التقرير نتيجة المقارنة بين المعايير المدونة في التقرير الأساسي وجواب مسير الكيان المراقب.²

¹ المادة 21 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سبق ذكره.

² المادة 24 من نفس المرجع أعلاه.

يبلغ التقرير التلخيصي مرفقا بجواب المسير للسلطة السلمية أو الوصية للكيان المراقب دون سواها.

تعلم السلطة السلمية أو الوصية المفتشية العامة للمالية بالتدابير التي أثارها التقرير المبلغ لها.¹

3. التقرير السنوي

تعد المفتشية العامة للمالية تقريراً سنوياً يتضمن حصيلة نشاطاتها، وملخص معايناتها والأجوبة المتعلقة بها، وكذا الاقتراحات ذات الأهمية العامة التي اقتبستها من ذلك، خصوصاً بغرض تكييف أو تحسين التشريع والتنظيم اللذين يحكمان النشاطات الخاضعة لرقابتها.²

ويسلم التقرير السنوي إلى الوزير المكلف بالمالية خلال الثلاثي الأول من السنة الموالية للسنة التي أعد بخصوصها.³

المبحث الثالث: آفاق تطبيق معايير الرقابة الدولية في المفتشية العامة للمالية

المعايير الدولية للمراجعة القابلة للتطبيق على عمليات التدقيق المالي وضعت للقطاع الخاص، ولكنها تعرف المبادئ الأساسية والممارسات والإجراءات المتبعة في كافة عمليات المراجعة المالية. وهي تهدف إلى تحقيق وتعزيز نطاق واسع من تدخل التدقيق الداخلي لإضافة قيمة.

وللتعرف عن آفاق تطبيق هذه المعايير في المفتشية العامة للمالية، يتناول هذا المبحث ما يلي:

- قائمة المعايير الدولية للمراجعة؛
- مسار العمل، نقاط الحذر وملخص الاستنتاجات الرئيسية لفريق العمل؛
- قوائم المعايير المدروسة وإمكانية تطبيقها.

¹ المادة 25 من نفس المرجع أعلاه.

² المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 08-272، مرجع سبق ذكره.

³ نفس المرجع أعلاه.

المطلب الأول: قائمة المعايير الدولية للمراجعة

آفاق الامتثال لهذه المعايير داخليا ممكنة في المستوى الأول (أو الدفعة الأولى) بشأن تدقيق ورقابة المؤسسات العمومية الخاضعة للمحاسبة التجارية (EPA, EPIC)، وأيضا تدقيق القروض الخارجية. بالإضافة، تستطيع أن تكون متكيفة مع رقابة تسيير الميزانية ورقابة حسابات التخصيص الخاصة بشكل عام. يتم تعيين قائمة من المعايير الدولية للمراجعة كالموالي:

الجدول(01): قائمة المعايير الدولية للمراجعة المطروحة

المعايير	الموضوع
ISA 200	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية.
ISA 210	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق.
ISA 220	رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية.
ISA 230	وثائق التدقيق.
ISA 240	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية.
ISA 250	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.
ISA 260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.
ISA 300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية.
ISA 310	المعرفة العامة للمؤسسة وقطاع نشاطها.
ISA 320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق.
ISA 400	تقييم المخاطر والرقابة الداخلية.
ISA 401	التدقيق المنفذ في بيئة تكنولوجيا المعلومات.
ISA 402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية.
ISA 500	أدلة التدقيق.
ISA 501	أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة.
ISA 510	عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية.
ISA 520	الإجراءات التحليلية.
ISA 530	عينات التدقيق.
ISA 540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.

ISA 550	الأطراف ذات العلاقة.
ISA 560	الأحداث اللاحقة.
ISA 570	المنشأة المستمرة.
ISA 580	الإقرارات الخطية.
ISA 600	الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مدققي العنصر.
ISA 610	استخدام عمل المدققين الداخليين.
ISA 620	استخدام عمل المدقق الخبير.
ISA 700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية.
ISA 700 A	تتبع احتياطات الرأي السلبي، أو رفض إبداء الرأي بشأن حسابات السنة السابقة.
ISA 700 C	تغييرات محاسبية.
ISA 710	المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة.

المصدر: وثائق داخلية مقدمة من طرف الهيئة المستقبلية.

المطلب الثاني: مسار العمل، نقاط الحذر وملخص الاستنتاجات الرئيسية لفريق العمل

يقوم فريق العمل بوضع خطة لإتباعها، كما يحرص على تجنب بعض النقاط وذلك للخروج بنتائج متقدمة في تطبيق المعايير الدولية على أرض الواقع.

ويتمثل ذلك فيما يلي:

1. مسار العمل

مسار عمل المجموعة يتمثل في دراسة محتوى المعايير، ثم تقريبها إلى ما يعادلها حالياً وإضفاء الطابع الرسمي على مستوى المفتشية العامة للمالية، وذلك لعرض فيما بعد إقرار و/أو إقرار مطابق لتوصية في شكل خطة عمل.

2. نقاط حذر

- تطبق المعايير في مراجعة الحسابات. كما تطبق أيضا مع الأخذ بعين الاعتبار تنفيذ التعديلات اللازمة لتدقيق معلومات أخرى.
- في حالات استثنائية، مفتش المفتشية العامة للمالية، بصفته مراقب الحسابات، قد يرى من الضروري أن يحيد عن المعيار لتحقيق الهدف من المراجعة بفعالية أكثر.
- المعايير لا تطبق سوى على المسائل التي تبررها الأهمية النسبية.

3. ملخص الاستنتاجات الرئيسية لفريق العمل

- هذه الاستنتاجات مستمدة من الفحص لعشرة (10) معايير من ثلاثين (30) الذي يشكل مرجع المعايير الدولية للمراجعة:
- غياب بطاقة داخلية تعالج تحديد التدقيق المالي للمؤسسات الخاضعة للمحاسبة التجارية.
 - بعض الميادين الحساسة لديها القليل من المعايير أو معدومة في دليل الإجراءات (تدقيق تكنولوجيا المعلومات، وتقييم الرقابة الداخلية، ...).
 - تعالج بعض الميادين بطريقة انتقائية جدا من قائمة إلى أخرى في دليل إجراءات المفتشية العامة للمالية (عرض ومضمون السجلات الداخلية غير موحدة).
 - المعايير الدولية للمراجعة ممكنة فيما يتعلق بمهمة التدقيق، التقييم ورقابة التسيير التي تقوم بها المفتشية العامة للمالية.
 - يمكن أن يتم دمج المعايير الدولية للمراجعة ببساطة عن طريق الرجوع لبعضهم (إعادة النظر في البطاقات الموجودة) لوضع البطاقات الداخلية من الصفر.

المطلب الثالث: قوائم المعايير المدروسة وإمكانية تطبيقها

- ترفق القائمة التي تتناول المعايير المدروسة وإمكانية تطبيقها بالقوائم التي تتناول كل معيار من هذه المعايير على حدي.

وتتمثل هذه القوائم في الموالي:

1. قائمة المعايير القابلة للتطبيق

تتمثل هذه القائمة في مجموعة المعايير القابلة للتطبيق على كل من التدقيق المالي، تقييم ورقابة التسيير ومراجعة القروض، وكذلك على مراقبة تسيير الميزانية ومراقبة حسابات التخصيص الخاصة.

الجدول (02): قائمة المعايير المدروسة والقابلة للتطبيق

قابلية تطبيق المعايير	التدقيق المالي، تقييم ورقابة التسيير (EPE، (EPIC)، مراجعة القروض.	مراقبة تسيير الميزانية (الإدارة المركزية والمحلية، EPA ..) ومراقبة حسابات التخصيص الخاصة.
ISA 200 : الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية.	X	X
ISA 230 : وثائق التدقيق.	X	X
ISA 240 : مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيايل في عملية تدقيق البيانات المالية.	X	X
ISA 260 : الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.	X	X
ISA 300 : التخطيط لتدقيق البيانات المالي.	X	X
ISA 310 : المعرفة العامة للمؤسسة وقطاع نشاطها.	X	X
ISA 400 : تقييم المخاطر والرقابة الداخلية.	X	X (مع مراعاة التعديلات)
ISA 401 : التدقيق المنفذ في بيئة تكنولوجيا المعلومات.	X	X
ISA 520 : الإجراءات التحليلية.	X	X
ISA 610 : استخدام عمل المدققين الداخليين.	X	X

المصدر: وثيقة داخلية مقدمة من طرف المفتشية العامة للمالية.

وتعتبر هذه القائمة ناتج دراسة المفتشية العامة للمالية للمعايير العشرة من ثلاثين معيار، وذلك بهدف التطبيق الفعال لهم على أرض الواقع.

2. دراسة المفتشية العامة للمالية لمحتوى المعايير القابلة للتنفيذ

تعتمد المفتشية العامة للمالية على دراسة محتوى كل معيار، وذلك قبل اعتماد أي معيار. وتتمثل هذه الدراسة فيما يلي:

1.2. دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 200

يتضمن الجدول الموالي دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 200:

الجدول (03): دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 200

خطة العمل	اعتماد/ تكييف	احتياجات	إجراء مماثل للمفتشية العامة للمالية		المعيار
			رقم تعريف الوثيقة	عنوان الوثيقة	
	تكييف المعيار على أساس الاحتياجات (2).	2. الاحتياجات بالنسبة للمعيار: - تباعد "القواعد العامة لممارسة المهمة" المتعلقة بقبول المهمة، الاستقالة، الخ. كون ذلك غير مؤهل للإطار التنظيمي لتدخل المفتشية العامة للمالية. - تباعد القواعد بشأن "المسؤولية عن إعداد وعرض الحسابات"، بالنظر إلى التدخل اللاحق للمفتشية العامة للمالية وليس البعدي.	رقم تعريف الوثيقة -	قانون آداب المهنة للمفتشية العامة للمالية. "Code de déontologie de l'IGF".	ISA 200 : الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية. الموضوع: تعريف المبادئ الأساسية وتوضيح أساليب تطبيقها فيما يخص الهدف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق الحسابات.

المصدر: وثيقة داخلية مقدمة من طرف المفتشية العامة للمالية.

تتضمن دراسة المفتشية العامة للمالية عدة جوانب، تتمثل في وضع عنوان ورقم تعريف البطاقة الخاصة بكل معيار، إضافة إلى احتياطات وخطة عمل واعتماد المعيار.

رغم ذلك، هذه الدراسة لم ترقم بطاقة هذا المعيار ولم تحدد خطة العمل الخاصة به.

2.2. دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 230

يمكن عرض دراسة المفتشية العامة للمالية من خلال الجدول الآتي:

الجدول (04): دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 230

خطة العمل	اعتماد/ تكييف	احتياطات	إجراء مماثل للمفتشية العامة للمالية		المعيار
			رقم تعريف الوثيقة	عنوان الوثيقة	
إجراء مراجعة سجل فيما يتعلق الأموال مع الرجوع إلى المعيار ISA 230.	تكييف المعيار.	-	من جواهر الملف. Du fonds de dossier	E13-001	ISA 230 : وثائق التدقيق.

المصدر: وثيقة مقدمة من طرف الهيئة المستقبلة.

تتمثل دراسة المعيار ISA 230 في عنونة وترقيم بطاقته، كما يشير الجدول إلى خطة العمل المتعلقة بهذا المعيار، إلا أنه لم يتناول الاحتياطات الخاصة به.

3.2. دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 240

نظرا لخطورة الأخطاء التي تنشأ في البيانات المالية إما بسبب الاحتيال أو الخطأ، تهتم المفتشية العامة للمالية بدراسة هذا المعيار، ويتم عرض هذه الدراسة من خلال الجدول الآتي:

الجدول (05): دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 240

خطة العمل	اعتماد/ تكييف	احتياطات	إجراء مماثل للمفتشية العامة للمالية		المعيار
			رقم تعريف الوثيقة	عنوان الوثيقة	
مراجعة وثيقة الإجراء رقم C21-001 في إطار المعيار ISA 240.	تكييف المعيار.	1.الاحتياطات بالنسبة للوثيقة: الوثائق الداخلية لا تعالج أساليب الكشف عن الأخطاء والمخالفات، ولكن إبلاغهم فقط.	التحقق من المخالفات وأوجه القصور	C21-001	ISA 240 : مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتياطات في عملية تدقيق البيانات المالية. الموضوع:
			التحقق من مخالفة التشريع وقانون الصرف وحركة رؤوس الأموال نحو الخارج.	C21-002	

المصدر: وثيقة داخلية مقدمة من طرف المفتشية العامة للمالية.

سواء كان إراديا أو غير إراديا، عدم الانتظام ناجم عن الانتهاك بالفعل أو بالامتناع، وقد يكون أو لا يكون له تأثير على الحسابات.

وعدم الدقة هي ترجمة محاسبية، أو عرض عمل غير مطابق للحقيقة. ويمكن أن يكون إراديا أو لا، مما يؤثر على الحسابات أم لا.

حسب هذه الدراسة، تعمل المفتشية العامة للمالية على تفادي الأخطاء والمخالفات من خلال وجود ملحق مرفق مع المعيار بشأن أمثلة عن الظروف أو الأحداث من خطر الغش أو الخطأ.

4.2. دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 260

تتمثل دراسة المفتشية العامة للمالية لهذا المعيار فيما يلي:

الجدول (06): دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 260

خطة العمل	اعتماد/ تكييف	احتياطات	إجراء مماثل للمفتشية العامة للمالية		المعيار
			رقم تعريف الوثيقة	عنوان الوثيقة	
توحيد الوثائق الداخلية الستة المتعلقة بالاتصال في وثيقة واحدة، مع مراعاة الاحتياطات (1 و 2) وبالرجوع إلى المعيار ISA 260.	تكييف المعيار مع مراعاة الاحتياطات (2) والتعديلات في المصطلحات.	1. الاحتياطات بالنسبة للمعيار: - يكلف بالحوكمة كبار المسؤولين في المؤسسة الخاضعة للرقابة. - لا يكون التواصل مع مسؤولي المؤسسة حول البرنامج والمخطط التفصيلي للمهمة أولوية، إلا في حالات استثنائية، من أجل أن يتخذ المسؤولين التدابير ذات الصلة بتسهيل أعمال المهمة (تحضير زيارة، تحضير جدول العطل، الخ). - التواصل مع مسؤولي المؤسسة لم يكن لا إبلاغاً ولا محضراً، ولكن إطاراً لتوضيح مهمة التدقيق من حيث الثغرات وأوجه القصور وفرصة لدعم المخاطر المطروحة.	حق التواصل.	C21-006	ISA 260 : الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة. الموضوع: تعريف المبادئ الأساسية وتحديد أساليب تطبيقها المتعلقة بالاتصال، من قبل مراجع الحسابات، كما أثّرت أسئلة أثناء تنفيذ المهمة إلى المكلفين بالحوكمة.
			طلب للحصول على معلومات.	C21-007	
			طلب تواصل من الوثائق.	C21-008	
			الإعذار.	C21-010	
			في الجلسة الختامية.	C21-013	
			محضر الجلسة	C21-005	

المصدر: وثيقة داخلية مقدمة من طرف الهيئة المستقبلية.

تعمل المفتشية العامة للمالية على تطبيق هذا المعيار لأهمية الاتصالات المتبادلة أثناء تدقيق البيانات المالية، وتعتمد في ذلك على توحيد الوثائق الستة في وثيقة واحدة، كما هو مبين في الجدول (06).

5.2. دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 300

تعرض دراسة المفتشية العامة للمالية محتوى المعيار ISA 260 من خلال الجدول الموالي:

الجدول (07): دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 300

المعيار	إجراء مماثل للمفتشية العامة للمالية		خطوة العمل	اعتماد/ تكييف	احتياطات
	رقم تعريف الوثيقة	عنوان الوثيقة			
ISA 300 : التخطيط لتدقيق البيانات المالية. الموضوع: تعريف المبادئ الأساسية وتحديد أساليب تطبيقها المتعلقة بالتخطيط للمهمة.	B22-003	التكفل بمعالجة الإحالات الصادرة من السلطة التنفيذية	- مراجعة وثائق الإجراءات الداخلية لدمج مرحلة إعداد المهمة بالرجوع بوضوح إلى المعيار ISA 300. - مراجعة الوثائق المتعلقة بالمهمة الاستكشافية، الملاحظة المنهجية ومحضر الخطوة، دامجين أسلوب عمل تخطيط المهمة وفق المعيار ISA 300.	تكييف المعيار مع مراعاة الاحتياطات (2) والتعديلات في المصطلحات.	1.الاحتياطات بالنسبة للوثائق الداخلية: -التخطيط للمهمة موحدة إلى حد ما في دليل الإجراءات الداخلي وعدم تكرار منتظم في الملفات عن طريق البعثات نوع، وعدم التكرار المنتظم في الوثائق حسب نوع المهمات. - رقابة تسيير حسابات التخصيص، وخاصة بصفة التدقيق المالي لا يشمل بعد التخطيط (cf. fiche
	C11-00	التدقيق			
	C11-010	تقييم نشاط وفعالية خدمات رقابة الوكالات المالية والأجهزة الخاضعة لإشراف وزارة المالية.			
	C11-011	تدقيق القروض الخارجية.			
	C12-001	المهمة الاستكشافية.			

<p>- دمج مفهوم برنامج العمل في عرض محضر خطوة. - وضع وثيقة إجراء من نوع أفقي لمعالجة جزء إعداد المهمة.</p>		<p>c11-006). 2.الاحتياجات بالنسبة للمعيار: -لا يذكر توزيع المهام والمسؤوليات بين رئيس الوحدة التنفيذية وتسلسله الهرمي، وذلك لأن المعيار موجه إلى محاسب خبير.</p>	<p>C11-003 الملاحظة المنهجية من جوهر E13-001 الملف</p>	
---	--	--	--	--

المصدر: وثيقة مقدمة من طرف المفتشية العامة للمالية.

تكن أهمية هذه دراسة هذا المعيار في هدف المدقق الذي يتلخص في التخطيط لعملية التدقيق، بحيث يتم أداؤها بطريقة فعالة.

يضع المدقق برنامج عمل الذي يحدد طبيعة، توقيت ومدى إجراءات التدقيق الضرورية لتنفيذ خطة مهمته. والمراد به هنا ببرنامج العمل، الجدول الزمني لما تبقى تحقيقه.

6.2. دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 310

لممارسة الرقابة على مؤسسة أو هيئة ما، يجب أن تكون هناك معرفة بهذه الهيئة الخاضعة للرقابة، وباعتبار المفتشية العامة للمالية جهاز رقابي، فقد اهتمت بدراسة هذا المعيار لتطبيقه عند الأخذ بمعرفة مؤسسة ما.

ويتمثل محتوى هذه الدراسة فيما يلي:

الجدول (08): دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 310

خطة العمل	اعتماد/ تكييف	احتياجات	إجراء مماثل للمفتشية العامة للمالية		المعيار
			رقم تعريف الوثيقة	عنوان الوثيقة	
- مراجعة الوثائق الخاصة بالمهمة الاستكشافية ورقابة التسيير والتدقيق في هذا المعيار بالرجوع إليه بوضوح. - وضع وثيقة إجراء خاصة بالمعرفة العامة للمؤسسة وقطاع نشاطها ISA 310. - إدماج استبيان حول الرقابة الداخلية لجعلها عدة متخصصة في معرفة المؤسسة الخاضعة للرقابة.	اعتماد المعيار، مع تعديل المصطلحات.	1.الاحتياجات بالنسبة للوثائق الداخلية: المعرفة العامة للمؤسسة وقطاع نشاطها ليست موحدة في المفتشية العامة للمالية.	C11-003	من التدقيق	ISA 310 : المعرفة العامة للمؤسسة وقطاع نشاطها. الموضوع:
			C11-004	الدراسة الاستقصائية.	

المصدر: وثيقة داخلية مقدمة من طرف المفتشية العامة للمالية.

بالنسبة للمعيار ISA 310، تعتبر المفتشية العامة للمالية أنه من الضروري وجود ملحق مرفق مع المعيار بشأن قائمة من النقاط التي يجب مراعاتها عند اخذ معرفة بمؤسسة وقطاع نشاطها. وذلك للعمل على الاحتياجات المشار إليها في الجدول (08).

7.2. دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 400

يمكن تناول محتوى هذا المعيار من خلال هذه الدراسة المعروضة في الجدول الموالي:

الجدول (09): دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 400

خطة العمل	اعتماد/ تكييف	احتياطات	إجراء مماثل للمفتشية العامة للمالية		المعيار
			رقم تعريف الوثيقة	عنوان الوثيقة	
- وضع ملف الإجراء بشأن تقييم المخاطر والرقابة الداخلية بالمعنى المقصود في المعيار ISA 400. - إثراء الوثيقة من خلال إدماج استبيان حول الرقابة الداخلية.	اعتماد المعيار، مع تعديل المصطلحات ومراعاة التحديثات اللاحقة.	2. الاحتياطات بالنسبة للمعيار: - يعالج تقييم المخاطر والرقابة الداخلية من قبل هذا المعيار، بحيث يمكن تعميمها إلى أي معلومات التدقيق غير المالية الأخرى. - معيار 2003، إمكانية تحديثات لاحقة موجودة في الإصدارات الأخيرة للـ COSO و MPA (IFACI).	غياب معادل للداخل.	-	ISA 400 : تقييم المخاطر والرقابة الداخلية. الموضوع: تعريف المبادئ الأساسية وتحديد أساليب تطبيقها المتعلقة بمعرفة الأنظمة المحاسبية والرقابة الداخلية وتقييم مخاطر المراجعة ومكوناته: المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الكشف.

المصدر: وثيقة مقدمة من طرف المفتشية العامة للمالية.

تهدف المفتشية العامة للمالية لتطبيق هذا المعيار لتقادي المخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية، والتي تؤثر بشكل عكسي على قدرة المنشأة. فقد يكون للموظفين الجدد تركيزا أو فهما مختلفا للرقابة

الداخلية مثلا، لذلك تقوم المفتشية العامة بإثراء وثيقة هذا المعيار بإدماج استبيان حول الرقابة الداخلية في خطة عملها.

8.2. دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 401

تعرض دراسة محتوى المعيار ISA 401 من خلال الجدول الموالي:

الجدول (10): دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 401

خطة العمل	اعتماد/ تكييف	احتياطات	إجراء مماثل للمفتشية العامة للمالية		المعيار
			رقم تعريف الوثيقة	عنوان الوثيقة	
<p>- وضع ملف الإجراء من نوع أفقي يعالج جزء التدقيق في البيئة المعلوماتية بالرجوع بوضوح إلى المعيار ISA 401.</p> <p>- النظر في جدولة الدورات التدريبية حول استخدام تقنيات التدقيق بالاستعانة بالحاسوب.</p> <p>- النظر في الحصول على الحلول القائمة على تكنولوجيا المعلومات للتدقيق في البيئة المعلوماتية.</p>	<p>اعتماد المعيار، مع تعديل المصطلحات.</p>	<p>2.الاحتياطات بالنسبة للوثائق الداخلية: - التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات ليست موحدة في المفتشية العامة للمالية على الرغم من الحاجة إلى المزيد والمزيد من تزايد الطعون.</p>	<p>غياب المماثل داخليا.</p>	-	<p>ISA 401 : التدقيق المنفذ في بيئة تكنولوجيا المعلومات. الموضوع: تعريف المبادئ الأساسية وتحديد أساليب تطبيقها فيما يخص النهج المتبع عندما يتم تحقيق التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات.</p>

المصدر: وثيقة داخلية مقدمة من طرف المفتشية العامة للمالية.

حتى تتمكن المفتشية العامة للمالية من تطبيق هذا المعيار بشكل فعال رغم عدم توحيد وثائق التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات على مستواها، فإن توفر الحد الأدنى من الكفاءة مطلوب، وذلك في مجال تكنولوجيا المعلومات لتحقيق هذا النوع من التدقيق.

كما أن حلول تكنولوجيا المعلومات لحضور مراجعة حسابات تكنولوجيا المعلومات (التدقيق بالاستعانة بالحاسوب) يعتبر كسب أداء مؤكد.

9.2. دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 520

يمكن عرض دراسة المفتشية العامة للمالية لمحتوى المعيار ISA 520 من خلال الجدول الموالي:

الجدول (11): دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 520

المعيار	إجراء مماثل للمفتشية العامة للمالية		احتياجات	اعتماد/ تكييف	خطة العمل
	رقم تعريف الوثيقة	عنوان الوثيقة			
ISA 520 : الإجراءات التحليلية.	C11-005	من التقييم	1.الاحتياجات بالنسبة للوثيقة : - الإجراء التحليلي ليس موحد بالداخل.		- وضع ملف الإجراء التحليلي بالمعنى المقصود في المعيار ISA 520.
	C11-006	من رقابة تسيير حساب التخصيص الخاص	2.الاحتياجات بالنسبة للمعيار: قد يمتد المعيار في الأخذ بعين الاعتبار أعمال التدقيق القانوني وتقارير الأجهزة الرقابية.		

المصدر: وثيقة مقدمة من طرف الهيئة المستقبلية.

- وتشمل الإجراءات التحليلية حسب المفتشية العامة للمالية ما يلي:
- القيام بمقارنات بين البيانات الناتجة عن الحسابات والبيانات السابقة، اللاحقة أو التقديرية للمؤسسة أو بيانات مؤسسة مماثلة لإقامة علاقات بينهما.
 - تحليل التغيرات الهامة والاتجاهات.
 - دراسة وتحليل العناصر البارزة من هذه المقارنة.
- 10.2. دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 610**

تتمثل دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 610 فيما يلي:

الجدول (12): دراسة المفتشية العامة للمالية للمعيار ISA 610

المعيار	إجراء مماثل للمفتشية العامة للمالية		احتياطات	اعتماد/ تكييف	خطة العمل
	رقم تعريف الوثيقة	عنوان الوثيقة			
ISA 610 : استخدام المدققين الداخليين.	-	غياب المماثل داخليا.	2. الاحتياطات بالنسبة للمعيار: قد يمتد المعيار في الأخذ بعين الاعتبار أعمال التدقيق القانوني وتقارير الأجهزة الرقابية.	اعتماد المعيار، مع تعديل المصطلحات وتوسيع نطاق أعمال التدقيق القانوني وتقارير أجهزة الرقابة.	- وضع ملف الإجراء بشأن الإجراء التحليلي مع الأخذ بعين الاعتبار أعمال المراجعة الداخلية والخارجية بالمعنى المقصود في المعيار ISA 610.

المصدر: وثيقة مقدمة من طرف المفتشية العامة للمالية.

يعتبر هدف المفتشية العامة للمالية للعمل على تطبيق المعيار ISA 610، لاستعادة المدقق الخارجي من عمل المدققين الداخليين، حيث تأخذ بعين الاعتبار أعمال المراجعة الداخلية والخارجية

كخطة عمل لدراسة تطبيق هذا المعيار، أين يحدد المدققون الخارجيون إذا كان عمل المدققين الداخليين كافياً لأهداف التدقيق.

خلاصة الفصل الثالث

تعتبر المفتشية العامة للمالية جهاز رقابي له الوزن الثقيل في مجال الرقابة على المال العام في المؤسسات العمومية، حيث تمارس الرقابة على التسيير المالي والمحاسبي لمصالح الدولة، والجماعات الإقليمية وكذا الهيئات والأجهزة والمؤسسات الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية.

كما لها دور كبير في الحفاظ على أموال الدولة من الإسراف والتبذير وغيرها من الجرائم الأخرى، وذلك عن طريق تشكيلتها التي تعمل في كل فترة وفترة على تطويرها والرقى بها، والقوانين التي تشكل الإطار القانوني التي تسيير وفقه للوصول إلى رقابة ناجحة.

ورغم الاختصاصات المعتبرة التي منحها إياها المشرع، التي تسمح لها بالتدخل وتفتيش الهيئات الخاضعة لرقابتها ومراجعة حساباتها بكل حرية، إلا أن نتائج تدخلاتها ليست في مستوى الاختصاصات الكبيرة التي منحت لها، كما أن التقارير التي تعدها سواء الدورية أو السنوية تبقى مجرد ملاحظات ونتائج فقط، ولا يمكن أن تكون ملزمة للهيئات المعنية بالرقابة.

خاتمة عامة

من خلال هذه الدراسة والخاصة بموضوع رقابة العمليات المالية للدولة وفق المعايير الدولية، وبالعودة الى محور الإشكالية المتعلق بمدى توفيق المفتشية العامة للمالية في تطبيق المعايير الدولية لتنفيذ الرقابة على العمليات المالية العمومية، وهذا من خلال الدراسة الميدانية في المفتشية العامة للمالية في وزارة المالية والتي تعتبر من الهيئات الرقابية العليا في الجزائر. حيث تم تحليل الموضوع بدراسة نظرية وأخرى تطبيقية.

نتائج الدراسة

تتمثل أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة فيما يلي:

- تعرف المحاسبة العمومية بأنها "الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة والمجالس التابعة لها، وكذلك الأحكام التي تطبق على تنفيذ الإيرادات والنفقات وعمليات الخزينة، وكذا نظام محاسبتها". وللمحاسبة العمومية عدة مبادئ، منها المبدأ الإداري وهو مبدأ الفصل بين الأمر بالصرف والمحاسب العمومي، والمبدأ القانوني المتمثل في مبدأ التمييز بين الشرعية والملاءمة، وأيضا مبدأ المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسبين العموميين، وكذلك المبدأ المحاسبي أو التقني وهو عدم تخصيص الإيرادات للنفقات.
- العمليات المالية تشمل حسب المادة 09 من القانون 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية كل من تحصيل الإيرادات، وصرف النفقات، وعمليات الخزينة. وهناك العديد من الأعوان الذين يقومون بتنفيذ العمليات المالية للدولة وهم المراقبون الماليون والأمرون بالصرف والمحاسبون العموميون، وكذا وكلاء الصرف. وهو ما يؤدي إلى التحقق من صحة الفرضية الأولى: «تتمثل العمليات المالية للدولة في تحصيل الإيرادات وصرف النفقات، إضافة إلى عمليات الخزينة. أما المكلفون بها فهم الأمرون بالصرف، المحاسبون العموميون وكذلك المراقبون الماليون.»

- تعرف الرقابة على أنها ذلك المجهود الذي يتم وفق خطوات معينة للتحقق من مدى اتفاق التنفيذ مع ما تم التخطيط له، أي التحقق مما إذا كانت ممارسة المسؤولية واتخاذ القرارات يتلاءمان ويتطابقان مع المقاييس والمعايير المنصوص عليها، ويفترض أن يقوم بها شخص مراقب يتمتع بالاستقلالية بالنسبة إلى الشخص الخاضع للرقابة. كما لها عدة أهداف منها الحرص على الأموال العمومية، الحرص على تنفيذ البرامج، وأيضا الحرص على قيام أجهزة الرقابة الداخلية بدورها. والذي يؤكد أيضا صحة الفرضية الثانية: «الرقابة المالية هي عملية مقارنة للواقع الفعلي مع ما هو مخطط مسبقا. ولها دور فعال في الحفاظ على المال العام.»

- تمثل المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة مجموعة الوثائق المتعلقة بهذه الأجهزة، وهي أساس العمل الرقابي. وتصدر هذه المعايير من طرف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإننتوساي) التي تعتبر منظمة مركزية للرقابة، تهدف الى تحسين وتطوير الرقابة المالية العامة على المستوى الدولي، بحيث يمكن التعرف على معايير وإرشادات الإننتوساي لأعضائها من خلال إطار العمل بهذه المنظمة. وهذه النتيجة تؤكد صحة الفرضية الثالثة: « تمثل المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة.»

أما بالنسبة للجانب التطبيقي، وفيما يخص الدراسة الميدانية على مستوى المفتشية العامة للمالية تم التوصل الى النتائج الموالية:

- باعتبار المفتشية العامة للمالية من الأجهزة العليا للرقابة المالية في الجزائر، فهي لا تعتمد في أداء مهامها الرقابية على معايير الإننتوساي، بل تعتمد على النصوص القانونية التي يقرها المشرع الجزائري، والتي يتم تعديلها وفقا للتطورات الحاصلة، إلا أن هذه القوانين لا تتعارض مع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وهو ما يؤدي إلى إبطال الفرضية الرابعة: «تطبق المفتشية العامة للمالية رقابة مطابقة للمعايير الدولية.»

- المفتشية العامة للمالية تعزز الرقابة ومحاربة الفساد من خلال وضع نصوص قانونية جديدة.

- عدم توحيد العمل الرقابي بين الأجهزة العليا للرقابة (المفتشية العامة للمالية ومجلس المحاسبة)، مما يجعل المفتشية العامة للمالية في تأخر دائم عن التطبيق الفعال للمعايير الرقابية الدولية.
- النقص في الإمكانيات البشرية، والذي يظهر من خلال عدم التوافق بين الموظفين المكلفين بالرقابة مقارنة بعدد الهيئات والمؤسسات المراقبة، مما يؤدي إلى عدة عراقيل في تسليط الرقابة على جميع المؤسسات والهيئات الخاضعة للرقابة.
- المفتشية العامة للمالية ليست حرة في نشر وتوزيع تقاريرها.
- عدم توفر الإمكانيات المالية والمادية بالشكل الكافي، وهو ما يؤثر على وتيرة العمل وبالتالي التأثير السلبي على الأداء الوظيفي.

الاقتراحات

- على ضوء النتائج التي تم تقديمها في هذا البحث، فيما يلي أهم المقترحات المتمثلة في النقاط الآتية:
- تنظيم ندوات ودورات خاصة من أجل التعريف بمعايير الإنتوساي، والقيام بإرسال بعثات خاصة من أجل التكوين ومعرفة عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.
 - التنسيق بين مختلف أجهزة الرقابة في الجزائر من أجل العمل على تطبيق المعايير الدولية للرقابة، خاصة بين مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية لتغطية أوجه النقص، فمثلا يمكن إحداث هيئة عليا مستقلة تهتم بإعداد برنامج سنوي للرقابة يظهر فيه نشاط كل هيئة رقابية على حدة، لتقادي التكرار في العمل والتمكن من توسيع رقعة التدخلات الرقابية، مع تعميم المعلومات المحصل عليها وتوحيد أساليب العمل فيما بينها، وتبادل الخبرات للوصول إلى التكامل الرقابي.
 - العمل على التوفيق في تطبيق المعايير الدولية على أرض الواقع، وتكوين فرق عمل خاصة من العاملين بأجهزة الرقابة وتوفير الاستقلالية والحيادية لهم، وذلك لتقادي وقوعهم ضحية لضغوط المسؤولين، وبما يمكنهم من إبداء الرأي المحايد في أعمال الرقابة دون خوف وتردد.

- الترخيص بنشر ولو جزء من تقارير المفتشية العامة للمالية، وذلك لتجسيد الشفافية بصورة فعلية.
- تحقيق مبدأ الشرعية والعدالة في عمل الهيئات الرقابية حتى تكون الرقابة صارمة وفعالة، وتحقيق الأهداف المسطرة، وعدم التأثر بالاعتبارات والمقتضيات السياسية.

آفاق الدراسة

- رغم محاولة تناول كل جوانب موضوع الدراسة، إلا أنها لا تخلو من النقائص وعدم الإشارة لبعض النقاط التي يمكن أن تكون موضوع إشكاليات لأبحاث مستقبلية منها:
- أثر تطبيق المعايير الدولية للرقابة المالية والمحاسبة على الاقتصاد الوطني.
 - أثر تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للحفاظ على المال العام.
 - معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق والأساس النقدي.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب باللغة العربية

1. أبو مصطفى (عبد الكريم)، الإدارة والتنظيم، مجموعة النيل العربية طباعة نشر توزيع، مصر، 2002.
2. التميمي (الهادي)، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2007.
3. الحسيني (قاسم إبراهيم)، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، 1999.
4. سويلم (محمد)، إدارة البنوك وصناديق الاستثمار وبورصات الأوراق المالية، مؤسسة زهران للطباعة للنشر والتوزيع، الأردن، 1996.
5. السيد (عبد المولى)، المالية العامة، دارا لنهضة العربية، القاهرة، 1993.
6. عبد الله (إبراهيم علي) - العجارمة (أنور)، مبادئ المالية العامة، دار الصفاء للطباعة، عمان، 2000.
7. عفر (محمد)، فريد (أحمد)، الاقتصاد المالية الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، 1999.
11. عناية (غازي)، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان، 1998.
12. عوض الله (زينب حسن)، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية بيروت، 1994.
8. القبيلات (حمدي سليمان)، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1998.
9. القزويني (شاكر)، محاضرات في اقتصاد البنوك، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2000.
13. لوني (نصيرة)، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2013-2014.
14. المحجوب (رفعت)، المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1992.

15. منصورى (الزىن)، المحاسبة العمومية، دروس المحاسبة العمومية سنة الثانية ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، 2013.
16. ناشد (سوزى عدلى)، المالية العامة، منشورات حلى الحقوقية، بيروت، 2006.
17. الهويل (سعد بن محمد) - الحسين (عبد الله بن على)، المحاسبة فى الأجهزة الحكومية فى المملكة العربية السعودية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2005.
18. هنى (أحمد)، العملة والنقود، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

- Ali Bissaad, Droit de la comptabilité publique, édition Houma, Algérie, 2004.

ثالثا: المذكرات والرسائل الجامعية

1. شلال (زهير)، أفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرى الخاص لتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه فى العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2014.
2. قادري (فوزى)، المعايير الدولية للمراجعة وتطبيقها من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية فى الجزائر - دراسة حالة مجلس المحاسبة-، مذكرة ماجستير فى العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، تخصص: محاسبة، جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015/2016.

رابعا: المقالات والتقارير

1. الإنتوساي، الإنتوساي: 50 سنة (1953-2003)، الولايات المتحدة الأمريكية، 2004.
2. الإنتوساي، المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، إطار العمل بمنظمة الإنتوساي، فيينا، النمسا، 2007.
3. الإنتوساي، إنتوساي: 60 عاما 50 عاما، أمانة عامة، فيينا، النمسا، 2013.
4. الإنتوساي، المعيار 10: إعلان المكسكو بشأن الاستقلالية، فيينا، النمسا، 2013.
5. الإنتوساي، المعيار 100: المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام، فيينا، النمسا، 2013.
6. الإنتوساي، المعيار 300: المبادئ الأساسية لرقابة الأداء، فيينا، النمسا، 2013.

7. الإنتوساي، المعيار 30: قواعد السلوك المهني، فيينا، النمسا، 2016.
8. الإنتوساي، الخطة الإستراتيجية 2017-2022، الولايات المتحدة الأمريكية، 2016.
9. بودهان (محمد)، المفتشية العامة للمالية: جريدة السلام، وزارة المالية، العدد 766،4 ماي 1993.

خامسا: النصوص التشريعية والتنظيمية

1. القانون رقم 84-17، الصادر بتاريخ 07 جويلية 1984، المتعلق بقوانين المالية.
2. القانون رقم 90-21، الصادر بتاريخ 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية.
3. المرسوم الرئاسي رقم 80-53 المؤرخ في 01-03-1980 والمتضمن إحداث المفتشية العامة للمالية.
4. المرسوم التنفيذي رقم 91-313 الصادر بتاريخ 07 سبتمبر 1991 المتعلق بتحديد إجراءات المحاسبة التي يمسكها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون وكيفيةها ومحتواها.
5. المرسوم التنفيذي رقم 93-108 الصادر في 05 ماي 1993 المحدد لكيفية إحداث وكالات الإيرادات والنفقات وتنظيمها وسيرها.
6. المرسوم التنفيذي رقم 98-227 الصادر بتاريخ 13 فيفري 1998 المتعلق بنفقات التجهيز للدولة.
7. المرسوم التنفيذي رقم 07-364 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007 المتعلق بتنظيم الإدارة.
8. المرسوم التنفيذي رقم 08-272 المؤرخ في 06-03-2008 والمتضمن صلاحيات المفتشية العامة للمالية.

سادسا: المواقع الإلكترونية

1. ay83m.wordpress.com
2. www.intosai.org
3. www.issai.org
4. www.mf.gov.dz

الملحق رقم 01: نموذج بأمر بمهمة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

المفتشية العامة للعالية

الرقم

أمر بمهمة

السيد : المرتبة :

الوظيفة :

المسكن :

يسافر إلى :

.....

سبب السفر :

.....

إمكانيات النقل :

تاريخ الطروج :

تاريخ المنقول :

.....

نوع بطاقة التعريف :

سلم في :

على السلطات المدنية و العسكرية أن تسمح بالمرور بكل سهولة لحامل هذا الأمر.

حرر بالجزائر في :

وزير المالية

المصدر: وثيقة مقدمة من طرف أرشيف المفتشية العامة للمالية

الملاحق رقم 02: طلب نموذجي للوثائق المحاسبية والإثبات

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية	
Ministère des finances Inspection général des finance REF/DG /N	وزارة المالية المفتشية العامة للمالية المرجع: IGF / رقم
طلب وثائق	
تفاصيل الوثائق المطلوبة	الوثائق المطلوبة

يوم:

المصدر: وثيقة مقدمة من طرف أرشيف المفتشية العامة للمالية

الملحق رقم 03: طلب نموذجي لطلب معلومات

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية	
Ministère des finances	وزارة المالية
Inspection général des finance	المفتشية العامة للمالية
REF/DG /N	المرجع: IGF / رقم
<u>طلب معلومات</u>	
إلى السيد:	
الجواب	السؤال
يوم:	

المصدر: وثيقة مقدمة من طرف أرشيف المفتشية العامة للمالية

الملحق رقم 04: نموذج تقرير

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Ministère des finances

Inspection général des finance

REF/DG /N

وزارة المالية

المفتشية العامة للمالية

المرجع: IGF / رقم

تقرير

إلى السيد:

الملاحظات التي كشف التحقيق عنها	إجابة المؤسسة محل الرقابة	الخلاصة

المصدر: وثيقة مقدمة من طرف أرشيف المفتشية العامة للمالية