



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة باتنة 01 - الحاج لخضر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة



دور المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا  
في تحسين فعالية الرقابة على الموازنة العامة  
- دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري -

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه (ل.م.د) تخصص: محاسبة/ مالية وتدقيق.

إشراف:  
أ.د. خدومة الوردى

إعداد الطالب:  
بن عون كمال

#### لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة الأصلية	الصفة
أ.د. مسامح مختار	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	رئيسا
أ.د. خدومة الوردى	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	مقررا
أ.د. عبد الصمد نجوى	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1	عضوا
د. بن براح سمير	أستاذ محاضر - أ	جامعة باتنة 1	عضوا
أ.د. شريقي عمر	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف 1	عضوا
أ.د. تفرات يزيد	أستاذ التعليم العالي	جامعة أم البواقي	عضوا

السنة الجامعية 2022 - 2023



## الإهداء

إلى الوالدين الفاضلين حفظهما الله

إلى الزوجة الكريمة التي ساندتني طوال مشواري الدراسي.

إلى أبنائي الأعزاء يحي وآية الرحمان ونور اليقين.

إلى إخوتي وأخواتي كل باسمه.

إلى كل أصدقائي وزملائي في العمل.

إلى أساتذتي الأجلاء.

إليكم جميعا أهدي هذا العمل.

بن عون كمال

## شكر و تقدير

إن الحمد لله نحمده كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، اللهم لك الحمد حتى ترضى

ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى.

ونصلي ونسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين صلوات ربي وسلامه عليه.

أتقدم بأخلص كلمات الشكر والعرفان وأصدق معان التقدير والاحترام إلى الأستاذ

المشرف : أ.د. الوردي خدومة على توجيهاته ونصائحه القيمة وحرصه الدائم على

انجاز هذا العمل فجزاه الله عني كل خير .

كما أتوجه بالشكر الجزيل إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء اللجنة الموقرة على موافقتهم

مناقشة هذا الدراسة.

وأتوجه أيضا بالشكر إلى الأساتذة الأفاضل والمهنيين الذين تفضلوا بتحكيم الاستبيان،

والى كل القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة الذين ساهموا بإجاباتهم وأرائهم في

انجاز هذه الدراسة.

والشكر إلى كل من قدم لي يد العون من قريب أو من بعيد.

بن عون كمال

الملخص

## الملخص

تهدف الدراسة إبراز أهمية المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا (ISSAI) التي تصدرها المنظمة الدولية الانتوساي ومساهمتها في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة الجزائري، وقد شملت الدراسة ثلاث مبادئ للانتوساي (مبادئ التأسيس، مبادئ الاستقلالية، مبادئ الشفافية والمساءلة) وثلاث معايير للانتوساي (معايير الرقابة المالية، معايير رقابة الأداء، معايير رقابة الالتزام)، وتم الاعتماد في هذه الدراسة بصورة أساسية على التحليل الوصفي للبيانات التي تم جمعها من خلال استبانة وزعت على عينة من قضاة ومدقي مجلس المحاسبة.

وتبين من خلال الدراسة أن مجلس المحاسبة يمتلك العديد من المقومات الأساسية لأداء رقابة فعالة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة في الجزائر، إلا أنه بحاجة إلى معالجة وتطوير جوانب مهمة في وظيفته الرقابية، وأن هناك ارتباط كبير بين تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا محل الدراسة مجتمعة ومساهمتها في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة، بالإضافة إلى وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية بين أبعاد مبادئ الانتوساي (مبادئ التأسيس، مبادئ الاستقلالية، مبادئ الشفافية والمساءلة) ومعايير الانتوساي (معايير الرقابة المالية، معايير رقابة الأداء، معايير رقابة الالتزام) وفعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة.

واعتمادا على نتائج الدراسة تم اقتراح مجموعة من التوصيات وبرنامج عمل استراتيجي يهدف إلى معالجة جوانب القصور في الأداء الرقابي لمجلس المحاسبة وتطوير جوانب أخرى من أجل تحقيق فعالية أكبر للرقابة البعدية لمجلس المحاسبة ومواكبته للتطورات في مجال الرقابة على المال لعام في ظل الاهتمام العالمي المتزايد في هذا المجال.

**الكلمات المفتاحية:** موازنة عامة، انتوساي، معايير دولية، مجلس المحاسبة الجزائري.

---

**Abstract**

The study aims to highlight the importance of the International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) issued by the International Organization INTOSAI and its contribution to improving the effectiveness of post-monitoring of Algeria Court of Accounts. The study has three principles of INTOSAI (founding principles, principles of independence, principles of transparency and accountability) and three standards of INTOSAI (financial audit standards, performance audit standards, compliance audit standards), and this study was based mainly on the descriptive analysis of the data collected through a questionnaire distributed to a sample of judges and auditors of the Court of Accounts.

It was found through the study that the Court of Auditors possesses many of the basic elements to perform effective control over the implementation of the state's public budget in Algeria, but it needs to address and develop important aspects of its control function, and that there is a great correlation between the application of international standards for the supreme audit institutions under study together and their contribution in improving the effectiveness of the post-monitoring of the Court of Accounts, in addition to the presence of a positive and statistically significant effect between the dimensions of the INTOSAI principles (founding principles, principles of independence, principles of transparency and accountability) and INTOSAI standards (financial audit standards, performance audit standards, compliance audit standards) and the effectiveness of the post-monitoring of the Court of Accounts

Based on the results of the study, a set of recommendations were suggested and a strategic work program that aims to address the shortcomings in the control performance of the Court of Auditors and develop other aspects in order to achieve greater effectiveness of the post-monitoring of the Court of Auditors and keep pace with developments in the field of financial control of public money in light of the increasing global interest in this field.

**Keywords:** Public Budget, INTOSAI, International Standards, Algeria Court of Accounts.

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
	إهداء
	شكر وتقدير
I- II	الملخص
III-V	فهرس المحتويات
IV	فهرس الأشكال
IIV-IIIV	فهرس الجداول
XI-X	قائمة المختصرات
أ - ظ	مقدمة
50 - 1	<b>الفصل الأول: مدخل إلى الموازنة العامة للدولة</b>
1	تمهيد الفصل الأول
2	<b>المبحث الأول: ماهية الموازنة العامة</b>
2	المطلب الأول: مفهوم الموازنة العامة وأهميتها
9	المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للموازنة العامة
17	المطلب الثالث: أسس تبويب الموازنة العامة
23	<b>المبحث الثاني: تطور أشكال الموازنة العامة</b>
24	المطلب الأول: موازنة البنود
26	المطلب الثاني: موازنة البرامج والأداء
29	المطلب الثالث: موازنة التخطيط والبرمجة
32	المطلب الرابع: الموازنة الصفرية
35	<b>المبحث الثالث: دورة الموازنة العامة</b>
36	المطلب الأول: مرحلة إعداد الموازنة العامة
41	المطلب الثاني: مرحلة اعتماد الموازنة العامة
44	المطلب الثالث: مرحلة تنفيذ الموازنة العامة
49	المطلب الرابع: مرحلة الرقابة على الموازنة العامة
50	خلاصة الفصل الأول

119-51	<b>الفصل الثاني: الرقابة على الموازنة العامة للدولة</b>
51	تمهيد الفصل الثاني
52	<b>المبحث الأول: ماهية الرقابة على الموازنة العامة وأنواعها</b>
52	المطلب الأول: مفهوم الرقابة على الموازنة العامة
55	المطلب الثاني: أهمية وأهداف الرقابة على الموازنة العامة
60	المطلب الثالث: أنواع الرقابة على الموازنة العامة
66	<b>المبحث الثاني: رقابة الأجهزة العليا على الموازنة العامة</b>
66	المطلب الأول: ماهية أجهزة الرقابة العليا
71	المطلب الثاني: أهمية رقابة الأجهزة العليا على الموازنة العامة
84	المطلب الثالث: مسار الرقابة العليا على الموازنة العامة
96	المطلب الرابع: أدوات الرقابة العليا على الموازنة العامة
103	<b>المبحث الثالث: فعالية الرقابة العليا على الموازنة العامة</b>
103	المطلب الأول: مفهوم الفعالية
105	المطلب الثاني: متطلبات الرقابة العليا الفعالة
109	المطلب الثالث: نماذج تشكيل أجهزة الرقابة العليا
119	خلاصة الفصل الثاني
193-120	<b>الفصل الثالث: المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا</b>
120	تمهيد الفصل الثالث
121	<b>المبحث الأول: المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي)</b>
121	المطلب الأول: التعريف بالمنظمة الدولية للانتوساي
132	المطلب الثاني: المؤتمرات الدولية للانتوساي
137	المطلب الثالث: ماهية المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا
148	<b>المبحث الثاني: مبادئ المنظمة الدولية للانتوساي</b>
149	المطلب الأول: مبادئ التأسيس (إعلان ليما 1 INTOSAI- P 1)
155	المطلب الثاني: مبادئ الاستقلالية (إعلان مكسيكو 10 INTOSAI- P 10)
158	المطلب الثالث: مبادئ الشفافية والمساءلة (INTOSAI- P 20)

160	المبحث الثالث: معايير المنظمة الدولية الانتوساي
160	المطلب الأول: معايير الرقابة المالية (ISSAI 2000-2899)
173	المطلب الثاني: معايير رقابة الأداء ( المعيار الدولي ISSAI 3000 )
182	المطلب الثالث: معايير رقابة الالتزام (المعيار الدولي ISSAI 4000)
193	خلاصة الفصل الثالث
298-194	الفصل الرابع: مساهمة المعايير الدولي لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية الرقابة البعديّة لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر - دراسة حالة -
194	تمهيد الفصل الرابع
195	المبحث الأول: الرقابة العليا على الموازنة العامة للدولة في الجزائر
196	المطلب الأول: التنظيم العام لمجلس المحاسبة وتشكيلاته
205	المطلب الثاني: مجالات رقابة مجلس المحاسبة وسلطاته
207	المطلب الثالث: اختصاصات مجلس المحاسبة
220	المطلب الرابع: الرقابة البعديّة لمجلس المحاسبة الاداء والفعالية
251	المبحث الثاني: منهجية الدراسة ووصف العينة
251	المطلب الأول: المنهجية المتبعة وإعداد استبانة الدراسة
255	المطلب الثاني: ثبات وصدق استبانة الدراسة
264	المطلب الثالث: تحليل الخصائص الشخصية لعينة الدراسة
271	المبحث الثالث: تحليل إجابات المبحوثين واختبار فرضيات الدراسة
271	المطلب الأول: تحليل إجابات عينة الدراسة حول محاور الاستبانة
287	المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة
297	خلاصة الفصل الرابع
307-299	الخاتمة
324-308	قائمة المراجع
361-325	الملاحق

# فهرس الأشكال

## فهرس الأشكال

الصفحة	بيان الشكل	الرقم
22	أنواع تبويب الموازنة العامة	(1-1)
24	أشكال الموازنة العامة	(2-1)
27	التسلسل الهرمي في تبويب موازنة البرامج والأداء	(3-1)
35	مراحل دورة الموازنة العامة	(4-1)
57	الرقابة نشاط ديناميكي	(1-2)
60	أنواع الرقابة على الموازنة العامة	(2-2)
74	معايير تقييم الأداء	(3-2)
75	إطار رقابة الأجهزة العليا على الأداء	(4-2)
85	المسار العام لرقابة الأجهزة العليا	(5-2)
89	كيفية تحديد محاور الرقابة	(6-2)
127	الهيكل التنظيمي للانتوساي	(1-3)
139	عدد الأجهزة التي تستخدم معايير IFAC و INTOSSAI	(2-3)
142	إطار الإصدارات المهنية للانتوساي	(3-3)
162	مراحل الرقابة المالية في القطاع العام	(4-3)
178	العناصر الأساسية لإطار رقابة الجودة وضمانها لمهمات رقابة الاداء	(5-3)
196	الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة	(1-4)
224	عمليات الرقابة المبرمجة لمجلس المحاسبة للسنوات 2015-2019	(2-4)
266	تمثيل عينة الدراسة وفقا للعمر	(3-4)
267	تمثيل عينة الدراسة وفقا للجنس	(4-4)
268	تمثيل عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي	(5-4)
269	تمثيل عينة الدراسة وفقا للوظيفة	(6-4)
270	تمثيل عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية	(7-4)

# فهرس الجداول

## فهرس الجداول

الصفحة	بيان الجدول	الرقم
110	أجهزة الرقابة العليا في بعض الدول وفق النموذج النابليوني	(1-2)
112	أجهزة الرقابة العليا في بعض الدول وفق النموذج الانجلوسكسوني	(2-2)
113	أجهزة الرقابة العليا في بعض الدول وفق نموذج المجلس	(3-2)
132	مؤتمرات الانتوساي	(1-3)
144	إرشادات الانتوساي	(2-3)
171	أنواع الآراء المعدلة حسب المعيار الدولي ISSAI 2705	(3-3)
199	مجالات تدخل الغرف الوطنية لمجلس المحاسبة	(1-4)
200	مجالات تدخل الغرف الإقليمية لمجلس المحاسبة	(2-4)
217	تصنيف قضاة مجلس المحاسبة	(3-4)
223	نسبة تنفيذ عمليات الرقابة المبرمجة لمجلس المحاسبة للسنوات 2015-2019	(4-4)
225	نسبة استهلاك مجلس المحاسبة لاعتمادات التسيير للسنوات 2015-2019	(5-4)
229	مستوى تطبيق منهجيات التدقيق المختلفة في عمليات الرقابة لمجلس المحاسبة	(6-4)
242	نتائج رقابة مجلس المحاسبة في مجال تقديم الحسابات للسنوات 2015-2019	(7-4)
243	نتائج مراجعة حسابات المحاسبين العموميين للسنوات 2015-2019	(8-4)
244	نتائج رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية للسنوات 2015-2019	(9-4)
246	نتائج رقابة نوعية التسيير للسنوات 2015-2019	(10-4)
253	محاور استبانة الدراسة	(11-4)
254	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور استبانة الدراسة	(12-4)
256	اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الأول (مبادئ التأسيس)	(13-4)
257	اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الثاني (مبادئ الاستقلالية)	(14-4)
258	اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الثالث (مبادئ الشفافية والمساءلة)	(15-4)
259	اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الرابع (معايير الرقابة المالية)	(16-4)
260	اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الخامس (معايير رقابة الأداء)	(17-4)
261	اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور السادس (معايير رقابة الالتزام)	(18-4)
262	اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور السابع (فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة)	(19-4)
263	اختبار الفاكرونباخ لصدق أداة الدراسة	(20-4)
264	الاستبانات المستخدمة في الدراسة	(21-4)

265	توزيع عينة الدراسة وفقا للعمر	(22-4)
266	توزيع عينة الدراسة وفقا للجنس	(23-4)
267	توزيع عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي	(24-4)
268	توزيع عينة الدراسة وفقا للوظيفة	(25-4)
269	توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية	(26-4)
271	مقياس ليكرت الخماسي	(27-4)
272	مقياس الإجابة على فقرات استبانة الدراسة	(28-4)
273	اتجاه الآراء حول مبادئ التأسيس	(29-4)
275	اتجاه الآراء حول مبادئ الاستقلالية	(30-4)
277	اتجاه الآراء حول مبادئ الشفافية والمساءلة	(31-4)
279	اتجاه الآراء حول معايير الرقابة المالية	(32-4)
281	اتجاه الآراء حول معايير رقابة الأداء	(33-4)
283	اتجاه الآراء حول معايير رقابة الالتزام	(34-4)
285	اتجاه الآراء حول فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة	(35-4)
287	نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرضية الرئيسية	(36-4)
289	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة مبادئ التأسيس في تحسين فعالية الرقابة البعدية مجلس المحاسبة	(37-4)
290	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة مبادئ الاستقلالية في تحسين فعالية الرقابة البعدية مجلس المحاسبة	(38-4)
291	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة مبادئ الشفافية والمساءلة في فعالية الرقابة البعدية مجلس المحاسبة	(39-4)
293	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة معايير الرقابة المالية في تحسين فعالية الرقابة البعدية مجلس المحاسبة	(40-4)
294	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة معايير رقابة الأداء في تحسين فعالية الرقابة البعدية مجلس المحاسبة	(41-4)
295	نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة معايير رقابة الالتزام في تحسين فعالية الرقابة البعدية مجلس المحاسبة	(42-4)

# قائمة المختصرات

## قائمة المختصرات

الدلالة باللغة العربية	الرمز	الدلالة باللغة الانجليزية
المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا ويستخدم أيضا المصطلح المعايير الدولية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة	<b>ISSAI</b>	International Standards of Supreme Audit Institutions
الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	<b>SAI</b>	Supreme Audit Institutions
المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة	<b>INTOSAI</b>	International Organization of Supreme Audit Institutions
المنظمة الإفريقية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة	<b>AFROSAI</b>	African Organization of Supreme Audit Institutions
المنظمة العربية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة	<b>ARABOSAI</b>	Arab Organization of Supreme Audit Institutions
المنظمة الآسيوية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة	<b>ASOSAI</b>	Asian Organization of Supreme Audit Institutions
منظمة الباسيفيك لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة	<b>PASAI</b>	Pacific Association of Supreme Audit Institutions
منظمة الكاروساي لأجهزة الرقابة للرقابة المالية والمحاسبة	<b>CAROSAI</b>	Caribbean Organization of Supreme Audit Institutions
المنظمة الأوروبية لأجهزة الرقابة للرقابة المالية والمحاسبة	<b>EUROSAI</b>	European Organization of Supreme Audit Institutions
منظمة أمريكا اللاتينية والكاربيبي لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة	<b>OLACEFS</b>	Organization of Latin American and Caribbean Supreme Audit Institutions
إطار الانتوساي للإصدارات المهنية	<b>IFPP</b>	INTOSAI Framework of Professional Pronouncements
مبادرة الانتوساي للتنمية	<b>IDI</b>	INTOSAI Development Initiative
لجنة المعايير المهنية للانتوساي	<b>PSC</b>	Professional Standards Committee
الاتحاد الدولي للمحاسبين	<b>IFAC</b>	International Federation of accountants

مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي	<b>IAASB</b>	International Auditing and Assurance Standards Board
معايير التدقيق الدولية	<b>ISA</b>	International Standards on Auditing

مقدمة

## 1. مدخل للدراسة

لقد تطور مفهوم الدولة وتطور نشاطها استجابة لتطور مجتمعاتها وكبر حجمها، فبعد أن كانت دولة حارسة يقتصر دورها على حماية الأمن الداخلي والدفاع الخارجي، امتد نشاطها فشمّل ميادين الخدمات العامة من نشر التعليم والرعاية الصحية وزيادة أسباب الرفاهية الاجتماعية، كما شمل ميادين المشاريع الإنتاجية، مما ألقى على عاتقها الكثير من المسؤوليات والالتزامات المرتبطة بتحصيل الإيرادات العامة وصرف النفقات العامة وتحقيق التوازن بينهما، وتعتبر الموازنة العامة للدولة الأداة الرئيسية لتنفيذ سياسة الدولة والتخطيط لتحقيق أهدافها الاجتماعية والاقتصادية، فهي من أهم الوثائق المالية التي تحدد مصادر الأموال العامة واستخدامها واستراتيجية عمل الحكومة في السنة أو السنوات المقبلة ووسيلة هامة للرقابة على أعمال السلطة التنفيذية وتقييم كفاءتها.

إن تنفيذ الموازنة العامة للدولة من طرف الأجهزة الحكومية يتطلب وجود رقابة فاعلة لضمان حسن استخدام وإدارة الأموال العامة وتحقيق الأهداف المخطط لها بكفاءة وفعالية، وقد نصت مختلف دساتير وقوانين الدول على أجهزة متعددة أسندت لها مهام الرقابة على الموازنة العامة للدولة، ولعل أبرزها أجهزة الرقابة العليا التي تؤدي وظيفة أساسية تتمثل في الرقابة على تنفيذ البرامج الاقتصادية والاجتماعية للدولة والمخطط لها في الموازنة العامة، وتوصيل المعلومات عن نتائج النشاط الحكومي من خلال تقاريرها السنوية إلى العديد من الجهات ذات العلاقة وعلى رأسها السلطة التشريعية التي أجازة للسلطة التنفيذية تنفيذ الموازنة العامة وفق قواعد ومبادئ محددة، وقد حققت أجهزة الرقابة العليا في الدول المتقدمة تقدماً بارزاً في مجال اختيار وتطوير الأساليب والتقنيات الرقابية التي تهدف إلى التأكد من صدق القوائم المالية للأجهزة الحكومية والتزامها بالقوانين النافذة وتقييم أداءها في تحقيق الأهداف المرسومة لها، فأصبحت تلعب دوراً فاعلاً في مجال مكافحة الفساد وحماية المال العام وتحسين الأداء الحكومي.

في ظل تزايد الاهتمام بالأجهزة العليا للرقابة على الموازنة العامة محلياً ودولياً، تم إنشاء المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) لتكون ملتقى لتبادل الأفكار والخبرات بين الأجهزة الرقابية من مختلف دول العالم، وقد قامت المنظمة بإصدار مبادئ ومعايير وتوجيهات تعكس أفضل الممارسات التي اجتمعت عليها أجهزة الرقابة العليا للدول الأعضاء، أطلق عليها اسم المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا (ISSAI)، وتعمل دائماً على تطويرها وتمهيد الطريق لاعتمادها في مجتمع الانتوساي، من أجل مساعدة الأجهزة العليا للرقابة للنهوض بمهنتها سواء على المستوى المؤسسي أو التنظيمي أو الرقابي، وقامت المنظمة الدولية الانتوساي في سنة 2019 بتغيير تسمية بعض المعايير مع إحداث تغييرات تحريرية في

بعضها، وتم تصنيفها في ثلاث مجموعات: مبادئ الانتوساي، معايير الانتوساي، وإرشادات الانتوساي، حيث تتعلق مبادئ الانتوساي بوظائف الأجهزة العليا للرقابة والمتطلبات الواجب توافرها حتى تتمكن من ممارسة مهامها بشكل مهني وفعال، وتتمثل معايير الانتوساي في القواعد والممارسات التي اعتبرتها الانتوساي قابلة للتطبيق في مستوى أصناف المهام الرقابية وهي توفر حد أدنى لتوجيه المدقق ومساعدته لأداء عملية الرقابة بشكل أمثل وبجودة عالية من أجل تحقيق أهداف الرقابة، أما توجيهات الانتوساي فهي عبارة عن توجيهات عملية وتفصيلية غير ملزمة لمساندة تطبيق معايير الانتوساي ضمن مختلف أصناف الرقابة.

إن الدولة الجزائرية كباقي دول العالم تعمل منذ الاستقلال على توفير أسباب الرفاهية لمواطنيها، فرغم تغير نظامها الاقتصادي من النظام الاشتراكي إلى النظام الرأسمالي، استجابة للتطورات الاقتصادية العالمية، وفتحها المجال للقطاع الخاص في مختلف المجالات، إلا أنها حافظت على مؤسساتها الإستراتيجية وصناعاتها الأساسية، كما حافظت على سياستها الاجتماعية من خلال مجانية التعليم والرعاية الصحية، والعمل على توفير السكن اللائق لمواطنيها... الخ، وهو ما انعكس بصورة مباشرة على النفقات العامة كونها الأداة التي تستعملها الدولة في تطبيق سياستها التنموية، ولتغطية هذه النفقات تجند لها الدولة كل الموارد المتاحة من خلال موازنتها العامة التي تتضمن إيرادات مصدرها الرئيسي الجباية البترولية وتقوم بتوزيعها على مختلف مؤسساتها حسب أهميتها ونوع الخدمة التي تقدمها، وتعتبر قلة المواد المالية أهم المشكلات التي واجهت الدولة الجزائرية، مقارنة بنفقاتها المتزايدة، خاصة في ظل اعتمادها بصفة أساسية على الجباية البترولية، حيث تعرف أسعار البترول تقلبات كبيرة في الأسواق العالمية، فكان لا بد من إحكام الرقابة على استخدام الموارد والإمكانات المتاحة لضمان تحقيق الأهداف المسطرة باقتصاد وكفاءة وفعالية، وفي هذا الإطار وضع المشرع الجزائري عدة أجهزة للرقابة على تنفيذ الموازنة العامة، ونص الدستور الجزائري على أن مجلس المحاسبة هو الجهاز الأعلى للرقابة البعدية على الأموال العامة، وأسند إليه المشرع الجزائري العديد من المهام والاختصاصات وتم منحه الصلاحيات القانونية اللازمة للقيام بمهامه الرقابية، وكون مجلس المحاسبة عضو دائم في المنظمة الدولية الانتوساي، ولكي يستطيع مواكبة التطورات التي تحدث في مجال الرقابة على الموازنة العامة وجعل نشاطه يتماشى والمعايير الدولية وأفضل الممارسات الأوروبية والدولية، أبرم عدة اتفاقيات للتعاون وتبادل الخبرات مع العديد من الدول الأوروبية المتقدمة الأعضاء في المنظمة، وسنتناول من خلال هذه الدراسة دور المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا الصادرة عن المنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر، ودراسة

مدى مساهمة كل من مبادئ التأسيس، مبادئ الاستقلالية، مبادئ الشفافية، معايير الرقابة المالية، معايير رقابة الأداء، ومعايير رقابة الالتزام، ومن أجل ذلك سنطرح الإشكالية التالية:

## 2. إشكالية الدراسة:

ما مدى مساهمة تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر؟

## 3. أسئلة الدراسة:

للإجابة على الإشكالية تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ هل يساهم تطبيق مبادئ التأسيس للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر؟
- ✓ هل يساهم تطبيق مبادئ الاستقلالية للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر؟
- ✓ هل يساهم تطبيق مبادئ الشفافية للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر؟
- ✓ هل يساهم تطبيق معايير الرقابة المالية للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر؟
- ✓ هل يساهم تطبيق معايير رقابة الأداء للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر؟
- ✓ هل يساهم تطبيق معايير رقابة الالتزام للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر؟

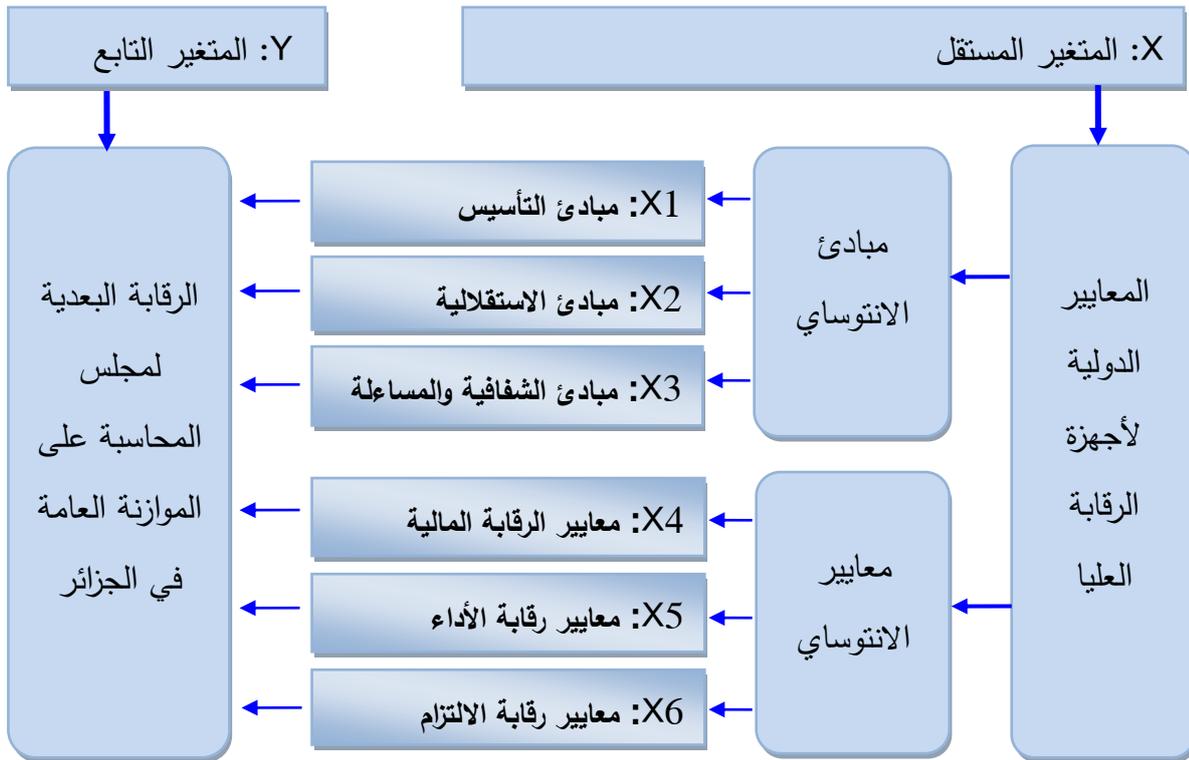
## 4. فرضيات الدراسة:

انطلاقاً من الإشكالية والأسئلة الفرعية يمكن طرح الفرضيات التالية:

- ✚ الفرضية الرئيسية: يساهم تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر.
- ✚ الفرضية الفرعية الأولى: يساهم تطبيق مبادئ التأسيس في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر.

- ✚ **الفرضية الفرعية الثانية:** يساهم تطبيق مبادئ الاستقلالية في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر.
- ✚ **الفرضية الفرعية الثالثة:** يساهم تطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر.
- ✚ **الفرضية الفرعية الرابعة:** يساهم تطبيق معايير الرقابة المالية في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر.
- ✚ **الفرضية الفرعية الخامسة:** يساهم تطبيق معايير رقابة الأداء في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر.
- ✚ **الفرضية الفرعية السادسة:** يساهم تطبيق معايير رقابة الالتزام في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر.

## 5. نموذج الدراسة:



## 6. أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في زيادة الحاجة إلى تفعيل الرقابة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر في ظل نقص الموارد واتساع مجال الإنفاق، ومجلس المحاسبة له كل الصلاحيات للرقابة على الهيئات والمؤسسات الحكومية وتقييم أدائها، والمعايير الدولية للرقابة تقدم أفضل وأحدث الأساليب التي تضمن مستوى عال في الأداء الرقابي، ويمكن إبراز أهمية البحث كذلك في النقاط التالية:

✓ تعد الرقابة على الموازنة العامة من أهم الآليات الكفيلة بحماية الأموال العامة وترشيد استعمالها، بما لها من دور في كشف التجاوزات التي تطل مختلف العمليات المالية المتعلقة بتنفيذ الموازنة العامة، وتحديد أسبابها والعمل على منعها مستقبلا.

✓ يعتبر مجلس المحاسبة أعلى هيئة للرقابة على الأموال العامة في الجزائر، ويمكن أن يساهم بشكل فعال في رفع كفاءة تحصيل الإيرادات العامة، وترشيد الإنفاق العام.

✓ ضرورة تبني معايير فنية ملائمة وفعالة للرقابة على الأموال العامة في الجزائر، وتلعب المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) دورا بارزا في تعزيز تبادل المعلومات والتجارب بين الدول الأعضاء، وأصدرت معايير رقابية مقبولة قولا عاما.

## 7. أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث يمكن إبراز أهداف البحث كما يلي:

✓ إبراز أهمية المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا الصادرة عن المنظمة الدولية الانتوساي.

✓ دراسة واقع الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر، والوقوف على مدى توفره على الإمكانيات والمقومات التي تمكنه من أداء دور فاعل في مواجهة تحديات تبديد المال العام.

✓ وضع تصور استراتيجي لتطوير الأداء الرقابي لمجلس المحاسبة وتفعيل دوره في ضوء تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا.

## 8. حدود الدراسة:

✓ **الحدود النظرية:** فيما يتعلق بالحدود النظرية للدراسة فقد تضمنت الإطار النظري للرقابة على الموازنة العامة للدولة من خلال التعرف على مفهوم الموازنة العامة للدولة وأهميتها وأهم الاتجاهات الحديثة في إعدادها، وإجراءات إعدادها وتنفيذها بالتركيز على التشريع الجزائري، ثم التطرق إلى أنواع الرقابة على الموازنة العامة وأهميتها وأهدافها ومؤشرات فعاليتها وأهم الدراسة في هذا الجانب بالرقابة على مستوى أجهزة الرقابة العليا، كما تناولت الدراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالمعايير الدولية لأجهزة الرقابة

العليا (ISSAI)، وجهود المنظمة الدولية الانتوساي في إصدارها، وتم التطرق بصفة خاصة إلى مبادئ التأسيس المضمنة في إعلان ليمّا بشأن المبادئ التأسيسية للانتوساي INTOSAI-P1، مبادئ الاستقلالية المضمنة في إعلان مكسيكو بشأن استقلالية أجهزة الرقابة العليا INTOSAI- P10، مبادئ الشفافية والمساءلة INTOSAI- P20، معايير الرقابة المالية (ISSAI 2000-2899)، معايير رقابة الأداء (ISSAI 3000)، ومعايير رقابة الالتزام (ISSAI 4000). بالإضافة إلى التعرف على التنظيم العام لمجلس المحاسبة الجزائري بصفته الجهاز الأعلى للرقابة على الموازنة العامة في الجزائر ومجالات تدخله وصلاحياته وسلطاته الرقابية.

✓ **الحدود المكانية:** باعتبار أن الدراسة تهدف إلى معرفة مدى مساهمة المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر، فقد تم توزيع استبانة الدراسة على القضاة والمدققين الماليين بالغرف الوطنية لمجلس المحاسبة والغرفة الإقليمية بقسنطينة.

✓ **الحدود الزمنية:** تم إجراء هذه الدراسة في الفترة الممتدة من جانفي 2018 إلى غاية ماي 2022، ويرتبط مضمون ونتائج الدراسة بالفترة الزمنية التي أجريت فيها.

## 9. صعوبات الدراسة:

من خلال دراستنا لموضوع "دور المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية الرقابة على الموازنة العامة للدولة-دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري"، صادفنا بعض الصعوبات منها خصوصا نقص المراجع النظرية والدراسات التطبيقية التي تناولت الموضوع من وجهة نظر الباحث، كما واجهنا أيضا صعوبة كبير في إتمام الجانب التطبيقي في ظل الظروف الصحية التي فرضتها جائحة كورونا والطبيعة الوظيفية لأفراد عينة الدراسة والتزاماتهم المهنية الدائمة، مما حال دون إجراء أكبر قدر من المقابلات خاصة على مستوى الغرف الوطنية، والحصول على أكبر عدد من الإجابات على استبانة الدراسة وفي فترة معقولة.

## 10. منهج الدراسة:

للإجابة على الإشكالية ومختلف الأسئلة الفرعية المطروحة سنعمد في دراستنا على المنهج الوصفي من خلال التطرق إلى مختلف المفاهيم المرتبطة بالدراسة النظرية، وأما في الجانب التطبيقي فسنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في عرض وتحليل القوانين التي تحكم عمل مجلس المحاسبة والنتائج المترتبة عن عملياته الرقابية، وفي تفسير النتائج المتحصل عليها من بيانات الاستبانة التي تم إعداد وتوزيعها على عينة الدراسة والاجابة على فرضيات الدراسة.

**11. هيكل الدراسة:**

- بهدف انجاز الدراسة في إطار منهجي وعلمي تم تقسيمها إلى أربع فصول وذلك كما يلي:
- ✓ **الفصل الأول:** خصص هذا الفصل لتقديم مدخل إلى الموازنة العامة للدولة، من خلال ثلاثة مباحث، تطرق المبحث الأول إلى ماهية الموازنة العامة، وتناول المبحث الثاني الاتجاهات الحديثة في إعداد الموازنة العامة، وتطرق المبحث الثالث إلى دورة الموازنة العامة.
  - ✓ **الفصل الثاني:** تناول هذا الفصل الرقابة على الموازنة العامة للدولة، وذلك في ثلاثة مباحث، حيث تطرق المبحث الأول إلى ماهية الرقابة على الموازنة العامة وأنواعها، وتناول المبحث الثاني دور الأجهزة العليا في الرقابة على الموازنة العامة وأدوات الرقابة المتاحة لها، وتطرق المبحث الثالث إلى متطلبات الرقابة العليا الفعالة ونماذج تشكيل أجهزة الرقابة العليا وعلاقتها بالفعالية.
  - ✓ **الفصل الثالث:** تطرق هذا الفصل إلى المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا، من خلال ثلاثة مباحث، بحيث تناول المبحث الأول التعريف بالمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) وجهودها في إصدار معايير دولية للرقابة، وتطرق المبحث الثاني لمضمون مبادئ المنظمة الدولية الانتوساي، وخصص المبحث الثالث لبيان مضمون معايير المنظمة الدولية الانتوساي.
  - ✓ **الفصل الرابع:** تضمن هذا الفصل الجانب التطبيقي للدراسة من خلال إبراز مدى مساهمة المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية الرقابة البعيدة لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر، ضمن ثلاث مباحث، تناول المبحث الأول الرقابة العليا على الموازنة العامة للدولة في التشريع الجزائري، وتطرق المبحث الثاني إلى منهجية إعداد الدراسة الميدانية، وخصص المبحث الثالث لتحليل إجابات المبحوثين واختبار فرضيات الدراسة.

**12. الدراسات السابقة:****أ-دراسات متعلقة بالرقابة على الموازنة العامة للدولة**

- دراسة صباح جليل الحسني 2017: تناولت دور الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة في ترشيد الإنفاق العام(مجلة الباحث، العدد 27، ص ص 107-125 )، وقد هدفت الدراسة إلى إبراز دور الرقابة على الأموال العامة كآلية لعملية ترشيد الإنفاق الحكومي وضبط الانحرافات المالية في الموازنة العامة، وتوصلت الدراسات إلى أن ديوان الرقابة المالية الاتحادي يعد من أقدم الهيئات الرقابية في العراق التي وجدت لحماية المال العام، وعلى الرغم من صدور قانون جديد ينظم عمله إلا أنه لم يأت بوسائل رقابية

فاعلة، بل جاء مسابرا للقوانين التي سبقته مع استحداث في الجانب الإداري فقط، وأوصت الدراسة بضرورة اعتماد جهة رقابية واحدة للرقابة على الموازنة العامة تتمثل في ديوان الرقابة الاتحادي كونه يضم كوادر متخصصة وتتمتع بخبرة عالية في العمل الرقابي، مع منحهم صلاحيات رقابية واسعة واستقلال كاف.

- **دراسة أحمد حنيش 2016:** بعنوان دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي-دراسة حالة الجزائر 2000-2014 ( أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 )، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العمومي، من خلال التطرق إلى مختلف أجهزة الرقابة والأساليب الرقابية المتبعة ومدى مساهمتها في ترشيد الإنفاق العام وتحقيق الفعالية في تخصيص الموارد العامة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها تنوع الأجهزة التي تقوم بالرقابة على الموازنة العامة في الجزائر، بين أجهزة رقابة داخلية ممثلة في رقابة المراقب المالي والمحاسب العمومي والمفتشية العامة للمالية، ورقابة خارجية ممثلة في رقابة تشريعية يمثلها البرلمان ورقابة مستقلة ممثلة بمجلس المحاسبة، وهي تشترك في هدف واحد هو تحقيق الاستخدام الأمثل للمال العام، وأن الرقابة المستقلة تضمن الحصول على تقارير دقيقة ذات مصداقية، من خلال إجراء الرقابة المالية للتأكد من سلامة التصرفات المالية ورقابة الأداء للتحقق من الكفاءة والفعالية والاقتصاد في النفقات العامة بهدف ترشيدها، ومن بين توصيات الدراسة ضرورة تدعيم الدور الرقابي الفاعل للبرلمان في إعداد مشروع الموازنة العامة بما يؤدي إلى وضع أولويات للإنفاق العام في الموازنة، وأن تكون نتائج الرقابة التي يجريها مجلس المحاسبة بمثابة قاعدة لصياغة التوصيات الضرورية، من أجل حث المسؤولين المسيرين على اتخاذ التدابير اللازمة لحماية الأموال العامة وترشيد الإنفاق العام.

- **دراسة ستنا عمر حسني مالك 2016:** تحت عنوان المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة على الموازنة العامة للدولة ( أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا)، هدفت الدراسة إلى محاولة الوقوف على المعوقات المؤثرة على فعالية المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الرقابة على الموازنة العامة وتقديم مقترحات لتحسينها، وتوصلت الدراسة إلى أن تبعية المراجعة الداخلية للإدارة العليا بالوحدات الحكومية يمثل عائقا أمام عملها الرقابي، وأن رفع مستوى الكفاءة المهنية للمراجعين الداخليين يؤدي إلى رفع كفاءة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة، وأوصت الدراسة بضرورة زيادة مستوى استقلال المراجعين الداخليين، والاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية لهم.

- **دراسة عمر شحادة محمد القوافنة 2015:** تناولت الاتجاهات الحديثة في إعداد الموازنة العامة والرقابة عليها(أطروحة دكتوراه قانون عام، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان)، وقد استهدفت الدراسة البحث

في كفاءة الموازنة العامة للدولة في الأردن، ونجاحتها في تحقيق أهدافها، ومدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لزيادة فعالية الرقابة على مختلف الأنشطة والبرامج التي تتولاها الأجهزة والوحدات الحكومية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها إن الموازنة العامة في الأردن هي موازنة تقليدية لم تعد تلبي حاجيات صانعي القرارات في اتخاذ قرارات رشيدة، مع وجود ضعف في الرقابة الداخلية والخارجية عليها، وأوصت الدراسة بضرورة الانتقال إلى الموازنة الموجهة بالنتائج، وتقوية الرقابة الداخلية، وتفعيل الرقابة الخارجية من خلال تحديث قانون المحاسبة والانتقال من الرقابة الحسابية إلى رقابة الأداء.

- دراسة باسم علي عباس الجنابي 2012: تطرقت للرقابة على الموازنة العامة للدولة - دراسة مقارنة- (أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تكريت، العراق)، وقد استهدفت الدراسة إبراز دور كل من البرلمان والهيئات المستقلة في الرقابة على الموازنة العامة للدولة في العراق، وتوصلت الدراسة إلى ضعف الرقابة البرلمانية بسبب هيمنة الكتل والأحزاب الكبيرة على البرلمان، كما أنه لا يمكنها معرفة جميع تفاصيل تنفيذ الموازنة العامة، ورقابة الهيئات المستقلة أكثر كفاءة وخبرة في أداء الرقابة البعدية على تنفيذ الموازنة العامة إلا أن هناك تحجيم لدورها من قبل المشرع العراقي، وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل دور الهيئات الرقابية المستقلة لدعم الرقابة التشريعية.

## ب-دراسات متعلقة بأجهزة الرقابة العليا

### • دراسات باللغة العربية

- دراسة صفوان قصي عبد الحليم 2017: بعنوان نماذج مقترحة لتفعيل دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في فحص تقديرات الموازنة العامة الاتحادية للدولة (مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 106، ص ص 482-513) وقد هدفت الدراسة إلى مناقشة موضوع تقديرات الموازنة العامة وكيفية تفعيل دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي العراقي في فحص هذه التقديرات، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن التخصيصات المالية للوحدات الحكومية لا يتم ربطها بمستوى الأداء المحقق، فهي في أغلب بنودها تعتمد على التقدير الشخصي ولا تستند إلى أسس علمية، مما يؤدي إلى ظهور عجز غير حقيقي في الموازنة العامة، مما يتطلب وجود جهة مهنية محايدة ذات كفاءة تستطيع فحص هذه التقديرات وتوجيهها بالاتجاه الأمثل وديوان الرقابة المالية الاتحادي هو الأكثر قدرة على تحقيق هذه المهمة، وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل المادتين 6، 10 من قانون ديوان الرقابة المالية الاتحادي رقم 31 لسنة 2011 المعدل

والتي تؤكد قدرة الديوان على فحص تقديرات الموازنة العامة وتقييم السياسات المالية لتحقيق الأهداف المرسومة للدولة، مع تبني أساليب علمية للفحص وربطها بالأهداف الاستراتيجية للدولة العراقية.

- **دراسة خليفة بن حمود بن سالم الحكمانى 2015:** بعنوان دور جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة في حماية المال العام في سلطنة عمان - دراسة مقارنة (رسالة ماجستير في الحقوق، قسم القانون العام، جامعة مؤتة، عمان) تناولت هذه الدراسة دور الأجهزة الرقابية العليا في حماية المال العام في كل من سلطنة عمان والمملكة الأردنية الهاشمية، وتوصلت الدراسة إلى أن كل من النظامين أرسى للرقابة العليا أساسها في الدستور، وأن هذه الرقابة تلعب دورا بارزا في حماية المال العام، إلا أن الأموال العامة في النظام العماني تتمتع بحماية أوسع مما هو مقررة في النظام الأردني، فالمرشح العماني توسع أكثر في معيار التمييز بين المال العام والخاص من المشرع الأردني، كما أعطى صلاحيات أكبر للجهاز الأعلى للرقابة وضمانات لاستقلاله من الناحية العضوية والتنظيمية، ومنح رئيسه وأعضاءه الحصانة حفاظا على حيادهم، ولم ترد مثل هذه الضمانات لديوان المحاسبة الأردني، وأوصت الدراسة بضرورة اقتداء المشرع الأردني بالمشرع العماني.

- **دراسة محمود خالد الكعبير 2013:** تناولت مدى ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد (رسالة ماجستير محاسبة وتمويل، جامعة الشرق الأوسط، الأردن)، وقد سعت الدراسة إلى التعرف على مدى ملاءمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد من وجهة نظر المدققين العاملين في ديوان المحاسبة، ومحاولة تطوير وتحديث تلك الإجراءات بما يتوافق مع التصدي للفساد، وتوصلت الدراسة إلى أن إجراءات التدقيق التي يتبعها ديوان المحاسبة الأردني خلال عمليات الرقابة على القطاع العام ملائمة إلى حد ما لمكافحة الفساد، وأن هناك ضعف في تنفيذ بعض الإجراءات، وأوصت الدراسة بضرورة تطوير إجراءات العمل الرقابي في ديوان المحاسبة الأردني حتى تكون أكثر ملاءمة لمكافحة الفساد، والتركيز على رقابة الأداء بما يكفل استخدام امثل للموارد العامة، وضرورة توسيع صلاحيات المدققين وتفصيل دورهم، ومنح تقارير ديوان المحاسبة الأهمية اللازمة.

- **دراسة بشرى محمد إسماعيل الصديق 2008:** تحت عنوان الرقابة المالية العليا في الدول النامية والعولمة بالتطبيق على الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في جمهورية اليمن (أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3)، وسعت الدراسة إلى إظهار أثر ظاهرة العولمة على الوظائف التقليدية التي تمارسها أجهزة الرقابة العليا في الدول النامية بالتطبيق على الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في جمهورية اليمن، وأثبتت الدراسة أنه لا توجد علاقة بين ظاهرة العولمة التي أحدثتها التغيرات العالمية الراهنة وأهمها التغيرات التكنولوجية وبين الدور الرقابي الذي يقوم به الجهاز المركزي

للرقابة والمحاسبة، وأن الجهاز مازال يمارس وظائفه الرقابية التقليدية، وأوصت الدراسة بضرورة قيام الجهاز بعمل مسح ميداني بالأنظمة الالكترونية المستخدمة والمطبقة في القطاعات العامة والمختلطة في الجمهورية اليمنية ودراستها وإعداد برامج تدريبية على تلك الأنظمة لتأهيل كوادر الجهاز بما يمكنهم من الرقابة على تلك الأنظمة بكفاءة.

#### • دراسات باللغة الفرنسية

- دراسة : **2017 Bianca Brétéché et Alastair Swarbrick** : Développer des relations de travail efficaces entre les institutions supérieures de contrôle et les parlements (DOCUMENT SIGMA N°. 54 (disponible en ligne à [www.sigmaxweb.org](http://www.sigmaxweb.org))

استهدفت الدراسة تحليل خصائص العلاقة بين الأجهزة العليا للرقابة وبرلماناتها في أوروبا، وتبسيط الضوء على العوامل الرئيسية لإقامة علاقات فعالة بينها، وأظهرت الدراسة تنوع كبير في العلاقات بين أجهزة الرقابة العليا والبرلمانات، وأن كل من السياق الدستوري والتاريخي للجهاز الرقابي، والنظام البرلماني، ونظام الموازنة والمحاسبة يلعب دوراً في العلاقة بين الجهاز الأعلى للرقابة والبرلمان، وأن غالبية الأجهزة الرقابية تفكر باستمرار في طرق لتحسين هذه العلاقة لتعزيز نفوذها، وإنها تضع مبادرات لتغيير الوضع، وأن غالبية البرلمانات عدلت إجراءاتها للاستفادة بشكل أكثر فعالية من تقارير الأجهزة الرقابية العليا، عن طريق إنشاء لجنة خاصة أو لجنة فرعية، وأوصت الدراسة بضرورة تحمل البرلمانات لمسؤولية تحليل مدى فعاليتها مع الأجهزة العليا للرقابة وتحديد فرص تحسن هذه العلاقات للاستفادة أكثر من تقارير الجهاز ووضع الحكومة أمام مسؤولياتها، ومن أهم الإجراءات وضع جداول زمنية محددة لدراسة التقارير بحيث يمكن الوصول إلى الاستنتاجات في الوقت المناسب، تنظيم جلسات استماع بحضور كيانات خاضعة للرقابة، ومطالبتها بوضع خطط عمل مطابقتها للتدابير الواجب اتخاذها، وفرض عقوبات في حالة عدم الالتزام بالتوصيات الصادرة عن الجهاز الأعلى للرقابة، كما يتعين على أجهزة الرقابة العليا أن تفكر في كيفية التفاعل بشكل مناسب لتسهيل التواصل مع البرلمان من خلال إعلام البرلمان ببرنامج عمل الجهاز ونتائج تنفيذه، وخطة الرقابة الاستراتيجية الخاصة به، والتواصل المستمر مع اللجان ذات الصلة، ومتابعة مناقشات البرلمان.

- دراسة **Hervé Boullanger 2013**: Les Institutions supérieures de contrôle à l'heure de la maîtrise des dépenses publiques (Géo économie 2013/4 n° 67 pages 207 à 221) (disponible en ligne à [www.cairn.info/revue-geo-economie-2013-4-page-207.htm](http://www.cairn.info/revue-geo-economie-2013-4-page-207.htm))

سعت الدراسة إلى بيان دور أجهزة الرقابة العليا في مساعدة الدول للسيطرة على الإنفاق العام، بالتطبيق على الدولة الفرنسية، وتوصلت الدراسة إلى أن الموازنة العامة في فرنسا تعاني من عجز مستمر حيث لم يتم التصويت عليها في حالة توازن منذ عام 1980، وقد اقترب هذا العجز من 4% من الناتج المحلي الإجمالي عام 2012، كما ارتفع الدين العام أربعة أضعاف خلال هذه الفترة، مما جعل فرنسا أول المقترضين في منطقة اليورو، وهو مما يتطلب خفض الإنفاق العام، وأن من بين المهام الرئيسية للمحاكم المالية الفرنسية أداء عمليات تدقيق الأداء ومراقبة تكلفة النفقات العامة ونشر توصيات لتحسين جودة أداء الخدمات العامة، بالاعتماد على استقلالها وعلى المعايير الدولية، وأوصت الدراسة بضرورة توجه الدولة الفرنسية بحزم نحو خفض الإنفاق العام دون تعريض جودة الخدمات العامة للخطر، وذلك بدعم من أجهزة الرقابة العليا التي عليها تقديم توصيات طموحة وواقعية للسيطرة على الإنفاق العام مع تنفيذ هذه التوصيات من طرف السلطة التنفيذية.

- دراسة **Nicaise Narcisse ONDO NGUEMA 2009**:

Les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques au Gabon en référence à la Cour des comptes Française au XXème siècle: approche historique et analyse du droit positif actuel (Thèse de doctorat en Histoire du Droit des Institutions et des Faits Sociaux , Université Jean Moulin Lyon 3)

هدفت الدراسة إلى تحليل دور محكمة المحاسبات في الرقابة على المالية العامة في الغابون، ومقارنتها بمحكمة الحسابات في فرنسا، من حيث التنظيم الإداري والمهام والسلطات الممنوحة لكل منهما، للوقوف على النقائص التي تحول دون فعالية الأداء الرقابي لمحكمة الحسابات في الغابون، وخلصت الدراسة إلى أن المشرع في الغابون أراد التوافق مع نموذج محكمة المحاسبات الفرنسية، من خلال محاولة إعادة إنتاج النموذج الفرنسي في الغابون بشكل كامل إلى حد ما، سواء من حيث طريقة تشكيله أو في مبادئه أو في القواعد التي تحكمه، فالتسلسل الهرمي للسلطة داخل الجهاز الغابوني مستوحى من ذلك الموجود في فرنسا، ويتمتع الجهازان بوضع دستوري واستقلال قانوني عن السلطة التنفيذية والتشريعية، ويمارسان نفس المهام ويمتلكان نفس السلطات القضائية والغير قضائية رغم أن السلطات القضائية في الغابون أوسع من حيث نطاقها، إلا أن فرنسا حققت تغير جذريا من خلال إصلاح نظام التحكم في المالية العامة بصدور القانون العضوي المؤرخ في 1 أوت 2001 المتعلق بقوانين المالية، فطورت محكمة المحاسبات الفرنسية رقابة الأداء

فيما يتعلق بتقييم كفاءة وفعالية الكيانات التي تقع ضمن اختصاصها، مما انعكس بصورة فعالة على التقرير العام السنوي، هذا التقرير متاح للبرلمان ويمكنه التدخل لضبط استخدام الاعتمادات المدرجة في الموازنة العامة، وهو ما يشكل نوع من التعاون بين محكمة المحاسبات الفرنسية والبرلمان و الحكومة، هذا بالإضافة إلى تصديق محكمة المحاسبات على حسابات الدولة، في حين بقيت الغابون ثابتة دائما على النظام القديم والذي أصبح على نحو متزايد غير مناسب، وأوصت الدراسة بضرورة تطوير نظام المالية العامة في الغابون وتوجيه صلاحيات لمحكمة المحاسبات فيما يتعلق بالتصديق على الحسابات، ومراقبة وتقديم المشورة للسلطة التنفيذية، وتعزيز علاقته مع البرلمان وأخيرا إعلام المواطنين بانتظام، تما كما هو معمول به في فرنسا.

### • دراسات باللغة الانجليزية

- دراسة **2015 Alexandra Otetea end other**: The Performance Impact of the Supreme Audit Institutions on National Budgets. Great Britain and Romania Case - Comparative Study (Procedia Economics and Finance N° 27, pp 621 – 628 (Available online at [www.sciencedirect.com](http://www.sciencedirect.com))

هدفت الدراسة إلى إظهار وتقييم الأثر المالي للرقابة التي يقوم بها الجهاز الأعلى للرقابة على الموازنة العامة للدولة، حالة المكتب الوطني للمراجعة العليا ببريطانيا ومحكمة المحاسبات في رومانيا، وخلصت الدراسة إلى عدة استنتاجات أهمها أن الأجهزة العليا للرقابة تستخدم أساليب مختلفة فيما يتعلق بجمع المعلومات من أجل أن تكون قادرة على قياس أدائها وتأثيرها على الموارد العامة، وقد تكون هذه الأساليب كمية أو نوعية، والأسلوب الأكثر شيوعا لقياس التأثير بالإضافة إلى حساب الفوائد المالية هو قياس نسبة التوصيات التي قبلها البرلمان والحكومة لأغراض التغييرات التشريعية، وفي قليل من الدول تقوم هذه الأجهزة بتقديم هذه المعلومات في تقريرها السنوي، ففي بريطانيا يقوم المكتب الوطني للمراجعة بتقييم الأثر المالي في إشارة إلى العلاقة بين المدخرات المالية الناتجة عن عمل مدققي الحسابات وتكلفة عملهم وكذلك نسبة التوصيات التي قبلها البرلمان والحكومة، ويتم ذكرها صراحة في تقريره السنوي، عكس تقرير محكمة الحسابات الرومانية، حيث لا يتم الإشارة إلى أي أثر، كما أن علاقتها مع البرلمان منخفضة جدا لعدم وجود هيئة خاصة على مستوى البرلمان للتعامل مع تقاريرها، وأوصت الدراسة بأن تتخذ محكمة الحسابات الرومانية عمل المكتب الوطني للمراجعة البريطاني مرجعا لها، خاصة من حيث الدقة في تقييم الأثر المالي على الأموال العامة، وضرورة إنشاء لجنة خاصة في البرلمان للتعامل مع تقارير محكمة المحاسبات كما هو معمول به في مختلف دول الاتحاد الأوروبي.

The Supreme Audit Institutions :2014 Asif M Shahan دراسة -  
(SAIs):Explaining the Variation in the Degree of Independence (To be presented at  
the Midwest Political Science Association Annual Meeting. Chicago. April 4,  
2014 (Available online at www.sciencedirect.com)

استهدفت الدراسة شرح سبب التباين في درجة استقلال الأجهزة العليا للرقابة المالية بين مختلف الدول، وهذا انطلاقاً من حجتين محددتين أولهما: لا تتمتع أجهزة الرقابة في البلدان المتقدمة بنفس المستوى من الاستقلال المؤسسي، وثانيهما: لا تعاني جميع البلدان النامية من نفس المستوى من التلاعب السياسي، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة أنه لا يمكن لعامل معين وحده تفسير الاختلاف في درجة الاستقلال الذي تتمتع به أجهزة الرقابة العليا عبر البلدان، ولكن تعتمد على نمط التفاعل بين عاملين مختلفين درجة السيطرة السياسية ودرجة الاستقلال المؤسسي، فعندما تكون قيمة كل من هذين العاملين مرتفعة ستكون أجهزة الرقابة قادرة على تحديد أدوارها من خلال التفاوض مع الجهات الفاعلة السياسية، وستتمتع بمستوى مقبول من الاستقلالية، ومن ناحية أخرى عندما تكون قيمة هذين العاملين منخفضة ستؤدي المؤسسة عملها دون التأثير أو التأثير على الجهات السياسية الفاعلة، أما عندما تكون درجة السيطرة السياسية منخفضة ودرجة الاستقلال للجهاز الأعلى مرتفعة يكون الجهاز قادر على تجاوز سلطته الشرعية، وعندما تكون درجة السيطرة السياسية مرتفعة ودرجة الاستقلال المؤسسي للجهاز منخفضة سيكون عرضة للتلاعب السياسي، واقترحت الدراسة أن يحاول كل جهاز أعلى للرقابة بمجرد إنشائه تحقيق مستوى متميز من الاستقلال المؤسسي ويحافظ على هذا المستوى أثناء تفاعله مع مستوى السيطرة السياسية.

Evolving challenges for supreme audit :2008 Musa Kayrak دراسة -  
institutions in struggling with corruption (Journal of Financial Crime, Vol 15, No1,  
2008, pp 60-70)

سعت الدراسة إلى مناقشة الإطار النظري لمشاركة أجهزة الرقابة العليا في مكافحة الفساد وإسهاماتها المباشرة وغير المباشرة لتحقيق هذه الغاية، وتوصلت الدراسة إلى أن الأجهزة العليا للرقابة إلى حد ما قد تشارك في الكفاح ضد الفساد مباشرة من خلال الكشف عنه بجانب دورها التقليدي المتمثل في الردع والوقاية، وتكون هذه المشاركة فعالة من قبل الأجهزة التي تتمتع باستقلالية مالية وتنظيمية ووظيفية مكفولة بموجب الدستور والقوانين، وضرورة من أجل مكافحة الفساد، من خلال تحسين الشفافية، ودعم المساءلة والحكم الرشيد في نظام الإدارة المالية العامة، وأن البلدان النامية على وجه الخصوص بحاجة إلى مزيد من المساعدة من الأجهزة العليا للرقابة في مكافحة الفساد، وأوصت الدراسة بدعم استقلالية أجهزة الرقابة العليا وتوسيع سلطات التحقيق لديها، وتزويدها بالأحكام القانونية الكافية لمقاضاة الممارسات الفاسدة، وإبلاغها إلى الجهات المتخصصة.

## ج-دراسات متعلقة بالمعايير الدولية

- **دراسة النعزي وائل 2015:** بعنوان مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية الانتوساي (رسالة ماجستير ، أكاديمية الإدارة والسياسات للدراسات العليا، غزة )، وقد استهدفت الدراسة تحديد مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية الانتوساي، وقد أظهرت الدراسة فرق كبير بين تطبيق الإطار القانوني لديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين والالتزام بمبادئ الشفافية والمساءلة الدولية، وأوصت الدراسة بضرورة انضمام الديوان إلى المنظمة الدولية الانتوساي، وتحديث قوانينه بما يتلاءم والمعايير الدولية.

- **دراسة إبراهيم عبد موسى السعبري 2015:** تطرقت إلى تأثير معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق- بحث استطلاعي وتطبيقي في مؤسسات بلديات محافظة النجف الاشرف- ( مجلة الغري للعلوم الاقتصادية، مجلد 9، العدد 27، ص ص 217-248) استهدف البحث دراسة وتحليل الإبلاغ المالي في النظام المحاسبي العراقي وبيان أثر معايير الانتوساي على تطوير الإبلاغ المالي للوحدة الحكومية وللدولة ككل، وخرج البحث بمجموعة من الاستنتاجات أهمها أن استخدام الأساس النقدي أثر على أهداف القوائم والتقارير المالية، إذ جعل أهدافها ممثلة في تحقيق الرقابة المالية الشكلية والقانونية التقليدية للتحقق من صحة الإنفاق العام وبحدود الاعتمادات المقررة دون تجاوزها، وفي الأغراض المخصصة لها، وتحصيل الإيرادات العامة للدولة وفقا للقوانين والأنظمة والتعليمات المقررة، لذلك كان تأثير معايير الانتوساي جزئي على النظام المحاسبي الحكومي العراقي، وخرج البحث بمجموعة من التوصيات منها ضرورة الانتقال إلى تطبيق أسلوب موازنة الأداء والبرامج في تخطيط وإعداد الموازنة العامة، واعتماد أساس الاستحقاق.

- **دراسة علي عمر احمد سويسي 2011:** تناولت معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا (أطروحة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1)، واستهدفت الدراسة التعرف على واقع معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، من خلال مقارنة المعايير العامة للمراجعة الصادرة عن مختلف المنظمات المهنية والدولية والإقليمية مع المعايير الواردة في قانون جهاز المراجعة المالية ولائحته التنفيذية، وتوصلت الدراسة إلى وجود قصور في المعايير العامة الواردة في قانون جهاز المراجعة المالية في ليبيا ولائحته التنفيذية، ولذلك لا يمكن للجهاز القيام برقابة فاعلة، وأن يعد تقارير ناجحة وأن يبدي آراء وتوصيات ويقترح حلولاً مناسبة، لذلك أوصت الدراسة بإدخال نصوص في تشريعات الجهاز بتبني المعايير

الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والعمل بها في المراجعة التي تتطلب إصدار رأي مهني محايد للجهات التي تتم الرقابة عليها، والاعتماد على معايير الرقابة الصادرة عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) فيما يتعلق بأعمال الرقابة التي لا تتطلب إصدار رأي مهني.

#### د-دراسات متعلقة بمجلس المحاسبة

- **دراسة فاطمة بن الدين 2017** : بعنوان مجلس المحاسبة كآلية رقابة للحد من الفساد في الجزائر (مجلة دراسات في الوظيفة العامة، المجلد 2، العدد 2، ص ص 1-17)، هدفت الدراسة إلى بيان مدى أهمية الدور الرقابي الذي يؤديه مجلس المحاسبة في مجال كشف وضبط المخالفات وجرائم الفساد المالي والإداري في الجزائر، وتوصلت الدراسة إلى أن مجلس المحاسبة أصبح يلعب دورا أساسيا في مكافحة الفساد في ظل ما تدعم به من آليات ووسائل رقابية في ضوء الأمر 02.10 الذي أولى أهمية كبيرة في تعديل صلاحيات مجلس المحاسبة وتوسيعها لضبط أكبر عدد ممكن من صور الفساد، إلا أن تبعيته للسلطة التنفيذية حال دون أدائه لمهامه الرقابية بموضوعية وشفافية، الأمر الذي أثر على فعاليته، وأوصت الدراسة بمنح الاستقلال الضروري لمجلس المحاسبة عن السلطة التنفيذية وإيجاد آليات فعالة للردع والحد من مظاهر الفساد المالي والإداري في الجزائر.

- **دراسة حميد زقاوي وشكري قلفاط 2016**: تناولت دور مجلس المحاسبة الجزائري في مكافحة جرائم الصفقات العمومية (مجلة المعيار، المجلد 7، العدد 2، ص ص 225-230)، سعت الدراسة إلى إبراز دور مجلس المحاسبة بصفته الجهاز الأعلى للرقابة على الأموال العامة في الكشف والحد من المخالفات التي ترتكب قبل وأثناء وبعد إبرام الصفقات العمومية، باعتبارها تستهلك اعتمادات مالية ضخمة من الموازنة العامة للدولة، وتوصلت الدراسة إلى أن مجلس المحاسبة يتميز بمركز قانوني خاص لاسيما من الناحية العضوية، وهو ما يجعله أكثر قدرة على كشف المخالفات المالية التي ترتكب خرقا للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالصفقات العمومية، إلا أن فعاليته من الناحية الواقعية محدودة، بسبب تأثير السلطة التنفيذية على قراراته وعدم أخذها بتوصياته، وأوصت الدراسة بضرورة العمل على تفعيل دور مجلس المحاسبة في الرقابة على المال العام بصفة عامة وعلى الصفقات العمومية بصفة خاصة.

من خلال استعراض بعض الدراسات السابقة المتعلقة بالرقابة على الموازنة العامة نجدناها تتناول جميع أجهزة الرقابة بصورة عامة، أما الدراسات التي تناولت أجهزة الرقابة العليا فقد تناولت جوانب معينة من عمل هذه الأجهزة في الدولة التي أجريت فيها الدراسة، وأما الدراسات المتعلقة بمجلس المحاسبة الجزائري

ففيها اهتمام كبير بالجانب القانوني كما أنها لم تنطرق إلى المعايير الدولية بصفة مباشرة، أما الذي يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة فهو أنها تخصصت بدراسة الدور الرقابي لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر بالتركيز على الجانب المحاسبي، والبحث عن تحسين جودة وفعالية أداءه الرقابي في ضوء تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا.

# الفصل الأول

## مدخل إلى الموازنة العامة للدولة

المبحث الأول: ماهية الموازنة العامة

المبحث الثاني: تطور أشكال الموازنة العامة

المبحث الثالث: دورة الموازنة العامة

## تمهيد:

من أجل أن تؤدي الدولة دورها في المجتمع فإنه يتعين عليها القيام بنوعين من العمليات، يتعلق الأولى منها بالنفقات اللازمة لقيامها بممارسة نشاطها، والثاني بالإيرادات التي ينبغي تحصيلها لتغطية هذه النفقات، وعندئذ تقابل الدولة تقديرات نفقاتها العامة مع تقديرات إيراداتها العامة، لكل سنة مالية قادمة، من خلال وضع الموازنة العامة، والتي تعبر بالضرورة عن خيارات الدولة بجميع أبعادها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، والتي تسمح بإشباع الحاجيات العامة، في إطار ما تقرره بهذا الشأن من إجراءات وتدابير مالية، تتعلق بتحضير الموازنة وإقرارها وتنفيذها وضبط الأموال العامة عند جبايتها وإنفاقها.

انطلاقاً من المكانة الهامة التي تحضها بها الموازنة العامة للدولة، وسوف نتطرق من خلال هذا الفصل إلى الإطار العام القانوني والتنظيمي للموازنة العامة، عن طريق بيان مفهومها، وأهميتها، والمبادئ الأساسية التي تقوم عليها، ثم الأنواع المتعددة التي عرفت، وأخيراً مراحل وإجراءات إعدادها وإقرارها وتنفيذها، وهذا بالتركيز على القوانين الجزائرية ذات الصلة، وفقاً للخطة التالية:

المبحث الأول: ماهية الموازنة العامة.

المبحث الثاني: تطور أشكال الموازنة العامة.

المبحث الثالث: دورة الموازنة العامة.

## المبحث الأول: ماهية الموازنة العامة

تكتسي الموازنة العامة للدولة أهمية كبيرة، فقد أصبحت الوسيلة التي تعبر من خلالها الدولة عن سياستها العامة، وتسطر الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى لتحقيقها، كما تستخدمها لتوجيه الاقتصاد القومي وإشباع الحاجيات العامة، من خلال إبراز السياسات العامة المتبعة في تحصيل الإيرادات وتوزيعها في شكل نفقات عامة، في إطار قانوني ومبادئ وقواعد تنظمها ومن ثم تسهل الرقابة عليها.

إن الحديث عن ماهية الموازنة العامة للدولة يقودنا إلى التطرق إلى كل ما يتعلق بمفهومها، وأهميتها، ومبادئها، وتبويبها، حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الموازنة العامة، وأهميتها في المطلب أول، ثم نتناول في المطلب الثاني مبادئ الموازنة العامة، ونتطرق في المطلب الثالث إلى تبويب الموازنة العامة.

### المطلب الأول: مفهوم الموازنة العامة، وأهميتها

لقد عرف الفكر المالي فكرة الموازنة بين إيرادات الدولة ونفقاتها منذ القدم، وتطورت بتطور نظام الحكم ومدى تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، فأصبح النشاط المالي للدولة يسير وفق برنامج محدد بصورة دقيقة، يشمل مجموع النفقات والإيرادات، التي تقدرها مسبقاً وتدونها في وثيقة الموازنة العامة، والتي يمكن اعتبارها المحور الذي تدور حوله أعمال الدولة ونشاطاتها في جميع الميادين السياسية والاجتماعية والاقتصادية.

#### 1. مفهوم الموازنة العامة:

لقد تعددت التعاريف الخاصة بالموازنة العامة للدولة سواء في الفكر المالي، أو في تشريعات الدول، إلا أن أغلب التعاريف تبدو أنها تختلف من حيث الألفاظ لكنها تتفق في الجوهر والأهداف التي ترمي الدولة إلى تحقيقها من خلال الموازنة العامة، وسنتطرق أولاً للتعريف اللغوي للموازنة ثم التعريف الاصطلاحي والقانوني كما يلي:

#### 1.1. الموازنة العامة في اللغة:

- موازنة مصدر الفعل وازن، جمعها موازنات<sup>1</sup>  
وازن خلق توازناً، وازن بينهما جعلهما متساويين<sup>2</sup>

<sup>1</sup> المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم، المعجم العربي الأساسي، مؤسسة لاروس، باريس، 1989، مادة وزن، ص 1305.

<sup>2</sup> عبد الفتاح أبو السيد، المرشد، دار الشرق والغرب للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، مادة واسع، ص 1550.

وازن بين شيئين، موازنة، ووزانا، ساوى وعدل<sup>1</sup>

عادل بين الدخل والخرج: وزن وساوى تماما (وازنت الإيرادات النفقات)<sup>2</sup>

قابل بين: وزن بين مصروفه ودخله<sup>3</sup>

من هنا يتبين لنا أن معنى الموازنة: المعادلة، المساواة، المقابلة.

عم، يعم، عموما، عام: شمل<sup>4</sup>

عام: شامل، عكسه خاص (مصلحة عامة)، والعامه خلاف الخاصة<sup>5</sup>

إن إطلاق مصطلح الموازنة العامة على الوثائق المتعلقة بالخطة المالية للدولة لما فيها من مقابلة

ومساواة بين الإيرادات التي تشمل جميع موارد الدول والنفقات التي تصرف في المصلحة العامة.

أما كلمة ميزانية فهي كلمة محدثة، استخدمها المحدثون في العصر الحديث، ولم تكن معروفة ولم

تستخدم في العصور القديمة، ويستخدم اصطلاحا الموازنة العامة والميزانية العامة بشكل مترادف، ويؤيدان

نفس المعنى في كتب ومؤلفات المالية العامة في الدول العربية،<sup>6</sup> هذا التباين في استخدام المصطلحين لقصد

واحد، كان موضوع مناقشة خبراء الموازنة العرب في عدة مؤتمرات، عقدتها المنظمة العربية للعلوم الإدارية،

منها المؤتمر السادس بالقاهرة عام 1972، والندوة العلمية المنعقدة في تونس عام 1980، وقد أوصت هذه

المؤتمرات باستخدام مصطلح الموازنة، بدل من مصطلح الميزانية الذي يستخدم في المحاسبة التجارية.<sup>7</sup>

من الناحية اللغوية، وفي عدة لغات يرمز المصطلح "Budget" إلى شيء وليس إلى سلسلة أفعال،

وقد اعتمد هذا المصطلح بمفهومه المالي المستمد من اللغة الانجليزية في فرنسا عام 1806.<sup>8</sup>

في اللغة الانجليزية كلمة "Budget" اشتقت من اللغة الفرنسية القديمة "Bougette" والتي تعني

كيس الجلد الصغير، واستخدمت في القرن الرابع عشر للدلالة على كيس الملك، الذي يحوي أموال الإيرادات

العامه اللازمة لتغطية الحاجيات العامة، ومع الوقت أصبحت تطلق على حقيبة أمين الخزانة،<sup>9</sup> ثم استخدم

لفظ "Budget" بعد ذلك للإشارة إلى مجموع الوثائق التي تحتويها حقيبة وزير الخزانة، أي الخطة المالية

للحكومة، وهو بصدد تقديمها إلى البرلمان للحصول على موافقة الهيئة التشريعية.<sup>10</sup>

<sup>1</sup>مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط، مكتبة الشرق الدولية، مصر، 2011، مادة وزن، ص 1073.

<sup>2</sup>مجموعة مؤلفين، المنجد في اللغة العربية المعاصرة، دار المشرق للنشر والتوزيع، بيروت، لبنان، ط2، 2001، مادة وزن، ص1524.

<sup>3</sup> نفس الموجع.

<sup>4</sup>المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم، المعجم العربي الأساسي، مرجع سابق، مادة عمان، ص 869.

<sup>5</sup> نفس المرجع.

<sup>6</sup>محمد شاكر عصفور: أصول الموازنة العامة، دار الميسرة للطباعة والنشر، عمان، الأردن، ط6، 2014، صص 20-21.

<sup>7</sup> جمال لعمارة، أساسيات الموازنة العامة للدولة، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2004، ص48.

<sup>8</sup>Pierre Lequeret , **Budget de l'état, La documentation Française**, Nancy, 1982, p 5.

<sup>9</sup>Claude Lombois, Eric Devaux, **Les finances publiques**, Edition Bréal, Paris, France, 2002, p 22.

<sup>10</sup> مجيد الكرخي، موازنة الأداء والبيات استخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2015،

صص23.

في اللغة الإيطالية الكلمة التي تقابل "Budget" هي الكلمة "Bilancio" والتي تشير إلى مستند في جزأين يتم فيه موازنة الإيرادات والنفقات.<sup>1</sup>

## 2.1. الموازنة العامة في الفكر المالي:

- تعرف الموازنة العامة على أنها "كشف محاسبي يتضمن تقديرات مصروفات وإيرادات الدولة خلال سنة مالية مقبلة ويعكس هذا الكشف الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة".<sup>2</sup>

- كما عرفت على أنها "بيان تقديري لنفقات وإيرادات الدولة عن مدة مستقبلية تقاس عادة بسنة، وتتطلب إجازة السلطة التشريعية، وهي أداة رئيسية من أدوات السياسة المالية تعمل على تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للحكومة".<sup>3</sup>

- تعرف الموازنة العامة أيضا بأنها "خطة سنوية معتمدة قانونا من السلطة صاحبة الاختصاص، تتضمن مجموعة من البرامج المتعلقة بعدد من الخدمات والنشاطات والمشاريع التي يفترض انجازها خلال فترة محددة، بالاستناد إلى مجموعة من التقديرات المحسوبة ماليا لمختلف الإيرادات والنفقات المتعلقة بذلك".<sup>4</sup>

- عرفها البعض على أنها: "الغلاف المالي المخصص لمالية الدولة، وهي بذلك تحمل حسابات النفقات العامة والإيرادات العامة، وهي بيان يرخص ويناقش مسبقا من طرف السلطة التشريعية، وتعتبر أداة من أدوات السياسة الاقتصادية".<sup>5</sup>

- تعرف على أنها: "خارطة طريق مالية منظمة ومتناسقة مفصلة ضمن أبواب تفضي إلى تحقيق أهداف واستراتيجيات لتوجيهها نحو المستقبل، وتكون قائمة على نتائج متوقعة لكل من النفقات العامة والإيرادات العامة خلال السنة المالية القادمة".<sup>6</sup>

يمكننا إعطاء التعريف التالي: الموازنة العامة هي عبارة عن وثيقة محاسبية تقديرية معتمدة من طرف السلطة التشريعية، تبرز البرنامج المالي الذي تضعه الدولة للإتفاق على تحقيق أهداف مختلفة، وتتضمن النفقات المتوقعة لتحقيقها، والإيرادات المحتملة لتغطيتها، خلال فترة زمنية معينة تكون عادة سنة.

Pierre Lequeret , Op.Cit , p5.<sup>1</sup>

<sup>2</sup> حسين العمر، المالية العامة، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، الكويت، ط1، 2002، ص 130.

<sup>3</sup> محمد حسين الورد، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2010، ص 141.

<sup>4</sup> سليمان خالد المعاينة، قاسم الحسيني، المحاسبة الحكومية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2015، ص 68.

<sup>5</sup> Maurice Baslé, *Le budget de L'état*, Edition La Découverte, Paris, 6<sup>eme</sup>E, 2000, p3.

<sup>6</sup> Allen Sweeny, and Robert Rachlin, *Handbook of Budgeting*, New York, 1981, p2

### 3.1. الموازنة العامة في التشريعات الحكومية:

- يعرفها قانون المحاسبة العمومية الجزائري على أنها: "الوثيقة التي تقدر للسنة المدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار، ومنها نفقات التجهيز العمومي والنفقات بالرأسمال، وترخص بها".<sup>1</sup>

- تعرفها المادة الأولى من القانون رقم 53، المؤرخ في أول جانفي 1972، المتضمن قانون الموازنة العامة، في مصر "البرنامج المالي للحكومة عن سنة مالية مقبلة، لتحقيق أهداف محددة وذلك في إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وطبقا للسياسة العامة للدولة".<sup>2</sup>

- عرفها قانون أصول المحاسبات العامة العراقي رقم 28 لسنة 1940 المعدل بأنها: "الجدول المتضمنة تخمين الإيرادات والمصروفات لسنة مالية واحدة، تعين في قانون المالية".<sup>3</sup>

- تعرفها المادة الثالثة من قانون المحاسبة العمومية في لبنان الصادر بالمرسوم رقم 14969 بتاريخ 30 كانون الأول 1963 بأنها: "صك تشريعي تقدر فيه نفقات الدولة وواراداتها عن سنة مقبلة، وتجاز بموجبه الجباية والإنفاق".<sup>4</sup>

- تعرفها المادة الأولى من المرسوم الفرنسي رقم 56.901 المتضمن القانون المحدد لكيفية عرض موازنة الدولة المؤرخ في 19 جوان 1956 بأنها: "توقع وترخيص في شكل قانوني، لنفقات وموارد الدولة، ويقرها البرلمان في قانون الموازنة الذي يترجم الأهداف الاقتصادية والمالية للحكومة".<sup>5</sup>

- يعرفها القانون الأمريكي بأنها: "صك تقدر فيه نفقات السنة الموالية وواراداتها، بموجب القوانين المعمول بها عند تقديم واقتراح الجباية المبسطة فيها".<sup>6</sup>

- يعرفها القانون الروسي بأنها: الخطة المالية الرئيسية لتكوين الصندوق المركزي العام للدولة واستخدامه من الموارد النقدية للدولة الروسية الاتحادية".<sup>7</sup>

يعرف دليل المحاسبة الحكومية الصادر عن الندوة الإقليمية لهيئة الأمم المتحدة المنعقدة ببيروت عام 1969 الموازنة العامة كما يلي: "الموازنة هي عملية سنوية، تركز على التخطيط والتنسيق ورقابة استعمال الموارد، لتحقيق الأغراض المطلوبة بكفاءة، فهي أساسا عملية اتخاذ القرار بطريقة يمكن أن يقوم بها

المادة 03 من القانون 21.90، المؤرخ في 15 أوت 1990، المتعلق بالمحاسبة العمومية، جريدة رسمية عدد 35، مؤرخة في 15 أوت 1990.

<sup>2</sup> محفوظ برحمان، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، مصر، 2015، ص 115.

<sup>3</sup> حسين عبد الكريم سلوم، محمد خالد المهاني، الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة، دراسة ميدانية للموازنة العراقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 64، 2007، ص 95.

<sup>4</sup> القاضي عفيف المقدم، محاضرات في الموازنة العامة، الدار الجامعية، جامعة بيروت العربية، لبنان، 2000، ص 14.

<sup>5</sup> Claude Lombois, Eric Devaux, Op. Cit, p24.

<sup>6</sup> خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2010، ص 270.

<sup>7</sup> حسين عبد الكريم سلوم، محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص 95.

الموظفون الرسميون على مختلف المستويات الإدارية، بالتخطيط والتنفيذ لعمليات البرامج بطريقة مخططة للحصول على أفضل النتائج، من خلال التوزيع والاستخدام الأكثر فعالية للموارد المتاحة".<sup>1</sup>

إن مفهوم الموازنة يرتكز على عنصرين أساسيين، هما التوقع والاعتماد،<sup>2</sup> فالموازنة هي وثيقة للتنبؤ يتم إعدادها قبل تنفيذها، هذه الخاصية تعتبر كعملية منظمة وإلزامية مهما كانت صعوبات التنبؤ، وهي من الخصائص الرئيسية لمفهوم الموازنات العامة والتي تميزها عن ميزانيات الشركات الخاصة،<sup>3</sup> فالبيانات الواردة في الموازنة ليست أرقاماً فعلية بل هي عبارة عن تقديرات مفصلة لإيرادات الدولة ونفقاتها المتوقعة للسنة القادمة، كما أن السلطة التشريعية تقوم باعتماد الموازنة العامة والموافقة على توقعات السلطة التنفيذية عن نفقات السنة القادمة وإيراداتها، حيث أن إجازة النفقات العامة يمنح السلطة التنفيذية حقا للقيام بتنفيذها بالحدود والصور التي اعتمدت بها، أما الموافقة على الإيرادات العامة فلا يمنح السلطة التنفيذية أي خيار في تحصيلها من عدمه، حيث أنها واجبة التحصيل استناداً إلى النصوص القانونية التي تنظمها.

## 2. أهمية الموازنة العامة للدولة:

تكتسي الموازنة العامة دوراً مهماً في المالية العامة وتأخذ أبعاداً سياسية واقتصادية واجتماعية في الدول على الرغم من اختلاف أنظمتها، فهي البرنامج العام للحكومة الذي يعكس خيارات الدولة وأهدافها وأدائها إلى تحقيقها،<sup>4</sup> ويمكن إظهار أهمية الموازنة العامة للدولة في مختلف النواحي السياسية، الاقتصادية والاجتماعية كما يلي:

### 1.2. الأهمية السياسية:

تتمتع الموازنة العامة من الناحية السياسية بأهمية كبيرة في الدول ذات الأنظمة الديمقراطية، في سياق تكليف السلطة التنفيذية في كل عام اللجوء إلى السلطة التشريعية لاعتمادها، تمهيدا لصرف النفقات العامة وتحصيل الإيرادات العامة،<sup>5</sup> معنى ذلك مناقشة البرنامج السياسي للحكومة، وتمتع الشعب بحقوقه الدستورية والديمقراطية، كما أن الموازنة بما تتضمنه من مؤشرات وموارد مالية فهي تكشف عن السياسة العامة للدولة تجاه المجتمع.<sup>6</sup>

خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص 271. <sup>1</sup>

سوزي عدلي ناشد، *الوجيز في المالية العامة*، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 275. <sup>2</sup>

<sup>3</sup>Claude Lombois, Eric Devaux, Op. Cit, p22 .

<sup>4</sup>محمد جمال ذنبيات، *المالية العامة والتشريع المالي*، دار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013، ص 268.

<sup>5</sup> طاهر الجنابي، *علم المالية العامة والتشريع المالي*، دار العائك لصناعة الكتاب، القاهرة، مصر، 2007، ص 107.

<sup>6</sup>محمد طاقة وهدى العزاوي، *اقتصاديات المالية العامة*، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2007، ص 171.

ومما يزيد في الدلالة على هذه الأهمية أن الثورات والاضطرابات التي تتناول الدساتير موضوعا لها تعود في معظم أسباب حدوثها إلى سوء واضطراب الأحوال المالية، وما يترتب عن ذلك من زيادة مطالبه المواطنين بتوسيع مدى سلطتهم فيما يتعلق بالإشراف على المسائل المالية في الدولة،<sup>1</sup> فالموازنة العامة تمارس تأثيرا حقيقيا على طبيعة النظام السياسي، وكذلك على استقراره، فتوجد علاقة وثيقة بين الموازنة والبرلمان، فقد تظهر الموازنة العامة أحيانا كعامل لدعم البرلمان، وأحيانا عاملا لانتهياره.<sup>2</sup> ويستطيع البرلمان أثناء مناقشة الموازنة فرض رقابة على أعمال السلطة التنفيذية، كذلك يستطيع عن طريق رفض اعتماد معين في مشروع الحكومة إجبارها على العدول عن سياسة اقتصادية أو اجتماعية معينة أو حملها على تنفيذ برنامج معين.<sup>3</sup>

## 2.2. الأهمية الاقتصادية:

للموازنة أهمية كبيرة من الناحية الاقتصادية، وهذه الأهمية أخذت في التوسع باتساع نطاق دور الدولة في الحياة الاقتصادية، فللموازنة دور فعال في تحقيق التوازن الاقتصادي للدولة، فهي أداة تساعد في توجيه الاقتصاد القومي، بل لها آثار في كل حجم الإنتاج القومي وفي مستوى النشاط الاقتصادي بكافة قطاعاته،<sup>4</sup> إذ تمثل الموازنة العامة أداة فعالة يمكن من خلالها التأثير على مختلف الأنشطة الاقتصادية، عبر التأثير على إجمالي الإيرادات والنفقات العامة، ومحاولة ضبط وإدارة المتغيرات المؤثرة على حالة الاستقرار الاقتصادي، ففي حالة الانتعاش الاقتصادي تعمل الحكومة على إيجاد فائض في الموازنة من خلال رفع معدلات الضرائب وخفض الإنفاق العام للمحافظة على ثبات مستوى النشاط الاقتصادي، أما في حالة الكساد تقوم الحكومة بإتباع سياسة مالية توسعية، من خلال زيادة النفقات العامة وخفض الضرائب، أي إحداث عجز مقصود في الموازنة، وهذا بدوره سيؤدي إلى زيادة الدخل القابل للتصرف ومن ثم الطلب الكلي.<sup>5</sup>

أما فيما يتعلق بالدول الريعية كثيرا ما تجد أدوات السياسة المالية صعوبات في تنفيذ برامج استقرار اقتصادي خاص بها، ذلك لتخلف هياكلها الإنتاجية وعدم مرونتها، ولانكشافها الاقتصادي المرتفع على العالم الخارجي، إذ أن أي محاولة من الحكومات للسيطرة على التضخم أو البطالة ضمن حدودها، بتعديل الطلب الكلي من خلال السياسة المالية، سيكون أثرها محدودا لحل هذه المشاكل لأن غالبية الإنفاق العام سيكون

<sup>1</sup> محمد راشد الشمري، تقييم قواعد إعداد الموازنات الحكومية بدولة الكويت، دراسة تطبيقية على بيت الزكاة، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص 15.

<sup>2</sup> مسعود درواسي، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، حالة الجزائر 1990-2004، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 137.

<sup>3</sup> محمد طاقة وهدى العزاوي، مرجع سابق، ص 171.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص 172.

<sup>5</sup> وليد خالد الشايخي، المدخل إلى المالية الإسلامية، دار النفائس للنشر والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2005، ص 35.

على السلع والخدمات المنتجة في الدول الأخرى، وأن الطلب المتزايد الناجم عن التخفيض الضريبي يميل إلى توفير الدخل المتزايد في الدول الأخرى وبالتالي لا تستطيع الدولة التأثير على التضخم أو البطالة بالشكل المطلوب.<sup>1</sup>

### 3.3. الأهمية الاجتماعية:

إن أهمية الموازنة العامة الاجتماعية تتعلق بمفاهيم العدالة الاجتماعية، وتقليل الفوارق الاجتماعية وتحقيق الرخاء الاجتماعي، حيث تعكس الموازنة العامة الأهداف التي تضعها الدولة وتسعى إلى تحقيقها في المجال الاجتماعي، ومدى اهتمامها في الارتقاء بالخدمات التعليمية، وتطوير الخدمات الصحية، وغيرها من الخدمات الاجتماعية.<sup>2</sup>

فالموازنة العامة تعتبر أداة لإعادة توزيع الدخل بين الفئات الاجتماعية المختلفة من خلال توجيه النفقات العامة وخصوصاً التحويلية منها، وهي في الوقت نفسه وسيلة لتحقيق الاستخدام، ومعالجة البطالة، ورفع المستوى المعيشي للفرد والمجتمع،<sup>3</sup> كما يمكن أن تكون وسيلة للتوجيه الاجتماعي، من خلال فرض ضرائب على السلع الاستهلاكية الغير مرغوب فيها، أو منح بعض الحوافز لتشجيع سلوك معين كزيادة النسل أو تحديده.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>David Hyman, **Public Finance, A Contemporary Application of Theory To Policy**, South Western Cengage Learning, 10 E, 2011, p663.

<sup>2</sup>محمد طاقة وهدى العزاوي، مرجع سابق، ص 172.

<sup>3</sup> نجم عبد الله عليوي، دراسة وتحليل هيكل الموازنة العامة لدولة العراق، من 2003-2007، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، المجلد 2، العدد 13، 2009، ص 203.

<sup>4</sup> عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007، ص 510.

## المطلب الثاني: المبادئ الأساسية للموازنة العامة

عند تحضير الموازنة العامة تراعي السلطة التنفيذية عدة قواعد ومبادئ تهدف إلى تسهيل معرفة المركز المالي للدولة ووضوحه عند الرقابة عليه من طرف السلطة التشريعية، وعند إجازته، وبصفة عامة هناك أربع مبادئ أساسية هي:

### 1. مبدأ وحدة الموازنة:

تستوجب هذه القاعدة أن تدرج جميع إيرادات الدولة ونفقاتها في وثيقة واحدة، تقدم إلى البرلمان للموافقة عليها،<sup>1</sup> والغرض من ذلك هو عرض الموازنة في أبسط صورة، حتى يتسنى لمن يريد التعرف على المركز المالي للدولة أن يعرف بمجرد النظر إلى الموازنة إن كانت متوازنة أو فيها عجز أو فائض، فيتيسر للمجلس التشريعي فرض رقابته على أعمال السلطة التنفيذية، والواقع أنه يتعذر الوقوف على حقيقة المركز المالي للدولة إذا كانت مشتملات الموازنة مشتتة في وثائق متعددة،<sup>2</sup> بحيث يتم عرضها على السلطة التشريعية بصورة مجزأة وعلى فترات زمنية متعاقبة، فيصبح من السهل على السلطة التنفيذية إخفاء العديد من الحقائق وتمويه البعض الآخر ومن ثم الحصول على موافقة السلطة التشريعية على مشروع الموازنة، حيث لا تتوفر لدى أعضائها فرص المقارنة بين البرامج البديلة والمفاضلة بينها وتقدير الأولويات، ومعرفة العجز المقدر والوسائل المقترحة لتمويله، فتتضمن الموازنة إسرافاً في الإنفاق الحكومي وضياعاً وتبديداً لموارد الدولة دون مبررات كافية.<sup>3</sup>

لقد ارتبط مبدأ وحدة الموازنة تاريخياً بالفكر الليبرالي التقليدي حيث كانت وظيفة الدولة تقتصر على الطابع الإداري البحت،<sup>4</sup> ومع تطور دور الدولة وتدخلها في الحياة الاقتصادية، لم تعد تتلاءم هذه القاعدة مع أعباء الدولة الحديثة، إذ من غير الممكن أن تدرج نفقات السلطات العامة والقضاء وغيرها من النفقات الإدارية البحتة في موازنة واحدة إلى جانب نفقات المصالح الصناعية والتجارية والاستثمارية، التي لها أوضاع وحاجات خاصة،<sup>5</sup> فستلزم الأمر الخروج عن مبدأ وحدة الموازنة في حالات عديدة أهمها:

• **الميزانيات المستقلة:** هي ميزانيات المؤسسات العامة التي تتمتع بالشخصية الاعتبارية مستقلة عن شخصية الدولة القانونية، وهي مؤسسات ذات نشاط اقتصادي في الغالب، حيث يحق لهذه المؤسسات

<sup>1</sup> André Legrand, Céline Wiener, **Le droit public**, La documentation française, 2017, p164.

<sup>2</sup> عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ب س، ص 340.

<sup>3</sup> محمد خصاونة، المالية العامة النظرية والتطبيق، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2014، ص 163.

<sup>4</sup> نفس الرجوع، ص 162.

<sup>5</sup> محمد طاقة وهدي العزاوي، مرجع سابق، ص 178.

الاحتفاظ بالفائض في ميزانياتها، كما يحق لها الاقتراض من الغير في حالة العجز، ولا تخضع هذه الميزانيات للنظم المحاسبية والمالية التي تخضع لها الموازنة العامة للدولة، إلا إذا نص القانون على ذلك.<sup>1</sup>

• **الموازنات الملحقة:** هي موازنات تتعلق بعمليات مالية لمصالح الدولة التي لم يمنحها القانون الشخصية المعنوية، وتقوم أساساً بأنشطة لإنتاج السلع أو تقديم الخدمات المدفوعة الثمن،<sup>2</sup> وهي مرتبطة بالموازنة العامة للدولة في الرصيد الإجمالي، ففائض إيرادات الموازنات الملحقة يصب في إيرادات الموازنة العامة للدولة وفي حالة العجز تتلقى إعانات من الدولة.<sup>3</sup>

هذه الموازنات يستدعيها حسن سير بعض المرافق العامة القائمة بالنشاط الصناعي أو التجاري، حيث توضع لهذه المرافق موازنات مستقلة وملحقة بالموازنة العامة، وفي هذه الحالة لا يعدو الأمر أن يكون سوى إعطاء الشخصية المالية المستقلة للمرفق العام وليس الشخصية الاعتبارية، بمعنى أن الموازنات الملحقة وإن كانت لا تحقق الاعتبار المالي الذي يسند إليه مبدأ وحدة الموازنة، فهي تحقق الاعتبار السياسي الذي يقوم عليه هذا المبدأ، والمتمثل في رقابة السلطة التشريعية عليها إلى حد معين.<sup>4</sup>

• **الحسابات الخاصة بالخرينة:** هي حسابات خارج موازنة الدولة، حيث تظهر بعض الحسابات الخاصة بالخرينة نتيجة لبعض نواحي النشاط الذي تزاوله الخزينة، وتتضمن هذه الحسابات خروجاً لأموال ليس لها طابع النفقات العامة النهائية، أو دخول أموال إلى الخزينة لا تمثل إيرادات حقيقية،<sup>5</sup> وهذه الحسابات بهذا الوصف لا تعد استثناء عن مبدأ وحدة الموازنة، بل بالعكس فإنها تؤدي إلى إظهار المركز المالي للدولة على حقيقته، دون إضافة مبالغ إلى إيراداتها أو إلى نفقاتها لا تعتبر في الحقيقة إيرادات أو نفقات عامة.<sup>6</sup>

إن مبدأ وحدة الموازنة العامة لا يتعارض مع عرض الموازنة الواحدة في وثائق متعددة، شريطة أن تكون جميع هذه الوثائق متصلة ببعضها البعض بحيث تشكل في مجموعها موازنة واحدة للدولة،<sup>7</sup> تتضمن كافة الأرقام المتعلقة بالنشاط المالي للدولة، وأن تقدم للجهات المختصة في وقت واحد.

<sup>1</sup> حسين العمر، مبادئ المالية العامة، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2002، ص 135.

<sup>2</sup> Matthieu Houser, **Les finances publiques aux concours**, Direction de l'information légale et administrative, Paris, France, 2016, p78.

<sup>3</sup> احمد زهير شامية وخالد الخطيب، المالية العامة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2013، ص 262.

<sup>4</sup> محمد عباس محرز، اقتصاديات المالية العامة، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 3، 2008، ص 332.

<sup>5</sup> احمد زهير شامية وخالد الخطيب، مرجع سابق، ص 264.

<sup>6</sup> محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 333.

<sup>7</sup> احمد زهير شامية وخالد الخطيب، مرجع سابق، ص 265.

## 2. مبدأ شمولية (عمومية) الموازنة:

يقصد بعمومية الموازنة إظهار كافة الإيرادات والنفقات في وثيقة الموازنة، وبدون أي مقاصة بين بنود الإيرادات والنفقات العامة، وبدون تخصيص إيراد لنفقة معينة،<sup>1</sup> وهذا ما يطلق عليه الموازنة الشاملة.<sup>2</sup> ويحقق مبدأ العمومية هدفين رئيسيين هما:<sup>3</sup>

- محاربة الإسراف الحكومي، حيث تغري طريقة الموازنة الصافية المرافق الحكومية التي تحقق إيرادات تجاوز نفقاتها بالإسراف في الإنفاق؛

- الإسهام في تأكيد الرقابة على كافة أوجه الإيرادات والنفقات العامة.

وإذا كان مبدأ العمومية يهدف إلى إحكام رقابة السلطة التشريعية على النشاط المالي للحكومة، بترخيصها لتفاصيل إيرادات ونفقات عامة، فقد ارتبط بقاعدتين هما:

### أ. قاعدة عدم التخصيص:

ويطلق عليها قاعدة شيوع الموازنة، ويقصد بها عدم تخصيص إيراد معين لتغطية وجه من أوجه الإنفاق،<sup>4</sup> وبذلك فهي تترك المجال مفتوحاً أمام الدولة لتوظيف واستغلال مواردها بين أوجه الإنفاق المختلفة على أفضل نحو ممكن، وبما يحقق أقصى الغايات والأهداف،<sup>5</sup> لأن تخصيص الإيرادات سوف يربط بين الإنفاق وتحصيل الإيراد ويجعل القيام بالإنفاق وأداء الخدمة مرتبطاً بالمقدار المحصل من الأموال ويتوقيت التحصيل، فإذا لم تكن هناك إمكانية تأمين الإيراد فسوف يؤثر ذلك على سير المرافق العامة.<sup>6</sup>

### ب. قاعدة تخصيص الاعتمادات:

تعني هذه القاعدة وهي الأكثر أهمية، أن اعتماد السلطة التشريعية للنفقات لا يجوز أن يكون إجمالياً، بل يجب أن يخصص مبلغ معين لكل وجه من أوجه الإنفاق العام،<sup>7</sup> فينبغي أن تكون الاعتمادات محددة وليست واسعة بشكل مفرط،<sup>8</sup> فتطبيق هذه القاعدة يتيح للسلطة التشريعية مراقبة النفقات العامة والتأكد من حسن استخدام المال العام، وتضمن استخدام السلطة التنفيذية للاعتمادات المفتوحة على الشكل المرخص

<sup>1</sup> Jean Marie Mounier, **Finances publique**, La documentation française, 4<sup>E</sup>.2015, p106.

<sup>2</sup> محمد طاقة وهدى العزاوي، مرجع سابق، ص 174.

<sup>3</sup> سعد بن حمدان اللحاني، **الموازنة في الاقتصاد الإسلامي**، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، ط2001، ص 84.

<sup>4</sup> احمد زهير شامية وخالد الخطيب، مرجع سابق، ص 281.

<sup>5</sup> فتحي أحمد زياب عواد، **اقتصاديات المالية العامة**، دار رضوان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013، ص 276.

<sup>6</sup> احمد زهير شامية وخالد الخطيب، مرجع سابق، ص 281.

<sup>7</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 301.

<sup>8</sup> Katherine G Willoughby, **Public Budgeting in Context**, Jossay-bass, A Wiley Brand, USA, 1<sup>st</sup> E, 2014, P 20 .

به في الموازنة،<sup>1</sup> كما أن مراعاة قاعدة تخصيص الاعتمادات بتفصيل مناسب ومعقول للنفقات العامة على الوزارات والفروع والأبواب والبنود المختلفة يوفر المرونة اللازمة لحسن سير الإدارات الحكومية.

### 3. مبدأ سنوية الموازنة:

يقضي هذه المبدأ بأن تكون المدة التي تعمل لها الموازنة سنة، وبأن تكون موافقة المجلس التشريعي عليها سنوية،<sup>2</sup> وقد تم إقرار مبدأ سنوية الموازنة في بادئ الأمر الاعتبارية سياسية، حيث يؤمن هذا المبدأ استمرار الرقابة السياسية التي تفرضها السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية، ويسمح لها بتحقيق رقابة مالية وتقييمه فعالة للبرامج التي تنوي الحكومة تنفيذها أو التي قامت بتنفيذها فعلاً،<sup>3</sup> ثم تضافرت على تأكيد هذا المبدأ عوامل مالية وفنية، فالموازنة العامة تقوم على التنبؤ وتقدير الإيرادات والنفقات العامة، فاختيار المدة لأكثر من سنة يؤدي إلى عدم الدقة في التقدير، كما أن تحديد فترة أقل من سنة يشيع الاضطرابات في النشاط المالي ويدفع إلى التغير في مستواه حسب تحصيل الإيرادات، إضافة إلى أن إجراءات تحضير الموازنة العامة ومناقشتها واعتمادها يتطلب وقتاً وجهداً كبيراً،<sup>4</sup> مما يستحسن معه ألا تتكرر هذه الأعمال أكثر من مرة في السنة.

كما أن فترة السنة هي الفترة الطبيعية التي تتخذها كافة المؤسسات العامة والخاصة أساساً لحساب نتائج أعمالها، وإعداد حساباتها الختامية، وحيث أن الدولة تحصل على جزء كبير نسبياً من إيراداتها من الضرائب المفروضة على دخول تلك الشركات والمؤسسات المحققة سنوياً، فمن المنطقي أن تتطابق الفترة التي تغطيها الموازنة العامة للدولة مع تلك الفترة التي تعبر عنها ميزانية المشروعات.

أما بخصوص التاريخ الذي تبدأ به السنة المالية فقد اختلفت الدول في تحديده، ففي حين تبدأ السنة المالية في معظم دول العالم مع بداية السنة الميلادية، أي في اليوم الأول من شهر جانفي وتنتهي في الواحد والثلاثون من شهر ديسمبر،<sup>5</sup> ومن هذه الدول فرنسا، وبلجيكا، ورومانيا، ودول أمريكا اللاتينية، وسوريا، والعراق، والجزائر، هناك دول تبدأ سنتها المالية في اليوم الأول من شهر أفريل وتنتهي في الواحد والثلاثون من شهر مارس، مثل إنجلترا، واليونان، وألمانيا، كما أن هناك دول تبدأ سنتها المالية في اليوم الأول من شهر جويلية وتنتهي في الثلاثون من شهر جوان، كالولايات المتحدة الأمريكية ومصر، حيث أن الدول تختار التاريخ الذي يناسبها من الوجهة المالية والاقتصادية والسياسية.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Franck Waserman, **Les finances publiques**, La documentation française, 8<sup>ème</sup> E, 2016, p 26.

<sup>2</sup> عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص 339.

<sup>3</sup> محمد خصاونة، مرجع سابق، ص 160.

<sup>4</sup> احمد زهير شامية وخالد الخطيب، مرجع سابق، ص 266.

<sup>5</sup> محمود حسين الوردي، **مبادئ المالية العامة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2010، ص 146.

<sup>6</sup> محمد طاقة وهدي العزاوي، مرجع سابق، ص 180.

ولقد استقر الرأي لدى غالبية الدول إن لم يكن جميعها على أن السنة هي الفترة الطبيعية لموازنة الدولة، ولكن في حالات استثنائية قد تضطر بعض الدول وفي ظروف معينة لإعداد موازنتها عن فترة تزيد أو تقل عن السنة، ومن هذه الحالات:

• **الموازانات الاثني عشرية:** في حالات تأخر المصادقة على الموازنة لسبب ما عن بدأ السنة المالية، ولما كان هناك نفقات لا تستطيع الحكومة تأجيلها، فإنها تفوض بفتح اعتمادات شهرية مؤقتة على حساب الموازنة المقبلة، ريثما تقرها السلطة التشريعية، وتسمى هذه الاعتمادات بالموازانات الاثني عشرية، ولها أحكام خاصة تختلف باختلاف الدول.<sup>1</sup>

• **الاعتمادات الإضافية:** هي اعتمادات تطلبها الحكومة ويقرها البرلمان، بعد أن تكون الموازنة السنوية قد أقرت نهائياً، وتكون هذه الاعتمادات تكميلية، أو لتغطية نفقات عارضة، وتعتبر هذه الاعتمادات من استثناءات قاعدة سنوية الموازنة، لأنها تكون لمدة أقل من السنة، فهي تبدأ بعد بداية السنة المالية وتنتهي مع نهايتها.

• **اعتمادات البرامج:** تقوم الحكومات بتنفيذ مشاريع إنمائية كبيرة يحتاج تنفيذها إلى عدد من السنوات، فتقوم بطلب الترخيص لتنفيذ هذه المشاريع بصورة مبدئية، ثم التعهد بتمويلها حسب خطة تمويل مقترحة، يصار فيها إلى رصد اعتمادات سنة بعد سنة، وإلى تدويرها، إلى غاية الانتهاء من المشاريع،<sup>2</sup> وتعتبر اعتمادات البرامج من استثناءات مبدأ الموازنة لأن اعتمادات وأرصدة البرامج لا تنتهي بنهاية السنة المالية، ولكنها تدور وتنتقل إلى السنة التالية إلى غاية نهاية البرنامج.

#### 4. مبدأ توازن الموازنة:

تنص قاعدة التوازن على ضرورة تساوي جملة الإيرادات العامة العادية مع جملة النفقات العامة العادية للدولة سنوياً، وألا يكون هناك زيادة ولا نقصان فيها، وبعبارة أخرى أن تكون النفقات العامة العادية للدولة في حدود إيراداتها العادية فلا يكون في الموازنة العامة عجز ولا فائض، ويحصل عجز في الموازنة العامة للدولة عند زيادة إجمالي النفقات العامة للدولة عن إجمالي الإيرادات، ويحصل فائض في الموازنة عند زيادة إجمالي الإيرادات العامة عن إجمالي النفقات العامة.<sup>3</sup>

يعد توازن الموازنة العامة في نطاق الفكر المالي التقليدي غاية رئيسية يتعين على الحكومة دائماً العمل على تحقيقه، وانطلقت هذه الفكرة من طبيعة الدور الحيادي للدولة،<sup>4</sup> ومبدأ التوازن عند التقليديين مبني

<sup>1</sup> محمد طاقة وهدى العزاوي، مرجع سابق، ص 181.

<sup>2</sup> محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 57.

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 68.

<sup>4</sup> محمد خصاونة، مرجع سابق، ص 170.

على وجود إيرادات عادية وإيرادات غير عادية، فلا يجوز للدولة أن تخطط موازنتها بشكل يحقق فائضا في الإيرادات العادية عن النفقات، كما لا يجوز أن تخطط موازنتها على نحو تزيد فيه النفقات عن الإيرادات العادية، مما يعني اللجوء للإيرادات غير العادية مثل القروض أو الإصدار النقدي لتمويل هذا العجز،<sup>1</sup> وهي وسائل غير مرغوب فيها لما لها من آثار اقتصادية واجتماعية سلبية، من وجهة نظر هذا الفكر، فاللجوء إلى الاقتراض العام يجعل الدولة منافسة للقطاع الخاص في الحصول على الأموال، ويزيد من سعر الفائدة، ومن ثم يقل حجم الاستثمارات الخاصة،<sup>2</sup> ولا يعوض هذا النقص قيام الحكومة بإنفاق حصيد القروض في سد العجز، أي إنفاق غير استثماري في غالب الأحيان، فتتناقص فرص العمل أمام أفراد المجتمع، مما يؤدي إلى زيادة البطالة،<sup>3</sup> كما يتولد عن القروض أعباء إضافية (الفوائد) تتحملها الأجيال القادمة، أما اللجوء إلى الإصدار النقدي سوف يؤدي إلى حدوث تضخم يتولد عنه زيادة سريعة وكبيرة في المستوى العام للأسعار.<sup>4</sup>

لقد شهد مبدأ توازن الموازنة تطورا في الفكر المالي مع تطور دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، فلم يعد توازن الموازنة في ظل الفكر الحديث مجرد توازن حسابي بين كم النفقات والإيرادات، بل ينظر إليه بطريقة أعمق، من خلال ما تمارسه الموازنة العامة بجانبها النفقات والإيرادات من أثر على النشاط الاقتصادي،<sup>5</sup> فعلى إثر الأزمات التي تعرض لها الاقتصاد الرأسمالي في الثلاثينات وفي ضوء آراء كنز عن دور الدولة في إعادة التوازن في حالات الاختلال، أصبحت المهمة الأساسية هي تحقيق التوازن الاقتصادي الشامل حتى لو أدى ذلك إلى عجز مؤقت بالموازنة، وهذا ما يطلق عليه العجز المنظم،<sup>6</sup> حيث جاءت النظرية الكنزية مؤكدة على ضرورة تدخل الدولة عبر الإنفاق الحكومي لإعادة التوازن، ففي حالة الركود تعمل الدولة على الاستثمار وضخ الأموال في السوق وخفض الضرائب،<sup>7</sup> لغرض تحفيز الطلب الكلي وتحقيق التوازن الاقتصادي، حتى ولو تطلب الأمر تمويل العجز عن طريق القروض العامة أو الإصدار النقدي،<sup>8</sup> ففي الولايات المتحدة الأمريكية ومن خلال برنامج الرئيس فرانكلين روزفلت عام 1933، تم الاعتماد على أسلوب العجز في الموازنة لمواجهة مشكلة الكساد (1929-1933)، كأحد الوسائل الهامة لتنشيط الطلب الكلي الفعال، وقد حققت هذه الوسيلة نجاحا باهرا، وانتشلت الاقتصاد الأمريكي من حالة الكساد، وتحقق نفس الشيء في ألمانيا والعديد من الدول المتقدمة.<sup>9</sup>

1 سعد بن حمدان اللحياني، مرجع سابق، ص 94.

2 محمد خصاونة، مرجع سابق، ص 171.

3 سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 303.

4 محمد خصاونة، مرجع سابق، ص 171.

5 احمد زهير شامية وخالد الخطيب، مرجع سابق، ص 273.

6 محمد طاقة وهدى العزاوي، مرجع سابق، ص 168.

7 لكل ليلي، نظرية كنز لمواجهة الأزمة الاقتصادية، مجلة معارف، جامعة البويرة، 2017، العدد 22، ص 146.

8 سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 304.

9 محمد خصاونة، مرجع سابق، ص ص 172-173.

إن مبدأ التوازن لم يختلف كلية نتيجة هجوم الفكر الكنزري عليه، بل لازال هدفا ضمنيا تسعى إلى تحقيقه مختلف الحكومات، في إطار التوازن الاقتصادي<sup>1</sup>، خاصة وأن الدول المتقدمة والنامية شهدت ظاهرة جديدة، هي ترافق البطالة مع التضخم، والتي عرفت تحت اسم الركود التضخمي، وقد عجزت أدوات التحليل الكنزرية عن تفسيرها،<sup>2</sup> ومن ثم فقد أصبح علماء المالية العامة المحدثون يؤكدون أن القضايا المالية هي جزء من القضايا الاقتصادية والاجتماعية، وأن التوازن المالي لا يمكن فصله عن التوازن الاقتصادي والاجتماعي.<sup>3</sup>

في الواقع العملي أصبح الخروج عن مبدأ التوازن السنوي للموازنة هو القاعدة العامة في الوقت الراهن، فتحقيق التوازن السنوي أصبح حالة نظرية يصعب تواجدها إلا في حالات نادرة واستثنائية، كما أصبح الهدف الذي تسعى إليه غالبية حكومات الدول هو تخفيض مستوى العجز، وليس تحقيق التوازن في الموازنة.

إن المبادئ الأساسية للموازنة العامة نشأت في ظل الفكر المالي التقليدي، في غضون القرن التاسع عشر، الذي كان نشاط الدولة فيه قاصرا على تأدية الخدمات الأساسية كالمدافع والأمن والقضاء،<sup>4</sup> وقد لاقت هذه المبادئ عند وضعها، تأييدا واحتراما كبيرين من علماء المالية العامة، لدرجة أن الخروج عليها وعدم التقيد بها، كان يعتبر تقصيرا من قبل الحكومة تلام عليه ويدعو لانتقادها،<sup>5</sup> أما الآن وقد تضافرت المبادئ الاشتراكية والأفكار الديمقراطية في تطوير المجتمعات، وازدادت درجة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية فترتب عن ذلك تضخم موازنة الدولة، وتعقدت الأمور المتعلقة بالسياسة المالية، فقد صار من المتعذر التقيد التام بهذه المبادئ، ولحق بكل منها عديد الاستثناءات، كما برزت مبادئ جديدة هي:

#### • مبدأ صدق الميزانية:

لقد أدخل المشرع الفرنسي مبدأ جديدا يهتم بالمبالغ المدرجة في قوانين المالية سمي بمبدأ صدق الموازنة، وورد هذا المبدأ ضمن أحكام المواد 27 و 32 من القانون العضوي المؤرخ في 1 أوت 2001، المتعلق بقوانين المالية الفرنسية، حيث نصت المادة 32 على: "تقدم قوانين المالية في شكل صادق مجموع موارد وأعباء الدولة، ويكون صدقها بناء على المعلومات الموجودة والتقديرات التي يمكن أن تنتج عنها"، والفائدة من إدراج هذا المبدأ هو تحسيس الوزراء بالمسؤولية أثناء تقديمهم لطلبات الاعتمادات عند تحضير

1 احمد زهير شامية وخالد الخطيب، مرجع سابق، ص 276.

2 حسن الحاج، عجز الموازنة المشكلات والحلول، مجلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، 2007، العدد 63، ص 6.

3 عدنان حسين الخياط، مهدي سهر الجبوري، واثق علي الموسوي، اقتصاديات الموازنة العامة، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2016، الجزء الأول، ص 55.

4 عبد المنعم فوزي، مرجع سابق، ص 344.

5 محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 51.

مشروع الموازنة، لأن الممارسات السابقة بينت أنه عند قفل السنة المالية تبقى بعض الاعتمادات غير مستعملة أو تم تحويلها من دائرة وزارية إلى دائرة أخرى، وهو الأمر الذي أدى إلى اختلالات في التوازنات المالية،<sup>1</sup> فمبدأ صدق الموازنة يقدم على وجه الخصوص كضمان لموثوقية المعلومات المقدمة للبرلمانيين،<sup>2</sup> ويدل على عدم وجود نية لتشيويه الخطوط العريضة لتوازن الموازنة، وتجاهل عمداً لمعلومات متاحة عند صياغة قانون المالية،<sup>3</sup> فتكون الموازنة صادقة إذا كانت توقعات الإيرادات والنفقات حدثت بحسن نية، أي تم حسابها بصورة دقيقة بعيدة عن كل المبالغيات، إلا أنه يصعب التأكد من هذا السلوك، مما يجعل في غالب الأحيان التوقعات تعتمد على معطيات اقتصادية وفرضيات حكومية قد تغير حتماً التوقعات.<sup>4</sup>

#### • مبدأ الوضوح:

يقصد بهذا المبدأ أن تتسم الموازنة العامة بالوضوح الكافي الذي يساعد على فهم محتويات وتفصيلات الموازنة، ومن أساليب الوضوح تبويب الموازنة وعرضها بطريقة بسيطة ومقبولة فضلاً على إرفاقها بملاحق تفسيرية مع استخدام الأشكال الهندسية والبيانية.<sup>5</sup>

#### • مبدأ المرونة:

إن التخطيط للموازنة العامة يتم في وقت مبكر من بداية السنة المالية، وقد تستمر لمدة عام كامل، فيمكن أن تحدث العديد من التغيرات خلال تلك الفترة، في الاقتصاد، أو في الرأي العام، أو في الائتلافات السياسية، فالموازنات العامة تحتاج إلى أن تكون مرنة، قادرة على الاستجابة إلى تلك التغيرات خلال العام، دون تغيير السياسة الرئيسية،<sup>6</sup> فعلى السلطة التنفيذية أن تكون قادرة على ضبط الموازنة لاستيعاب الظروف المتغيرة.<sup>7</sup>

كما يقصد بالمرونة السهولة في تنفيذ الموازنة، ومراعاة الاحتمالات المختلفة التي قد تواجه تنفيذ الموازنة والبحث عن بدائل لهذه الاحتمالات،<sup>8</sup> ومن أساليب تحقيق المرونة السماح بنقل الاعتمادات من بند لآخر داخل نفس الباب، أو من مجموع اعتمادات باب واحد في جهة إلى نفس الباب في جهة أخرى، مع

<sup>1</sup> يحي دنيدي، المالية العمومية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة القديمة، الجزائر، ط2، 2015، ص ص77-79.

<sup>2</sup> Stéphanie Damarey, **finances publiques**, Galino Editeur, Paris, France, 2008, p 399.

<sup>3</sup> Matthieu Houser, Op.cit, p81.

<sup>4</sup> François Adam, Olivier Ferrand, Rémy Rioux, **Finances Publiques**, Presses de science Po et Dalloz, Paris, France, 2003, p40.

<sup>5</sup> عدنان حسين الخياط، مهدي سهر الجبوري، واثق علي الموسوي، مرجع سابق، ص 38.

<sup>6</sup> Irene S.Rubin, **The Politics of Public Budgeting**, Chatham House Publishers Seven Bridges Press, LLC New York, London, 4<sup>th</sup> E, 2000, p 7.

<sup>7</sup> Katherine G Willoughby, Op.cit, p20.

<sup>8</sup> محمد إبراهيم علي، ليث صلاح مسعود، رؤى حسين عبد الحسين، الموازنة العامة المرنة للدولة، في ظل تقلب أسعار النفط، مجلة الاقتصاد، جامعة بغداد، 2016، عدد 49، ص 455.

ضرورة وضع محددات عملية واضحة لضمان عدم استغلالها بالشكل الذي يفقد الموازنة كفاءتها، ويبدو ذلك جليا في آليات الموازنة الصفرية.<sup>1</sup>

• مبدأ الشفافية:

لقد أصبح مقدار الشفافية التي تتسم بها الموازنة العامة إحدى المعايير الأساسية للحكومة، ودليل على حسن إدارة المالية العامة،<sup>2</sup> فيجب تزويد الجمهور بمعلومات شاملة عن أنشطة المالية العامة السابقة والحالية والمقبلة، وبشكل يتيسر معه تحليل السياسات وتعزيز المساءلة، ويجب نشر المعلومات في الوقت المناسب،<sup>3</sup> ويختلف أسلوب النشر ومستوى التفصيل وطبيعة البيانات الواجب نشرها، وبصفة عامة يتم نشر إجماليات عن أهم عناصر الموازنة من إيرادات ونفقات وقيمة العجز، والاتجاهات العامة الاقتصادية والاجتماعية للموازنة، لبيان دور الموازنة في رفع المستوى المعيشي، وتوفير السلع والخدمات اللازمة لإفراد الشعب، كما يتم نشر بيانات مقارنة مع السنوات الماضية، وفي صورة إحصائية وبيانية يسهل على الجمهور فهمها.<sup>4</sup>

المطلب الثالث: أسس تبويب الموازنة العامة

يعتبر التبويب أحد المراحل الهامة في المحاسبة، إذ يتم فيه فرز البيانات المتعلقة بحساب معين على حدا، ثم تجميع الحسابات المتشابهة، أو المتجانسة في طبيعتها، وتأثيرها على المركز المالي في مجموعات رئيسية وفرعية، ويشترط في التبويب بصفة عامة ما يلي:<sup>5</sup>

- أن يكون ملائما لطبيعة النشاط؛
- أن يكون محققا لأغراض الرقابة؛
- أن يكون ممهدا لمراحل التخليص، وعرض النتائج ودراستها.

تعتبر الموازنة العامة المحور الأساسي للمحاسبة عن الأموال العامة،<sup>6</sup> وتقوم عملية إعدادها على أسس التوفيق بين الموارد المتاحة، واستخداماتها المتنوعة، لفترة سنة قادمة، ضمن وثيقة الموازنة، حيث يتم تبويب الإيرادات والنفقات العامة، وترتيبها في مجموعات وبنود ومواد، وفق معايير معينة، تعتمد على الدولة

<sup>1</sup>عدنان حسين الخياط، مهدي سهر الجبوري، واثق علي الموسوي، مرجع سابق، ص 38-39.

<sup>2</sup> عبد العزيز بلواضح، الحكومة والموازنة العامة للدولة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، مجلة دفاتر الاقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2012، مجلد 2، عدد 4، ص 161.

<sup>3</sup> محمد ساحل، المالية العامة، جسور للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، ط 1، 2017، ص 248.

<sup>4</sup> حصة محمد أحمد البحر، سعد حمد الحميدي، المحاسبة الحكومية والمنظمات اللاربحية، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ط1، 2002، ص 137.

<sup>5</sup> محمود حسين الورد، مرجع سابق، ص 150.

<sup>6</sup> حصة محمد أحمد البحر، سعود حمد الحميدي، مرجع سابق، ص 138.

لهذا الغرض، ويعتبر تصنيف هذه العناصر أحد العوامل التي تحدد بنية الموازنة العامة للدولة، ويهدف إلى تحقيق عدة أغراض أهمها:<sup>1</sup>

- توفير البيانات اللازمة لإعداد تقديرات الموازنة العامة وتنفيذها؛
- متابعة الوحدات الإدارية ذات الإيراد، في تحصيل الموارد، وذلك بمقارنة المتحصلات الفعلية لكل نوع من الإيرادات بما هو مقدر؛
- يحقق الكفاءة والفعالية في تنفيذ الموازنة العامة، حيث أن كفاءة تنفيذ الخطة المالية للدولة، تتطلب تقسيم الموازنة، حتى يمكن قياس كفاءة كل برنامج، بحصر الموارد المتاحة واستخداماتها؛<sup>2</sup>
- يساعد في تحقيق أغراض المحاسبة، والمراجعة، والمراقبة، وإعداد الحسابات الختامية؛
- يمكن المجالس النيابية من إجراء رقابة فعالة على الجانب المالي لنشاط الدولة، بتقييد الحكومة بإنفاق المبالغ التي اعتمدها في ذات الأوجه التي أقرتها، وليس في أوجه أخرى؛<sup>3</sup>
- تحليل الآثار الاقتصادية والاجتماعية للموازنة.

### 1. تبويب النفقات العامة:

تقسم كل دولة نفقاتها العامة في موازنتها إلى أقسام متعددة، تختلف من دولة إلى أخرى حسب التطور الاجتماعي والاقتصادي والتقني الذي وصلت إليه،<sup>4</sup> ويهدف كل تقسيم إلى توفير قدر معين من البيانات اللازمة لإعداد الموازنة ومراقبة تنفيذها، وكلما تعددت أساليب التبويب كلما تهيأت الفرصة لتجميع وتحليل البيانات بطرق مختلفة، ولأغراض متباينة، ومثل هذه البيانات تفيد في تقييم الأداء وفي إعداد التقارير المالية، وتسمح أيضا بالمقارنة بين التنظيمات الحكومية،<sup>5</sup> ومن أهم أسس تبويب النفقات العامة ما يلي:

#### 1.1. التبويب الإداري:

ويطلق عليه أحيانا مسمى التبويب التنظيمي، أو التبويب وفق الوحدات التنظيمية، ويقصد به تقسيم النفقات العامة على أساس الأجهزة الإدارية التي يتكون منها الهيكل التنظيمي للدولة، فتظهر النفقات العامة في وثيقة الموازنة العامة حسب هذا التبويب، موزعة على الوزارات والمصالح الحكومية، التي تقوم بتنفيذ سياسة وبرامج الدولة في مختلف المجالات، وبصفة أساسية على القيادات الرئيسية في الجهاز الإداري.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> محمود حسين الورد، مرجع سابق، ص 150.

<sup>2</sup> حسام أبو علي الحجاوي، الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2004، ص 173.

<sup>3</sup> محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 65.

<sup>4</sup> محمد طاقة وهدى العزاوي، مرجع سابق، ص 56.

<sup>5</sup> حصة محمد أحمد البحر، سعود حمد الحميدي، مرجع سابق، ص 140.

<sup>6</sup> فتحي أحمد ذياب عواد، مرجع سابق، ص 73.

يعتبر التبويب الإداري أقدم أسلوب في إعداد الموازنة،<sup>1</sup> ولا يزال قائماً إلى يومنا هذا، وهو الأساس الذي تعرض الموازنة العامة على السلطات التشريعية بموجبه، ويتم مناقشتها واعتمادها على هذا الأساس، ويتميز هذا التبويب بما يلي:<sup>2</sup>

- يسهل إعداد تقديرات كل وحدة تنظيمية؛
- إشراك كل الوحدات في إعداد التقديرات الخاصة بها، وتحديد مسؤوليتها عن تنفيذ المشاريع وتقديم الخدمات المكلفة بها؛
- إمكانية تتبع التغيرات التي تطرأ على نفقات كل وحدة تنظيمية، خلال عدة سنوات، وذلك في ضوء التوسع في الخدمات التي تؤديها؛
- تسهيل عملية تحضير الموازنة وإقرارها من طرف السلطة التشريعية.

## 2.1. التبويب النوعي (الموضوعي):

يقصد بالتبويب النوعي تصنيف النفقات في الموازنة العامة على أساس أوجه صرف النفقة وطبيعتها، ويهدف هذا التبويب إلى حصر المصروفات ذات الطبيعة الواحدة في مجموعات رئيسية وفرعية، وتقسيمها إلى بنود ومواد، تمثل وسائل انجاز العمل، ولما كانت هذه الوسائل متشابهة لجميع الوحدات الإدارية، يمكن أن تصنف مخصصات الدوائر الحكومية في بنود ومواد متشابهة،<sup>3</sup> وفقاً لطبيعة النفقة كالرواتب والأجور ومصاريف الصيانة، بحيث يوضح هذا التبويب ما تتفقه الدولة وأجهزتها الإدارية على السلع والخدمات اللازمة لتأدية مهامها.

ويعتبر التبويب النوعي من أكثر التبويبات انتشاراً في دول العالم، وهو مكمل للتبويب الإداري،<sup>4</sup> ويتميز هذا التبويب بالبساطة والسهولة والوضوح في إعداد وتنفيذ الموازنة والرقابة عليها، ويحقق الأغراض التالية:<sup>5</sup>

- إمكانية مقارنة بنود الإنفاق من فترة مالية إلى أخرى، والتعرف على اتجاهات الإنفاق خلال الفترات الزمنية المختلفة؛
- إحكام الرقابة على الإنفاق، والتحقق من الصرف في الأغراض المحددة، وتقادي تجاوز الاعتمادات المخصصة.

<sup>1</sup>Claude Lombois, Eric Devaux, Op. cit , p72.

<sup>2</sup>محمود حسين الورد، مرجع سابق، ص 151.

<sup>3</sup>خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص 321.

<sup>4</sup>محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 272.

<sup>5</sup>حصة محمد أحمد البحر، سعود حمد الحميدي، مرجع سابق، ص 141.

### 3.1. التبويب الوظيفي:

يبين التبويب الوظيفي كيفية توزيع النفقات العامة حسب الوظائف أو الخدمات أو المهام التي تقوم بها الدولة، فالمعيار المتبع في هذا التبويب هو نوع الوظيفة أو الخدمة التي ينفق المال العام من أجلها، بغض النظر عن الوحدة أو الجهاز الذي يقوم بالإنفاق،<sup>1</sup> وهذا التبويب تم اقتراحه من طرف لجنة هوفر في سنة 1950، وهي لجنة قام بتشكيلها الكونجرس الأمريكي من أجل دراسة السبل الحديثة لإعداد الموازنة العامة،<sup>2</sup> وقد جرى تطبيقه في الولايات المتحدة الأمريكية، واقتنت أثراً كل من هولندا وفرنسا عام 1958،<sup>3</sup> ويخدم هذا التبويب أغراض متعددة منها:

- تقديم معلومات عن مختلف أوجه النفقات العامة، وأنواع الخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين، ونسبة ما خصص لها في الموازنة العامة، حسب الأولويات التي تراها مناسبة؛
- يعتبر مثالياً وملائماً لتحليل نشاطات الدولة، وبرامجها المختلفة، ودراسة الاتجاهات العامة في نفقات الحكومة على وظائف معينة لفترة محددة؛<sup>4</sup>
- يبين الأهمية النسبية لكل وظيفة من الوظائف الرئيسية التي تقوم بها الدولة، ومقدار ما يتم إنفاقه على هذه الوظيفة، ومردود هذا الإنفاق، ويطلق على ذلك تحليل النفقة العامة.<sup>5</sup>

### 4.1. التبويب الاقتصادي:

يقوم هذا التبويب على أساس التمييز بين نفقات التشغيل ونفقات الاستثمار،<sup>6</sup> أي أن النفقات تصنف وفقاً لطبيعتها الاقتصادية، بهدف توفير المعلومات الضرورية للتحليل الاقتصادي، ومعرفة آثار الإنفاق الحكومي على التكوين الرأسمالي للمجتمع، حيث تقسم النفقات إلى نفقات التشغيل (جارية)، يتم إنفاقها بصورة متكررة ومتجددة سنوياً، لتغطية احتياجات التشغيل العادي للوحدات الإدارية الحكومية، وإلى نفقات استثمار (رأسمالية)، يتم إنفاقها لتكوين أصول جديدة، يمتد عمرها الإنتاجي إلى سنوات عديدة، وتؤدي إلى زيادة في موجودات الحكومة، وتمتد الاقتصاد بموارد ذات قيمة، ولفترات مستقبلية طويلة،<sup>7</sup> ويبين هذا التبويب كذلك الأهمية النسبية التي توليها الدولة للتكوين الرأسمالي، باعتباره أساس البنية الاقتصادية للدولة والرخاء والتقدم في المستقبل.<sup>8</sup>

<sup>1</sup> بان صلاح عبد القادر، التخصيص المالي في الموازنة العامة، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، 2017، مجلد 2، عدد 31، ص 6.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص ص 313-314.

<sup>3</sup> فتحي أحمد نياض عواد، مرجع سابق، ص 74.

<sup>4</sup> موفق عباس شكاره، إصلاح نظام الموازنة العامة المعدة بالأهداف، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، 2012، مجلد 18، عدد 69، ص 380.

<sup>5</sup> فتحي أحمد نياض عواد، مرجع سابق، ص 75.

<sup>6</sup> Stéphanie Damarey, Op.Cit, p39.

<sup>7</sup> سليمان خالد المعاينة، قاسم الحسيني، مرجع سابق، ص ص 102-103.

<sup>8</sup> حصة محمد أحمد البحر، سعود حمد الحميدي، مرجع سابق، ص 153.

يتميز هذا التبويب بما يلي:<sup>1</sup>

- يوفر بيانات وأرقام إحصائية عن طبيعة النفقات وما تحققه من إنجازات؛
- مساندة أجهزة التخطيط في رسم سياسة اقتصادية سليمة على المستوى القومي.

### 5.1. التبويب على أساس البرامج:

البرنامج هو مجموعة من الأعمال المحددة والمترابطة، والتي يتوقع تنفيذها، خلال فترة محددة من الزمن، لتحقيق غرض معين، ذي ناتج نهائي أو خدمة معينة،<sup>2</sup> ويقصد بالتبويب حسب البرامج، تقسيم النفقات العامة إلى مجموعات متجانسة، بحيث تتكون كل مجموعة من برامج تتكامل لتحقيق هدف معين، أو تنفيذ سياسة محددة، ويقسم كل برنامج إلى مجموعة من المشروعات، وكل مشروع إلى مجموعة من الأنشطة، ويعكس البرنامج النفقات المالية التي يتم تخصيصها حسب هذه المشاريع والأنشطة في الموازنة العامة، ويهدف هذا التبويب إلى ترشيد القرارات على المستويات الإدارية العليا في الدولة، عن طريق تحديد أهداف البرنامج وتكلفته والعوائد التي يحققها،<sup>3</sup> ومن مميزات هذا التبويب أنه يحقق رقابة أفضل مقارنة بالتبويبات الأخرى، لأنه لا يقتصر على الناحية الحسابية للتأكد من عدم تجاوز الاعتمادات فحسب، وإنما يقدم بيانات وإحصائيات، ومعلومات إضافية عن البرامج والمشاريع التي أنجزت والتي لا تزال تحت التنفيذ، الأمر الذي يساعد على متابعة تنفيذها، وقياس مدى كفاءة وفعالية الأجهزة الحكومية في إنجازها.<sup>4</sup>

### 6.1. التبويب على أساس الأداء:

يقوم هذا التبويب على أساس تقسيم البرامج والمشاريع إلى وحدات أداء (عمل) صغيرة متشابهة، يؤدي القيام بها أو تنفيذها، إلى الوصول للأهداف المرجوة من البرنامج أو المشروع، لذا يرتبط هذا التبويب مع التبويب على أساس البرامج، ويطلق عليهما معا موازنة البرامج والأداء، ويقوم بالإشراف على تنفيذ المشاريع عادة الوحدات الإدارية المتوسطة، أو الدنيا في الوزارة، الأمر الذي يتطلب وجود جهاز إشراف ورقابة فعال، لكي يراقب تنفيذ البرامج والمشاريع، ويقدم تقارير شهرية وسنوية، عن عدد الوحدات المنجزة والمقرر إنجازها إلى الإدارة العليا.<sup>5</sup>

يمكن توضيح أنواع تبويب النفقات العامة كما في الشكل التالي:

<sup>1</sup> محمود حسين الوردي، مرجع سابق، ص 152.

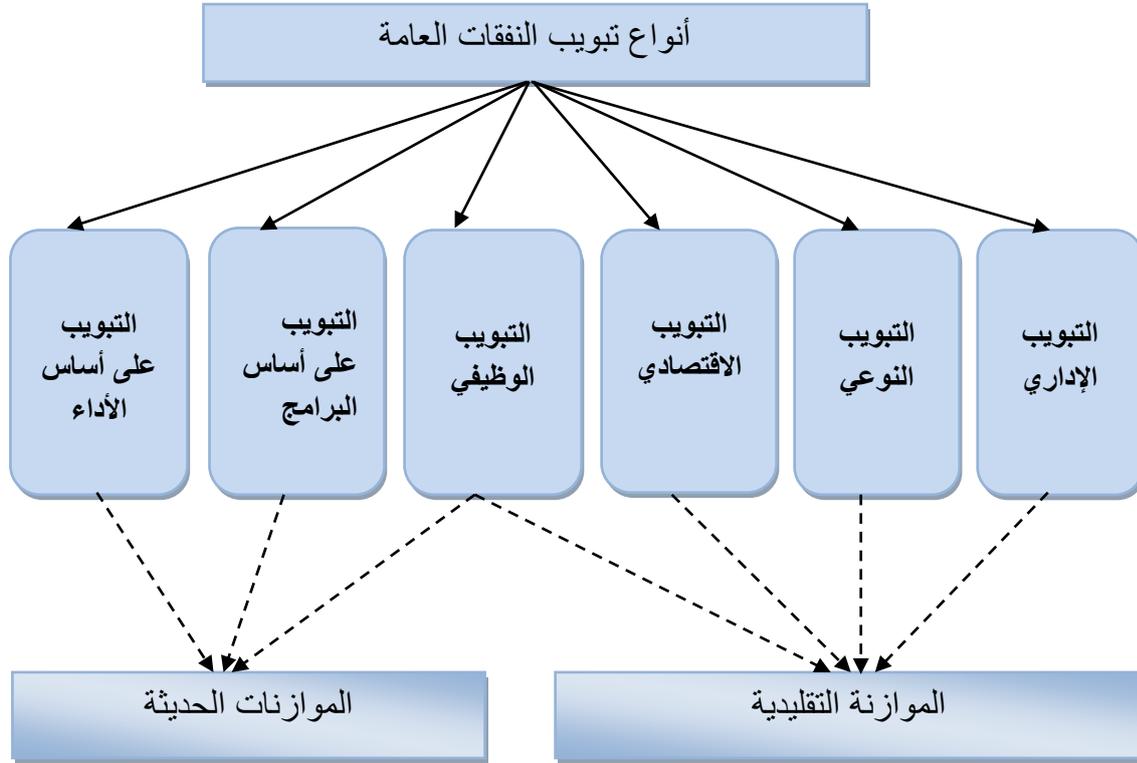
<sup>2</sup> خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص 331.

<sup>3</sup> خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص 331.

<sup>4</sup> محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 277.

<sup>5</sup> نفس المرجع، ص ص 277-278.

الشكل (1-1): أنواع تبويب النفقات العامة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 6، 2014، ص 269.

عدنان حسين الخياط، مهدي سهر الجبوري، واثق علي الموسوي، اقتصاديات الموازنة العامة، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2016، ص 46.

## 2. تبويب الإيرادات العامة:

الإيرادات العامة هي مجموع الدخول التي تحصل عليها الدولة من مصادر مختلفة، من أجل تغطية نفقاتها العامة، وتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي<sup>1</sup> ووفقا لقاعدة عدم تخصيص الإيرادات، فإن الإيرادات لا تقسم وظيفيا أو إداريا،<sup>2</sup> فعندما تقوم التنظيمات الحكومية بتحصيل الإيرادات فهي لا تحصلها لحسابها، وإنما لحساب المال العام، ولا توجد ثم علاقة سببية بين الإيرادات والنفقات، فالنفقات لا تسهم في خلق الإيرادات، وإنما تتحقق الإيرادات من مصادر سيادية بنص القانون، كل ذلك كان سببا في بساطة أسس

<sup>1</sup> محمد عباس محرز، مرجع سابق، ص 139.

<sup>2</sup> سوزي عدلي ناشد، مرجع سابق، ص 315.

تبويب الإيرادات،<sup>1</sup> فهي تبويب وفقا لنوع المال ومصدره، فيتم تقسيمها إلى أبواب يتضمن كل منها مصدرا رئيسيا للإيرادات، ويقسم كل باب إلى مجموعة من البنود بحيث تتخذ طبيعة الإيراد أساسا لذلك، ويتميز هذا التبويب بما يلي:<sup>2</sup>

- إمكانية دراسة التقديرات الموضوعية لكل نوع من الموارد تبعا لطبيعتها، ومصادر الحصول عليها؛
- متابعة كفاءة أجهزة التحصيل في تحقيق الموارد المقدره؛
- تتبع آثار التغيرات التي تطرأ على كل نوع من الموارد ومصادرها على المستوى العام للأسعار وعلى حجم الدخل المختلفة؛
- توفير معلومات تساعد على التخطيط، وإعداد الموازنات في المستقبل.<sup>3</sup>

### المبحث الثاني: تطور أشكال الموازنة العامة

لقد تطورت أشكال الموازنة العامة مع تطور نشاطات الدولة، في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية والمالية، حيث أن زيادة حجم هذه النشاطات بصورة كبيرة، أدى إلى ظهور حاجة ملحة لتطوير إجراءات إعداد الموازنة العامة، وتبويبها بشكل يلبي للإدارة المالية الحكومية احتياجاتها من البيانات والمعلومات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات، ورسم السياسات المالية وإعداد خطط التنمية الاقتصادية، وتقييم كفاءة وفعالية الأداء.

وقد شهد النصف الثاني من القرن العشرين تطورا مهما وواضحا في أشكال الموازنة العامة، وأخذ هذا التطور اتجاهات عديدة أهمها:<sup>4</sup>

- التركيز على الجوانب التخطيطية التي تسبق إعداد الموازنة العامة، واعتبار التخطيط جزء أصيلا في عملية الموازنة؛
- التركيز على جوانب المسؤولية وتحديدها والتقرير عنها في المراحل المختلفة للموازنة العامة؛
- تطوير النظام المحاسبي الحكومي، بحيث يوفر البيانات والمعلومات التحليلية عن الإيرادات والنفقات، والتي تمكن من تقييم أداء الوحدات والبرامج والأنشطة التي تقوم بها؛
- تطوير أساليب القياس وأسس إعداد الموازنة العامة ووسائل المتابعة والرقابة على تنفيذها؛

<sup>1</sup> حصة محمد أحمد البحر، سعود حمد الحميدي، مرجع سابق، ص 139.

<sup>2</sup> محمود حسين الورد، مرجع سابق، ص 153.

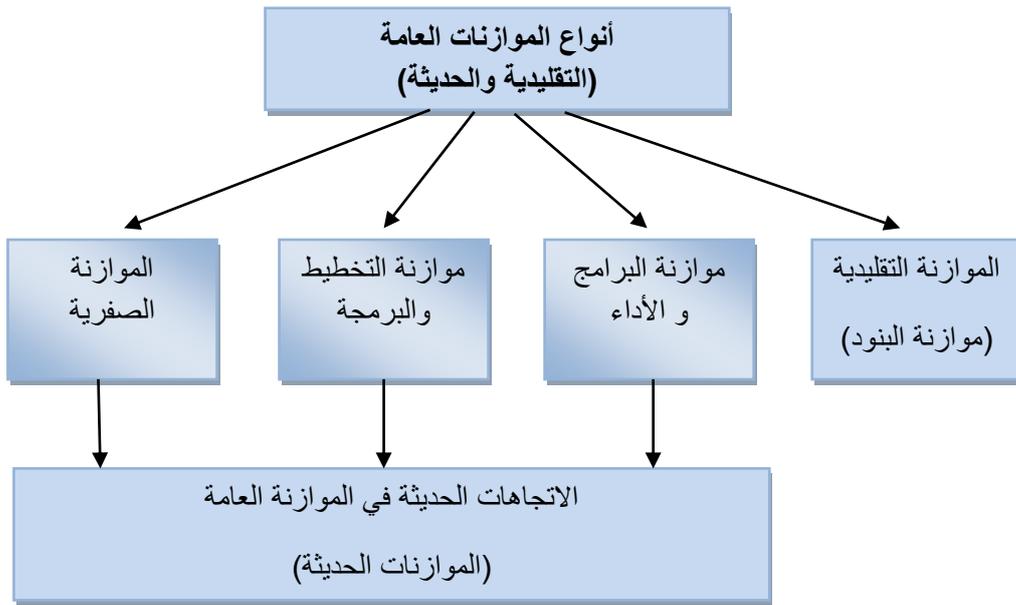
<sup>3</sup> حصة محمد أحمد البحر، سعود حمد الحميدي، مرجع سابق، ص 139.

<sup>4</sup> قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999، ص ص 108-109.

- تطوير التقارير من حيث الشكل والتوقيت والمعلومات التي تحتويها، بحيث تكون أكثر فائدة لمستخدمي تلك التقارير.

وسوف نستعرض في هذا المبحث التطورات الأساسية التي مرت بها أشكال الموازنة العامة والتي تمثل تغيرات جذرية في فلسفتها كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل (1-2): أشكال الموازنة العامة (أنواع الموازنات العامة)



المصدر: محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط6، 2014، ص 197.

المطلب الأول: موازنة البنود (الموازنة التقليدية):

تعتبر موازنة البنود النموذج الأول للموازنة العامة، وأقدم أشكالها المعروفة حالياً، وأكثرها انتشاراً في دول العالم، فهي مطبقة على نطاق واسع في الدول النامية، والعديد من الدول المتقدمة،<sup>1</sup> وقد بدأ في تطبيق هذا الشكل من الموازنات في إنجلترا، وأخذ شكله النهائي في الولايات المتحدة الأمريكية، عام 1921.<sup>2</sup> تمتاز موازنة البنود بالسهولة والبساطة في الإعداد والتنفيذ والرقابة،<sup>3</sup> وتسمى أيضاً موازنة الرقابة، حيث كان الهدف من إعداد الموازنة العامة في بداية عهدها، هو تحقيق الرقابة الشعبية على الإيرادات والنفقات العامة للدولة، فيتم صياغتها بصورة يستطيع البرلمان من خلالها اتخاذ القرارات وممارسة الرقابة،

<sup>1</sup> محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 198.

<sup>2</sup> مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص 51.

<sup>3</sup> خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص 283.

وانعكس ذلك على طريقة إعدادها وتبويبها،<sup>1</sup> فموازنة البنود تبوب وفق التبويب النوعي للنفقات، حيث يتم تقسيم النفقات وتصنيفها وفق طبيعتها في بنود ومواد، مع الاستعانة بالتبويبات الأخرى، كالتبويب الاقتصادي والتبويب الإداري والتبويب الوظيفي.

## 1. مزايا موازنة البنود:

لموازنة البنود العديد من المزايا، من أهمها:

- وجود نموذج وتعليمات واضحة لإعدادها، تمكن السلطة التنفيذية من تجميع البيانات وتقدير الاحتياجات من النفقات للسنة المالية القادمة، وغالبا ما يتم التقدير على أساس السنة السابقة؛
- سهولة عمليات التدقيق والمتابعة وضبط عمليات التصرف بالأموال العامة، وبالتالي إحكام الرقابة على المال العام والتأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المخصص لبنود الموازنة؛<sup>2</sup>
- توفر للسلطة التشريعية بيانات عديدة ومعلومات مفصلة تفيد في معرفة مدى التقيد بإحكام القوانين واللوائح السارية المفعول؛

- سهولة تحديد المسؤولية عن الإنفاق، حيث يعتبر المدير في أي إدارة حكومية، مسؤولا عن جميع النفقات العامة المعتمدة لإدارته، والموضوعة تحت تصرفه، ويحاسب في حالة حدوث أي انحراف أو إساءة لاستخدام الأموال العامة؛

- وضوح بنود الموازنة العامة يمكن من إجراء المقارنة بين إيرادات ونفقات المؤسسات الحكومية للسنوات المتتالية، كما يجعلها سهلة الفهم من جميع الأطراف المستخدمة لها.<sup>3</sup>
- ## 2. الانتقادات الموجهة لموازنة البنود:

وجهت لموازنة البنود العديد من الانتقادات تلخصها فيما يلي:

- تعتمد موازنة البنود على الموازانات السابقة لتحديد موازانات السنوات اللاحقة، فهي لا تعتمد على الدراسات التحليلية، والتي تضمن الطرق البديلة للقيام بالأعمال، وتبين تكاليف كل بديل، لكي يركز على أساسها اتخاذ القرارات، عند توزيع الاعتمادات على بنود الإنفاق؛<sup>4</sup>
- تمكن من الرقابة على الإنفاق بصورة شكلية، تتمثل في التأكد من عدم تجاوز المخصصات المعتمدة في الموازنة، دون النظر إلى كفاءة وفعالية الأنشطة الحكومية التي تم الإنفاق عليها، والأهداف والغايات التي أنفق من أجلها؛

1 حسين العمر، مرجع سابق، ص 141.

2 مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص ص 52-53.

3 سليمان خالد المعايطة، قاسم الحسيني، مرجع سابق، ص 106.

4 ستار جابر خلوي الحجامي، دور الموازنة التقليدية في تفاقم مشكلة الفساد الإداري والمالي في العراق، دراسة تطبيقية على موازنة رئاسة صحة واسط لسنة 2010، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 10، 2013، ص 147.

- لا توفر الموازنة التقليدية المرونة الكافية عند التنفيذ، فالاعتمادات مرصودة في بنود الموازنة ومحدد لها أنواع الإنفاق التي تصرف منها، وإمكانية نقل الاعتمادات من باب إلى باب آخر ليس أمر سهل، لذا فهي تحد من حرية تصرف الأجهزة الحكومية في الأموال، وتعيق أحيانا تنفيذ المشاريع؛<sup>1</sup>
- التركيز على جانب المدخلات وتدبير الأموال، دون الاهتمام بجانب المخرجات والعلاقة بينهما، وبذلك لا يمكن التعرف على اقتصادية وكفاءة وفعالية استخدام الموارد العامة؛<sup>2</sup>
- عدم وضوح الأهداف التي ترصد لها الاعتمادات، فهي لا تتضمن دراسات الجدوى والأهداف التي يتعين تحقيقها وخطط العمل المطلوبة،<sup>3</sup> وبذلك فقد تحتوي الموازنة على مخصصات غير ضرورية، مما يسبب إهدار وإسراف المال العام في الإنفاق على أمور قد تكون غير مجدية، خصوصا في نهاية السنة المالية.

### المطلب الثاني: موازنة البرامج والأداء

لمعالجة جوانب القصور في الموازنة التقليدية، بدأ التحول نحو استخدام أنماط من الموازنات الحديثة، التي تواكب التطورات العلمية في مجال الإدارة، وترتكز بشكل خاص على تطوير أداء الوحدات الحكومية، وقياس كفاءتها وفعاليتها في تنفيذ البرامج المرسومة لها، فظهرت فكرة موازنة البرامج والأداء، كمحصلة لأولى المحاولات لإصلاح نظام الموازنة التقليدية في الولايات المتحدة الأمريكية،<sup>4</sup> حيث نشأت الدعوة إلى نظام موازنة البرامج والأداء مع مطلع القرن العشرين، ولم تأخذ المقترحات التي توالى بشأنها، مجالها إلى التطبيق إلا في سنة 1951، بعد التقرير الذي أعده لجنة هوفر سنة 1949، وقد انتقل تطبيقها بعد ذلك إلى دول أخرى وخاصة بعد الدراسات التي تبنتها المؤتمرات التي دعت إليها الأمم المتحدة، وإصدارها دليلا بذلك سنة 1965.<sup>5</sup>

#### 1. مفهوم موازنة البرامج والأداء:

لقد تعددت مفاهيم موازنة البرامج والأداء، ولكن العامل المشترك بين هذه المفاهيم هو أنها تركز على البرامج والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية، وليس على وسائل تنفيذ الأعمال كما هو في الموازنة التقليدية.<sup>6</sup>

عرفت لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية موازنة البرامج والأداء على أنها: "مجموعة الأساليب التي بواسطتها تمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن

<sup>1</sup> محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 203.

<sup>2</sup> حصة محمد أحمد البحر، سعود حمد الحميدي، مرجع سابق، ص 177.

<sup>3</sup> مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص 53.

<sup>4</sup> محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 204.

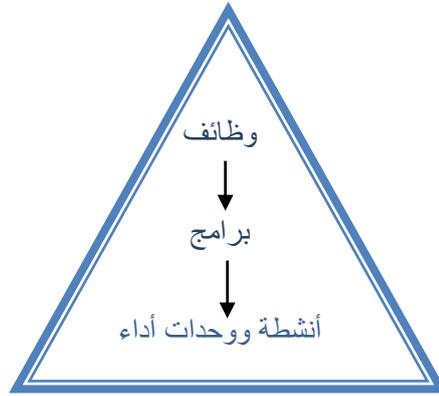
<sup>5</sup> مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص 122.

<sup>6</sup> قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سابق، ص 114.

مسئولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت، والمبالغ، وساعات العمل والمواد، وهذا النظام يزود من يستخدمه بمعلومات لا يمكن الحصول عليها من خلال طرق الموازنة التقليدية، إذ يساعد في الحصول على نتائج أساسية، ويهيئ قاعدة أفضل لاتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

عرفها مكتب الموازنة في الولايات المتحدة الأمريكية بأنها: "تلك الموازنة التي تبين الأهداف التي تطلب لها الاعتمادات المالية، وتكاليف البرامج المقترحة للوصول إلى تلك الأهداف، والبيانات والمعلومات الكمية (الإحصائية) التي تقيس الإنجازات، وكل ما أنجز من الأعمال المدرجة تحت كل برنامج.<sup>2</sup>" ويرتكز تبويب موازنة البرامج والأداء على التبويب الهرمي المتدرج من الوظائف المختلفة إلى البرامج، ثم الأنشطة ووحدات الأداء كما في الشكل التالي:

### الشكل (1-3): التسلسل الهرمي في تبويب موازنة البرامج والأداء



**المصدر:** خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهائني، المحاسبة الحكومية،

دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2010، ص 288.

الوظائف: هي مجموعة العمليات التي توجه نحو انجاز الأهداف الرئيسية للحكومة، ويوضح التبويب الوظيفي عمليات الإنفاق التي تقوم بها الحكومة.

البرامج: تحتوي كل وظيفة على مجموعة من البرامج، يعمل كل منها على تحقيق غاية محددة.

الأنشطة: جزء من البرنامج، يشمل أنواع العمل المتشابهة التي تقوم بها الجهات الحكومية غير الرئيسية، في سبيل تحقيق الناتج النهائي لبرنامج معين.

<sup>1</sup> سليمان خالد المعاينة، قاسم الحسيني، مرجع سابق، ص 108.

<sup>2</sup> محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 207.

## 2. مزايا موازنة البرامج والأداء:

يمكن تطبيق موازنة البرامج والأداء من تحقيق العديد من المزايا أهمها:

- توزيع الإمكانات المالية المتوفرة لدى الدولة بشكل أفضل من الموازنة التقليدية، فهي تعتمد على الدراسات التحليلية للبرامج التي يتم إعدادها وإجازتها وتنفيذها لكافة الأجهزة الحكومية،<sup>1</sup> فنقدم بذلك بيانات تفصيلية عن البرامج المراد تنفيذها، وتكاليف تلك البرامج والنتائج المأمول تحقيقها، فتوفر مرونة أكبر في إعداد الموازنة العامة، وتوزيع الموارد بين البرامج ونواحي الإنفاق الأخرى؛<sup>2</sup>

- تتيح فرصة أكبر للعاملين للمشاركة في إعداد الموازنة، ووضع الأهداف والمعايير وصياغتها بطريقة واقعية، كما أنها تربط بين المجهودات المبذولة والانجازات المحققة؛<sup>3</sup>

- تحديد الأهداف وفق أولويتها، والعمل على تحقيق أكبر قدر من النتائج الحقيقية باستخدام الموارد المتاحة، كما تمنح للمسؤولين عن التنفيذ مرونة كافية لتنفيذ البرامج وبالتكاليف المحددة؛<sup>4</sup>

- تفعيل عملية الرقابة على تنفيذ البرامج، فهي تقدم البيانات والمعلومات اللازمة لقياس كفاءة الوحدات

الحكومية في تنفيذ البرامج ومدى فعاليتها، وتحديد الانحرافات في حالة وجودها ومحاسبة المسؤول عنها؛

- تمكن من ترشيد تنفيذ البرامج، والاستخدام الأمثل لموارد الدولة، حيث يتم بصفة مستمرة متابعة تنفيذ البرامج، ومقارنة ما تم انجازه في صورة وحدات أداء، بما هو مخطط له مسبقاً.<sup>5</sup>

## 3. معوقات تطبيق موازنة البرامج والأداء:

بالرغم من المزايا العديدة لموازنة البرامج والأداء إلا أن التطبيق الفعلي لها في الدول المتقدمة

وخاصة في الولايات المتحدة، أظهر الكثير من المشكلات التي تعوق عملية التطبيق، من أهمها:<sup>6</sup>

- ضعف خبرة وكفاءة العاملين في الجهاز الإداري للدولة، حيث يتطلب تطبيق موازنة البرامج والأداء خبرات فنية، وكفاءة عالية؛

- ارتفاع تكلفة التطبيق، لما تتطلبه من مجهودات وأعباء كثيرة، لإعداد التقارير الخاصة بمراحل إعداد وتنفيذ ومتابعة وتقييم البرامج؛

1 إسماعيل حسين، موازنة البرامج والأداء، المفهوم والفلسفة والأهداف، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، دمشق، سوريا، 25-27 جوان 2004، ص7.

2 محمد مسعي، سياسة الميزانية في الجزائر خلال الفترة 2001-2010، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص83.

3 خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص 293.

4 فؤاد سليمان السفسوس، رائد جميل جبر، تقييم آليات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن، دراسة تطبيقية على وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في الأردن، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، المجلد 5، العدد الأول، 2018، ص 451.

5 خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص 292.

6 نفس المرجع، ص 293.

- صعوبة تحديد وحدات الأداء (المخرجات) التي تقاس بها الانجازات لكل الدوائر الحكومية، فهناك بعض النشاطات والأعمال التي يصعب تحديد معايير لقياس أدائها؛<sup>1</sup>
- تداخل اختصاصات الوحدات الإدارية، مما يترتب عليه صعوبة تقييم البرامج وتحديد المسؤولية؛
- اهتمامها وتركيزها على الكفاءة في المشاريع قصيرة الأجل (لمدة سنة)، جعلها تبدو وكأنها عقبة أمام التخطيط الطويل المدى؛
- اختيار البرامج والأنشطة لا يتم طبقاً للأسس العلمية السليمة في مجال اتخاذ القرارات، التي تقضي بضرورة تحديد البدائل وتقييمها لاختيار البديل الأفضل، الذي يحقق أكبر كفاءة في استخدام موارد الدولة؛
- يتطلب تطبيقها تطوير النظام المالي والمحاسبي، بما يتفق مع تبويب الموازنة، وذلك باستخدام أساليب المحاسبة المتطورة والمستندة على أسس القياس المحاسبي المتقدمة كأساس الاستحقاق.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: موازنة التخطيط والبرمجة

تمثل موازنة التخطيط والبرمجة مرحلة متقدمة من مراحل تطور أشكال الموازنة العامة، وهي حصيلة التحسينات التي أدخلها المفكرون في نظام الموازنة حتى السبعينات الميلادية، لأجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الإمكانيات،<sup>3</sup> ولعلاج قصور موازنة البرامج والأداء في الربط بين الأهداف الفرعية للوحدات الإدارية وبين الأهداف القومية، واقتصارها على الأجل القصير فقط،<sup>4</sup> حيث أن الاهتمام في هذه المرحلة تحول إلى الإدارة العليا ومساعدتها في أدائها لوظيفة التخطيط،<sup>5</sup> واعتباره أحد الأعمدة الرئيسية في إعداد الموازنة، وإتباع الأسس العلمية في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالإنفاق الحكومي،<sup>6</sup> عن طريق تحديد الفائدة من البدائل المختلفة للوصول إلى الأهداف المطلوبة في ظل الإمكانيات المتاحة.

وكانت وزارة الدفاع الأمريكية أول من طبق هذا النظام عام 1961، وفي عام 1965 أمر الرئيس الأمريكي جونسون بتعميم تطبيقه في كافة القطاعات الحكومية المركزية والمحلية، وقد رافق تطبيقها في جهاز الحكومة الفدرالية الأمريكية، تعيين عدد كبير من المحللين الاقتصاديين، ليقوموا بإعداد الدراسات التحليلية الاقتصادية، ولاسيما دراسات تحليل التكلفة إلى العائد، من البرامج والمشاريع الحكومية.<sup>7</sup>

<sup>1</sup> مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص 133.

<sup>2</sup> سليمان خالد المعاينة، قاسم الحسيني، مرجع سابق، ص 108.

<sup>3</sup> محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 225.

<sup>4</sup> قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سابق، ص 120.

<sup>5</sup> سليمان خالد المعاينة، قاسم الحسيني، مرجع سابق، ص 110.

<sup>6</sup> خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص 296.

<sup>7</sup> محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 217.

## 1. مفهوم موازنة التخطيط والبرمجة:

إن موازنة التخطيط والبرمجة نظام متعدد الجوانب لاحتوائه على عمليات مترابطة هي التخطيط، والبرامج، والرقابة، وأكثر من أداة من أدوات التحليل من أجل النهوض بعملية اتخاذ القرارات وترشيدها، في محاولة لتوزيع الإمكانيات الاقتصادية المحدودة، والمفاضلة بين البرامج البديلة، واختيار أمثلها لتحقيق الأهداف المرجوة بدقة وكفاءة عالية، ينتهي بوضع موازنة تقرها السلطة التشريعية في الدولة التي تطبقها.<sup>1</sup> تعرف موازنة التخطيط والبرمجة على أنها نظام إداري لاتخاذ القرارات، يربط التخطيط الاستراتيجي البعيد المدى بالموازنة، ويرتكز على التحليل، لكي تستطيع المنظمات توزيع الإمكانيات المتوفرة لديها بفعالية، لتحقيق أهدافها القريبة والبعيدة المدى.<sup>2</sup>

تعرف موازنة التخطيط والبرمجة بأنها منهج علمي لاتخاذ القرارات، يمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية، وتشجيع استخدام تلك المعلومات بصفة مستمرة ومنتظمة، في صياغة السياسات واتخاذ القرارات وتبدير الأموال في وحدات الجهاز الإداري للدولة.

تتبنى موازنة التخطيط والبرمجة أسلوب التقسيم حسب الأهداف العامة المراد تحقيقها، مع إظهار البرامج والأنشطة كوسائل لتحقيق تلك الأهداف، ويتم تقدير تكلفة كل هدف على حدا بغض النظر عن الوحدات الإدارية التي تتولى عملية التنفيذ،<sup>3</sup> حيث يعتمد هذا النظام على الربط والتكامل بين ثلاث عوامل أساسية هي:<sup>4</sup>

- الأهداف المطلوب تحقيقها (التخطيط)

- وسائل تحقيق الأهداف (البرامج والأنشطة)

- الأموال المتاحة لتمويل البرامج والأنشطة (الموازنة).

## 2. مزايا موازنة التخطيط والبرمجة:

يحقق تطبيق موازنة التخطيط والبرمجة العديد من المزايا منها ما يلي:<sup>5</sup>

- تحديد الأهداف الوطنية تحديدا واضحا، وترتيبها حسب الأولويات، وترجمتها إلى برامج ومشاريع

قابلة للتنفيذ؛

<sup>1</sup>عدنان حسين الخياط، مهدي سهر الجبوري، واثق علي الموسوي، مرجع سابق، ص 91.

<sup>2</sup>Allen Sweeny, and Robert Rachlin, Op. Cit, p 697.

<sup>3</sup> حسين العمر، مرجع سابق، ص 146.

<sup>4</sup> قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سابق، ص 120.

<sup>5</sup>محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص ص 223-224.

- تحسين وترشيد عملية اتخاذ القرارات في الأجهزة الحكومية، وبناء القرارات على أسس موضوعية، وذلك بالاعتماد على معايير وتحليلات علمية، كمعيار تحليل التكلفة إلى العائد ومعيار تحليل التكلفة إلى الفعالية؛

- تربط بين البرامج والأهداف على المستوى القومي وعلى مستوى الوحدات الحكومية؛<sup>1</sup> وتقوي التنسيق في الأعمال بين الوزارات والأجهزة الحكومية الأخرى؛

- تسمح بتنفيذ المشاريع والبرامج طويلة الأمد، فالمدة الزمنية في هذا النوع من الموازنات تمتد لعدة سنوات، بحيث تغطي المدة اللازمة لإكمال البرنامج،<sup>2</sup> مع تحديد الوسائل المناسبة والبدائل لتنفيذ تلك البرامج، والتكاليف والنتائج التي يمكن الحصول عليها؛

- ربط الموازنة العامة بالتخطيط طويل الأمد، حيث يتم وفق هذا النظام وضع خطط طويلة الأمد، ثم يتم تقسيمها إلى خطط متوسطة الأمد، ثم تقسم إلى خطط سنوية ذات أهداف مرحلية، يتم تنفيذها من خلال الموازنة العامة للدولة؛<sup>3</sup>

- تقوي الرقابة على تنفيذ المشاريع، وذلك بواسطة التقارير المنتظمة التي تقدم عن سير الأعمال في البرامج والمشاريع تحت التنفيذ والتي أنجزت، ومقارنتها بالمخطط له، ثم تحديد الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية.

### 3. مآخذ موازنة التخطيط والبرمجة:

بالرغم من المزايا التي تحققها موازنة التخطيط والبرمجة، إلا أنها تعرضت لانتقادات عديدة أهمها:<sup>4</sup>

- صعوبة تحديد الأهداف بدقة لبعض النشاطات الحكومية، وصياغتها في شكل برامج وأنشطة، مما يصعب عملية التحليل والمفاضلة بين البدائل؛

- كون هذا النظام أداة تخطيطية طويلة الأجل تهتم باتخاذ القرارات على المستويات العليا، لا يتيح للمستويات الدنيا المشاركة الفعالة في تحديد الأهداف؛

- إرسال كميات كبيرة من المعلومات إلى مكتب الموازنة، عن البرامج الرئيسية والفرعية، والدراسات التحليلية والبدائل التي أعدت لها، مما يشكل عبئاً كبيراً عليها؛<sup>5</sup>

- يقتصر الاهتمام على تقييم البرامج والمشاريع الجديدة والمقترحة، ودراسة جدواها الاقتصادية والاجتماعية، أكثر من مراجعة وتقييم البرامج والمشاريع الحكومية الجاري تنفيذها من الأعوام السابقة.

1 حصة محمد أحمد البحر، سعود حمد الحميدي، مرجع سابق، ص 184.

2 عدنان حسين الخياط، مهدي سهر الجبوري، واثق علي الموسوي، مرجع سابق، ص 92.

3 حسين العمر، مرجع سابق، ص 145.

4 حصة محمد أحمد البحر، سعود حمد الحميدي، مرجع سابق، ص ص 184-186.

5 محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 225.

-صعوبة قياس الآثار غير المباشرة للبرامج والمشاريع الحكومية، والتي تمثل عنصرا هاما من عناصر التقييم الشامل للتكلفة والعائد من تلك البرامج والمشاريع.

### المطلب الرابع: الموازنة الصفريّة

لقد برزت الموازنة الصفريّة كمحاولة للتغلب على المشاكل والعقبات التطبيقية التي صادفت النظم الأخرى للموازنة، وجاءت لتخدم أهداف الحكومة في مجال تحقيق كفاءة وفعالية أكبر في أداء الأنشطة الحكومية، وذلك بتحديد الأولويات بين البرامج الحكومية، وإلقاء الضوء على جدوى تلك البرامج، ومحاولة إعادة تخصيص الموارد بشكل أفضل،<sup>1</sup> إذ يقوم الأساس الصفري على عدم الاعتماد على أرقام نفقات السنوات المنصرمة، كون هذه النفقات مشار إليها أو محددة مسبقا في السنة الحالية أو السنوات السابقة، وإنما يتم الاعتماد على نتائج تقرير المراجعة الشامل لنفقات الدوائر الحكومية بهدف تقويم فعاليتها.<sup>2</sup> وتعتبر شركة تكساس للحاسبات الالكترونية أول من استخدم الموازنة الصفريّة، في أواخر الستينات، ففي سنة 1969 توقعت الشركة انخفاض أرباحها نتيجة للمشاكل الاقتصادية التي تتعرض لها صناعة الحاسبات الالكترونية، الأمر الذي دفعها إلى تطوير مفهوم الإدارة بالأهداف الذي تتبعه الشركة، إلى نظام حديث عرف باسم الموازنة الصفريّة،<sup>3</sup> وقد كانت تجربة هذه الشركة هي البداية التي جذبت حاكم ولاية جورجيا الأمريكية جيمي كارتر، فقرر تطبيقها في الولاية ابتداء من السنة المالية 1973، وحقق نتائج طيبة تمثلت في انخفاض الإنفاق العام مع الاحتفاظ بنفس مستوى الخدمات المقدمة، وعندما أصبح رئيسا للولايات المتحدة الأمريكية عام 1976، أمر بتطبيقها في موازنات الأجهزة الحكومية، فظهرت موازنة الحكومة الفدرالية الأمريكية على الأساس الصفري لأول مرة سنة 1979.<sup>4</sup>

### 1. مفهوم الموازنة الصفريّة:

تمثل الموازنة الصفريّة أداة تخطيطية ورقابية، تنتهج أسلوبا متميزا في المراجعة والتقييم المستمر للبرامج والأنشطة الحكومية، وتتسجم تماما مع الأصول والمبادئ العلمية لعملية اتخاذ القرارات، كما أنها تقدم منها عمليا في التخطيط الاستراتيجي والتشغيل للبرامج والأنشطة الحكومية والرقابة عليها، بالإضافة إلى ذلك تعكس الاتجاهات الحديثة التي تتبنى استخدام الأسس والمبادئ التجارية والاقتصادية السليمة في مجال الإدارة الحكومية.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> سليمان خالد المعاينة، قاسم الحسيني، مرجع سابق، ص 117.

<sup>2</sup> جمال عادل الشرايري، محمد يسين الرحاحلة، إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة الصفريّة في الوزارات الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الأول، 2009، ص 508.

<sup>3</sup> مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص 73.

<sup>4</sup> محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 232.

<sup>5</sup> قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سابق، ص 131.

عرف مؤتمر الأمم المتحدة الذي انعقد في الدنمارك سنة 1967 الموازنة الصفرية بأنها: "نظام يفترض عدم وجود أية خدمة أو نفقة في البداية، والأخذ في الاعتبار الحد الأدنى للتكلفة وأكثر الطرق فعالية للحصول على مجموعة من المخرجات، ووضع الإطار الذي يمكن بموجبه تقييم فعالية مستويات النفقات الجارية المعتمدة وفقا لهذه الاعتبارات"<sup>1</sup>

كما يعرفها ريتشار ميللر بأنها: "ذلك النوع من الموازونات الذي يتم بموجبه إغفال البرامج السابقة في بداية كل فترة مالية، حتى يتسنى مراجعة كل برنامج من الأساس (من الصفر)، ووضع خطة جديدة للمخصصات دون أن يكون لأي برنامج أفضلية على البرامج الأخرى، بسبب كونه تم اعتماده سابقا ووضعت له مخصصات وتم تنفيذ جزء منه".<sup>2</sup>

فالموازنة الصفرية هي أسلوب يتم بموجبه إعداد مشروع الموازنة العامة، على أساس التقييم لجميع البرامج والمشاريع والأنشطة المقترحة فيه، سواء كانت هذه المشاريع والأنشطة جديدة أو قيد التنفيذ.

## 2. مزايا تطبيق الموازنة الصفرية:

يحقق تطبيق الموازنة الصفرية العديد من المزايا أهمها:

- ترشيد عملية اتخاذ القرارات، وذلك بتقديم تبريرات مناسبة للاعتمادات المالية المطلوبة للبرامج والمشاريع قيد التنفيذ والجديدة، اللازمة لكل وحدة إدارية (وحدة قرار)؛<sup>3</sup>

- تولي نفس الأهمية للبرامج قيد التنفيذ والبرامج الجديدة من حيث الدراسة والتقييم والتمويل؛

- رفع الكفاءة والفعالية في الأجهزة العامة، والقضاء على مجالات الإسراف والتبذير في إنفاق الأموال العامة، وتحقيق أكبر استفادة ممكنة منها؛<sup>4</sup>

- تحقق التكامل الأفقي الراسي بالنسبة للمستويات الإدارية كافة، مما يزيد من فعالية الأداء وتحقيق الأهداف المحددة، وتنمية المهارات البشرية وتبادل الآراء بين الأفراد؛<sup>5</sup>

- يؤدي نظام الموازنة الصفرية إلى تعديل مواقف المجموعات القرارية بالإضافة أو الاستبعاد والتعديل عندما تتغير الأولويات العامة للبرامج، الأمر الذي يحقق مرونة الموازنة.<sup>6</sup>

1 عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الموازنة العامة والرقابة على تنفيذها، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2014، ص 87.

2 عدنان حسين الخياط، مهدي سهر الجبوري، واثق علي الموسوي، مرجع سابق، ص 97.

3 عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، مرجع سابق، ص 89.

4 علي كريم الخفاجي، صلاح مهدي جواد، أثر التحيز في إعداد الموازونات التخطيطية، دراسة تطبيقية من منظور سلوكي في عينة من منشآت الأعمال الصناعية، مجلة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد 18، العدد الأول، 2001، ص 41.

5 خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، مرجع سابق، ص 306.

6 عدنان حسين الخياط، مهدي سهر الجبوري، واثق علي الموسوي، مرجع سابق، ص 102.

### 3. الانتقادات الموجهة للموازنة الصفرية:

- وجهت للموازنة الصفرية العديد من الانتقادات وواجهتها العديد من المشكلات أثناء التطبيق نلخصها فيما يلي:<sup>1</sup>
- عدم توفر الموظفين المؤهلين لتطبيقها، حيث تتطلب توفر مؤهلات وخبرات في محاسبة التكاليف وقياس الأداء وتحليل المشاريع في واضعي ومحلي تلك الموازنة؛
  - يحتاج تطبيقها إلى كميات كبيرة من البيانات المتنوعة، ولاسيما عن تكاليف البرامج والمشاريع، والعوائد المتوقعة منها، وعن وحدات قياس الأداء للإنجازات، ولا تكون هذه البيانات متوفرة في معظم الأحيان عند البدء في تطبيق هذا النوع من الموازنات؛
  - طول الوقت اللازم لإعدادها، حيث تحتاج إلى تخصيص وقت كبير لجمع البيانات ووضع البرامج والمشاريع التي ستضمها الموازنة؛
  - تتطلب إجراء دراسات تحليلية للبرامج والمشاريع، وإلى مقارنة التكلفة بالعائد منها، ويصعب إجراء دراسات تحليلية وتقدير العوائد بشكل نقدي لجميع أوجه الإنفاق الحكومي؛
  - صعوبة توفر البيانات الكافية عن كل برنامج أو مشروع سنويا لإعادة التقييم وقياس الانجازات والعوائد المتدفقة منها،<sup>2</sup> حيث تحتاج العديد من البرامج إلى أكثر من سنة لتظهر النتائج والعوائد منها؛
  - تخوف العديد من واضعي الموازنة ومديري البرامج وأصحاب المصالح منها، واعتبارها تهديدا لمصالحهم، لأنها تتطلب إجراء مراجعة وتقييم شاملين لجميع البرامج تحت التنفيذ انطلاقا من الصفر، وهناك احتمال تخفيض الاعتمادات، أو إلغاء برامج ومشاريع موافق عليها مسبقا.

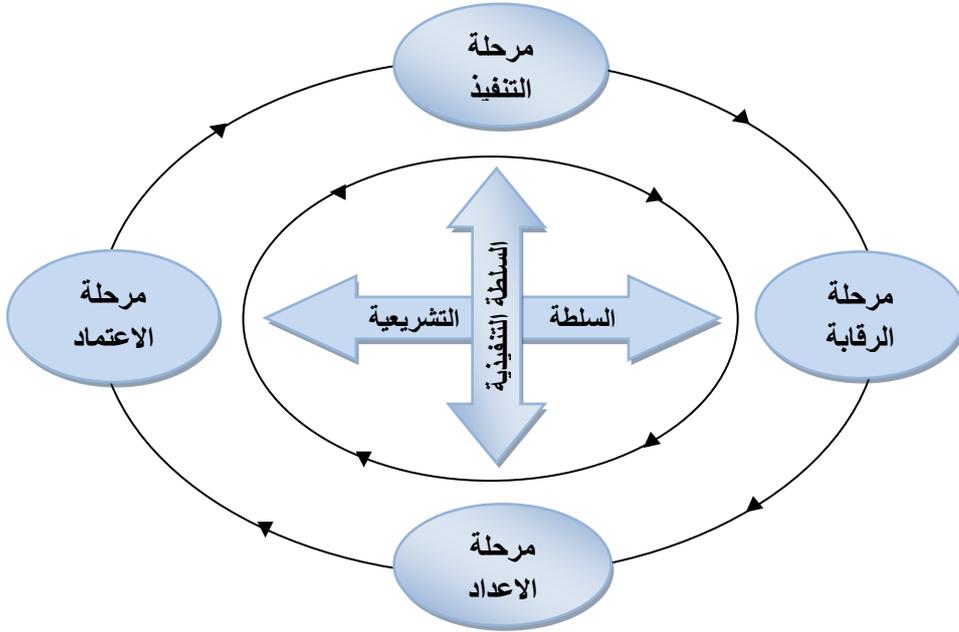
<sup>1</sup> محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 250.

<sup>2</sup> حيدر عباس عبد، إطار مقترح لتطبيق الموازنة الصفرية لتطوير الأداء المالي، دراسة تحليلية لعينة من دوائر محافظة المثنى، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد الأول، 2017، ص 198.

### المبحث الثالث: دورة الموازنة العامة

تمر الموازنة العامة في دورة مستمرة تتضمن مراحل مختلفة، لكل مرحلة خصائصها ومتطلباتها، تتعاقب وتتكرر عاما بعد عام، ويتداخل فيها كل من الماضي والمستقبل بالحاضر، كما تعتبر حلقة أساسية للوصل بين مسؤوليات السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية، وتسمى بذلك دورة الموازنة العامة، ويمكن تقسيمها إلى أربعة مراحل، تبدأ بمرحلة التحضير والإعداد، تليها مرحلة الاعتماد، ثم مرحلة التنفيذ، وأخيرا مرحلة الرقابة، كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل (1-4): مراحل دورة الموازنة العامة



المصدر: من إعداد الباحث.

سنقوم بتقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، نتناول في المطلب الأول مرحلة إعداد الموازنة العامة، ومنتظر في المطلب الثاني إلى مرحلة اعتماد الموازنة العامة، ومنتناول في المطلب الثالث مرحلة تنفيذ الموازنة العامة، ومنتظر في المطلب الرابع إلى مرحلة الرقابة على الموازنة.

## المطلب الأول: إعداد الموازنة العامة

إن عملية إعداد الموازنة العامة هي عملية إدارية تختص بها السلطة التنفيذية في جميع الدول على اختلاف أنظمتها السياسية والاقتصادية،<sup>1</sup> حيث يقع على مسؤوليتها وضع التقديرات الخاصة بالنفقات والإيرادات العامة للدولة، وجمعها في وثيقة واحدة، وذلك لعدة اعتبارات منها:<sup>2</sup>

- تعتبر السلطة التنفيذية هي المسؤولة على تسيير المرافق العامة، ومن ثم فهي أقدر من غيرها على معرفة احتياجات هذه المرافق من النفقات، وأقدرها على معرفة الإيرادات المتوقع الحصول عليها؛
- كون السلطة التنفيذية هي المسؤولة عن تنفيذ الموازنة العامة، فمن المنطق أن يكون لها الحرية في وضع موازنة تستطيع تنفيذها؛
- يحتاج إعداد الموازنة العامة إلى معلومات وبيانات مختلفة ومتعددة، والسلطة التنفيذية هي السلطة التي تجتمع لديها البيانات والإحصاءات عن نشاطات مختلف القطاعات، والأوضاع الاقتصادية والمالية للدولة، كما تتوفر لديها الأجهزة والخبرة لرسم برنامج عمل للمستقبل؛<sup>3</sup>
- الموازنة العامة هي بمثابة البرنامج السياسي والاقتصادي والاجتماعي للحكومة خلال السنة المقبلة، فمن الطبيعي أن يترك لها إعداد وتحضير الموازنة العامة حتى تأتي معبرة عن ذلك البرنامج، وحتى يمكن محاسبتها على مدى تنفيذها لما التزمت به في برنامجها أمام السلطة التشريعية والشعب<sup>4</sup>
- إن تحميل البرلمان السلطة لإعداد الموازنة العامة قد يؤدي ميوله إلى إرضاء الناخبين، فيصدر موازنة لا يراعي فيها الاعتبارات الاقتصادية والتقنية.

وإذا كان هناك اتفاق على ضرورة قيام السلطة التنفيذية بتحضير وإعداد الموازنة العامة، فإن هناك اختلاف في تسمية الجهة المكلفة داخل الجهاز التنفيذي، ودورها ومسؤولياتها، ففي الجزائر تقع مسؤولية إعداد الموازنة العامة للدولة ضمن اختصاص المديرية العامة للميزانية\* والتي ترتبط مباشرة بوزير المالية الذي يتمتع بصلاحيات واسعة في تحضير الموازنة،<sup>5</sup> وتتم هذه العملية تحت إشراف الوزير الأول، وذلك من أجل تجسيد برنامج حكومته،<sup>6</sup> وتدوم عملية تحضير وإعداد الموازنة من شهر جانفي إلى غاية شهر سبتمبر وتمر بعدة خطوات هي:

<sup>1</sup> احمد زهير شامية وخالد الخطيب، مرجع سابق، ص 284.

<sup>2</sup> محمد طاقة وهدى العزاوي، مرجع سابق، ص 184.

<sup>3</sup> احمد زهير شامية وخالد الخطيب، مرجع سابق، ص 284.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص 285.

<sup>5</sup> المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 54.95، مؤرخ في 15 فيفري 1995، يحدد صلاحيات وزير المالية، جريدة رسمية عدد 15، مؤرخة في 19 مارس 1995.

<sup>6</sup> محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003، ص 99.

## 1. البدء في تحضير الموازنة:

تبدأ الخطوة الأولى في عملية تحضير الموازنة في الجزائر بإجراء دراسة للأوضاع الاقتصادية والمالية للبلاد للسنة القادمة، ووضع الخطوط العريضة للموازنة وذلك خلال شهر جانفي وفيفري، على مستوى وزارة المالية، فتحدد التوجهات العامة و أولويات الموازنة، استنادا إلى المبالغ التي تم رصدها لكل وزارة في الموازنة السابقة، بالإضافة إلى مدى تطور الاقتصاد على المدى القصير والمتوسط، وتناقش على مستوى مجلس الوزراء، وبناء على ما تم الاتفاق عليه يقوم وزير المالية باعتباره ممثلا للسلطة التنفيذية، بإرسال رسائل الموافقة إلى كافة الوزارات خلال شهر مارس وأفريل، يدعوهم إلى تحديد اقتراحاتهم المتعلقة بالإيرادات والنفقات للسنة المقبلة، وتوجيهها إلى المديرية العامة للميزانية<sup>1</sup> بوزارته في الموعد الذي يحدده، مع التأكيد على بعض التدابير الضرورية والاقتراحات التي من شأنها أن تساعد على إعداد مشروع الموازنة بطريقة منتظمة وصحيحة.<sup>2</sup>

إن عملية تقدير الإيرادات والنفقات العامة تثير مشكلة الأسس التي يجب أن تستند إليها هذه العملية بحيث تأتي التقديرات مطابقة إلى حد كبير للواقع، وتختلف هذه الأسس بالنسبة للنفقات العامة، عنها بالنسبة للإيرادات العامة كما يلي:

### أ. تقدير النفقات العامة:

لا تثير عملية تقدير النفقات مشاكل كبيرة، بل يتم التقدير عادة بسهولة، ويتم الاعتماد على طريقة واحدة وهي طريقة التقدير المباشر،<sup>3</sup> حيث يقوم كل مرفق بتقدير نفقاته المستقبلية على أساس حجم نفقاته السابقة، مضاف إليها ما سيقوم به من نفقات خاصة بالترميمات أو الإنشاءات أو الاستثمارات خلال السنة المقبلة بالاستناد إلى التقدير الذي يعده الخبراء والمختصون، ويطلق على تقديرات النفقات العامة الاعتمادات وتأخذ عدة أشكال هي:<sup>4</sup>

### • الاعتمادات المحددة والاعتمادات التقديرية:

تتمثل الاعتمادات المحددة في تلك الاعتمادات التي يمكن تحديد أرقامها على نحو دقيق في الموازنة، كمرتبات وأجور الموظفين ونفقات سير المرافق العامة التي استقرت خدماتها وتكاليفها، أما الاعتمادات التقديرية فيقصد بها النفقات التي يتم تحديدها على وجه التقريب وتختلف من سنة إلى أخرى

\* يستخدم المشرع الجزائري مصطلح الميزانية بدل مصطلح الموازنة، ونستخدم المصطلحين للدلالة على نفس المعنى.

<sup>2</sup> رحمة زيوش، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011، ص 104.

<sup>3</sup> أحمد زهير شامية وخالد الخطيب، مرجع سابق، ص 288.

عباس محرز، مرجع سابق، ص 435.

كتكاليف العدالة والتعويضات المدنية، وتسمى في التشريع الجزائري بالاعتمادات الحصرية والاعتمادات التقويمية،<sup>1</sup> تمثل الاعتمادات الحصرية الحد الأدنى للاعتمادات التي تعتبرها الحكومة لازمة لسير المرافق العمومية في الظروف التي وافق عليها البرلمان في السنة السابقة،<sup>2</sup> أما الاعتمادات التقويمية فهي نفقات متغيرة، وتحديد قيمتها قائم على مجرد توقعات، ولا يمكن تقديرها إلا بصورة تقريبية.

#### • اعتمادات البرامج:

تتعلق اعتمادات البرامج بالمشاريع التي يتطلب تنفيذها فترة طويلة ويتم تحديدها بطريقتين:

✓ **الطريقة الأولى:** يتم فيها تقدير مبلغ النفقات بصورة تقديرية وإدارية في موازنة السنة الأولى، مع العلم أنه يتم إدراج في موازنة كل سنة من السنوات اللاحقة الجزء الذي ينتظر فعلا دفعه من النفقات وتسمى هذه الطريقة باعتماد الربط؛

✓ **الطريقة الثانية:** يتم فيها إعداد قانون خاص مستقل عن الموازنة يسمى قانون البرامج، توافق عليه السلطة التشريعية، وبموجب هذا القانون يتم وضع برنامج مالي يتم تنفيذه على عدة سنوات، وتتم الموافقة على الاعتمادات اللازمة له، وتسمى هذه الطريقة باعتماد البرامج.

#### ب. تقدير الإيرادات العامة:

إن عملية تقدير الإيرادات العامة هي عملية أكثر صعوبة من تقدير النفقات العامة، ذلك إن تقدير الإيرادات يرتبط أساسا بالتوقع فيما يتعلق بالظروف والمتغيرات الاقتصادية، بحيث يمكن أن تؤدي هذه العوامل إلى مغايرة الأرقام المقدرة للإيرادات للأرقام المحصلة فعلا، فيحدث اختلال في المركز المالي للدولة، ويعرف تقدير الإيرادات أسلوبين أساسيين هما:<sup>3</sup>

#### • أسلوب التقدير الآلي:

يعتمد هذا الأسلوب في تقدير الإيرادات للسنة المقبلة على أساس الإيرادات الفعلية لآخر موازنة تم تنفيذها؛ وقد تؤخذ كما هي أو يضاف لها نسبة بسيطة، أو قد يكون أساس التقدير بأخذ المتوسط الحسابي للإيرادات الفعلية لمجموعة من السنوات السابقة.

<sup>1</sup>المادة 26 من القانون رقم 17.84، المؤرخ في 07 جويلية 1984، يتعلق بقوانين المالية، جريدة رسمية عدد 28، مؤرخة في 10 جويلية 1984.

<sup>2</sup>يحي دنيدي، مرجع سابق، ص 97.

<sup>3</sup>قاسم إبراهيم الحسيني، مرجع سابق، ص 98.

• أسلوب التقدير المباشر:

يأخذ أسلوب التقدير المباشر بعين الاعتبار مجموعة من المؤشرات فتدمج نتائج الموازنات السابقة مع التركيز على أحدثها، والتطور المرتقب لمختلف المعطيات الاقتصادية والمالية، وكذا التغييرات التشريعية في موضوع الإيرادات لاسيما الضريبية منها.

2. ترشيد اختيارات الموازنة:

ليس من الصعب تأمين توازن الموازنة العامة إذا جاءت الإيرادات متساوية مع النفقات المقترحة من الوزارات، أو إذا فاقت الإيرادات النفقات، وهو أمر نادر جدا في الوقت الحاضر، أما إذا زادت النفقات على الإيرادات وهو ما يحصل في غالب الأحيان، ليس أمام وزير المالية سوى حلين اثنين لتأمين التوازن، إما أن يسعى لزيادة الإيرادات، وإما أن يعمل على إنقاص أو تخفيض النفقات، الحالة الأولى تعرف بأولوية النفقات على الإيرادات، إلا أن هذه القاعدة تصطدم والواقع الاقتصادي والمالي، وأن لا أولوية للنفقات على الإيرادات، ولا للإيرادات على النفقات، فالأولوية قبل كل شيء للأهداف الاقتصادية والاجتماعية وأحيانا السياسية، التي ترسمها الدولة، وتريد تحقيقها بواسطة الموازنة في هذا المجال، فكان على السلطات العمومية إيجاد طرق حديثة تتماشى والأوضاع المالية التي تعرفها الدول الحديثة، انطلاقا من ملاحظة أساسية وهي أن الإيرادات محدودة نسبيا، والنفقات في تزايد مستمر، فلا بد إذا من استغلال أفضل لهذه الإيرادات وتوجيهها نحو نفقات نافعة أو ضرورية وفق قياس معين، وهذا القياس يشكل المحور الجوهري في ظهور طريقة جديدة يطلق عليها ترشيد اختيارات الموازنة، والتي تركز على انتقاء النفقات الضرورية وتوجيه الإيرادات لتغطيتها،<sup>1</sup> حيث يقوم وزير المالية باجتماعات ومناقشات مع الوزراء لوضع حد أقصى للنفقات ويكون ذلك ما بين شهر أفريل وجويلية، أين يحاول كل وزير التمسك بالتقديرات التي وضعها وتقديم التبريرات اللازمة لذلك، ويستمر العمل إلى أن يتم التوصل إلى اتفاق نهائي حول مبالغ النفقات، وفي الفترة الممتدة من شهر جويلية إلى شهر سبتمبر فتعقد اجتماعات على مستوى وزارة المالية بمشاركة مديرية التشريع الجبائي، التي تعد المرآة المنيرة للوزارة في مجال المالي، مما يسمح باتخاذ الإجراءات الضرورية وإدخال التعديلات الملائمة على مشروع قانون المالية، بشكل يتلاءم مع الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسة العامة بصفة عامة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> يحي دنيدي، مرجع سابق، ص 103.

<sup>2</sup> رحمة زيوش، مرجع سابق، ص 104.

### 3. الانتهاء من تحضير الموازنة:

بعد وضع كل التقديرات التي تراها الحكومة هامة في باب الإيرادات وفي باب النفقات، تبدأ الخطوات العريضة لقانون المالية تظهر، فكل التوجيهات والتدابير والاقتراحات تجمع في وثيقة تسمى ما قبل مشروع قانون المالية، وهي بمثابة مسودة تصحب بتقرير تعرض فيه الوضعية الاقتصادية والمالية للبلاد، تناقش هذه الوثيقة أي مسودة ما قبل مشروع قانون المالية، على مستوى المجلس الوزاري الذي يرأسه الوزير الأول، وقد يأتي ببعض التصحيحات، وبعد الموافقة من طرف المجلس الوزاري يصبح ما قبل مشروع قانون المالية مشروع قانون المالية، ويتكفل الأمين العام للحكومة بوضعه على مكتب المجلس الشعبي الوطني.<sup>1</sup>

يتم التقيد أثناء إعداد الموازنة العامة للدولة الجزائرية بالمبادئ الأساسية للموازنة العامة، مع وجود بعض الاستثناءات كما في الحالات التالية:

- **مبدأ وحدة الموازنة ومبدأ شمولية الموازنة:** حيث أجاز المشرع الجزائري فتح الحسابات الخاصة بالخرينة بموجب قوانين المالية، وتحتوي على الحسابات التجارية، حسابات التخصيص الخاص، حسابات التسبيقات، حسابات القروض، وحسابات التسوية مع الحكومات الأجنبية،<sup>2</sup> كما أجاز أن يكون موضوع ميزانيات ملحقة، العمليات المالية لمصالح الدولة التي لم يمنحها القانون الشخصية الاعتبارية، والتي يهدف نشاطها أساسا إلى إنتاج بعض المواد أو تأدية بعض الخدمات المدفوعة الثمن،<sup>3</sup> وتعتبر ميزانية البريد والمواصلات الميزانية الوحيدة الملحقة، وكانت موجودة إلى غاية 2003 ثم ألغيت بموجب المادة 58 من قانون المالية لسنة 2004 التي نصت على أنه: "تلغى الميزانية الملحقة للبريد والمواصلات ابتداء من 01 يناير 2003".

- **مبدأ سنوية الموازنة:** ربط المشرع الجزائري السنة المالية بالسنة المدنية التي تبدأ في أول جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر، إلا أنه إذا كان تاريخ المصادقة على قانون المالية للسنة المعنية لا يسمح بتطبيق أحكامه عند تاريخ أول جانفي من السنة المالية المعتمدة، فإنه يواصل مؤقتا تنفيذ إيرادات ونفقات الموازنة العامة للدولة حسب الشروط التالية:<sup>4</sup>

- ✓ بالنسبة للإيرادات طبقا للشروط والنسب وكيفيات التحصيل المعمول بها تطبيقا لقانون المالية السابق؛
- ✓ بالنسبة لنفقات التسيير في حدود 1/12 من مبلغ الاعتمادات المفتوحة بالنسبة للسنة المالية للميزانية السابقة، وذلك شهريا ولمدة ثلاثة أشهر؛

<sup>1</sup> يحي دنيدي، مرجع سابق، ص ص 101-102.

<sup>2</sup> المادة 48 من القانون رقم 17.84، مرجع سابق.

<sup>3</sup> المادة 44 من نفس المرجع.

<sup>4</sup> المادة 69 من نفس المرجع.

✓ بالنسبة لاعتمادات الاستثمار في حدود ربع الحصة المالية المخصصة لكل قطاع ولكل مسير، كما تنتج عن توزيع اعتمادات الدفع المتعلق بالمخطط السنوي للسنة المالية السابقة.

- مبدأ توازن الموازنة: عرفت موازنة الدولة الجزائرية على حوالي خمسين سنة من تطبيقات قانون المالية مرة واحدة توازنا تقديريا وكان ذلك في سنة 1991، حيث صوت عليها في توازن، وذلك يرجع إلى التدابير الجديدة التي جاء بها قانون المالية لهذه السنة، والمتمثلة في الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وأيضا المردودية الهامة للجباية البترولية، ويكتفي المشرع الجزائري بذكر الطرق والوسائل التي تضمن التوازنات المالية الداخلية والخارجية في قانون المالية<sup>1</sup> ولا بد من الإشارة إلى أن عجز الموازنة العامة المزمّن خلال السنوات الأخيرة وخاصة منذ سنة 2009 بدأ يغطي من فائض الجباية البترولية الموجه لصندوق ضبط الإيرادات.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: اعتماد الموازنة العامة

تختص باعتماد الموازنة العامة في الدول المعاصرة السلطة التشريعية، التي تتوب عن الطبقات الاجتماعية المختلفة، وذلك بالنظر إلى ما انتهى إليه التطور من اعتبار الموازنة العامة هي الأداة لعرض وتنفيذ السياسة الاقتصادية والاجتماعية والمالية للدولة، ولهذا كان اعتمادها والترخيص بتنفيذها من قبل ممثلي الشعب أمرا مسلما به في مختلف دول العالم،<sup>3</sup> وذلك من خلال إجراءات معينة تختلف باختلاف دستور كل دولة واللوائح الداخلية لمجالسها التشريعية، ويعتبر اعتماد الموازنة العامة المرحلة الثانية في دورة الموازنة، فبعد انتهاء السلطة التنفيذية من إعداد الموازنة العامة يتم عرضها على السلطة التشريعية لدراستها واعتمادها.

في الجزائر يمارس السلطة التشريعية برلمان يتكون من غرفتين، وهما المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وكل غرفة لها السيادة في إعداد القانون والتصويت عليه،<sup>4</sup> ومن بين القوانين التي يتمتع البرلمان بسلطة التصويت عليها قانون المالية، الذي يتضمن الموازنة العامة ويرخص بها، حيث يتم إيداعه من طرف الأمين العام للحكومة لدى المجلس الشعبي الوطني، يحال مشروع الموازنة بعد إيداعه المجلس الشعبي الوطني على لجنة الميزانية والمالية، لدرسته حيث تقوم بإعداد تقرير، يتم توزيعه مع مشروع الموازنة على النواب، ويبدأ المجلس مناقشة المشروع بصورة عامة ثم يصوت على قبوله جملة واحدة، أي أن مشروع الموازنة يخضع لثلاثة إجراءات أساسية هي:

<sup>1</sup> يحي دنيدي، مرجع سابق، ص 77.

<sup>2</sup> حكيم بوجطو، انعكاسات انهيار أسعار النفط على الموازنة العامة للجزائر، دراسة تحليلية للفترة 2005-2014، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة، المجلد 6، العدد 2، 2015، ص 249.

<sup>3</sup> عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 302.

<sup>4</sup> المادة 114 من دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 2020، جريدة رسمية عدد 82، مؤرخة في 30 ديسمبر 2020.

## 1. الدراسة المختصة:

تقوم لجنة المالية والميزانية للمجلس الشعبي الوطني، بدراسة مشروع الموازنة وإعداد تقرير تمهيدي بشأنه، يتم توزيعه مع مشروع الموازنة على النواب، وتعتبر لجنة المالية والميزانية من بين اللجان الدائمة للمجلس الشعبي الوطني، وهي مختصة في المسائل المتعلقة بالميزانية، وبالنظامين الجبائي والجمركي، وبالعملة، والقروض، والبنوك، والتأمينات.<sup>1</sup>

## 2. المناقشة:

يجب أن يكون مشروع قانون المالية موضوع مناقشة من طرف المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة على التوالي، حتى تتم المصادقة عليه،<sup>2</sup> حيث يناقش المجلس الشعبي الوطني مجتمعا قانون المالية، وتقرير اللجنة المختصة، وبحق للنواب وفقا للقانون الداخلي استجواب الحكومة بشأن ما تضمنه قانون المالية، وتكون هذه الاستجابات إما شفوية أو كتابية، كما يحق لهم بصفتهم ممثلين للشعب، اقتراح التعديل الجزئي للموازنة أو رفض التصويت عليها كليا، إذا اقتضى الأمر ذلك، وفي حالة الموافقة عليه تتم مناقشته في مجلس الأمة.

إلا أن الدستور الجزائري حرص على وضع قيود خاصة بمناقشة مشروع الموازنة، تقاديا لسوء استعمال حق التصويت والتعديل كما يلي:

- يصادق البرلمان على قانون المالية في مدة أقصاها خمسة وسبعون يوما من تاريخ إيداعه، وفي حالة عدم المصادقة عليه في الآجال المحددة سابقا، يصدر رئيس الجمهورية مشروع الحكومة بأمر.<sup>3</sup>
- لا يقبل اقتراح أي قانون مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية، أو زيادة النفقات العمومية، إلا إذا كان مرفقا بتدابير تستهدف الزيادة في إيرادات الدولة، أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>المادة 23 من النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني المؤرخ في 22 جويلية 1997، جريدة رسمية رقم 53 مؤرخة في 13 أوت 1997.

<sup>2</sup>الفقرة الأولى من المادة 145 من الدستور الجزائري 2020، مرجع سابق.

<sup>3</sup>المادة 146 من نفس المرجع.

<sup>4</sup>المادة 147 من نفس المرجع.

### 3. التصويت:

بعد مناقشة مشروع الموازنة تبقى عملية الموافقة عليه أو رفضه من خلال عملية التصويت، والتصويت المستعمل في النظام الجزائري هو نظام التصويت الإجمالي، حيث تكون إيرادات الموازنة العامة للدولة موضوع تصويت إجمالي، فضلا عن ذلك يصوت بصفة إجمالية على النفقات العامة لدولة مهما كانت طبيعتها.

يجب أن يصادق البرلمان على مشروع قانون المالية في مدة أقصاها خمسة وسبعون يوما من تاريخ إيداعه، حيث يصوت المجلس الشعبي الوطني على مشروع قانون المالية في مدة أقصاها سبعة وأربعون يوما ابتداء من تاريخ إيداعه، في حين يصادق مجلس الأمة على المشروع المصوت عليه في أجل عشرون يوما، وفي حلة وجود اختلاف بين الغرفتين يتاح للجنة المتساوية الأعضاء أجل ثمانية أيام للبحث فيه.<sup>1</sup>

إن عملية التصويت لا تصح داخل المجلس الشعبي الوطني إلا بحضور أغلبية النواب عكس عملية المناقشة التي تصح مهما كان عدد النواب، وتتم مراقبة النصاب قانونيا قبل كل عملية تصويت، وتكون عملية المراقبة مرة واحد فقط في الجلسة الواحدة،<sup>2</sup> وفي حالة مصادقة المجلس الشعبي الوطني على مشروع قانون المالية بالأغلبية، يناقش هذا المشروع من طرف مجلس الأمة، ويصادق عليه بأغلبية أعضائه الحاضرين،<sup>3</sup> وجزير بالذكر بأن التعديل الدستوري لسنة 2016 قلل من حدة الجدل القائم حول الثلث الرئاسي لمجلس الأمة بالنظر لتأثيره البالغ في حسم النقاش والتصويت على القوانين، حيث أن الكلمة الأخيرة في أي عملية تشريعية كانت تعود للثلث الرئاسي، على اعتبار أن النصاب المشترك في التصويت هو ثلاث أرباع عدد الأعضاء، فجعل نسبة التصويت على القوانين العادية بأغلبية الأعضاء الحاضرين والأغلبية المطلقة للقوانين العضوية، وربط النصاب بعدد الحضور وليس بعدد الأعضاء مثلما كان عليه الأمر سابقا،<sup>4</sup> وهو أيضا ما تم الأخذ به في دستور 2020.

<sup>1</sup> المادة 44 من القانون العضوي رقم 12.16، المؤرخ في 25 أوت 2016، يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة وعملهما وكذا العلاقة الوظيفية بينهما وبين الحكومة، جريدة رسمية عدد 50، مؤرخة في 28 أوت 2016.

<sup>2</sup> المادة 58 من القانون الداخلي للمجلس الشعبي الوطني، مرجع سابق.

<sup>3</sup> الفقرة الرابعة من المادة 145 من الدستور الجزائري 2020، مرجع سابق.

<sup>4</sup> نصر الدين معمري، تقييم تجربة مجلس الأمة في الجزائر، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة محمد لمين دباغين سطيف 2، العدد 25، 2017، ص 124-125.

## المطلب الثالث: تنفيذ الموازنة العامة

بعد الانتهاء من المرحلة الأولى مرحلة إعداد الموازنة العامة، ثم اعتمادها في المرحلة الثانية، تدخل الموازنة العامة مرحلة التنفيذ، والتي تعد الترجمة العملية للبرنامج السنوي للسلطة التنفيذية، والذي تسعى من خلاله إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المسطرة.

في التشريع الجزائري بعد مصادقة البرلمان على قانون المالية والمتضمن الموازنة العامة للدولة، يتم إمضاؤه من طرف السيد رئيس الجمهورية، ويصدر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وهو ما يستوجب على السلطة التنفيذية اتخاذ جميع الإجراءات اللازمة لتحصيل الإيرادات وصرف النفقات، وفقا للقواعد والضوابط القانونية المتعلقة بها، ثم إعداد الحصيلة النهائية لهذه العملية من خلال قانون ضبط الميزانية وعرضه على السلطة التشريعية.

تعتبر عملية تحصيل الإيرادات عملية إجبارية فعدم تحصيلها يعتبر خطأ جسيما بالنسبة للإدارة، أما بالنسبة للنفقات فالبرلمان يرخص بالحد الأقصى لهذه النفقات، فالسلطة التنفيذية ليست مجبرة بإنفاق كل الاعتمادات إذا لم تكن بحاجة إلى ذلك، وتخضع عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات إلى إتباع إجراءات قانونية محددة، ولا يمكن مباشرة هذه العمليات إلا من طرف أشخاص مؤهلين لذلك، وقد أوكل المشرع الجزائري هذه المهمة لصنفين من الأعوان العموميين كل منهما مستقل عن الآخر، ولكل منهما دور مختلف ومحدد في مجال تنفيذ الموازنة، وهما الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون<sup>1</sup>.

### 1. عمليات الإيرادات:

تتم عمليات الإيرادات بواسطة تحصيل الحواصل الجبائية أو الشبه جبائية أو الأتاوى أو الغرامات، وكذا جميع الحقوق الأخرى باستعمال كافة الوسائل القانونية المرخص بها صراحة بموجب القوانين والأنظمة<sup>2</sup>، ويقوم تحصيل الإيرادات في التشريع الجزائري على ثلاثة إجراءات عامة يقوم الأمر بالصرف باثنين منهما، الإثبات والتصفية، ويقوم المحاسب بالإجراء الأخير وهو التحصيل كما يلي:

#### 1.1. الإثبات:

"يعد الإثبات الإجراء الذي يتم بموجبه تكريس حق الدائن العمومي"<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>المادة 14 من القانون رقم 21.90، مرجع سابق.

<sup>2</sup>المادة 10 من نفس القانون.

<sup>3</sup>المادة 16 من نفس القانون.

يختلف هذا الإجراء حسب طبيعة الحق، فقد يكون مثلاً جبائياً فيخضع للقواعد الجبائية، أو تصرف قانون كبيع أو إيجار الأملاك التابعة للدولة، وهو ما ينشأ عنه حق للدولة ممثلة في الخزينة العمومية على الأشخاص سواء كانوا طبيعيين أو معنويين.

### 2.1. التصفية:

"تسمح تصفية الإيرادات بتحديد المبلغ الصحيح للديون الواقعة على المدين لفائدة الدائن العمومي، والأمر بتحصيلها".<sup>1</sup>

يقوم الأمر بالصرف المؤهل لتنفيذ العملية بتحديد مبلغ الدين العمومي بدقة دون غلو أو إغفال، وإلا تعرض للملاحظات المقررة ضد المختلسين سواء في حالة تحصيله لحقوق غير مرخص بها بموجب القوانين، أو في حالة تخليه عن الحقوق العمومية أو منحه بأي شكل من الأشكال ولأي سبب من الأسباب و بدون ترخيص قانوني إعفاءات من هذه الحقوق،<sup>2</sup> وبعد تحديد المبلغ الصحيح للإيرادات يقوم الأمر بالصرف بإصدار أوامر بتحصيلها للمحاسب العمومي، ويتم إصدار أوامر تحصيل الإيرادات الخارجة عن الضرائب وأملاك الدولة في أجل أقصاه ثلاثون يوماً من إثباتها، ويجب أن يبين الأمر بالإيرادات أسس تصفيتها ويتضمن كل البيانات الضرورية للتعرف على المدين واقتطاع الدين.<sup>3</sup>

### 3.1. التحصيل:

"يعد التحصيل الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الديون العمومية".<sup>4</sup>

يتكفل المحاسب العمومي بتحصيل الإيرادات بناء على أوامر التحصيل التي يتسلمها من الأمر بالصرف، وبذلك يتم إبراء ذمة الأشخاص اتجاه الخزينة العمومية، ولكن يتعين على المحاسب العمومي قبل ذلك أن يتحقق من أن الأمر بالصرف مرخص له قانونياً بتحصيل الإيرادات، كما يجب عليه على الصعيد المادي مراقبة صحة إلغاءات سندات الإيرادات والتسويات، وكذا عناصر الخصم التي يتوفر عليها،<sup>5</sup> ولا يكون المحاسب مسؤولاً شخصياً ومالياً عن الأخطاء المرتكبة بشأن وعاء الحقوق، وتلك المرتكبة عند تصفية الحقوق والتي يتولى تحصيلها.<sup>6</sup>

<sup>1</sup>المادة 17 من نفس القانون.

<sup>2</sup>المادة 79 من القانون رقم 17.84 مرجع سابق.

<sup>3</sup>المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 46.93، مؤرخ في 6 فيفري 1993، يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، جريدة رسمية عدد 9، مؤرخة في 10 فيفري 1993.

<sup>4</sup>المادة 18 من القانون رقم 21.90، مرجع سابق.

<sup>5</sup>المادة 35 من نفس المرجع.

<sup>6</sup>المادة 44 من نفس المرجع.

## 2. عمليات النفقات:

يتم توزيع الاعتمادات المفتوحة في الموازنة العامة والمرخص بها بموجب قانون المالية، من خلال جداول ملحقة بالمراسيم الرئاسية والمراسيم التنفيذية المتضمنة توزيع الاعتمادات المخصصة لكل دائرة وزارية، وتتمثل عمليات النفقات في استعمال هذه الاعتمادات من طرف المؤسسات والإدارات والمصالح التابعة لكل دائرة وزارية، وقد أوجب القانون الجزائري إتباع أربع إجراءات لصرف النفقات العامة، وهي أكبر من الإجراءات المطبقة على تحصيل الإيرادات وهو ما يبرز اهتمام المشرع بالنفقات لضمان عدم إساءة استعمال الأموال العامة و إنفاقها على نحو ملائم، ويقوم الأمر بالصرف بثلاث إجراءات هي الالتزام والتصفية والأمر بالصرف في حين يقوم المحاسب بالإجراء الأخير والتمثل في الصرف كما يلي:

### 1.2. الالتزام:

"يعد الالتزام الإجراء الذي يتم بموجبه إثبات نشوء الدين".<sup>1</sup>

الالتزام هو الفعل الإرادي الصادر عن السلطة الإدارية من أجل استهداف عملية تتجر عنها نفقة، ويخضع هذا الفعل الإرادي إلى تأشيرة المراقب المالي.<sup>2</sup>

ينشأ الالتزام بالنفقة نتيجة قيام السلطة الإدارية باتخاذ قرار لتحقيق عمل معين يستلزم إنفاقاً من جانب الدولة، مثل ذلك القرار الصادر بتعيين موظف عام أو بالقيام ببعض أعمال المنفعة العامة.<sup>3</sup> إن الديون العمومية تنشأ عموماً عن تعيين الموظفين، والعقود التي تبرمها الإدارة كعقود الصفقات وطلبات الشراء والأشغال البسيطة، وهو ما ينجر عنه التزام بدفع أجور للعمال مع مختلف التعويضات والمنح، ودفع حقوق للدائنين، وهذا الالتزام يخضع لتأشيرة المراقب المالي.

### 2.2. التصفية:

"تسمح التصفية بالتحقيق على أساس الوثائق المحاسبية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية".<sup>4</sup> إن التصفية هي قبول دين حقيقي محدد المبلغ في حسابات الدولة التي تطبق قاعدة الخدمة المؤداة، فالدولة تدفع المبلغ المطالبة به إذا تمت فعلاً الخدمة المقابلة، ويعتبر فعل التصفية سلوكاً يسمح بالتأكد من الوثائق المتعلقة بالخدمة المطلوبة، وتحديد بالضبط مبلغ النفقة العمومية،<sup>5</sup> فالتصفية هي عملية يقوم بها الأمر بالصرف يتأكد من خلالها من ثبوت إنجاز العملية الموجبة للدين والملتزم بها، ويحدد المبلغ النهائي المستحق الدفع لصالح الدائن على أساس الوثائق التي من شأنها إثبات الدين.

<sup>1</sup>المادة 19 من نفس المرجع.

<sup>2</sup>يحي دنيدي، مرجع سابق، ص 117.

<sup>3</sup>سوزي عدلي ناشد: المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، الطبعة الأولى 2006، ص 328.

<sup>4</sup>المادة 20 من القانون رقم 21.90، مرجع سابق.

<sup>5</sup>يحي دنيدي، مرجع سابق، ص 118.

### 3.2. الأمر بالصرف:

"يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يؤمر بموجبه دفع النفقات العمومية".<sup>1</sup>  
بعد انتهاء عملية التصفية، يقوم الأمر بالصرف بإعداد أمر بالدفع أو الحوالة وتوجيهها إلى المحاسب لتسديد مبلغ النفقة لصالح الدائن، وتكون مرفقة بجميع الوثائق التي تثبت النفقة مع وجود تأشيرة المراقب المالي على الالتزام.

### 4.2. الدفع:

"يعد الدفع الإجراء الذي يتم بموجبه إبراء الدين العمومي".<sup>2</sup>  
يقوم المحاسب العمومي بتسديد مبلغ النفقة العمومية لصالح الدائن، وذلك بعد استلامه لأمر الدفع الصادر عن الأمر بالصرف، والتحقق من مشروعية النفقة، وبهذه العملية يتم إبراء ذمة الدولة تجاه الدائن.  
إن مبالغ الإيرادات والنفقات العامة هي مبالغ تقديرية فمن المحتمل حدوث بعض الأخطاء في التقدير، وفي هذه الحالة يتوجب على السلطة التنفيذية اللجوء إلى قانون المالية التكميلي أو التعديلي كما في الحالات التالية:

- فتح اعتمادات إضافية لتكملة الاعتمادات المرصودة في الموازنة العامة، عندما يتبين أن النفقات الفعلية ستزيد حتما عما كان متوقع؛
  - تحويل الاعتمادات من باب يوجد به فائض إلى باب يعاني عجز؛
  - إحداث موارد جديدة للإيرادات العامة، كزيادة معدلات الضرائب أو فرض ضرائب جديدة.
- بعد انتهاء عملية تنفيذ الموازنة العامة وإغلاق السنة المالية، يتوجب على السلطة التنفيذية إعداد الحساب الختامي، والذي يتضمن النفقات الفعلية والإيرادات الفعلية للدولة عن السنة المنتهية، ويتبع نفس التبويب المعتمد في الموازنة العامة للدولة، وللحساب الختامي أهمية خاصة فهو:<sup>3</sup>
- يبين مدى تقيد الجهات الحكومية المختلفة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، في حدود الاعتمادات وفي نفس الأغراض المخصصة؛
  - يبين الحساب الختامي مدى سلامة تقديرات الموازنة العامة للدولة، وذلك بدراسة وتحليل الفروق الموجودة بين الموازنة العامة والحساب الختامي؛

<sup>1</sup>المادة 21 من القانون رقم 21.90، مرجع سابق.

<sup>2</sup>المادة 22 من نفس المرجع.

<sup>3</sup>محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص ص 129-130.

- تساعد بيانات الحساب الختامي في إعداد الموازنة العامة للدولة للسنة المقبلة، حيث تسترشد به السلطة التنفيذية عند إعداد تقديراتها للنفقات والإيرادات العامة للسنة المالية المقبلة؛

- يعتبر أحد الأساليب الهامة للرقابة على استخدام المال العام، وكذلك في الرقابة على تحصيل الإيرادات العامة؛

- يعطي صورة واقعية للأحوال المالية للدولة، تستفيد منها المنظمات والهيئات الدولية، والدول الأخرى في اتخاذ قرارات بشأن تقديم تسهيلات ائتمانية للدولة المعنية.

إن الحساب الختام للدولة يتعلق بقياس النتيجة الفعلية لتنفيذ الموازنة خلال السنة المالية، إلا أن كثير من النفقات التي يستحق دفعها قد لا تدفع في نفس السنة التي يستحق فيها الدفع، أو لا يتم قبض الإيرادات في نفس السنة التي ينشأ فيها حق الدولة في تحصيلها، ومعالجة هذه الحالات يعكسه الأساس المحاسبي الذي تعتمد عليه الدولة، وفيما يلي أهم أسس القياس المحاسبي المستخدمة في المحاسبة الحكومية:<sup>1</sup>

#### • الأساس النقدي:

وفق الأساس النقدي يتم تحميل الحساب الختامي للسنة المالية المعنية جميع النفقات التي دفعت خلال نفس السنة المالية، والإيرادات التي قبضت فعلاً خلالها، بغض النظر عما إذا كانت تخص السنة المالية السابقة أو الحالية أو اللاحقة، وعليه فإن التخصيصات التي لم تدفع حتى نهاية السنة تلغى، والإيرادات التي لم تقبض فإنها لا تسجل بل تترك للسنة القادمة.

ويطلق على هذه الطريقة محاسبة الخزانة، حيث تعتبر إيرادات عامة ما دخل فعلاً إلى صناديق الخزانة العامة، والنفقات ما صرف فعلاً منها،<sup>2</sup> وهذه الطريقة هي المطبقة في الجزائر، وتتسم هذه الطريقة بالوضوح وسهولة التطبيق من قبل المحاسبين، والتمكين من إقفال الحسابات وإعداد الحسابات الختامية، إلا أنها لا تظهر المركز المالي بصورة سليمة، كما تضعف عملية الرقابة وتشجع على الإسراف في الإنفاق.

#### • أساس الاستحقاق:

وفق هذا الأساس يتم تحميل الحساب الختامي للسنة المالية النفقات والإيرادات المتعلقة بهذه السنة، بغض النظر عما إذا كانت النفقات قد دفعت فعلاً والإيرادات قد قبضت فعلاً أم لا خلال نفس السنة، ويعني ذلك تأكيد استقلالية السنة المالية، وبيان المركز المالي للدولة بصورة عادلة وسليمة.

يطلق على هذه الطريقة محاسبة الحقوق والالتزامات، حيث يعند فيها بتاريخ نشأة الحق أو الالتزام، فتقيد في الحساب الختامي جميع الإيرادات والنفقات العامة التي ترتبت عن تصرفات ووقائع، حدثت خلال

<sup>1</sup> سليمان خالد المعاينة، قاسم الحسيني، مرجع سابق، ص ص 48-59.

<sup>2</sup> محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 131.

السنة المالية المعتمدة، بغض النظر عن تاريخ التحصيل أو الدفع الفعلي، ويعاب على هذه الطريقة أنها تطيل فترة التنفيذ، حيث يتطلب الأمر تحديد فترة إضافية إلى السنة المالية، يتم خلالها تسوية الحقوق والالتزامات، وتقف بانتهاؤها الحسابات ومن ثم إعداد الحساب الختامي.<sup>1</sup>

#### • أساس الالتزام (النقدي المعدل):

يعالج هذا الأساس كل من الإيرادات والنفقات العامة بطريقة مختلفة، فيعالج الإيرادات ضمن مفهوم الأساس النقدي، ويعالج النفقات ضمن مفهوم أساس الاستحقاق، فيتم تحميل الحساب الختامي النفقات التي تم الالتزام بها خلال السنة المالية بغض النظر عن تاريخ دفعها الفعلي، والإيرادات التي تحققت فعلا خلال نفس السنة المالية.

بعد الانتهاء من عملية تنفيذ الموازنة العامة تقوم السلطة التنفيذية في الجزائر ممثلة في وزارة المالية بإعداد الحساب الختامي للدولة تبين فيه الحصيلة الحقيقية والنهائية للإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة للسنة المعنية، ويتم ربطه بمشروع قانون تسوية الميزانية، ويعرض على السلطة التشريعية لمناقشته والمصادقة عليه ويصدر في الجريدة الرسمية، حيث يشكل قانون تسوية الميزانية الوثيقة التي يثبت بمقتضاها تنفيذ قانون المالية وعند الاقتضاء قوانين المالية التكميلية أو المعدلة الخاصة بكل سنة مالية.<sup>2</sup>

إن مناقشة مشروع قانون تسوية الميزانية من طرف السلطة التشريعية يعني ممارستها للرقابة على مدى تنفيذ الموازنة العامة وتفيد السلطة التنفيذية بالرخصة الممنوحة لها، وتأخذ هذه الرقابة صورة الأسئلة الشفوية أو الكتابية أو الاستجواب، كما يحق للسلطة التشريعية تأسيس لجان تحقيق في القضايا ذات المصلحة العامة.<sup>3</sup>

#### المطلب الرابع: الرقابة على الموازنة العامة

تعد مرحلة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة مرحلة هامة جدا لضمان تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للدولة والتي أعدت واعتمدت من أجلها الموازنة العامة والحفاظ على الأموال العامة من جميع مظاهر التبديد والإسراف، فبالإضافة إلى رقابة السلطة التشريعية في هذه المرحلة تخضع الموازنة العامة إلى أنواع متعددة من الرقابة تختلف أشكالها وتتباين صورها وتشكل عملية دائمة ومستمرة تدور مع دورة الموازنة العامة للدولة، وسنتطرق بالتفصيل لهذه المرحلة في الفصل الثاني.

<sup>1</sup> أحمد زهير شامية وخالد الخطيب، مرجع سابق، ص ص 268-269.

<sup>2</sup> المادة 05 من القانون 17.84، مرجع سابق.

<sup>3</sup> المواد 158-160 من الدستور الجزائري 2020، مرجع سابق.

## خلاصة الفصل الأول:

تمثل الموازنة العامة المرآة العاكسة لمالية الدولة، فهي تبين الموارد التي تعتمد عليها الدولة ومجالات إنفاق هذه الموارد في سبيل تحقيق الحاجيات العامة عن مدة قادمة عادة تكون سنة، وقد ارتبط مفهوم الموازنة العامة بتطور الدولة واتساع نشاطها، فلما ساد مفهوم الدولة الحارسة في ظل الفكر المالي التقليدي، اقتصر دور الموازنة على بيان إيرادات الدولة ونفقاتها، وعلى ضرورة تحقيق التوازن المالي بينهما، وبتحول دور الدولة من حارسة إلى متدخلة خلال الفكر المالي الحديث، ازدادت أهمية الموازنة العامة وأصبحت أداة مهمة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وعلى اثر هذا التحول عرفت استثناءات في مبادئها الأساسية، وظهرت أشكال متطورة لها.

تمر الموازنة العامة في مختلف دول العالم بأربع مراحل متميزة تبدأ بمرحلة الإعداد ثم مرحلة الاعتماد ثم مرحلة التنفيذ ثم مرحلة الرقابة، حيث تختص عادة السلطة التنفيذية ممثلة بوزارة المالية بإعداد الموازنة العامة للدولة، وذلك بالاعتماد على تقديرات مصالحتها وتقديرات المصالح والوزارات الأخرى للإيرادات العامة المتوقع تحصيلها والنفقات العامة المتوقع صرفها للسنة المالية المعنية، وتعرض على السلطة التشريعية لاعتمادها فتخضع لدراسة مختصة والمناقشة والتصويت وفق إجراءات معينة تختلف باختلاف دستور كل دولة واللوائح الداخلية لمجالسها التشريعية، فتصبح قابلة للتنفيذ بعد اعتمادها، مما يستوجب على السلطة التنفيذية اتخاذ جميع الإجراءات اللازمة لتحصيل الإيرادات وصرف النفقات المدرجة فيها وفقاً للقوانين المعمول بها، وإعداد الحساب الختامي في نهاية السنة المالية تبين فيه النفقات الفعلية والإيرادات الفعلية للدولة للسنة المنتهية، ويتم تقديم الحساب الختامي إلى السلطة التشريعية والذي يعد أدواتها الأساسية لممارس الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية والتأكد من مدى سلامة تقديراتها للإيرادات والنفقات العامة ومدى تقيدها أثناء تنفيذها للموازنة العامة بالاعتمادات وأوجه الإنفاق المرخص بها.

# الفصل الثاني

## الرقابة على الموازنة العامة للدولة

المبحث الأول: ماهية الرقابة على الموازنة العامة وأنواعها

المبحث الثاني: رقابة الأجهزة العليا على الموازنة العامة

المبحث الثالث: فعالية الرقابة العليا على الموازنة العامة

## تمهيد:

نظرا للأهمية البالغة للموازنة العامة للدولة وما تتضمنه من أهداف اقتصادية واجتماعية، كان من الضروري وجود أنظمة وأجهزة للرقابة على تنفيذها، من أجل ضمان تحقيق هذه الأهداف بكل اقتصاد وكفاءة وفعالية، والتأكد من أن النشاط المالي الذي تمارسه أجهزة السلطة التنفيذية يتفق مع القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها.

إن جميع الدول سواء المتقدمة أو النامية تخضع الموازنة العامة إلى أنواع متعددة من الرقابة، وتعتبر رقابة الأجهزة العليا الأبرز لما تتمتع به من استقلالية وكفاءة وقدرة على ممارسة الرقابة الشاملة، فهي بذلك تلعب دورا هاما في حماية المال العام من جميع أشكال الفساد وسوء الاستعمال، سواء في مجال تحصيل الإيرادات العامة أو صرف النفقات العامة، وتحقيق الشفافية والمساءلة عن تسيير المال العام، وعلى الرغم من وحدة الأهداف التي من أجلها يتم إنشاء الأجهزة العليا للرقابة، إلا أن هناك تفاوت فيما بينها من دولة إلى أخرى من حيث الصلاحيات والاختصاصات والأدوات الرقابية المتاحة وقدرة الأجهزة الرقابية وفعاليتها في تحقيق أهدافها، فضلا على تنوع الإشكال التي تأخذها هذه الأجهزة.

سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى ماهية الرقابة على للموازنة العامة للدولة، عن طريق بيان مفهومها، أهميتها، وأنواعها، ثم نتناول مفهوم الأجهزة العليا للرقابة على الموازنة العامة وأهميتها، واختصاصاتها وأدوات الرقابة المتاحة لها، ثم نتطرق إلى مفهوم الفعالية ومتطلبات الرقابة العليا الفعالة ونماذج تشكيل الأجهزة العليا للرقابة وعلاقتها بالفعالية، وهذا وفقا للخطة التالية:

المبحث الأول: ماهية الرقابة على الموازنة العامة وأنواعها.

المبحث الثاني: رقابة الأجهزة العليا على الموازنة العامة.

المبحث الثالث: فعالية الرقابة العليا على الموازنة العامة.

## المبحث الأول: ماهية الرقابة على الموازنة العامة وأنواعها

مرت الرقابة على المال العام بتطورات كبيرة رافقت تعقد النشاطات وتنوعها، وكبر حجم الوحدات الحكومية وضخامة الموارد المالية والمادية والبشرية المستخدمة، مما صعب معها ضمان السير الحسن للعمليات المالية للدولة، فاحتلت الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة أهمية كبيرة وعرفت أنواع متعددة، فأصبحت من أهم مقومات الدولة، فهي أداة مهمة لحماية المال العام، ووسيلة مثلى لكشف المخالفات المالية واقتراح سبل علاجها، وسنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الرقابة على الموازنة العامة في المطلب الأول، ثم نتناول أهمية وأهداف الرقابة على الموازنة العامة في المطلب الثاني، ونتطرق في المطلب الثالث إلى أنواع الرقابة على الموازنة العامة.

### المطلب الأول: مفهوم الرقابة على الموازنة العامة

يستخدم مفهوم الرقابة بصفة عامة في مجالات عديدة للدلالة على معاني مختلفة، فاستخدمها علماء النفس للإشارة إلى السلطة أو القدرة على التأثير على سلوك الآخرين، فعرفت على أنها قدرة تأثير فرد معين أو مجموعة من الأفراد على سلوك فرد آخر أو مجموعة من الأفراد أو تنظيم معين،<sup>1</sup> وعرفت الرقابة في الإسلام بمفهومها العام على أنها متابعة وملاحظة وتقويم التصرفات والأشياء بواسطة الفرد ذاته أو بواسطة الغير وذلك بهدف التأكد من أنها تتم حسب قواعد وأحكام الشريعة الإسلامية.<sup>2</sup>

في مجال الإدارة تعد الرقابة من العناصر الأساسية للعملية الإدارية، والتي تشمل التخطيط والتنظيم والتوجيه والإشراف، وتؤدي دورها بفعالية من خلال هذه العناصر الأربعة،<sup>3</sup> وتعني مجموعة الأساليب والمبادئ والإجراءات التي تطبق على المنظمة بحيث تسعى إلى تطوير أعمال الجهاز الإداري وتزيد من كفاءته وفعاليته،<sup>4</sup> فهي تسمح للإدارة بتحديد أهدافها ووضع خططها لتحقيق تلك الأهداف، وكذلك تنظيم العمليات الضرورية لتنفيذ الخطط والإشراف عليها، ومن ثم قياس الأداء لتحديد الانحرافات عن الخطط الموضوعة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية كلما كان ذلك ضروريا سواء بتعديل الخطط أو بتعديل الإجراءات التنفيذية حسب ما تتطلبه الظروف.<sup>5</sup>

1 السيد عبده ناجي، الرقابة على الأداء من الناحية العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص 17.

2 شادي أنور كريم الشوكي، الرقابة على المال العام في الاقتصاد الإسلامي، دار النفائس للنشر والتوزيع، عمان، ط 2، 2012، ص 16.

3 محمد السيد، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص 25.

4 حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط 2، 2010، ص 18.

5 عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر، دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2015، ص

يعتبر هنري فايل من أوائل رواد الإدارة التقليدية الذين تناولوا موضوع الرقابة حيث أشار إلى أن "الرقابة تنطوي على التحقق من مدى مطابقة التنفيذ للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة، وتهدف بشكل رئيسي إلى تحديد نقاط القصور والضعف والأخطاء، بغرض معالجتها وتصحيحها ومنع تكرار حدوثها، وهي تطبق على الأشياء والأشخاص والتصرفات".<sup>1</sup>

عرفت لدى الإداريين الإسلاميين بأنها: "وظيفة إدارية فردية وجماعية، مهمتها متابعة النشاط الإداري وفحصه داخل المنظمة بموضوعية، بهدف التقويم أو التغيير عند اللزوم، والتأكد من سلامة ومشروعية العملية الإدارية أداءً ووسيلةً وغايةً وتنفيذاً".<sup>2</sup>

عرف بيتر داركر الذي يلعبه الكثير في الدول الغربية بأنه أب الإدارة الحديثة الرقابة بأنها: "التحقق من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطة المقررة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة، فهي عملية اكتشاف عما إذا كانت الأعمال تسير حسب الخطط الموضوعة، وذلك لغرض الكشف عما يوجد هناك من نقاط الضعف والأخطاء وعلاجها وتقادي تكرارها"<sup>3</sup>

في المجال المالي تكتسي الرقابة أهمية بالغة نظراً للدور الذي تلعبه في المحافظة على المال مهما كان صاحبه، وقد أخذ تعريف الرقابة لدى فقهاء المالية ثلاثة اتجاهات:<sup>4</sup>

- اتجاه يهتم بالجانب الوظيفي، ويرتكز على الأهداف التي تسعى الرقابة إلى تحقيقها فالرقابة حسب هذا الاتجاه هي التأكد من أن التنفيذ يتم طبقاً للخطة المعتمدة والتعليمات المسطرة والمبادئ المقررة، وتستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية بما يتفق مع أهداف التنظيم الإداري، وتحقيق أهداف المنشأة أو الوحدة، والمحافظة على موارد وممتلكات وأصول تلك المنشأة أو الوحدة.<sup>5</sup>

- اتجاه يركز على الجانب الإجرائي وعلى الخطوات التي يتعين القيام بها لإجراء عملية الرقابة، فإتمام عملية الرقابة يتطلب وجود بيانات عن أوجه النشاط المختلف كشرط أساسي، على أن تعد بشكل يمكن من الاستفادة منها في متابعة النشاط ومراجعة نتائج الأعمال وفحصها، فعرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها "كافة السياسات والإجراءات التي تتبناها إدارة المنشأة لمساعدتها قدر الإمكان في الوصول إلى هدف

<sup>1</sup> سعيد يوسف حسن كلاب، واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، دراسة ميدانية على وزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2004، ص 27.

<sup>2</sup> شادي أنور كريم الشوكي، مرجع سابق، ص 16.

<sup>3</sup> عبد القادر موفق، مرجع سابق، ص 33.

<sup>4</sup> براهيم بن داود، الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2010، ص 13.

<sup>5</sup> حمدي سليمان القبيلات، مرجع سابق، ص ص 15.14.

الإدارة، وهو إدارة العمل بشكل منظم وكفاء، والالتزام بسياسات الإدارة وحماية الأصول واكتشاف ومنع الاحتيال والخطأ، ودقة واكتمال السجلات المحاسبية وإعداد معلومات مالية موثوقة في الوقت المناسب<sup>1</sup>.

- اتجه اهتمام بالأجهزة والهيئات القائمة بعملية الرقابة والتي تتولى عملية الفحص والمتابعة والمراجعة وجمع المعلومات، فعرفت على أنها: "حق قانوني يخول لأجهزة معينة سلطة إصدار القرارات اللازمة لإنجاح المشروعات المخطط لها، والتأكد من أن العمل يسير بشكل سليم ومتفق مع الأحكام والقوانين النافذة، واتخاذ الإجراءات اللازمة للتحقق من صحة البيانات المالية وسلامتها ومعالجة الانحرافات"<sup>2</sup>.

في نفس الاتجاهات تم تعريف الرقابة على الموازنة العامة تحديداً، فقد عرفت بأنها: "مجموعة من الإجراءات والقواعد المالية والإدارية والقانونية التي تضعها الدولة لغرض حماية الأموال العامة، وضمان الاستخدام الأمثل للموارد"<sup>3</sup>، وأنها "عملية متابعة تنفيذ الموازنة العامة والتأكد من أنها تتم وفقاً للقوانين والتشريعات المعمول بها، وقياس النتائج ومقارنتها مع الخطط المرسومة، وتشخيص أسباب الانحراف، واتخاذ الإجراءات التصحيحية لتفاديها مستقبلاً"<sup>4</sup>.

عرفت على أنها: "عملية منهجية ومستمرة تتسم بالمراحل الآتية: تحديد الأهداف المراد تحقيقها، رصد البيانات الفعلية للإيرادات والنفقات، المقارنة المستمرة للأداء الفعلي مع الأداء المدرج في الموازنة، الإبلاغ عن الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة"<sup>5</sup>.

عرفت بأنها: "مجموعة الإجراءات والقواعد التي تمارسها أجهزة داخلية وخارجية، لها سلطات التوجيه واتخاذ الإجراءات التصحيحية لتفادي الانحرافات، والعمل على جمع البيانات اللازمة التي تمكن من متابعة تنفيذ الموازنة العامة وتحقيق أهدافها"<sup>6</sup>.

من خلال التعارف السابقة يمكن إعطاء تعريف شامل للرقابة على الموازنة العامة للدولة بأنها عملية منظمة تقوم بها أجهزة داخلية وخارجية مخولة قانوناً بمتابعة عملية تنفيذ الموازنة العامة، للتأكد من سلامة العمليات المالية المتعلقة بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات العامة، ومطابقتها للتشريعات والقوانين المعمول

1 نعمان سعد الدين نعمان الأغا، مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومي المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية لفلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص 54.

2 سهاد عبد الجمال عبد الكريم، الرقابة المالية المستقلة في التشريع العراقي، مجلة الراصد للحقوق، جامعة الموصل، المجلد 14، العدد 51، 2016، ص 245.

3 صفوان قصي عبد الحميد، حسين شاكر محمود، نماذج معيارية مقترحة، لتفعيل دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في فحص تقديرات الموازنة العامة للدولة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العدد 106، المجلد 24، 2018، ص 486.

4 مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، ط1، 2010، ص 67.

5 لقمان محمد أيوب الدباغ، زهراء محمود حامد الطائي، دور الحوكمة في تعزيز العملية الرقابية على الموازنة في الجامعات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 45، 2019، ص 41.

6 عمر شحادة محمد الفواقنة، الاتجاهات الحديثة في اعداد الموازنة العامة، والرقابة على تنفيذها، أطروحة دكتوراه، في القانون العام، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، 2015، ص 181.

بها، وقياس النتائج ومقارنتها بالأهداف، لتحديد الفروقات وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية لتفاديها مستقبلاً.

عرف المؤتمر العربي الأول للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة المنعقد في الرياض عام 1977 الرقابة المستقلة أو رقابة الأجهزة العليا على الموازنة العامة للدولة على أنها " منهج علمي شامل يتطلب التكامل بين المفاهيم القانونية والمحاسبية والإدارية، يهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة، ورفع كفاءة استخدامها، وتحقيق الفعالية في النتائج المحققة، على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التشريعية، غير خاضع للسلطة التنفيذية"<sup>1</sup>، كما تم تعريفها بأنها: "نشاط تقييمي مستقل عن السلطة التنفيذية يهدف إلى التأكد من صحة البيانات المحاسبية ومشروعيتها، والتحقق من كفاءة وفعالية أداء الأجهزة الحكومية في انجازها لأهدافها ومشاريعها وبرامجها"<sup>2</sup>.

### المطلب الثاني: أهمية وأهداف الرقابة على الموازنة العامة:

لم تعد الرقابة على الموازنة في العصر الحديث مجرد أداة للتحقق من سلامة التصرفات المالية والتأكد من مشروعيتها ومطابقتها للقوانين واللوائح، بل أصبحت تشمل تقييم عناصر الكفاءة والفعالية لمختلف الأنشطة والمشاريع الحكومية وبذلك ازدادت أهميتها وتعددت أهدافها.

#### 1. أهمية الرقابة على الموازنة العامة:

يمكن إبراز أهمية الرقابة على الموازنة العامة في النقاط التالية:<sup>3</sup>

- تعد من أهم وسائل الإصلاح الإداري، الذي يؤدي إلى ترشيد النفقات العامة وزيادة تحصيل الإيرادات العامة، فمظاهر الفساد وعدم الانضباط الإداري يسود حينما تتمتع الأجهزة الحكومية بسلطات مطلقة وبدون رقابة، مما يؤدي إلى هدر موارد وأموال الدولة؛
- تلعب دوراً كبيراً في تحقيق التقدم الاقتصادي، من خلال خفض تكاليف انجاز المشاريع والبرامج التي تتضمنها الموازنة العامة، فهي تتبع عمليات التنفيذ وتبحث عن أوجه القصور من أجل علاجها حتى لا تتكرر مرة أخرى؛
- تضمن استمرارية العمل بصورة جيدة حسب الخطط المرسومة، كما تكفل نزاهة الجهاز التنفيذي وأمانته في استخدام المال العام وتحقيق المصلحة العامة؛

<sup>1</sup> خالد عبد العظيم أبو غابة، حسين محمد جاب الرب، الإنفاق العام ومدى دور الدولة في الرقابة عليه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2011، ص 87.

<sup>2</sup> حمدي سليمان القبيلات، مرجع سابق، ص 132.

<sup>3</sup> ستينا عمر حسين مالك، المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016، ص 159.

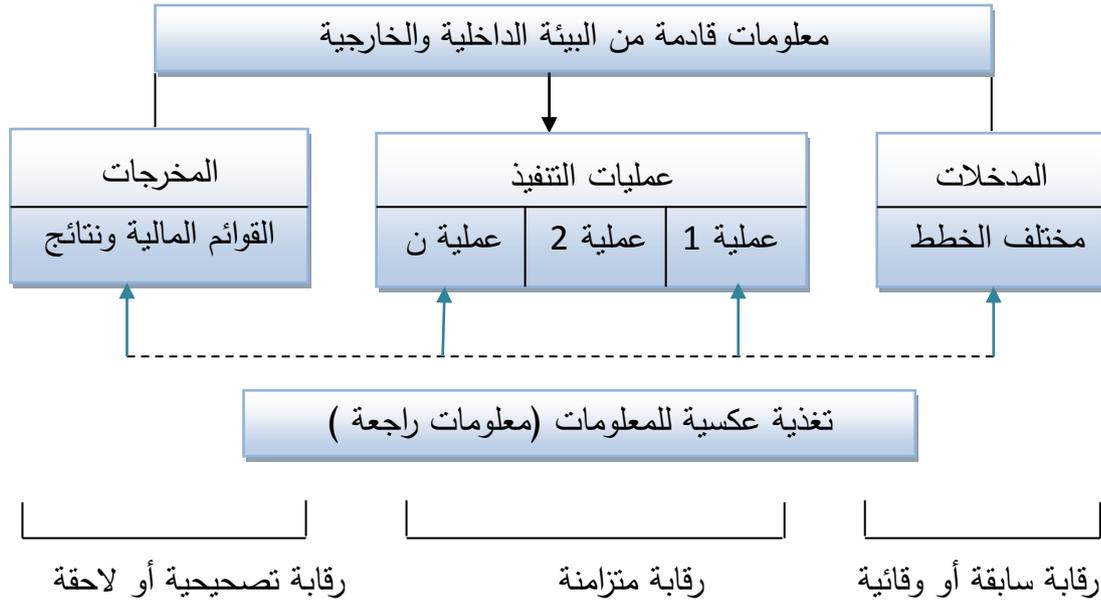
- تزود الإدارة العليا بالمعلومات والبيانات عن مدى تحقق الأهداف المحددة واحترام السياسات المرسومة، لغايات إحكام الرقابة، والتقييم والمساءلة؛<sup>1</sup>
- تعد من أهم أدوات نجاح السياسة المالية والاقتصادية للدولة، وتحقيق الاستقرار السياسي، نتيجة حسن إدارة المال العام؛<sup>2</sup>
- تساعد في التعرف على مشكلات العمل الإداري، وتسهل عمليات التنسيق والتوجيه واتخاذ القرارات اللازمة، التي تؤدي إلى خفض تكاليف العمل الحكومي ورفع كفاءة الأداء؛
- تعتبر احد أركان الإدارة المالية للدولة، والتي تقوم على عملية متابعة تنفيذ الخطط المالية، وقياس وتحليل وتقييم النتائج الفعلية بالمقارنة مع الخطط وما تتضمنه من أهداف وسياسات وإجراءات وبرامج.<sup>3</sup>
- تظهر أهمية الرقابة على الموازنة العامة قبل وأثناء عمليات التنفيذ وبعد الحصول على النتائج، من خلال تأثير المعلومات الراجعة من عملية الرقابة على الأداء في كل مرحلة من هذه المراحل، ويتضح من خلال الشكل (1-2) الموالى أهمية الرقابة على الخطط المالية في التقليل من الانحرافات إلى أدنى حد ممكن، وكما تظهر أهمية الرقابة أثناء المراحل المختلفة لعمليات التنفيذ في التأكد من أن العمليات تتم وفقا لما هو مخطط له، ومن خلال المعلومات الراجعة يمكن تصحيح الأخطاء في الوقت المناسب، وتتضح أهمية الرقابة بعد الانتهاء من التنفيذ في تحليل النتائج وتقييم الأداء، لعلاج نقاط الضعف واستغلال نقاط القوة وهو ما يمثل التغذية العكسية للمعلومات التي تؤثر في إعداد الخطط وتشكل مدخلات جديدة لنظام الرقابة.

<sup>1</sup> حمدي سليمان القبيلات، مرجع سابق، ص 21.

<sup>2</sup> عمر شحادة محمد القوافنة، مرجع سابق، ص 184

<sup>3</sup> عبد القادر موفق، مرجع سابق، ص 42.

الشكل (1-2): الرقابة كنشاط ديناميكي



المصدر: احمد عرفة وسمية شلبي، الإدارة الإنتاجية والفرغ فعاليات التخطيط والرقابة، دار النيل للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 1989، ص 257.

إن أهمية الرقابة على الموازنة العامة تستمد من كونها تسعى للحفاظ على الأموال العامة من جميع أشكال التبديد، ورفع كفاءة الأداء الحكومي، وبذلك تعد من أهم أدوات نجاح السياسة الاجتماعية والاقتصادية للدولة وتحقيق الاستقرار السياسي، وتزداد أهمية هذه الرقابة إذا كانت تمارس من طرف جهاز متخصص يتمتع بالاستقلال عن السلطة التنفيذية، ويتمتع بالكفاءة والخبرة اللازمة، ويستطيع دعم رقابة السلطة التشريعية التي أجازت للحكومة الجباية والإنفاق ضمن حدود الموازنة العامة للدولة.

2. أهداف الرقابة على الموازنة العامة:

تهدف الرقابة على الموازنة العامة أساساً إلى حماية الموارد العامة وضمان الاستعمال الأمثل لها، حيث تعمل الرقابة على:<sup>1</sup>

- التحقق من أن الموارد يتم تحصيلها وفقاً للقواعد والقوانين المعمول بها، والكشف عن أي مخالفة أو تقصير في تحصيل تلك الموارد؛
- التأكد من إنفاق الأموال العامة في الأغراض المحددة لها وفي حدود الاعتمادات المخصصة لها، ووفقاً للقواعد والقوانين المعمول بها؛ والكشف عما يقع في هذا الصدد من مخالفات؛
- التحقق من سلامة الأنظمة والقوانين المالية، والتأكد من كفايتها وانسجامها؛

<sup>1</sup> خالد عبد العظيم أبو غابة، حسين محمد جاب الرب، مرجع سابق، ص 91.

- متابعة الخطط الموضوعة والتي تهدف إلى تحقيق المنفعة العامة، مع اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح الخلل الناجم عن الممارسات الخاطئة، وتقييم أداء الوحدات الحكومية للتعرف على فرص تحسين معدلات الأداء مستقبلاً؛<sup>1</sup>

- التأكد من التزام الإدارة بكافة القوانين والأنظمة والتعليمات أثناء ممارستها لمهامها، وهذا ما يعرف بمبدأ الشرعية؛<sup>2</sup>

- التحقق من تنفيذ الخطط والسياسات الحكومية بأقل جهد وتكلفة ممكنة، وتحقيق أكبر قدر من الكفاءة والفعالية، والحد من الإسراف في الإنفاق.

إن الهدف الرئيسي للرقابة على الموازنة العامة بصفة عامة هو حماية الأموال العامة من جميع أشكال التبديد وسوء الاستعمال، والتأكد من التزام الحكومة بالسياسات والخطط المعتمدة، وتقييم نتائج البرامج والمشاريع الحكومية ومستوى أدائها، والتحقق من كفاية المعلومات والأنظمة والإجراءات المستخدمة في تنفيذ الموازنة العامة، ورفع التقارير إلى الجهات المختصة، ويمكن حصر هذه الأهداف في أربع نقاط رئيسية هي:

**1.2. أهداف سياسية:**

تتمثل في التأكد من احترام رخصة السلطة التشريعية وعدم تجاوز المخصصات التي أجازتها لتنفيذ البرامج والمشاريع وتقديم الخدمات العامة، حيث أن احترام إرادة السلطة التشريعية هو مظهر مظاهر احترام الإرادة الشعبية؛

### 2.2. أهداف مالية:

تتمثل في التحقق من سلامة التصرفات والإجراءات المالية، وكشف الأخطاء والتجاوزات المالية، وتقييم الأداء المالي وفقاً للأهداف الموضوعة؛

### 3.2. أهداف قانونية:

ترتكز على مبدأ المسؤولية والمحاسبة حرصاً على سلامة التصرفات المالية، ومعاقبة المسؤولين عن أي مخالفات من شأنها الإخلال بحسن سير الأداء المالي عموماً،<sup>3</sup> وتتضمن مختلف القرارات والأنشطة والاختصاصات وحدود المخصصات والصلاحيات المخولة للمسؤولين الماليين والإداريين، وغير ذلك من الجوانب المالية سواء فيما يتعلق بالنفقات أو الإيرادات العامة؛

<sup>1</sup> عوف محمود الكفراوي، تطور الرقابة المالية تبعا للنظام المالي، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص 22.

<sup>2</sup> حمدي سليمان القبيلات، مرجع سابق، ص 23.

<sup>3</sup> محمود حسين الوادي، مبادئ المالية العامة، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ط 2، 2010، ص 174.

#### 4.2. أهداف إدارية:

وتتمثل في التأكد من أن أنظمة العمل تؤدي إلى أكبر نفع ممكن بأقل النفقات الممكنة، وتصحيح القرارات الإدارية من خلال المعلومات المرتجعة التي تقدمها لصانعي القرار، بالشكل الذي يضمن حسن سير العمل في كافة مراحل التخطيط والتنفيذ والمتابعة،<sup>1</sup> وهو ما من شأنه المحافظة على الأموال العامة واستعمالاتها المشروعة بكفاءة ومرونة وفعالية تؤدي إلى إحداث النتائج المتوقعة والمرغوبة.

يعتمد نجاح الرقابة على الموازنة العامة في تحقيق أهدافها على توفر مجموعة من الشروط والخصائص والعوامل الفنية والمادية والسلوكية والبيئية من أهمها:<sup>2</sup>

- استقلالية أجهزة الرقابة المالية عن السلطة التنفيذية؛
- قدرة وكفاءة أجهزة الرقابة من النواحي الفنية والإدارية والسلوكية؛
- الاعتماد على مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والمحاسبية في الأجهزة العامة؛
- الدقة والوضوح والمرونة في أساليب ومعايير الرقابة؛
- استمرارية الرقابة في خط موازي لكافة مراحل الموازنة وعلى شكل متابعة آنية مستمرة لكافة التصرفات المالية وتقييمها باستمرار وتصحيح الانحرافات حال ظهورها وقبل استفحالها ومعالجتها في الوقت المناسب؛

- الاستفادة من الخبرة والتغذية العكسية ونظام المعلومات وسجلات النتائج التاريخية بهدف تحسين الأداء وتجنب الوقوع في المشاكل وتكرارها؛

- تطوير مفهوم الرقابة المالية وفقا لتطور المفاهيم المالية وأدواتها الرئيسية مثل الموازنة العامة حيث تطورت فكرتها من كونها أداة مالية حسابية إلى أداة اقتصادية فاعلة ومؤثرة، وبالتالي يجب أن تنسجم الرقابة المالية مع هذا التطور، وتنتقل من مجرد التدقيق الحسابي والشكلي إلى الرقابة على النتائج وفعالية وكفاءة استخدام الأموال العامة؛

- تعزيز الثقة المتبادلة والتنسيق والتعاون بين أجهزة الرقابة وأجهزة الإدارة المالية من جهة والجهات التنفيذية والإدارية العامة من جهة أخرى؛

- أن يكون النظام الرقابي ملائم لطبيعة النشاط، وأن يتماشى مع التنظيم الإداري للدولة، فطالما أن الرقابة تتم بواسطة جهاز مستقل فلا بد أن تتناسب مع حدود السلطات المخولة له، وتحديد خطوط الاتصال

<sup>1</sup> نعمان سعد الدين نعمان الأغا، مرجع سابق، ص 64.

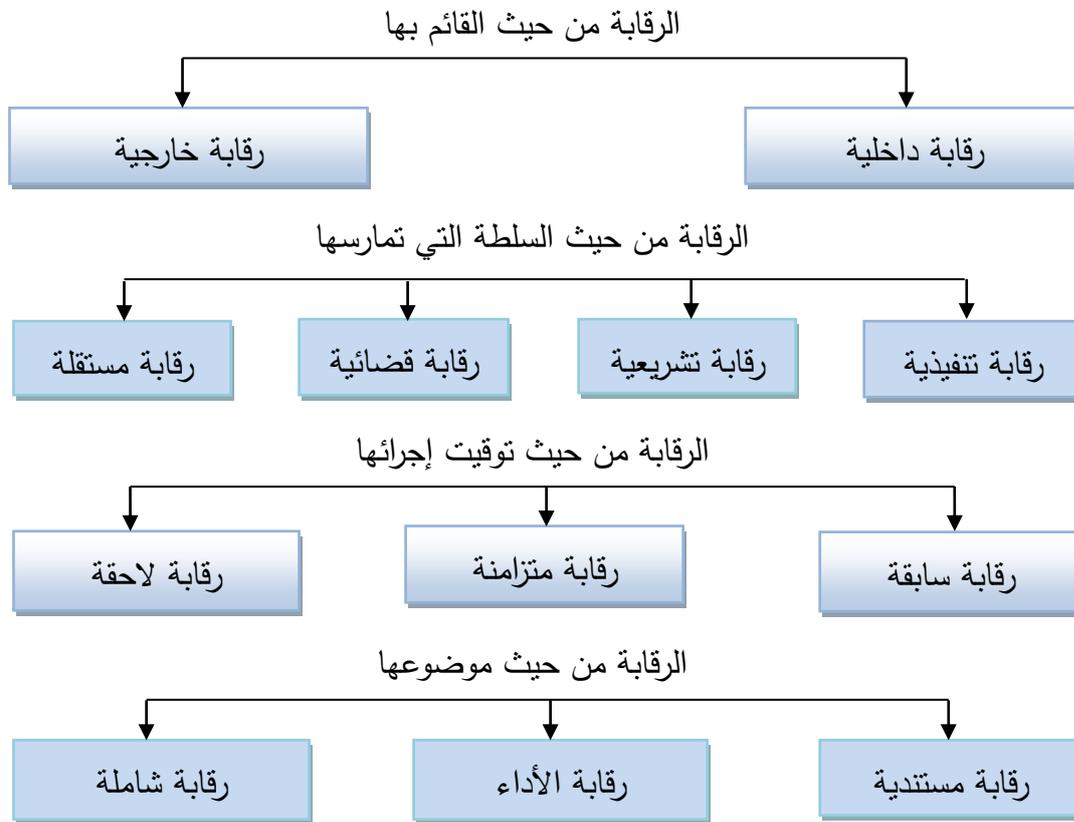
<sup>2</sup> محمود حسين الوادي، مرجع سابق، ص 179.

الرسمية التي يتم على أساسها رفع التقارير الرقابية، وتحديد المسؤوليات الخاصة بكل مستوى إداري في الدولة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: أنواع الرقابة على الموازنة العامة

الرقابة على الموازنة العامة للدولة هي عملية دائمة ومستمرة، تدور مع دورة الموازنة العامة، فتختلف أشكالها وتتعدد أنواعها وتتباين صورها وفقا لمعايير مختلفة، وقد اختلف الباحثون في تقسيماتهم لأنواع الرقابة على الموازنة العامة، ويرجع ذلك إلى تداخل عملية الرقابة وكثرة الأجهزة التي تقوم بها وتنوع أنشطتها من دولة إلى أخرى، ويمكننا تقسيمها إلى الأنواع التالية:

#### الشكل (2-2): أنواع الرقابة على الموازنة العامة



المصدر: من إعداد الباحث.

#### 1. أنواع الرقابة من حيث القائم بها:

يمكن تقسيم الرقابة على الموازنة العامة من حيث القائم بها إلى نوعين، رقابة داخلية تقوم بها السلطة التنفيذية على الوحدات التابعة لها، ورقابة خارجية تقوم بها أجهزة مستقلة عن السلطة التنفيذية كما يلي:

<sup>1</sup> سيد عبده ناجي، الرقابة على الأداء من الناحية العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 2011، ص 27.

### 1.1. الرقابة الداخلية:

يرتكز مفهوم الرقابة الداخلية بشكل عام على الفكرة التي تقول: "إن إدارة أي منشأة يترتب عليه مسؤولية أساسية تكمن في تأدية مهامها الخاصة بطريقة معينة، وبدرجة عالية من الكفاءة والفتنة، بحيث تسمح لها بتخفيض حاجتها إلى الرقابة الخارجية المستقلة إلى الحد الأدنى"<sup>1</sup>

إن السلطة التنفيذية تسعى بكل الوسائل المتاحة لديها لمنع أجهزتها وموظفيها من ارتكاب الأخطاء أو إساءة استعمال الأموال العامة، وذلك عن طريق إصدار قوانين وتعليمات تحدد كيفية تنفيذ العمليات المالية المتعلقة بصرف النفقات العامة وتحصيل الإيرادات العامة، وتضع عدة أجهزة رقابية داخل الوحدات الحكومية للتأكد من مدى التزامها بالقوانين والتعليمات السارية في تنفيذها للموازنة العامة وسلامة عملياتها المالية وتحقيقها للأهداف المرسومة لها، كما يمكن أن تمارس هذه الرقابة جهة مركزية تابعة للسلطة التنفيذية، فالرقابة الداخلية تعتبر رقابة ذاتية تمارسها السلطة التنفيذية على نفسها حتى لا تكون عرضة للمساءلة من قبل السلطة التشريعية، وقد تكون هذه الرقابة إما سابقة أو لاحقة أو متزامنة مع عمليات تنفيذ الموازنة العامة إلا أنها تعتبر غير كافية وغير فعالية للمحافظة على الأموال العامة، كونها رقابة تفتقد للاستقلالية، لذلك لابد من وجود رقابة مستقلة عن السلطة التنفيذية .

### 2.1. الرقابة الخارجية:

تتولى الرقابة الخارجية أجهزة غير خاضعة للسلطة التنفيذية وهي في الغالب رقابة لاحقة،<sup>2</sup> وقد تكون هذه الرقابة قضائية أو تشريعية أو مستقلة وذلك حسب السلطة التي تمارسها كما يلي :

- **رقابة السلطة التشريعية:** إن السلطة التشريعية لا ينحصر دورها في دراسة وتقييم مشروع الموازنة العامة واعتماده فقط، وإنما يتعدى دورها إلى الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للتأكد من مدى التزام السلطة التنفيذية بالاعتمادات المقررة وصرفها في الأوجه المخصصة لها من خلال فحص الحساب الختامي وإقراره، كما تباشر السلطة التشريعية هذه الرقابة أيضا من خلال حقها في الاستجواب والسؤال وسحب الثقة وإنشاء لجان للتحقيق في التجاوزات المسجلة، وحقها في إقرار أو رفض طلب الاعتمادات الإضافية.

تعتبر الرقابة البرلمانية بوجه عام رقابة غير فعالة، وذلك لعدم توفر أعداد كافية من المختصين للقيام بها لدى السلطة التشريعية، ولعدم توفر الوقت والخبرة اللازمة لممارستها، ولأنها تتم في فترات زمنية متباعدة،<sup>3</sup> كما أن هذه السلطة لا يمكنها أن تعرف تفاصيل تنفيذ الموازنة العامة والمخالفات المرتبطة بعملية

حمدي سليمان القبيلات، مرجع سابق، ص 134.

<sup>2</sup> عوف محمود الكفراوي، مرجع سابق، ص 25.

<sup>3</sup> ستنا عمر حسين مالك، مرجع سابق، ص 174.

التنفيذ من مجرد فحص الحساب الختامي، لذلك كان لابد من وجود هيئة مستقلة للكشف عن المخالفات وتقديم تقرير عن تنفيذ الموازنة العامة، تتم على أساسه دراسة الحساب الختامي ومحاسبة المسؤولين عن المخالفات.<sup>1</sup>

• **رقابة السلطة القضائية:** تمارس السلطة القضائية رقابتها على تنفيذ الموازنة العامة من خلال النظر في المخالفات والتجاوزات التي ترتكبها السلطة التنفيذية بمختلف مستوياتها الإدارية والتنظيمية، وإصدار العقوبات اللازمة، فهي رقابة ساكنة لا تمارس ابتداء كما في الأنواع السابقة وإنما تتحرك عند وجود نزاع، وذلك بناء على طلب من له الحق في تحريك الدعوة القضائية.<sup>2</sup>

• **الرقابة المستقلة:** هي رقابة تقوم بها أجهزة متخصصة مستقلة عن السلطة التنفيذية تمارس الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة، للتأكد من سلامة ومشروعية عمليات صرف النفقات العامة وتحصيل الإيرادات العامة، واكتشاف المخالفات المالية إن وجدت، والتحقق من كفاءة وفعالية أداء الأجهزة الحكومية في إنجازها لأهدافها وبرامجها، وتقوم برفع تقارير إلى عدة جهات خاصة السلطة التشريعية ورئيس الدولة، ومعاينة المخالفين أو إحالتهم على الجهات القضائية وذلك حسب السلطات المخولة لها والتي تختلف من دولة إلى أخرى.

غالبا ما يتم النص على إنشاء هذه الأجهزة في دساتير الدول وتمنح صلاحيات واسعة في مجال الرقابة على الأموال العامة، لذلك يطلق عليها الأجهزة العليا للرقابة أو الأجهزة الدستورية للرقابة<sup>3</sup>، وينظر إلى أجهزة الرقابة العليا على أنها حجر الزاوية للشفافية والمساءلة في إدارة المالية العامة كما أنها تمثل رادعا للإهدار الأموال العامة وإساءة استخدامها<sup>4</sup>، وتعتبر رقابة هذه الأجهزة أكثر فعالية من الرقابة التنفيذية والرقابة التشريعية والرقابة القضائية.

## 2. أنواع الرقابة من حيث توقيت عملية الرقابة:

تأخذ الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة صورا متعددة تختلف باختلاف التوقيت المختار لممارسة هذه الرقابة، فيمكن أن تكون رقابة سابقة لعملية التنفيذ أو لاحقة بعد تمام التنفيذ، أو حتى أثناء عملية التنفيذ كما يلي:

سهاد عبد الجمال عبد الكريم، مرجع سابق، ص 246.

<sup>2</sup> إبراهيم جبل، أدوات الرقابة المتاحة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية وسبل تطويرها، دار النهضة العربية، القاهرة، 2017، ص 74.

<sup>3</sup> Lorenz Blume , Stefan Philipps, **Suprême Audit Institution, Supremely Superfluous ? A Cross Country Assessment**, International Centre for Economic Research ICER, Working Paper Series, Working Paper N°3, 2007,P3.

<sup>4</sup> Ann-Sofie Isaksson, Arne Bigsten, **Institution Building with Limited Resources: Establishing a Supreme Audit Institution in Rwanda**, World Development, Vol 40, N° 9, 2012, P 1871.

## 1.2. الرقابة السابقة (القبلية):

هي الرقابة التي تسبق الصرف، وتهدف إلى التدقيق في المعاملات المالية قبل تنفيذها، للحيلولة دون ارتكاب أي مخالفة مالية، وتتطلب هذه الرقابة حصول الجهة الإدارية على موافقة مسبقة من الجهة المكلفة بالرقابة للقيام بعمليات الصرف،<sup>1</sup> وقد اتخذ هذا الأسلوب شكل مجموعة من القواعد التي تحكم سير النشاط، وبالتالي تلافي الأخطاء قبل وقوعها، وهي ما تعرف باللوائح المالية التي تشمل الروتين الذي إذا اتبع بدقة أمكن التأكد من أن العمل المالي صحيح.<sup>2</sup>

الرقابة السابقة تكون عادة على النفقات العامة، وتتخذ أشكالاً متعددة تتراوح بين ضرورة الحصول على تراخيص مسبقة للقيام بالأعمال، أو فحص المستندات الخاصة بكل عملية التزام والتثبت من صحتها من الناحية القانونية والحسابية، وأنها في حدود الاعتمادات المقررة، وذلك قبل الترخيص للجهة الإدارية بصرف الأموال العامة، أما بالنسبة للإيرادات العامة فالرقابة السابقة تكون بالتراخيص بجبايتها من خلال اعتماد قانون الموازنة العامة من طرف السلطة التشريعية.

إن الرقابة السابقة هي رقابة مانع لوقوع الأخطاء والمخالفات المالية في أكثر الأحيان، ولذلك يطلق عليها بالرقابة المانعة أو الوقائية، وهي بذلك تساهم في احترام القوانين واللوائح المالية، وتحول دون ضياع الموارد المالية العامة وتحقق ترشيدا في الإنفاق العام، إلا أنها قد تصبح عاملاً معرقلاً لتنفيذ الأعمال بسبب الوقت الذي تستغرقه عملية الحصول على موافقة الجهات الرقابية وبطء الإجراءات، ويظهر هذا جلياً في حالة عدم مرونة بعض ممن يقومون بهذا النوع من الرقابة.<sup>3</sup>

## 2.2. الرقابة المتزامنة (الآنية):

هي الرقابة التي تتزامن مع عمليات تنفيذ الموازنة العامة، أي أنها تكون مرافقة لعمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات العامة، وتهدف إلى اكتشاف الأخطاء والمخالفات المالية التي لم تدركها الرقابة السابقة أو المتعلقة مباشرة بعملية التنفيذ في الوقت المناسب، واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها، ويتميز هذا النوع من الرقابة بشكل عام بالاستمرارية والشمول، حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال، ويساير ويتابع خطوات التنفيذ، وبذلك يتمتع بالقدرة على اكتشاف الأخطاء والتجاوزات فور وقوعها، فيساعد على وضع الحلول المناسبة لمعالجتها قبل فوات الأوان.

<sup>1</sup> محمد شاكر عصفور، أصول الموازنة العامة، دار الميسرة للطباعة والنشر، عمان، الأردن، ط6، 2014، ص 152.

<sup>2</sup> حمدي سليمان القبيلات، مرجع سابق، ص 130.

<sup>3</sup> عوف محمود الكفراوي، مرجع سابق، ص 41.

### 3.2. الرقابة اللاحقة (البعيدة):

هي الرقابة التي تأتي بعد الانتهاء من عمليات تنفيذ الموازنة العامة، بهدف الكشف عن الأخطاء والتجاوزات المالية التي وقعت سواء عند تحصيل الإيرادات أو صرف النفقات العامة، ومعاينة مرتكبي المخالفات، فهي ذات طابع ردعي، فتوقع العقاب من شأنه أن يؤدي إلى احترام القوانين والأنظمة، وعدم ارتكاب المخالفات عند التنفيذ.<sup>1</sup>

تتخذ الرقابة اللاحقة على صرف النفقات العامة صورا متعددة، قد تقتصر على مراجعة مستندات الصرف والقيود المحاسبية والحسابات الختامية، والتأكد من عدم تجاوز الاعتمادات المرصودة في الموازنة، والحصول على موافقة هيئة الرقابة السابقة على الصرف، وقد تمتد إلى الرقابة على الأداء، وتقييم كفاءة الهيئات الحكومية في استخدام الأموال العامة،<sup>2</sup> كما إن الرقابة اللاحقة على الإيرادات العامة تشمل التأكد من قيام الجهات المختصة بالجباية والتحصيل وفقا للقوانين المعمول بها.

إن أهمية الرقابة اللاحقة ترجع إلى كونها لا تؤدي إلى تعطيل الأعمال كما في الرقابة السابقة، فهي تأتي بعد الانتهاء من التنفيذ وتتوفر على الوقت اللازم لمراجعة العمليات المالية، كما أنها أداة فعالة لتقييم الأداء<sup>3</sup> والتأكد من مدى تحقق الأهداف المخططة بكفاءة وفعالية، إلا أنها لا تحول دون وقوع الأخطاء والمخالفات المالية، بل تقتصر على التنبيه إليها بعد وقوعها.

### 3. أنواع الرقابة من حيث موضوعها:

تنقسم الرقابة من حيث موضوعها إلى ثلاثة أنواع، الرقابة المستندية، رقابة الأداء، والرقابة الشاملة

كما يلي:

#### 1.3. الرقابة المستندية:

تهدف هذه الرقابة إلى التأكد من سلامة عمليات تحصيل الإيرادات وصرف النفقات العامة، من خلال فحص المستندات والسجلات والدفاتر المالية التي تقرها النظم المالية والمحاسبية، والتحقق من صحتها من الناحية الشكلية والحسابية والقانونية (رقابة مالية)، وأن العمليات تتم وفقا للوائح والقوانين والتعليمات المعمول بها (رقابة الالتزام)، وتسمى هذه الرقابة أيضا برقابة المشروعية أو الرقابة المحاسبية، نظرا لاعتمادها على الأساليب والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وهي رقابة تقليدية تتلاءم مع موازنة البنود وتضمن التزام

<sup>1</sup> محمد شاكر عصفور، مرجع سابق، ص 154.

<sup>2</sup> محمد شحادة محمد القواقنة، مرجع سابق، ص 189.

<sup>3</sup> ستنا عمر حسين مالك، مرجع سابق، ص 169.

السلطة التنفيذية بالقوانين والأنظمة المالية المعمول بها والاعتمادات المالية المخصصة لها، وقد تكون هذه الرقابة قبلية أو بعدية أو أثناء عمليات التنفيذ، كما قد تباشرها أجهزة الرقابة الداخلية أو الخارجية.

### 2.3. رقابة الأداء:

تهتم رقابة الأداء بقياس أداء الوحدات الحكومية ومدى تحقيقها للأهداف المحددة لها مسبقاً، ومدى تطبيقها لمعايير الكفاءة والاقتصاد والفعالية، فهي أسلوب لمقارنة الأداء المنجز بالأهداف المحددة مسبقاً وتحديد الانحرافات وتحليلها واستخلاص النتائج التي تسمح باتخاذ القرارات المناسبة، وتحسين مستويات الأداء مستقبلاً، ويحتاج هذا النوع إلى الرقابة المحاسبية وما ينتج عنها من بيانات وقوائم مالية، حيث تستخدمها في أعمال التحليل والمقارنة،<sup>1</sup> وتنفيذ هذا النوع من الرقابة له متطلبات رئيسية تتعلق بطريقة تبويب الموازنة العامة، وخاصة تبويب النفقات العامة، بحيث تسمح وتساعد على تقييم أداء الوحدات الحكومية، وترشيد القرارات الحكومية، وزيادة قدرتها على التخطيط،<sup>2</sup> كما يتطلب خبرة وكفاءة لدى القائمين بها في مجال التحليل المالي واستخدام الأساليب الإحصائية.

### 3.3. الرقابة الشاملة:

تتضمن الرقابة الشاملة كلا من الرقابة المستندية ورقابة الأداء، ويقصد بها الرقابة التي تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية لبيان مدى صحتها ومطابقتها للواقع، ومدى تحقيق الوحدات الحكومية لأهدافها،<sup>3</sup> ونظراً لصعوبة هذا النوع من الرقابة غالباً ما تمارسه أجهزة الرقابة العليا.

إن الرقابة على الموازنة العامة رغم تعدد الجهات الرقابية التي تمارسها واختلاف توقيتها وموضوعها، إلا أنها عملية متكاملة ومتداخلة، فالرقابة الداخلية تمارسها السلطة التنفيذية ويمكن أن تكون سابقة أو لاحقة أو أثناء التنفيذ، كما يمكن أن تقتصر على الرقابة المستندية أو تشمل رقابة الأداء، وكذلك الأمر بالنسبة للرقابة الخارجية التي تمارسها عدة سلطات والتي تكون عادة رقابة بعدية، وتكون إما رقابة مستندية أو شاملة، كما تأتي الرقابة الخارجية لدعم الرقابة الداخلية من أجل تحقيق هدف واحد وهو حماية الأموال العامة و ضمان حسن استخدامها.

<sup>1</sup> إبراهيم جبل، مرجع سابق، ص 84.

سعید عبد العزيز عثمان، المالية العامة، مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، بيروت، 2008، ص 653.

<sup>3</sup> إبراهيم جبل، مرجع سابق، ص 84.

## المبحث الثاني: رقابة الأجهزة العليا على الموازنة العامة

إن الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة هي من اختصاص السلطة التشريعية التي أجازت للسلطة التنفيذية تحصيل الإيرادات وصرف النفقات العامة المدرجة فيها، إلا أن هذه السلطة لم تعد قادرة على القيام بهذه المهمة بفعالية، لذلك اتجهت معظم برلمانات العالم إلى الاستعانة بأجهزة متخصصة وتتمتع بالاستقلال عن السلطة التنفيذية ولها صلاحيات واسعة في مجال الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة، وتملك من الأدوات الرقابية ما يمكنها من ممارسة صلاحياتها، ولا تقتصر رقابتها على قانونية التصرفات المالية ولكن تمتد لتشمل الرقابة على الأداء، من أجل التأكد من سلامة تنفيذ السياسات والبرامج الحكومية وتحقيقها لأهدافها المتوقعة، والمحافظة على الأموال العامة، ورفع كفاءة استخدامها، وتعزيز الشفافية والمساءلة عن المال العام.

سنتطرق في هذا المبحث إلى ماهية أجهزة الرقابة العليا واختصاصاتها وطبيعتها القانونية في المطلب الأول، ونتناول في المطلب الثاني أهمية رقابة الأجهزة العليا على الموازنة العامة، ونتطرق في المطلب الثالث إلى مسار الرقابة العليا على الموازنة العامة، كما نستعرض في المطلب الرابع أدوات الرقابة العليا على الموازنة العامة.

### المطلب الأول: ماهية أجهزة الرقابة العليا:

إن اتساع عمل السلطة التنفيذية وتنوع المهام الموكلة لها في مختلف النشاطات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والإدارية استلزم إنشاء أجهزة عليا للرقابة تكون مستقلة عن السلطة التنفيذية أسندت لها مهمة الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة، ومنحت لها العديد من الاختصاصات لممارسة مهامها، وهو ما أدى إلى اختلاف الآراء حول طبيعتها القانونية.

### 1. مفهوم أجهزة الرقابة العليا:

أجهزة الرقابة العليا (SAI) "Supreme Audit Institution" أو ما يعرف أيضا بالأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، هي هيئات للرقابة الخارجية على السلطة التنفيذية وكيفية إدارتها للأموال العامة، يتم إنشائها عادة بموجب نصوص دستورية، وهذه النصوص هي الضامن لاستقلاليتها القانونية والتنظيمية عن السلطة التنفيذية ومنها تستمد صفة العليا، وتقوم بأداء أنواع مختلفة من الرقابة على الجهات التي تخضع لرقابتها قانونا، وقد عرفها البنك الدولي على أنها: "مؤسسات قومية مسؤولة عن مراقبة الإيرادات والنفقات العامة، وتختلف في تفويضها القانوني وتقاريرها وفعاليتها من دولة إلى أخرى، نتيجة تأثرها بالنظم

السياسية القائمة، ومع ذلك فإن هدفها الرئيسي هو الرقابة على إدارة الأموال العامة والتحقق من جودة ومصداقية البيانات المالية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير الحكومية<sup>1</sup>

يمكن تعريف أجهزة الرقابة العليا استناداً إلى المادة 2 من النظام الأساسي للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) بأنها: "كل جهاز أياً كانت تسميته وطريقة إنشائه وتنظيمه يمارس بمقتضى القانون الرقابة العليا على المالية العامة للدولة".

تعرفها المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بأنها: "هيئة مستقلة تقوم بكافة أنواع الرقابة بموجب التشريعات النافذة، بهدف التحقق من الحفاظ على المال العام وضمان كفاءة وحسن استخدامه، وتقديم تقرير بشأن الحسابات والبيانات المالية إلى الجهات المعنية بالدولة"<sup>2</sup>.

تعرف أيضاً بأنها: "منظمات رائدة في مراجعة القطاع الحكومي بالدولة، وتتمثل مهمتها الأساسية في التأكد من أن الأموال العامة يتم إنفاقها وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وفي ضوء الالتزام بالقواعد واللوائح المعمول بها، وتماشياً مع الأولويات القومية"<sup>3</sup>.

## 2. اختصاصات أجهزة الرقابة العليا:

تمتلك الأجهزة العليا للرقابة العديد من الاختصاصات التي تساعدها على كشف المخالفات المالية والقانونية التي ترتكب عند تنفيذ الموازنة العامة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع تكرارها، كما تساعد على رفع كفاءة الجهات القائمة بالتنفيذ، وتشمل هذه الاختصاصات جميع النواحي المالية والإدارية والقضائية والاستشارية والتشريعية:<sup>4</sup>

### 1.2. الاختصاصات المالية:

ترتكز الاختصاصات المالية بشكل رئيس على التأكد من سلامة العمليات المالية المتعلقة بالإيرادات والنفقات العامة من الناحية القانونية والمحاسبية، وعدم تجاوز الاعتمادات المرخصة في الموازنة العامة.

### 2.2. الاختصاصات الإدارية:

تتمثل الاختصاصات الإدارية في تقييم أداء الجهات الخاضعة للرقابة، ويساعد هذا لاختصاص على تحسين الأعمال الإدارية وتبسيطها في أجهزة الدولة والبحث عن أسباب القصور في عمل تلك الإدارات

<sup>1</sup> World Bank, **Features and Functions of Supreme Audit Institution**, PERM notes N°59, 2001, p1.

<sup>2</sup> المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، المصطلحات، على الموقع الإلكتروني: <https://www.Arabosai.org> ، تاريخ الاطلاع 2019 / 11/ 15

<sup>3</sup> OECD, **Organization for Economic Cooperation and Development Good Practices in Supporting Supreme Audit Institution**, 2010, p11.

<sup>4</sup> توميد مسعود محمود النقشبندي، الرقابة المستقلة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، ط1، 2019، ص ص 27-33.

من خلال كشف القصور في نظم العمل واقتراح وسائل علاجها وتلافيها، ويمكن أن يشمل الاختصاص الإداري لأجهزة الرقابة تنمية كفاءات موظفي الدولة من خلال الدورات التكوينية والمؤتمرات العلمية.

### 3.2. الاختصاصات القضائية:

تمنح بعض التشريعات اختصاصات قضائية لأجهزة الرقابة العليا تتمثل في فرض العقوبات المناسبة على الموظفين المخالفين في حالة اكتشافها للمخالفات المالية، وغالبا ما تكون هذه العقوبات على شكل تعويضات أو غرامات مالية، أما في حالة الجرائم المالية فإنها تحيلها إلى المحاكم المختصة.

### 4.2. الاختصاصات الاستشارية:

تضطلع هيئات الرقابة العليا بمهام استشارية عديدة منها إبداء الرأي في التشريعات المالية بناء على طلب يوجه إليها من طرف السلطة التنفيذية أو السلطة التشريعية عندما يتعلق الأمر بمجال اختصاصها، كما أن لبعض الأجهزة حق إبداء الرأي في بعض التشريعات واقتراح تعديلها.

### 5.2. الاختصاصات التشريعية:

من المعلوم أن حق التشريع من اختصاص السلطة التشريعية وعلى الرغم من ذلك أعطيت حق التشريع الفرعي في بعض المسائل للأجهزة المستقلة حتى تتمكن من أداء وظيفتها وفق الدستور، وهو ما يطلق عليه سلطة إصدار اللوائح، وتكون هذه اللوائح عادة تنظيمية الغرض منها تنظيم وتنسيق العمل داخل الجهاز دون الاستناد إلى تشريع قائم، أو لوائح تنفيذية تصدر بناء على نص قانوني لغرض تنفيذ القانون دون أن تتضمن تعطيلا أو تعديلا أو إلغاء لأحكام هذا القانون.

### 3. الطبيعة القانونية لأجهزة الرقابة العليا:

تعتبر رقابة الأجهزة العليا على تنفيذ الموازنة العامة رقابة خارجية كون هذه الأجهزة تكون خارج التنظيم الإداري للسلطة التنفيذية، إلا أن هذه الأجهزة تستمد إمكانياتها المادية والبشرية اللازمة لقيامها بمهامها من هذه السلطة، كما أن الاختصاصات العديدة الممنوحة لها تطرح التساؤل حول الطبيعة القانونية لهذه الأجهزة وما إذا كانت جزء من السلطة الإدارية، أم أنها تندرج ضمن السلطة قضائية، أم أنها تمثل سلطة رابعة.

### 1.3. أجهزة الرقابة العليا ذات طبيعة إدارية:

إن الهيئات المستقلة هي جزء من السلطات الإدارية لأنها وسيلة يتم اللجوء إليها للحفاظ على الأموال العامة، ولتلبية احتياجات جديدة لا تصلح لتبنيها الأجهزة التقليدية، بل يلزم توافر هيئات تتمتع بالاستقلال والحرية والمرونة حتى تستطيع القيام بأعمالها بنجاح، فضلا عن الخبرة الفنية وتوافر التخصصات

المحددة لإشباع طبيعة المهام الموكلة إليها في جميع النواحي المختلفة لعمل الدولة ومرافقها العامة، ويمكن القول بأن الهيئات المستقلة تقوم بدور تنظيمي وفق اتجاهات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية حسب رؤية المشرع وتطلعات الدولة الحديثة.<sup>1</sup>

إن الأجهزة العليا للرقابة على الموازنة العامة ما هي إلا نوع جديد من المرافق العامة، فهي مؤسسات ذات طابع إداري وتنتمي لهيئات الدولة، وعلى الرغم من تمتعها بالعديد من الخصائص إلا أنها تعمل على ضمان تحقيق أهداف السياسة الحكومية، وهي تخضع بصورة أو بأخرى إلى رقابة السلطة التشريعية والسلطة القضائية لضمان ممارستها لاختصاصاتها وفقا للصلاحيات المخولة لها قانونا.

### 2.3. أجهزة الرقابة العليا سلطة قضائية:

يرى بعض الفقهاء أن الصلاحيات الممنوحة للهيئات المستقلة لحل المنازعات، أو ما يصدر عن هذه الهيئات من عقوبات قد يصل إلى درجة الحكم الحائز بحجية الأمر المقضي به، تعد بمثابة سلطات قضائية أو شبه قضائية، يجعلها تتدرج تحت السلطة القضائية، كما أن السلطات المعمول بها من قبل تلك الهيئات تكون مشابهة لما هو معمول به في السلطة القضائية، كالتحقيق، الشكوى، الاستعانة بمحامي، وجود الادعاء العام، وغيرها.<sup>2</sup>

يرى بعض الفقهاء أنه بالرجوع إلى الأساس القانوني لمنح الهيئات المستقلة بعض السلطات القضائية والعقابية لوجدنا أن تبرير السلطة الممنوحة يقوم على أساس فكرة الضبط الإداري،<sup>3</sup> فطالما أن الهيئة المستقلة تمتلك صفة الردع فلها الحق في إصدار عقوبات ذات طابع ردي كالهيئة القضائية، وما يصدر من هذه الهيئات يعتبر بمثابة قرارات إدارية ويجوز الطعن بها في دعاوى الإلغاء والتعويض، وليس أحكاما قضائية والتي يتم الطعن فيها أمام المحاكم العليا،<sup>4</sup> كما أن هناك شرطين أساسيين في فرض العقوبات هما:<sup>5</sup>

- ✓ ألا تكون هذه الجزاءات سالبة للحرية كالحبس أو السجن، كي لا تمس بمبدأ الفصل بين السلطات، وهذا الشرط والقيود هو الفاصل بين سلطة القضاء وسلطة الهيئة المستقلة في مجال فرض العقوبات؛
- ✓ خضوع السلطات العقابية الممنوحة للهيئات المستقلة للضمانات القانونية التي تكفل الحقوق والحريات دستوريا ضمانا للمصلحة العامة ومنها الرقابة التي تمارسها السلطة التشريعية.

<sup>1</sup> عبد الله حنفي، السلطات الإدارية المستقلة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص ص 59-61.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص ص 55-57.

<sup>3</sup> هشام جميل كمال أرحيم، الهيئات المستقلة وعلاقتها بالسلطة التشريعية في العراق، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية القانون، جامعة تكريت، 2012، ص 33.

<sup>4</sup> توميد مسعود محمود النقشبدي، مرجع سابق، ص ص 84-85.

<sup>5</sup> هشام جميل كمال أرحيم، مرجع سابق، ص 33.

إن الأجهزة العليا للرقابة على الموازنة العامة ما هي إلا هيئات إدارية تتمتع ببعض الاختصاصات القضائية التي تسمح لها بردع المخالفين للقوانين المالية المتعلقة بتنفيذ الموازنة العامة، ويعتبر ما يصدر عنها من عقوبات بمثابة قرارات إدارية، ولأجل أن تكون سلطة قضائية لا بد أن يكون لها اختصاص عام ولها حق إصدار أحكام سواء كانت جنائية أو مدنية.

### 3.3. أجهزة الرقابة العليا سلطة مستقلة:

تحدد الدساتير السلطات في الدولة وتقسّمها إلى ثلاث سلطات، سلطة تشريعية تضع القوانين، سلطة تنفيذية تتولى تنفيذ هذه القوانين، وسلطة قضائية تتولى تطبيق العدالة وتفصل في المنازعات المتعلقة بتطبيق القوانين، فهل يمكن اعتبار الأجهزة العليا للرقابة سلطة رابعة؟

يرى بعض الفقهاء أن السلطة التي تتمتع بها الهيئات المستقلة ووجوب احترام القواعد التي تضعها ليست ناتجة عن سلطة توجيه الأوامر أو الإكراه التقليدي، بل من القضاء المعنوي الذي تمارسه، والذي يجعلها مختلفة عن الإدارة التقليدية، كما أن إنشاء سلطة يتطلب أكثر من مجرد صدور قانون عادي بل يحتاج إلى نص دستوري يؤهلها وتمنح بموجبه السلطة الرابعة، وأن تمتع الهيئات المستقلة باستقلال واضح تجاه الهيئات الأخرى لا يدل على تمتعها بصفتها السلطة الرابعة، وإنما تمتعها بهذه الخاصية الهدف منه تمكينها من أداء مهامها الخاصة بعيدا عن تعقيدات الحكومة وما يصاحبه من بطء في الإجراءات.<sup>1</sup>

بعض الفقهاء يرون أن الهيئات المستقلة تعد سلطة رابعة، بجانب السلطات الثلاثة التقليدية، السلطة التشريعية، السلطة التنفيذية والسلطة القضائية، استنادا لما تتمتع به من استقلال عن السلطة التنفيذية، وامتلاكها لسلطة حقيقية في إصدار القرارات التنظيمية والفردية، كما أنها تتمتع بالشخصية المعنوية، ويترتب على ذلك مجموعة نتائج حسب القانون المدني، منها تمتعها بالأهلية، ولها ذمة مالية مستقلة، ولها حق التقاضي في الحدود التي يقرها القانون، وأهمها استخدام السلطة الممنوحة في ممارسة الاختصاص المحدد لها من أجل إتمام المهمة والهدف المطلوب تحقيقه،<sup>2</sup> ومعظم الدساتير تطلق لفظ الهيئات المستقلة أو السلطات المستقلة وهذا يدل على الاستقلال لتلك الهيئات وعدها هيئات أو سلطات جديدة مختلفة عن السلطات الثلاث التقليدية،<sup>3</sup> وبالنظر للمبادئ الدستورية فإن مبدأ الفصل بين السلطات هو من له صفة الإلزامية وليس ثلاثية السلطات.

<sup>1</sup> توميد مسعود محمود النقشبندي، مرجع سابق، ص 91.

<sup>2</sup> عبد المجيد حكيم، الموجز في شرح القانون المدني، مصادر الالتزام، المكتبة القانونية، بغداد، 2007، ص 114.

<sup>3</sup> توميد مسعود محمود النقشبندي، مرجع سابق، ص 86.

إن الأجهزة العليا للرقابة على الموازنة العامة يمكن اعتبارها سلطة رابعة بجانب السلطات الثلاث التشريعية، التنفيذية، والقضائية، فهي هيئات مستقلة إداريا وماليا، غير خاضعة في تسييرها لسلطة معينة، تتمتع باختصاصات مختلفة تسمح لها بأداء عملها بفعالية، وضمان تحقيق السياسة المالية الحكومية لأهدافها، وتعزيز المساءلة عن إدارة الأموال العامة من خلال التعاون المثمر مع السلطة التشريعية والقضائية.

### المطلب الثاني: أهمية رقابة الأجهزة العليا على الموازنة العامة

لقد برزت أجهزة الرقابة العليا على الصعيد العالمي كأداة من أدوات الحوكمة وتحقيق التنمية المستدامة، فالهدف الأساسي لمختلف الأجهزة الرقابية من الرقابة على الموازنة العامة هو التأكد من أن تحصيل الإيرادات وصرف النفقات العامة يتم وفق التشريعات والقوانين المعمول بها، ووفق ما تم تحديده وإجازته من قبل السلطة التشريعية، إلا أن رقابة الأجهزة العليا على الموازنة العامة تمتد إلى تحقيق أهداف أوسع وأعمق تتداخل مع العملية الرقابية، وتساهم في ترشيد الإنفاق العام وتحقيق التنمية المستدامة، فرقابة الأجهزة العليا على الموازنة العامة تهدف بصفة خاصة إلى:

- تقييم الأداء الحكومي، واقتراح الإجراءات والوسائل الكفيلة برفع كفاءة الأداء؛ فهي تلعب دورا هاما في المحافظة على الأموال العامة وحمايتها من جميع مظاهر الفساد، وضمان كفاءة وحسن استخدامها، وتحقيق الفعالية في النتائج؛
- مساعدة البرلمان في أداء مهامه الرقابية، من خلال تزويده بتقارير موضوعية وموثوقة تستند إلى أدلة كافية ومناسبة تتعلق بتنفيذ البرامج الحكومية ومستوى أدائها؛
- تعميق مبدأ الشفافية والمساءلة، فأجهزة الرقابة العليا تقدم مساهمات كبيرة لمجتمعاتها من خلال إلزام الحكومات بالمساءلة والنزاهة والشفافية.<sup>1</sup>

إن الأهداف الأساسية لرقابة الأجهزة العليا على الموازنة العامة للدولة هي جعل أنشطة الدولة ذات كفاءة وفعالية، وتحسين الشفافية وضمان المساءلة، من خلال القيام بعمليات الرقابة ومتابعة التوصيات وتقديم التقارير إلى السلطة التشريعية ونشرها على نطاق واسع، وهذا يؤدي لتحقيق الرشد في الإنفاق العام ومحاربة الفساد، وأخيرا تحقيق التنمية المستدامة، وهو ما أكدت عليه الأمم المتحدة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، التعريف بقيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، إرشادات عامة، ص 2، الموقع الإلكتروني: <https://www.intosai.org>، تاريخ الاطلاع 2019/11/15.

<sup>2</sup> الأمم المتحدة، تقرير حول الندوة 20 بين الأمم المتحدة الأنثوساي، الأنثوساي شريك فعال في الشبكة الدولية لمكافحة الفساد، تحقيق الشفافية من أجل توفير الأمن الاجتماعي والحد من الفقر، فيينا، 11-13 فيفري 2009، ص 20.

## 1. الأجهزة العليا للرقابة أداة لترشيد الإنفاق العام:

يقصد بترشيد الإنفاق العام العمل على زيادة فعالية الإنفاق العام بالقدر الذي يمكن معه زيادة قدرة الاقتصاد القومي على تمويل وتوجيه التزاماته الداخلية والخارجية، مع القضاء على مصدر التبديد والإسراف إلى أدنى حد ممكن، لذا فإن ترشيد الأنفاق العام لا يقصد به ضغطه ولكن يقصد به الحصول على أعلى إنتاجية عامة ممكنة بأقل قدر من الإنفاق،<sup>1</sup> وتتمثل أهداف ترشيد الإنفاق العام في ما يلي:<sup>2</sup>

- رفع الكفاءة الاقتصادية عند استخدام الموارد والإمكانات المتاحة؛
- خفض عجز الموازنة وتقليص الفجوة بين الموارد المتاحة والإنفاق المطلوب؛
- مراجعة هيكلية المصروفات، عن طريق تقليص نوعية وحجم النفقات التي لا تحقق مردودية كبيرة؛
- محاربة الإسراف والتبذير وكافة مظاهر وأشكال سوء استعمال السلطة والمال العام.
- دفع عجلة التطور والتنمية واجتياز المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي تواجه الدولة تحدياتها؛
- الاحتياط لكافة الأوضاع المالية الجيدة والمستقرة والصعبة والمتغيرة محليا ودوليا.

إن ترشيد الإنفاق العام يتطلب رسم السياسات العامة وفق أهداف محدد والعمل على تنفيذها بكفاءة وفعالية واقتصاد في الإنفاق، وهذا لا يتم إلا بوجود آليات فعالة لمتابعة مدى تحقق الأهداف وضبط الانحرافات والتجاوزات وتعديل الخطط والسياسات إن تطلب الأمر، لذلك فأجهزة الرقابة العليا الفعالة يمكن أن تساهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في ترشيد الإنفاق العام من خلال تقييم الأداء الحكومي واكتشاف مظاهر الفساد في إدارة المال العام وتعزيز الشفافية والمساءلة.

### 1.1. رقابة الأداء مدخل لترشيد الإنفاق العام:

تمارس أجهزة الرقابة العليا الفعالة بالإضافة إلى الرقابة المالية التقليدية، رقابة الأداء التي تهدف إلى قياس أداء الوحدات الحكومية ومدى تحقيقها للأهداف المحددة لها مسبقا، ومدى تطبيقها لمعايير الكفاءة والاقتصاد والفعالية، فهي أسلوب لمقارنة الأداء المنجز بالأهداف المحددة مسبقا وتحديد الانحرافات وتحليلها واستخلاص النتائج التي تسمح باتخاذ القرارات المناسبة، وتحسين مستويات الأداء مستقبلا،<sup>3</sup> ومن خلال هذه العملية يمكن للأجهزة العليا أن تقدم نظرة ثاقبة لتحسين أداء الخدمات والبرامج الحكومية، ومساعدة

<sup>1</sup> محمد عبد المنعم عفر، أحمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شهاب الجامعة، القاهرة، 1999، ص72.

<sup>2</sup> شعبان فرج، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر (دراسة حالة الجزائر 2000-2010)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012، ص 89.

<sup>3</sup> سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سابق، ص 653.

الحكومات في التكيف مع الاتجاهات والمخاطر المستقبلية، ويمكن أن تساهم بذلك في تحسين صياغة السياسات الحكومية وتنفيذها وتقييمها.<sup>1</sup>

لقد أوصت الجمعية العامة للمنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الاروساي) في دورتها الخامسة المنعقدة في بيروت في جوان 1995 إلى ضرورة سعي الأجهزة العليا للرقابة في البلدان العربية إلى تضمين قوانينها السلطة القانونية التي تخولها اختصاص تقويم أداء الأنشطة الحكومية، وأن تهتم في هذا التقييم بجوانب الكفاءة والفعالية والاقتصاد، وأن تسعى لتوفير مستلزمات هذه الرقابة وإعداد مؤشرات، والعناية بصياغة تقاريرها،<sup>2</sup> حيث تعتبر رقابة الأداء أداة مهمة لتحسين وتطوير الأداء الحكومي وترشيد الإنفاق العام وتتجلى هذه الأهمية في:<sup>3</sup>

- تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المنظمة؛
- تزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الهامة؛
- تعتبر من أهم دعائم رسم السياسات العامة على مستوى المنظمة أو الدولة؛
- تعتبر من أهم مصادر البيانات اللازمة للتخطيط؛

يكون تقييم الأداء إما على المستوى العام ويهدف إلى تقييم خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة؛ أو على المستوى المؤسسي ويتضمن تقييم أداء الوزارة، الدائرة، البلدية، الولاية، أو أي وحدة ضمن هيكلها التنظيمي للدولة،<sup>4</sup> هذه المستويات تمثل عمليات متكاملة إلا أنها تختلف في مؤشرات الأداء المستخدمة، حيث تتطلب عملية تقييم الأداء مجموعة من أدوات القياس تعرف بالمؤشرات وتمثل تلك المؤشرات مجموعة معايير الأداء المتمثلة في معيار الاقتصاد معيار الكفاءة ومعيار الفعالية، كما هو مبين في الشكل التالي:

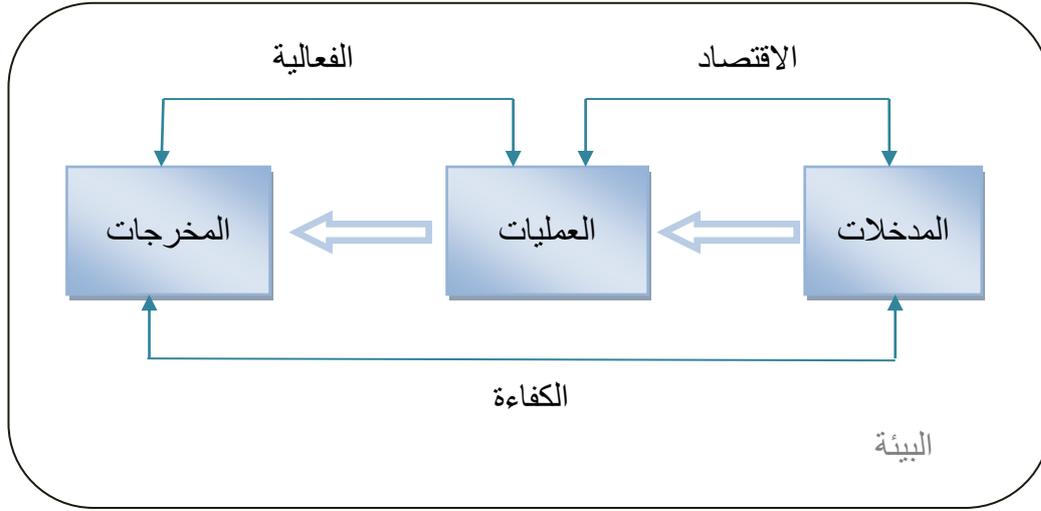
<sup>1</sup> Angel Guria, OECD Secretary General, OECD, **Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight**, OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing, Paris , 2016, p 5.

<sup>2</sup> موفق عبد القادر، مرجع سابق، ص 214.

<sup>3</sup> سلوى عمر عبد الرحمان، الإدارة بالأداء كمدخل لتقييم العاملين، الدار الجزائرية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 65.

<sup>4</sup> محمد الطعمنة، معايير قياس الأداء الحكومي وطرق استنباطها، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي (بحوث وأوراق عمل الندوات التي عقدتها منظمة خلال الأعوام 2005-2006-2007)، 2008، ص 403.

الشكل (2-3): معايير تقييم الأداء



المصدر: عبد الكريم خلف سودي الحلفي، تقييم الأداء البيئي من منظور مالي، أطروحة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2008، ص18.

✓ **الاقتصاد:** تقليل تكاليف الموارد المستخدمة لأي نشاط من أنشطة الوحدات مع وضع النوعية الملائمة في الاعتبار، والاقتصاد في النفقات العامة يعني حسن التصرف في الموارد وتجنب الإسراف والتبذير، لذا ينبغي ضبط النفقات العامة للدولة في شتى القطاعات على أساس الحاجة الحقيقية والفعالية، بحيث لا تتحمل الدولة نفقات عامة إلا إذا كانت ضرورية وبالقدر اللازم؛

✓ **الفعالية:** وهي "القدرة على تحقيق النشاط المرتقب والوصول إلى النتائج المرتقبة"<sup>1</sup>؛

✓ **الكفاءة:** تتمثل في "العلاقة الاقتصادية بين الموارد المتاحة والنتائج المحققة، من خلال تعظيم المخرجات على أساس كمية معينة من المدخلات"<sup>2</sup>.

حتى يتمكن الجهاز الرقابي من تقييم الأداء، وإحداث تغذية عكسية عن الأداء كما هو مبين في الشكل (2-4)، وبالتالي تحسين الأداء الحكومي وترشيد الإنفاق العام، من الضرورة توافر الشروط التالية:

- تحديد ووضوح الأهداف والقواعد التي يمكن بواسطتها تقييم السياسات والبرامج الحكومية؛ مما تؤدي إلى سهولة عملية التحليل والمراجعة؛

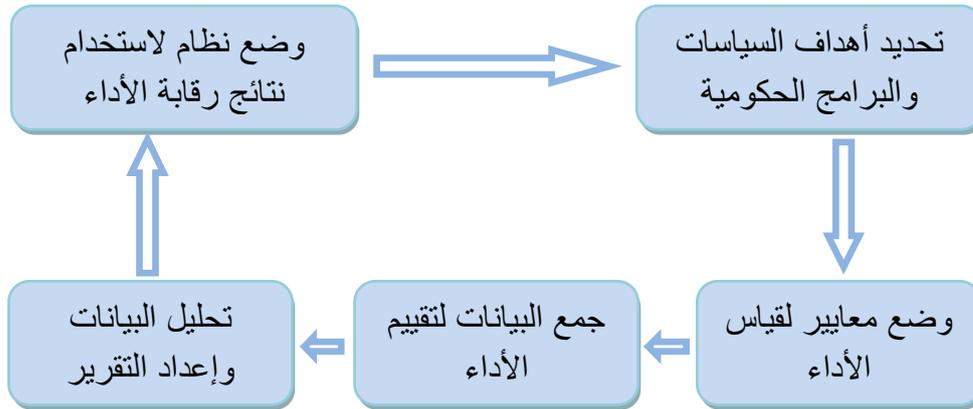
- وجود نصوص قانونية لتسهيل الوصول إلى كافة البيانات ذات الصلة والتي يلزم توفرها لإجراء رقابة الأداء؛

- وضع معايير واقعية وملائمة لقياس وتقييم الأداء؛

<sup>1</sup> Vincent Planchet, **mesure et amélioration des performances industrielles**, tom 2 UPMF, France, 2006, p6.

<sup>2</sup> Idem , p7.

- توافر الجهاز الرقابي على موارد بشرية تتمتع بالكفاءة والمعرفة والإلمام بالموضوعات المرتبطة برقابة الأداء، وأن يكون الجهاز مخول قانونيا باستشارة مختصين خارجيين عند الضرورة؛
  - مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية أثناء القيام بعمليات رقابة الأداء، والتأكد من أن الشروط والظروف التي من شأنها تعزيزها وتقويتها قد تم توفيرها؛
  - دقة وموضوعية التقارير الرقابية واتصالها بالموضوع الذي تعالجه مباشرة، وتقديم صورة حقيقية عن المستوى الفعلي للأداء؛ مع إرفاق التوصيات الضرورية للتحسين؛
  - إتاحة التقارير لجميع أصحاب المصلحة، ونشرها على نطاق واسع؛
  - وجود أنظمة وقوانين تكفل متابعة نتائج رقابة الأداء، واتخاذ القرارات والتدابير التصحيحية اللازمة.
- الشكل (2-4): إطار رقابة الأجهزة العليا على الأداء.



المصدر: من إعداد الباحث.

إن هدف الأجهزة العليا من تطبيق رقابة الأداء هو تحسين مستوى الأداء الحكومي وجعله أكثر كفاءة وفعالية، ومن أجل تحقيق ذلك يجب تحديد الأهداف من تنفيذ السياسات والبرامج الحكومية، ومن خلال ذلك يتم وضع معايير الأداء التي تساعد على معرفة مدى تحقق الأهداف، ثم جمع البيانات اللازمة لتقييم الأداء، وأخيرا تحليل البيانات وإعداد التقرير عن مستوى الأداء مع تقديم الملاحظات والتوصيات اللازمة لتحسين الأداء.

## 2.1. الشفافية والمساءلة آلية لترشيد الإنفاق العام:

تقدم أجهزة الرقابة العليا الفعالة رؤية حقيقية وعادلة بشأن السلوك المالي للحكومة، وتوصل نتائجها إلى أصحاب المصلحة (للبرلمان، وسائل الإعلام، الناخبين،... الخ)، وكونها آلية لمراقبة الحكومة ونقل المعلومات فإن لها دورا مهما في تعزيز الشفافية والمساءلة الحكومية، مما يمثل رادعا لإهدار الأموال العامة

وإساءة استخدامها،<sup>1</sup> كما يوسع دائرة الرقابة والمحاسبة وفرص المشاركة في صنع السياسات العامة من كل الأطراف ذات العلاقة.

تعتبر الشفافية والمساءلة مفهومان مترابطان يعزز كل منهما الآخر، فبدون الشفافية يصعب إخضاع الهيئات الحكومية للمساءلة، وما لم تكن هناك مساءلة تكون الشفافية ضئيلة القيمة، ويسهم وجودهما معا في قيام إدارة كفأه وفعالة،<sup>2</sup> وتشتت الشفافية توفر المعلومات الدقيقة والواضحة والموثوقة وفي الوقت المناسب، وأن يتاح المجال للجميع للاطلاع عليها، وهو ما يتطلب نشرها بعلانية ودورية، وتهدف الشفافية في إدارة الأموال العامة إلى:<sup>3</sup>

- توفير المعلومات الشاملة والموثوقة بشأن أنشطة الحكومة في الماضي والحاضر والمستقبل، وهو ما يعمل على إضفاء طابع المعرفة على قرارات الحكومة المتعلقة بالسياسة المالية وتحسين نوعيتها، كما تسهم في تسليط الضوء على المخاطر المحتملة لآفاق المالية العامة؛

- تحقيق الانضباط المالي والسيطرة على الإنفاق، فغياب الشفافية يؤدي إلى إهدار الموارد العامة وعدم استخدامها الاستخدام الأمثل، أي عدم ترشيدها؛

- تمكين المواطنين من حقهم في الحصول على المعلومات التي يحتاجون إليها لمساءلة حكوماتهم عن اختياراتها المتعلقة بالسياسات العامة، وكل ما يتعلق بتسيير وإدارة الأموال العامة.

المساءلة تعني من الناحية الإدارية تحمل العاملين مسؤولية أعمالهم وتبعاتها وعواقبها، أما من الناحية السياسية فتعني واجب تحمل السلطة التنفيذية مسؤولية التنفيذ الصحيح والملائم لما تم التعهد به من سياسات وبرامج أمام السلطة التشريعية، وقد عرفها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي على أنها: "الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم والتعريف بواجباتهم، وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم، وقبول المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة، أو عن الخداع والغش"<sup>4</sup>، والقصد من المساءلة ليس تسليط العقاب بل هو التحقق من أن الأداء يتم ضمن الأطر التي حددتها الأهداف ووفق المعايير المتفق عليها، للوصول بالنظام إلى مستوى متميز من الكفاءة والفعالية،<sup>5</sup>

<sup>1</sup> Ann-Sofie Isaksson and Arne Bigsten, **Institution Building with Limited Resources: Establishing a Supreme Audit Institution in Rwanda**, World Development, Volume 40, Issue 9, 2012, P 1871

<sup>2</sup> حنيش احمد، دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العام، دراسة حالة الجزائر 2002-2014، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015-2016، ص111.

<sup>3</sup> شعبان فرج، مرجع سابق، ص110

<sup>4</sup> برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، تقرير التنمية الإنسانية العربية، 2002، ص 105.

<sup>5</sup> أخوار رشيدة، عالية خلف، المساءلة والفعالية في الإدارة التربوية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2006، ص 21.

فالمساءلة تشكل أحد آليات ضبط الأداء، وضمان الالتزام بالقانون من قبل الممارسين للسلطة العامة، ومراعاة الأولويات في استغلال المصادر، فهي أداة لتحسين المستمر للأداء.<sup>1</sup>

تمثل التقارير السنوية الأداة الرئيسية لأجهزة الرقابة العليا لدعم الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال العامة، فهي تعكس في مضمونها مدى التزام الأجهزة الحكومية بالتشريعات والقوانين والأنظمة المعمول بها، ومدى كفاءتها وفعاليتها في تنفيذ البرامج والمشاريع، وعرض للوقائع والمخالفات المسجلة أثناء عمليات الرقابة وأسبابها وآثارها، وتقديم التوصيات واقتراح الإجراءات الكفيلة بحماية الأموال العامة وتحسين الأداء، ويتم رفع هذه التقارير إلى السلطة التشريعية لدعم دورها في مساءلة الحكومة وتحميلها لمسؤولياتها، كما أن العديد من الأجهزة الرقابية تستخدم مواقعها الإلكترونية لإظهار وكشف النتائج الرقابية والمعلومات المتعلقة بالرقابة المالية العامة، وتتعاون مع وسائل الإعلام من أجل تنوير المواطنين حول الأنشطة التي تنجزها والنتائج المتعلقة بها.

إن التعاون بين أجهزة الرقابة العليا والسلطة التشريعية والمواطنين قد يثمر فوائد للجميع، بما أنهم يتقاسمون نفس الأهداف في نطاق تطوير فعالية الإدارة العامة، من أجل ضمان الحاكمية العامة، وتحسين الشفافية وضمان المساءلة في القطاع العام.<sup>2</sup>

تكون أجهزة الرقابة العليا فاعلة وداعمة للشفافية والمساءلة بقدر التزامها بالمبادئ والمعايير ذات العلاقة، فيما يخص إطارها المؤسسي، والقانوني، وأعمالها وتقاريرها، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي:<sup>3</sup>

- يؤدي الجهاز مهامه في إطار أسس قانونية تنص على المساءلة والشفافية؛
- ينشر الجهاز على العموم رسالته ومسؤولياته ومهامه واستراتيجياته؛
- يتبنى الجهاز معايير للتدقيق وإجراءات ومناهج تضمن الموضوعية والشفافية؛
- يعمل الجهاز على تطبيق معايير للنزاهة وأخلاقيات المهنة على مستوى موظفيه وأعضائه على كافة المستويات؛

- ينشر الجهاز على العموم نتائج رقابته وملاحظاته واستنتاجاته، بخصوص جميع أوجه النشاط الحكومي؛

- يعمل الجهاز على الإبلاغ عن نشاطاته ونتائج الرقابة في الوقت المناسب، وعلى نطاق واسع، وذلك من خلال الإعلام والمواقع الإلكترونية ووسائل الأخرى؛

<sup>1</sup> شعبان فرج، مرجع سابق، ص 22.

<sup>2</sup> الأمم المتحدة، نتائج وتوصيات الندوة 21 بين الأمم المتحدة والانتوساي، الممارسات الفعالة للتعاون بين الأجهزة الرقابية والمواطنين لتعزيز المساءلة الحكومية، فيينا، 13-15 جويلية 2011، ص 16.

<sup>3</sup> هنريك اوتبو، رئيس لجنة المعايير المهنية للانتوساي، استقلالية أجهزة الرقابة العليا مبدأ أساسي في الانتوساي، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، المجلد 36، العدد 4، 2009، ص ص 2-3.

- ينبغي أن تكون المعلومات الموجودة بالتقارير موافقة لمعايير الجودة، أي أن تكون مفهومة، مناسبة، موثوقة، آنية، وقابلة للمقارنة.

### 3.1. محاربة الفساد وسيلة لترشيد الإنفاق العام:

تلعب أجهزة الرقابة العليا الفعالة دورا مهما في مكافحة الفساد المالي، من خلال اكتشاف الانحرافات والاختلاسات وجميع مظاهر إهدار الأموال العامة، وردع هذه الممارسات بمقاضاة المفسدين أو تحويلهم إلى الجهات المختصة حسب الصلاحيات المخولة لها، كما أن الأجهزة العليا تطلع السلطة التشريعية بنتائج عملياتها الرقابية وتوصياتها، وتقوم بنشرها عبر وسائل الإعلام مما يوفر بيئة تتسم بالشفافية، كما أنها تساعد في بناء رقابة داخلية فعالة، فتقدم بذلك مساهمة بالغة الأهمية لاكتشاف الفساد ومكافحته طبقا لاتفاقية الأمم المتحدة،<sup>1</sup> ولقد أثبتت العديد من الدراسات أن الرقابة المالية الفعالة تعمل على تحجيم مستوى الفساد المالي.<sup>2</sup>

تعرف منظمة الشفافية الدولية الفساد على أنه: "السلوك الذي يمارسه المسؤولون في القطاع العام، سواء كانوا سياسيين أو موظفين مدنيين، بهدف إثراء أنفسهم أو أقاربهم، بصورة غير قانونية، ومن خلال إساءة استخدام السلطة الممنوحة لهم"<sup>3</sup>، فالفساد في تسيير الأموال العامة هو خروج عن المبادئ والقواعد التشريعية والقانونية المعمول بها، من قبل موظفين عموميين يتولون أدارتها، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، من أجل الحصول امتيازات ومنافع شخصية لأنفسهم أو لغيرهم، بما يلحق الضرر بأموال ومصالح الدول والمؤسسات العامة، ويترتب عن هذا الفساد هدر للأموال العامة، وعدم الكفاءة والفعالية في تحصيل الإيرادات وصرف النفقات العامة، وانحراف عن الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي يتم إدراجها في الموازنة العامة، مما يؤدي إلى تردي الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية للدولة، لذلك فإن الدور الذي تلعبه الأجهزة العليا في الرقابة على الموازنة العامة ومحاربة الفساد، يعد جانبا مهما من جوانب فعالية الأداء الحكومي، وترشيد الإنفاق العام، وتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ومن أهم الوسائل التي تستخدمها الأجهزة العليا للحد من ظاهرة الفساد في المال العام بالإضافة إلى ما سبق ذكره ما يلي:

- تقديم الاستشارة في مشاريع القوانين المتعلقة بالمالية العامة والموازنة العامة، وتوقع الصعوبات الممكنة عند تطبيقها؛

<sup>1</sup> الأمم المتحدة، تقرير حول الندوة 20 بين الأمم المتحدة والانتوساي، مرجع سابق، ص 20.

<sup>2</sup> غالب عوض الرفاعي، احمد حلمي جمعة، التنقيح الحكومي لمكافحة الفساد في العالم العربي في ظل الاقتصاد المبني على المعرفة، بحث مقدم للمؤتمر العالمي الدولي الخامس، حول اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية المنعقد في عمان، أيام 25-27/04/2005، ص 19.

<sup>3</sup> عبد الخالق فاروق، اقتصاديات الفساد في مصر، مكتبة الشروق الدولية، القاهرة، ط1، 2011، ص 27.

- إبداء الرأي في التشريعات والقوانين المتعلقة بتسيير الأموال العامة من خلال الممارسة، وتقديم اقتراحات لتعديلها، بما يساهم في بناء أرضية قانونية سليمة للممارسات المالية، ويقلل حجم الثغرات والاجتهادات الشخصية، والتي تعتبر أهم مدخل للغش والفساد؛

- تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقديم توصيات تساعد في بناء رقابة داخلية فعالة، فتفعيل هذا النظام يعد أداة هامة للتقليل من الانحرافات المالية وحماية الأموال والوسائل والأموال العامة من الضياع وسوء الاستخدام، بالتالي تحجيم مستوى الفساد.

## 2. الأجهزة العليا للرقابة مساهم فعال في تحقيق التنمية المستدامة:

بدأ قبول مصطلح التنمية المستدامة على نطاق واسع في أواخر الثمانينات،<sup>1</sup> بوصفه أداة ضرورية لتحقيق النهوض الشامل للحياة الإنسانية بإبعادها الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وتعددت الآراء وتباينت في عطاء مفهوم للتنمية المستدامة سواء من طرف المنظمات الدولية، ونذكر منها تعريف اللجنة العالمية للبيئة والتنمية التابعة للأمم المتحدة في تقريرها لعام 1987 بعنوان (مستقبلنا المشترك) بأنها: "التنمية التي تلبي حاجيات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية حاجياتهم"<sup>2</sup>، أو من طرف الكتاب والمفكرين الاقتصاديين من أمثال ادوارد باربر الذي عرفها بأنها: "ذلك النشاط الاقتصادي الذي يؤدي إلى الارتفاع بالرفاهية الاجتماعية، مع أكبر قدر من الحرص على الموارد الطبيعية المتاحة، وبأقل قدر ممكن من الإضرار والإساءة إلى البيئة"<sup>3</sup>.

لقد استحوذت التنمية المستدامة على اهتمام دولي كبير، وبذلت في هذا الاتجاه جهودا حثيثة ومتواصلة أسهمت فيها العديد من الهيئات والمنظمات الدولية، ففي سبتمبر 2015 اعتمدت الدول الأعضاء في الأمم المتحدة برنامجا عالميا جديدا للتنمية المستدامة بحلول عام 2030، استنادا إلى ما تم إقراره من نجاحات في تحقيق أهداف الألفية للتنمية (2000-2015)، وتضمن هذا البرنامج 17 هدفا للتنمية تتفرع منها 169 غاية،<sup>4</sup> واعتبرت الجمعية العامة للأمم المتحدة أن نجاح هذا البرنامج يتوقف على مشاركة جميع الأطراف ذات العلاقة، الذين يلتزمون سويا بترقية النمو الاقتصادي والتطور الاجتماعي وحماية البيئة، وأن الأجهزة العليا للرقابة تلعب دورا مهما في تحسين النجاعة والفعالية والكفاءة، والشفافية في الإدارات العمومية،

<sup>1</sup> Tracey Strange , Anne bayley, **Le développement durable, a la croisée de l'économie , de la société, et de l'environnement**, OCDE 2008, P26.

<sup>2</sup> محمد عبد البديع، اقتصاد الحماية والبيئة، دار الأمين للطباعة، مصر 2001، ص 316.

<sup>3</sup> أياد بشير عبد القادر الجلي، التنمية الاقتصادية والبيئة بين فشل السوق والسياسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2003، ص 41.

<sup>4</sup> الأمم المتحدة على الرابط: <https://www.un.org>، تاريخ الاطلاع: 2019/11/30.

مشجعة بذلك تحقيق الأولويات والأهداف الوطنية للتنمية وكذا أهداف التنمية على الصعيد الدولي،<sup>1</sup> وقد تفاعلت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة (الانتوساي) مع هذا التطور من خلال المؤتمر 22 للانتوساي 2016، حيث تم الاتفاق في إعلان دبي على ضرورة مساهمة أجهزة الرقابة العليا بصفة فعالة في برنامج التنمية المستدامة، من خلال متابعة ومراجعة أهداف التنمية المستدامة وحددت أربع مجالات حيث يكون للأجهزة العليا دور مهم وإسهامات قيمة هي: تقييم مدى جاهزية الحكومات لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة، والرقابة على أعمالها، والتحقق من مدى موثوقية المعطيات التي تقدمها، والإبلاغ عن التقدم المحرز فيها.

تلعب الحكومات دوراً أساسياً في تحقيق التنمية المستدامة فهي المسؤولة عن وضع السياسات، وإعداد البرامج الوطنية للتنمية، والتي تكون عادة مصحوبة بمجموعة من الأهداف المطلوب تحقيقها، ولكي تكون هذه السياسات والبرامج فعالة، لا بد من متابعتها باستمرار للتأكد من تحقيقها للأهداف والغايات المحددة لها، والأجهزة العليا لا تملك الصلاحيات لمناقشة السياسات الحكومية والتأثير عليها، لأن ذلك من صلاحيات السلطة التشريعية، إلا أنها تملك صلاحيات الرقابة على تنفيذ هذه السياسات والبرامج، وإعداد التقارير بشأنها، فهي تمثل ناحية هامة بالنسبة للهيئات الخاضعة لرقابتها، كما أن بعض الأجهزة الرقابية تمتلك صلاحيات الرقابة البيئية، لتقييم الآثار البيئية الناتجة عن تنفيذ المشاريع والتأكد من أن الاهتمامات البيئية قد تم أخذها بعين الاعتبار، فالأجهزة العليا للرقابة تساهم في تحقيق التنمية المستدامة من خلال الرقابة على البرامج التنموية والرقابة البيئية.

## 1.2. الرقابة على برامج التنمية:

إن برامج التنمية تعتبر القاعدة التي تعتمد عليها الدول لإحداث تغييرات جذرية في المجال الاقتصادي والاجتماعي (رفع معدلات النمو، تخفيض معدلات البطالة، تحقيق الرفاه الاجتماعي...)، وتكون عادة هذه البرامج متوسطة أو طويلة الأجل، وتحدد لها أهداف استراتيجية، كما تخصص لها أموال ضخمة من أجل تحقيق أهدافها، وهذه الأهداف تمثل القاعدة التي يتم على أساسها تقييم الأداء من قبل الأجهزة العليا للرقابة أثناء ممارستها لرقابة الأداء كما سبق تفصيله، إلا أنه وفي إطار تحقيق أهداف التنمية المستدامة يتم مراعاة مختلف الجوانب البيئية عند القيام بوضع برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويتم إدماج البعد البيئي ضمن استراتيجيات هذه التنمية، أو وضع برامج ترمي أساساً إلى حماية البيئة وتحسينها، ويتم تحديد أهداف التنمية المستدامة المراد بلوغها، وتملك الحكومة عدة أدوات لتعزيز هذه الأهداف، تشمل السياسة الضريبية، التشريعات والقوانين التي تشجع الممارسات الجيدة، والإنفاق المباشر الذي يساهم في إحداث

<sup>1</sup> الأمم المتحدة، لائحة الأمم المتحدة رقم 228.69 المؤرخة في ديسمبر 2014.

التوازن بين التنمية الاقتصادية والاحتياجات الاجتماعية والاهتمامات البيئية، وبإمكان أجهزة الرقابة العليا المساهمة في متابعة أهداف التنمية المستدامة من خلال:<sup>1</sup>

- تقييم جاهزية الأنظمة الوطنية والشروط المسبقة الخاصة بها، لإعداد التقارير بشأن التقدم في تحقيق أهداف التنمية المستدامة؛
  - تولي العمليات الرقابية للأداء التي تنظر في الجانب الاقتصادي للبرامج الحكومية الرئيسية، التي تساهم في الجوانب المحددة لأهداف التنمية المستدامة، وفعالية هذه البرامج وكفاءتها؛
  - الاضطلاع بدور نموذجي في الشفافية الخاصة بعملياتها، بما في ذلك الرقابة وإعداد التقارير.
- فالتطرق التي تستطيع الأجهزة العليا من خلالها المساهمة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة على مستوى الرقابة على البرامج التنموية هي:

✓ تقييم جاهزية الحكومة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة من خلال تقييم مدى وضوح الأهداف وواقعيتها وتوافقها مع التزامات الدولية للحكومة، تراط الأهداف مع البرامج الموضوعية، كفاية القوانين والتشريعات وملاءمتها لتحقيق الأهداف، وأدوات السياسة المالية التي يتعين استخدامها لتحقيق الأهداف؛

✓ الرقابة على أداء البرامج الحكومية التي تساهم في الجوانب المحددة لأهداف التنمية المستدامة ورصد التقدم نحو تحقيق الأهداف، فإذا كان البرنامج قد تم تنفيذه نهائياً فمن الممكن للجهاز تقييم البرنامج من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية، ويحدد مدى تحقق الأهداف؛ أما إذا كان البرنامج مازال قيد التنفيذ، فيمكن للجهاز إبداء رأيه حول إمكانية تحقيق الأهداف إذا استمرت الاتجاهات الحالية في التنفيذ، وإذا كانت هناك أسباب تقف أمام التقدم لتحقيق الأهداف، تقديم الملاحظات والتوصيات التي من شأنها الوصول بالبرنامج إلى تحقيق أهدافه في الفترة المتبقية للانتهاء من تنفيذه؛

✓ إبلاغ أصحاب المصلحة بالنتائج المتوصل إليها في الوقت المناسب، وبأسلوب دقيق وملائم، ونشر التقارير على نطاق واسع متضمن الملاحظات بشأن التقدم المحرز لتحقيق الأهداف، والنتائج والتوصيات.

## 2.2. الرقابة البيئية:

من الناحية العلمية ليس هناك فاصل بين أهداف التنمية الاقتصادية وأهداف التنمية الاجتماعية، ولا يمكن إحداث أحدهما دون الآخر، إلا أن التقدم في تحقيق أهداف التنمية المستدامة،<sup>2</sup> ونظراً لتزايد الاهتمام الدولي والمحلي بقضايا البيئة، توسع دور الرقابة العليا لتأخذ بعين الاعتبار الأمور البيئية عند

<sup>1</sup> الأمم المتحدة، نتائج وتوصيات الندوة 24 للأمم المتحدة الانتوساي، الرقمنة والبيانات المفتوحة واستخراج البيانات، أهميتها وتأثيرها في مجريات العمليات الرقابية لدى الأجهزة العليا للرقابة، ومتابعة مساهماتها في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، 31 ماي - 2 جوان، فيينا 2017، ص 4-5.

<sup>2</sup> رحالي حبيبة، التنمية في ظل المتغيرات العالمية، من التنمية الاقتصادية إلى التنمية المستدامة، مجلة معارف، العدد 17، 2014، ص 158.

الرقابة على أنشطة الحكومة، وقد تبنت أجهزة الرقابة العليا خلال المؤتمر الخامس عشر للانتوساي بالقاهرة تعريفاً للرقابة البيئية، وعناصر هذا التعريف هي:<sup>1</sup>

- الرقابة البيئية لا تختلف بشكل جوهري عن الرقابة العادية التي تمارسها الأجهزة العليا للرقابة، ويمكن أن تشمل الرقابة المالية، رقابة الالتزام، ورقابة الأداء، وفيما يتعلق برقابة الأداء فيمكن تضمين العناصر الثلاث التي تشتمل على جوانب الاقتصاد والفعالية والكفاءة العنصر الرابع وهو البيئة، ويعتمد هذا العنصر بشكل كبير على صلاحيات الجهاز والسياسة البيئية التي تتبعها الحكومة؛

- إن مفهوم التنمية المستدامة من الممكن أن يكون جزء من التعريف فقط إذا كان جزء من سياسة الحكومة أو البرنامج الذي ستتم مراقبته؛

- لا تدخل ضمن أنشطة الجهاز الفحوص البيئية ذات الطابع الأكثر تقنية، والتي تمارس من قبل المؤسسات في كل من القطاعين العام والخاص، وكذا الرقابة على مؤسسات القطاع الخاص؛ من أجل تحقيق تنمية مستدامة ينبغي أن تكون حماية البيئة جزء لا يتجزأ من عملية التنمية، لذلك فإن الرقابة البيئية تشبه الرقابة العادية على البرامج التنموية، بل قد تكون جزءاً منها، مع الأخذ بعين الاعتبار الجانب البيئي عند القيام بعمليات الرقابة، الشيء الذي ينعكس على التقارير الرقابية التي يجب أن تغطي بالإضافة إلى الأمور الاقتصادية والاجتماعية الأمور البيئية، فمفهوم الرقابة البيئية من المنظور الواسع للتنمية المستدامة لا يهتم فقط بالرقابة على سياسة حكومية معينة، أو برنامج معين في المجال البيئي وإنما يمتد للرقابة على جميع أوجه النشاط الحكومي وتأثيره على البيئة.

تشمل الرقابة البيئية العناصر الثلاث للرقابة الشاملة، الرقابة المالية، رقابة الالتزام، ورقابة الأداء، حيث يقوم الجهاز الأعلى للرقابة بالتأكد من أن التكاليف والأصول البيئية للهيئة العامة محل الرقابة قد تم تقييمها بصورة مناسبة، والإفصاح عنها وفقاً للممارسات المحاسبية المطبقة، وأن الأنشطة البيئية التي تمنع أو تحد من التأثير على البيئة، تتم وفق الإجراءات والتقنيات والمقاييس النوعية طبقاً للتشريعات والقوانين البيئية المعمول بها، وبصورة فعالة وكفاءة واقتصاد في الإنفاق، ويتم إعداد التقرير بالنتائج المتوصل إليها، مع تقديم الملاحظات والتوصيات التي من شأنها تحسين الأداء البيئي .

تتطلب الرقابة البيئية وجود كفاءات لدى الجهاز الرقابي قادرة على القيام بهذا النوع من الرقابة، وعند الضرورة الاستعانة بمختصين خارجيين، ومن أجل مساعدة الأجهزة العليا للقيام بالرقابة البيئية قدمت مجموعة العمل المعنية بالرقابة البيئية التابعة للانتوساي مجموعة من الإرشادات في ورقة عمل بعنوان:

<sup>1</sup> منصور إبراهيم سعادية، مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لمتطلبات التدقيق البيئي المحلية والدولية، وكفاءتهم في أداء هذا الدور لتفعيل الإنفاق العام، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2006، ص 18.

"إرشادات بشأن تنفيذ الرقابة على الأنشطة ذات المنظور البيئي" تفيد بأن الرقابة البيئية تتطلب القيام بأحد الأساليب التالية:<sup>1</sup>

- الزيارة الموقعية: حيث يتطلب هذا الأسلوب الزيارة الميدانية للوحدات محل الرقابة، للتعرف على طبيعة الأنشطة وطبيعة عمل الوحدة؛

- قائمة الاستقصاء: ويتم استخدامها للحصول على المعلومات الضرورية لعملية تقييم الأداء البيئي؛  
- الأساليب الإحصائية: تستخدم هذه الأساليب عندما يكون هناك تقييم عام لمجموعة من الوحدات، ويكون هناك عدد كبير من المعلومات والتي يتم تحليلها إحصائياً والخروج بنتائج التقييم.

كما اشتمل موقعها الإلكتروني<sup>2</sup> على قاعدة بيانات لتقارير رقابية للأجهزة العليا في مختلف أنحاء العالم حول مجموعة كبيرة ومختلفة من الموضوعات البيئية، منها: المناطق المحمية والمنتزهات، معالجة مياه الصرف الصحي، نظام الإدارة البيئية، الزراعة، البنية التحتية، وتقييم التأثير البيئي.

إن إجراء الرقابة على التنمية المستدامة يشكل بعض التحديات بالنسبة لأجهزة الرقابة العليا خاصة من ناحية:

- أن البرامج التي تسهم في تحقيق التنمية المستدامة تتطلب عادة أعمال تنسيقية بين عدد من الهيئات العامة، فينبغي على الجهاز الأعلى أن يراقب أعمال عدد من تلك الهيئات؛

- صعوبة الربط بين جميع القضايا الاقتصادية والاجتماعية والبيئية من خلال دراسة واحدة، وإعداد تقارير شاملة بشأن مدى تحقق التنمية المستدامة، أو إعطاء توقعات بالمدى الذي ستتحقق به؛

إن معظم الدول المتقدمة قد وصلت إلى مستويات متطورة في الرقابة على الأداء المالي والبيئي، ومحاربة الفساد وكذا الشفافية والمساءلة في إدارة المال العام، وتعمل دائماً على دعم أجهزتها العليا للرقابة، والبحث عن آليات تساعد في إجراء رقابة فعالة على جميع المستويات، وخاصة الرقابة على التنمية المستدامة، كما هو الشأن بالنسبة للمشرع الكندي الذي أوجد مفوضاً للتنمية المستدامة ضمن مكتب المراقب العام بمسؤولية محددة هي تقديم التقارير إلى البرلمان الكندي بشأن التنمية المستدامة، أما بالنسبة للدول النامية فالعديد منها تعاني من مشاكل الفساد وسوء إدارة الأموال العامة، وتدني مستويات التنمية، لذلك فتقييم مستوى أداء أجهزتها العليا للرقابة وفعاليتها هي قضية مهمة يجب التركيز عليها من أجل بناء قدرات هذه الأجهزة، وهناك العديد من نماذج القياس التي يمكن استخدامها، والتي تهدف إلى مساعدة الأجهزة العليا على مواجهة التحديات السالفة الذكر، فهي تعرض الإجراءات التي يمكن للجهاز القيام بها لتقييم مستوى أدائه

<sup>1</sup> منصور إبراهيم سعايدية، مرجع سابق ص ص 27-28.

<sup>2</sup> الموقع الإلكتروني: <https://www.environmental-auditing.org>، تاريخ الاطلاع 2019/11/30.

الحالي، ومن ثم تحديد الخطوات الاستراتيجية المطلوبة لبناء قدراته، منها النموذج الذي تم وضعه من قبل المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (AFROSAI) بالتعاون مع الجهاز الأعلى للرقابة السويدي، ليساعد الأجهزة الأعضاء في هذه المنظمة على القيام بعمليات التقييم الذاتي وتطوير استقلاليتهم وكفاءتهم الفنية وعلاقتهم مع أصحاب المصلحة<sup>1</sup>، أو النموذج الذي تم وضعه من طرف المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI) في إطار مبادرة الانتوساي للتنمية (IDI) التي أطلقتها المنظمة لمساعدة الدول النامية على تطوير قدراتها الرقابية من خلال التدريب وتبادل المعلومات وتقديم المساعدة التقنية للدول الأعضاء في المنظمة<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث: مسار الرقابة العليا على الموازنة العامة

يتمثل الهدف الرئيسي للأجهزة العليا من الرقابة على الموازنة العامة في التأكد من أن النشاط الحكومي يتم وفق التشريعات والقوانين المعمول بها، وفي حدود ما تم اعتماده من قبل السلطة التشريعية، وأن هذا النشاط يتم بكفاءة وفعالية واقتصاد في الإنفاق العام، ومن أجل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف يتوجب على الأجهزة العليا للرقابة إتباع مجموعة من الخطوات تبدأ بالتخطيط السنوي لمهام الرقابة وتنتهي بإعداد التقرير السنوي عن مهمات الرقابة المنفذة كما هو مبين في الشكل التالي:

<sup>1</sup> متوفر على الموقع الإلكتروني للمنظمة الإفريقية لأجهزة الرقابة العليا: <https://www.afrosai.org>، تاريخ الاطلاع: 2019/11/30.  
<sup>2</sup> متوفر على الموقع الإلكتروني للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا: <https://www.intosai.org>، تاريخ الاطلاع: 2019/11/30.

الشكل (2-5): المسار العام لرقابة الأجهزة العليا



**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على: دليل رقابة الأداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مطبوعات مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، الرياض، 2012، ص23.

**1. التخطيط السنوي لمهمات الرقابة:**

تخضع منهجية اختيار مهمات الرقابة بشكل عام إلى التوجهات الاستراتيجية لجهاز الرقابة، والتي تقضي تركيز الاهتمام على المسائل والقضايا التي تطرح بإلحاح على الساحة الوطنية، ومواكبة التطورات الاستراتيجية للدولة وتماشيا معها، حيث تشكل مواضيع الرقابة المقترحة ذات الصلة بهذه المسائل مصدرا مهما لإعداد الخطة السنوية للرقابة.

### 1.1. تجميع مقترحات ومواضيع مهمات الرقابة الجديدة:

يتم الشروع في آخر كل سنة مالية، بتجميع المقترحات حول مواضيع مهمات الرقابة الجديدة المزمع تنفيذها خلال السنة المالية التالية، وعادة ما تكون المقترحات نابعة أساساً من المصادر التالية:<sup>1</sup>

- ✓ توجيهات لإدارة العليا للجهاز الرقابي؛
- ✓ مقترحات موجهة للجهاز الأعلى للرقابة من السلطتين التشريعية والتنفيذية؛
- ✓ المسائل والمواضيع الجديدة التي طرأت على الساحة وحضت باهتمام الرأي العام في الدولة؛
- ✓ مهمات الرقابة التي تم تنفيذها في السابق والتي أشارت إلى وجود مواضيع ومسائل تستوجب تخصيص مهمات رقابية؛
- ✓ مقترحات فرق الرقابة.

بعد تجميع كل المواضيع المقترحة يتم البدء في القيام بعمليات المسح المبدئي للمهمات المقترحة للتأكد من جدواها وقابلية تنفيذها.

### 2.1. المسح المبدئي لمهمات الرقابة المقترحة:

يبدأ المسح المبدئي لمهمات الرقابة المقترحة بالشروع في تجميع المعلومات الأولية عن الموضوع أو الجهة المقترحة للرقابة من مختلف المصادر المتاحة، كما يمكن طلب معلومات توضيحية من الجهة المعنية نفسها، حتى يتم التأكد من جدوى تنفيذ المهمة، ويتم انتقاء المهمات بما يتناسب وتوجهات الجهاز والأسس والمعايير التي يعتمدها، وإعداد مقترح خطة سنوية تتضمن مهمات الرقابة المقترحة المقبولة.

وفي هذا المجال وضعت المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ASOSAI)، عدت أسس ومعايير لاختيار المهمات الرقابية منها:<sup>2</sup>

- **الأهمية المالية:** يعني أنه كلما زاد حجم الأموال المتعامل معها في الجهة المقترحة للرقابة كلما زادت الأولوية لاختيار مهمة رقابة على أداؤها؛
- **المخاطر الإدارية:** يتحدد اختيار مهمات الرقابة المقترحة إذا كانت هناك مؤشرات سلبية من الإدارة المستهدفة، مثل عدم اتخاذ الإدارة لإجراءات بخصوص مواطن ضعف وتقصير قد تم تحديدها، وعدم تحقيقها لأهدافها المعلنة، أو ردود فعل سلبية من السلطة التشريعية؛

<sup>1</sup> مجلس التعاون لدول الخليج العربية، دليل رقابة الأداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مطبوعات مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، الرياض، 2012، ص25.

<sup>2</sup> متوفر على الموقع الإلكتروني للمنظمة الآسيوية لأجهزة الرقابة العليا: <https://www.asosai.org>، تاريخ الاطلاع: 2019/10/03.

- الاهتمام العام بالموضوع: يتعلق باهتمام الحكومة والرأي العام ووسائل الإعلام بالموضوع المقترح للرقابة من الجانب الاجتماعي أو الاقتصادي أو البيئي، وعلاقة ذلك بالأخطار أو عدم الالتزام بالقوانين؛
- تغطية الرقابة: إذا كان الموضوع لم يخضع للرقابة من قبل تزداد أولوية إدراجه للرقابة خصوصا إذا كان هناك طلب خارجي للرقابة عليّة من طرف السلطة التشريعية.

### 3.1. اعتماد الخطة السنوية للرقابة:

يرفع مقترح الخطة السنوية لمهام الرقابة المقبولة إلى الإدارة العليا لجهاز الرقابة للموافقة عليها، وأثر اعتمادها يتم إعداد جدول زمني لتنفيذ الخطة السنوية، يتضمن التاريخ المتوقع لبدأ كل مهمة والانتهاؤها منها، الوحدة التنظيمية المختصة بها، والجهة المشرفة على تنفيذها وتوزيع المدققين عليها.

### 2. تنفيذ مهام الرقابة:

تمر كل مهمة رقابية بثلاث مراحل رئيسية كما هو مبين في الشكل السابق وقد تتشابه الإجراءات التي يتبعها مدققو الأجهزة العليا في هذه المراحل مع إجراءات التدقيق الخارجي في مجال شركات الأعمال.

### 1.2. التخطيط للمهمة الرقابية:

يكتسي التخطيط للعملية الرقابية أهمية بالغة من أجل تحقيق أهداف الرقابة، بحيث يسمح بتنفيذ عملية الرقابة وفق برنامج محدد وواضح، والتعرف على الصعوبات التي قد تواجه عملية التنفيذ والعمل على تذليلها، وتتجزأ مرحلة التخطيط إلى أربعة خطوات أساسية هي:<sup>1</sup>

أ. جمع المعلومات حول موضوع المهمة والجهة الخاضعة للرقابة: يشرع فريق الرقابة قبل الانتقال إلى الجهة الخاضعة للرقابة في تجميع ما توفر من معلومات وبيانات حول هذه الجهة أو المشروع المعني بالرقابة، وينبغي أن تشمل هذه المعلومات على:

- أهمية النشاط أو البرنامج المعني بالرقابة لدى الجهة أو القطاع الذي يضمه (أهمية اقتصادية، اجتماعية، بيئية...);

- أهداف برامج وسياسات الجهة الخاضعة للرقابة، وأساليبها وإجراءاتها؛

- الصلاحيات القانونية للجهة الخاضعة للرقابة، والعلاقة التنظيمية داخلها، وعلاقتها مع الجهات التي تتعامل معها؛

- الموارد المالية والبشرية الموظفة في ممارسة النشاط.

<sup>1</sup> مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مرجع سابق، ص ص 28-44.

ب. فهم الأنظمة والإجراءات المتبعة في الجهة الخاضعة للرقابة: وتشمل هذه المرحلة فهم وتحليل المسائل التالية:

- فهم الأنظمة المحاسبية للجهة محل الرقابة: ينبغي في هذه المرحلة فهمة النظام المحاسبي المعتمد في الجهة الخاضعة للرقابة، والتعرف على أساليب التسجيل والترحيل في السجلات المالية، والاطلاع على استخدامات الأنظمة الآلية المحاسبية المرتبطة بها؛

- تحديد مسار المعلومات الإدارية والدورات المستندية: يجب على فريق الرقابة التعرف على مسار المعلومة الإدارية داخل الجهة الخاضعة للرقابة وإعداد رسم للدورة المستندية لجوانب النشاط المعني بالرقابة، من خلال تحديد مدخلات ومخرجات كل عمل منجز، والجهات المنجزة لهذا للعمل والجهات الموجه إليها مخرجاته، ونوعية الوثائق والمستندات المستخدمة والمواصفات والمعايير المعتمدة في تنفيذه، وكذا مستويات الصلاحية في التنفيذ والمتابعة والمصادقة على العمل؛

- تحديد نقاط القوة والضعف في أنظمة الرقابة الداخلية: نظام الرقابة الداخلية كما عرفه مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين هو: "مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، لتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للأصول، وكذا نوعية المعلومة، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة"<sup>1</sup>، لذلك لا بد على فريق الرقابة الحكم على مدى سلامة هذا النظام، كون عملية فحص المستندات تقتصر على مجموعة من العينات باعتبار استحالة تدقيق كل الحسابات، ويحدد نطاق هذه العينات وفقا لسلامة نظام الرقابة الداخلية، وتمكن هذه العملية من التعرف على أنواع البيانات الكاذبة المحتملة في القوائم المالية وتقييم المخاطر الرقابية، ويقلل نظام الرقابة الداخلية القوي من احتمال حدوث بيانات كاذبة مادية، ويؤدي هذا إلى خفض في مقدار أدلة الإثبات الضرورية للوفاء بأهداف التدقيق.<sup>2</sup>

ت. تحديد مخاطر ومحاور الرقابة: بعد أن يتم تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية للجهة محل الرقابة والمخاطر المترتبة عنها، والتعرف على الإجراءات التي تتبعها الجهة الخاضعة للرقابة لتقدير أهمية تلك المخاطر وتحديد احتمال حدوثها، والإجراءات الملائمة التي تتخذها لمواجهة تلك المخاطر والسيطرة عليها، يكون فريق الرقابة قادر على تحديد المخاطر التي سيتم على أساسها ضبط محاور الرقابة، وتحدد هذه المحاور حسب معيارين أساسيين هما:

<sup>1</sup> Réda Khelassi, *L'audit interne-audit opérationnel*, HOUMA, Alger, 2005, p71.

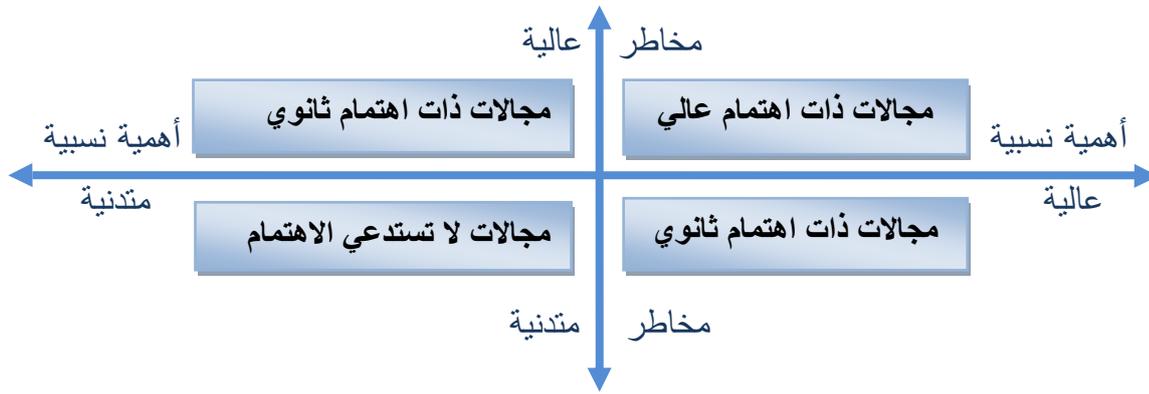
<sup>2</sup> هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية، رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006، ص21.

- **احتمالات تحقق المخاطر:** وهي مستمد خاصة من النقص المتعلقة بأنظمة المعلومات المحاسبية، وأنظمة الرقابة الداخلية وكذا الدورات المستندية، التي تم الاطلاع عليها سابقا، والتي تتيح تحديد مناطق الخطر العالية التي ينبغي توجيه الاهتمام إليها؛

- **الأهمية النسبية لمجالات النشاط المراقب:** تقاس الأهمية النسبية لكل مجال من مجالات النشاط أو المشروع الخاضع للرقابة من المؤشرات المالية أو المؤشرات الكمية غير المالية التي يمكن اعتمادها في تقدير الأهمية النسبية مثل عدد المستخدمين أو المستفيدين، أو الكميات أو المساحات، وغيرها من المؤشرات الكمية الأخرى ذات العلاقة بالنشاط أو المشروع.

ويتم تحديد المجالات الجديرة باهتمام الرقابة عندما تكون المخاطر عالية والأهمية النسبية مرتفعة كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل (2-6): كيفية تحديد محاور الرقابة



**المصدر:** مجلس التعاون لدول الخليج العربية، دليل رقابة الأداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مطبوعات مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، الرياض، 2012، ص 37.

ج. إعداد خطة وبرنامج الرقابة: تتضمن خطة الرقابة خلاصة لمختلف الأعمال المنجزة خلال الخطوات السابقة، وأهم الاستنتاجات والملاحظات الأولية التي توقف عندها فريق الرقابة بخصوص نقاط القوة ونقاط الضعف والمخاطر ومجالات الرقابة المزمع التركيز عليها، وبناء عليها يتم تصميم برنامج الرقابة الذي يعد بمثابة اللوحة القيادية للمهمة، حيث يحدد أهداف الرقابة موزعة على المحاور التي تم ضبطها سابقا، والمعايير التي سيعتمد عليها كمقاييس مرجعية لكل هدف رقابي، وتقدير الفترة الزمنية التي تتطلبها أعمال الرقابة وتحديد حجم ونطاق كل عمل بما يتناسب مع أهمية هدف الرقابة الفرعي، وتوزيع لمهام الرقابة بين

أعضاء فريق الرقابة كل حسب مؤهلاته المهنية، وتقدير الوسائل المادية اللازمة لتنفيذ مهمة الرقابة، ويعمل برنامج الرقابة على تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:<sup>1</sup>

- يعتبر وسيلة للرقابة على الوقت المستنفذ في المهمة؛
- يقدم توجيهات وإرشادات لأعضاء الفريق ذوي الخبرة المحدودة، ويبين خطوات التدقيق التي يجب على كل عضو في الفريق القيام بها؛
- يوفر أدلة عن التخطيط الجيد للإعمال ويسمح بفحص النطاق المقترح للتدقيق، ويقدم لأعضاء الفريق الفرصة لمراجعة النطاق المقترح قبل أن يتم القيام بالعمل.

بعد الشروع في تنفيذ أعمال الرقابة يكتسب فريق الرقابة دراية أعمق بنشاط الجهة محل الرقابة، مما يجعل المعلومات المتحصل عليها أكبر من تلك التي تم الحصول عليها خلال مرحلة التخطيط، لذلك على فريق الرقابة أن يطور برنامج الرقابة باستمرار، سواء من حيث مضمون أعمال الرقابة بإضافة أهداف واختبارات رقابية أخرى تبين أهمية إضافتها، أو من حيث الجدولة الزمنية والموارد المستخدمة من خلال إعادة تقدير الحاجيات بالنظر إلى التطورات المستجدة.

## 2.2. تنفيذ المهمة الرقابية:

في ضوء ما تم تحديده في برنامج الرقابة يبدأ الشروع في أعمال الرقابة الميدانية، ويتولى كل مدقق في فريق الرقابة إعداد استمارة رقابة، لتكون محفوظة في ملف أوراق العمل، وتشمل هذه الاستمارة على بيانات تتعلق بالفحوصات المزمع تنفيذها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، والنتائج المتوصل إليها، وما تم الاستناد إليه من أدلة إثبات، وتعتبر هذه الاستمارة حلقة الوصل بين أعمال الرقابة الميدانية وإعداد تقرير الرقابة.

في هذه المرحلة يمثل الاطلاع على الوثائق أفضل الطرق المتبعة لتنفيذ عمليات الرقابة، حيث يتم فحص السجلات والمستندات التي تؤيد العمليات المالية لأرصدة الحسابات الظاهرة في القوائم المالية الاكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، كما يتم التحقق من أن العمليات المالية تتم وفق التشريعات والقوانين المعمول بها، ويتم الاعتماد في فحص المستندات عادة على أساليب فحص العينات، غير أنه ينبغي أن تكون عينات المستندات المعنية بعمليات الفحص بالخصائص التالية:

- ذات خصائص مماثلة لخصائص المجموعة الكلية للعمليات والأنشطة سواء من حيث المكونات أو التوزيع... الخ؛

<sup>1</sup> عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013، ص ص 180-182.

- ذات كمية وحجم مناسب حتى يكون هناك توازن بين التغطية الكافية للمخاطر وتوفير الوقت والجهد للتفرغ للقيام بأعمال الرقابة الأخرى؛

- تتعلق بعمليات وأنشطة حديثة زمنياً، حتى تكون الملاحظات المستنتجة من أعمال الفحص قريبة زمنياً من الواقع، ومن الفترة الزمنية التي سيتم فيها تقديم النتائج.

ينبغي طلب الوثائق بشكل مسبق لترك المجال الكافي من الوقت للجهة الخاضعة للرقابة لتوفيرها، وعند وجود شكوك لدى فريق الرقابة حول مدى استجابة الجهة الخاضعة للرقابة لتوفير المستندات الضرورية لإتمام الفحص المستندي، ينبغي توثيق طلبه في شكل خطاب حامل لتاريخ وموجه إلى الجهة الخاضعة للرقابة رسمياً، حتى تكون هذه الوثيقة دليل إثبات في حد ذاتها حول عدم توفير المعلومة عند طلبها خلال القيام بأعمال الرقابة.

وإثناء القيام بعمليات الفحص المستندي هناك عملية موازية لها هي عملية تجميع أدلة الإثبات، حيث ينبغي توثيق الملاحظات الأولية بالأدلة ووسائل الإثبات اللازمة لدعم نتائج الرقابة، وتبرير الاستنتاجات والتوصيات التي ستدرج ضمن تقرير الرقابة، ويمكن الحصول أيضاً على أدلة الإثبات بالمعاينات الميدانية، حيث يسمح هذا الأسلوب للمدقق بالتأكد من حدوث الوقائع وتأكيد الملاحظات بشكل سريع ومباشر والحصول على أدلة إثبات قاطعة ومن دون أي نقل أو تداول، وتكون أدلة الإثبات إما أدلة مادية ذات علاقة مثلاً بوضع الممتلكات أو السلع والمواد، وكل ما يفيد بوقوع فعل واضح تسهل مشاهدته، أو أدلة موثقة والتي تكون مدعومة بسند ورقي كالعقود والمحاضر وبيانات السجلات، ويجب أن تكون أدلة الإثبات كافية ومقبولة وذات دلالة حتى يمكن الوثوق بها، ومن القواعد العامة المعتمدة في إثبات قوة ووثوق أدلة الإثبات ما يلي:<sup>1</sup>

- الوثائق المعروفة المصدر والموقعة والحاملة لتاريخ أكثر وثوقاً من الوثائق المجهولة المصدر أو غير الموقعة أو التي لا تحمل تاريخ؛

- الأدلة المستمدة من مصادر متعددة أكثر وثوقاً من الأدلة المستقاة من مصدر وحيد؛

- الأدلة التي يتم استخراجها من نظام رقابة داخلية جيد أكثر وثوقاً من الأدلة التي يتم جمعها من نظام رقابة داخلية ضعيف أو مفقود؛

- الوثائق الأصلية أكثر وثوقاً من النسخ والنسج؛

<sup>1</sup> حسين أحمد دحدوح، حسن يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2009، ص ص 331-332.

- الوثائق التي تعكس وضعية حديثة الوقوع أكثر وثوقا من الوثائق التي تتعلق بوضعيات مر عليا زمن طويل.

يمكن الحصول على أدلة إثبات من القيام بالإجراءات التحليلية، وتمثل الإجراءات التحليلية في مجموعة الاختبارات الأساسية التي تتضمن دراسة وتقييم العلاقة بين عناصر المعلومة المالية وغير المالية، ومقارنة هذه العلاقات والأرصدة الدفترية بتقديرات المدقق للعلاقات والأرصدة المتوقعة، وفحص التغيرات الجوهرية نتيجة هذه الدراسات والتقييمات، حيث يهدف الفحص التحليلي إلى لفت نظر المدقق إلى تلك الأمور غير العادية والتي تتطلب المزيد من أدلة الإثبات،<sup>1</sup> وتتعدد إجراءات المراجعة التحليلية من عقد مقارنات بين مختلف البيانات، واستخدام الأساليب الإحصائية.

### 3.2. إعداد تقرير عن المهمة الرقابية:

إن إعداد تقرير الرقابة هو آخر مرحلة في تنفيذ مهمة الرقابة، فهو ترجمة لمخرجات العملية الرقابية، في شكل مجموعة من الملاحظات المتعلقة بالنتائج التي تم التوصل إليها من أعمال الرقابة على الجهة أو المشروع الخاضع للرقابة، وينبغي أن تتوفر في هذه الملاحظات عناصر أساسية لضمان مصداقية وموضوعية التقرير هي:<sup>2</sup>

- **وصف الحدث:** يتم في بداية كل ملاحظة وصف ما تم تسجيله من وقائع وأخطاء ونقائص، ويجب أن يتم اعتماد الدقة في الوصف بذكر البيانات الأساسية التي تؤكد حدوث الوقائع مثل المبالغ والتواريخ والأماكن والبيانات المرجعية للوثائق التي تم فحصها، والتطرق لإجراء الرقابة الذي تم تطبيقه؛

- **ذكر المعيار:** يجب الحرص بعد وصف الحدث، تقديم المعيار الذي تم الاعتماد عليه، والذي يعتبر نموذجا في الممارسة الواجب إتباعها، سواء كان مرجعا قانونيا أو هدفا كميا أو مبدأ مهنيا؛

- **تقديم السبب:** يعتبر تقديم سبب ما تم ملاحظته من نقائص وتجاوزات من أكثر المسائل أهمية في تقارير الرقابة، حيث يسمح بمعالجة الأوضاع وتصحيح الأخطاء ومساعدة الجهة الخاضعة للرقابة في تطوير أدائها مستقبلا؛

- **إبراز الانعكاس والأثر:** تبقى ملاحظات الرقابة بعد وصف الحدث وتقديم السبب، منقوصة وضعيفة الدلالة إذا لم تتضمن آثار وانعكاس الأحداث المسجلة على الأداء المعني بالفحص، ويمكن أن تكون هذه الآثار محتملة الحدوث طالما لم يتم تلافي النقائص المسجلة، لذلك تكون الملاحظات بمثابة لفت نظر الجهات

<sup>1</sup> يرقى كريم، إجراءات المراجعة التحليلية واستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر "دراسة ميدانية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 8، 2015، ص99.

<sup>2</sup> مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مرجع سابق، ص ص 52-54.

الحكومية لتصحيح الوضع قبل حدوث الضرر، كما يمكن أن تكون الانعكاسات حقيقية ووقعت فعلا، عندئذ يجب تقدير الضرر لعرضه في التقرير، وتختلف طبيعة الآثار والانعكاسات باختلاف الأنشطة المعنية بالرقابة وتتخذ أشكالا متعددة منها:

- ✓ آثار مالية: مثل تكبد خسائر مالية أو تجاوز للاعتمادات المقررة؛
- ✓ آثار مادية: كعطب في التجهيزات، أو نقص في المخزون، أو تلف المواد؛
- ✓ آثار زمنية: كالتأخر في التنفيذ، أو طول وتعقد في الإجراءات؛
- ✓ آثار قانونية: مخالفة القوانين، والإخلال بمبادئ الشفافية والمساواة؛
- ✓ آثار بيئية: إلحاق أضرار بالوسط البيئي والثروات الطبيعية؛
- ✓ آثار أمنية: قصور في إجراءات الحماية ضد الأخطار وانعدام تدابير السلامة؛
- ✓ آثار نوعية: توفير خدمات تفنقر لمواصفات الجودة المطلوبة.

- **رفع التوصية:** تتعلق التوصية بالتوجيه نحو الإجراءات والتدابير الواجب اتخاذها للحيلولة دون وقوع الأحداث المسجلة، ويجب أن تكون التوصية عملية ومعقولة واقتصادية وقابلة للإنجاز والمتابعة قدر الإمكان، كما يستحسن لضمان تنفيذ التوصية مطالبة الجهة الخاضعة للرقابة بتزويد الجهاز الرقابي بالموعد المتوقع لتنفيذ تلك التوصية، حتى يتسنى له متابعة تنفيذ توصياته.

يجب كتابة التقرير بلغة واضحة ودقيقة، وبطريقة موضوعية، لذلك ينبغي اجتناب الإطالة في صياغة التقرير، والاختصار على الملاحظات الجوهرية وانتهاج الدقة في وصفها سواء في إبراز الوقائع والأخطاء، أو في تقديم المؤيدات، بحيث تكون العبارات المستعملة أبعد ما تكون عن التعبير عن الأحكام الشخصية، بل يجب أن تكون الملاحظات موثقة ومصحوبة بأدلة إثبات كافية، كما يجب أن يكون التقرير مبويا ومتضمنا لعناوين تيسر الاطلاع على محتواه وتتيح استخدامه بسهولة، وينبغي أن يكون حاملا لتاريخ إعداده وتوقيع الجهة القائمة بالرقابة، ذلك أن التاريخ يدل على أنه تم الأخذ في الاعتبار كل العمليات والأحداث التي وقعت إلى حدود ذلك التاريخ، كما أن إدراج توقيع الجهة القائمة بالرقابة على التقرير يلزمها المسؤولية في خصوص كل ما تضمنه من ملاحظات، ويعطي الملاحظات والاستنتاجات مصداقية أكبر، وعلى العموم فإن هناك أربع عناصر أخرى رئيسية يجب مراعاتها عند إعداد التقرير هي:<sup>1</sup>

- **المقدمة:** تهدف المقدمة إلى إيصال رسالة التقرير الأساسية بشكل فعال إلى الجهة محل الرقابة، والإدارة العليا، حيث يجب أن تشمل على خلاصة واضحة ودقيقة عن عملية الرقابة، بحيث تحتوي على الغرض من

<sup>1</sup> منصور إبراهيم سعادية، مرجع سابق، ص ص 31-32.

التقرير، ووصف موجز للمنهجية المتبعة والفترة التي شملتها الرقابة، وملخص لأهم النتائج والتوصيات، مع التذكير بالتحويل القانوني لجهاز الرقابة والذي قام على أساسه الجهاز باستخدام صلاحياته الرقابية لدى الجهة الخاضعة للرقابة؛

- **الهدف:** يتم الإفصاح عن الأهداف المتوقع انجازها من عملية الرقابة، وكذلك الأهداف التي لم يتم انجازها مع ذكر الأسباب التي حالت دون ذلك، ولا بد أن يتطابق محتوى التقرير مع الأهداف؛

- **النطاق والمنهجية:** يتم بيان المحاور التي شملها الفحص والتحليل والفترة الزمنية التي تم استغراقها، ومصادر البيانات المستخدمة في التحليل وجودتها، والصعوبات التي اعترضت عملية الفحص والتحليل، وبيان المعايير التي تم اعتمادها والأساليب التي تم إتباعها للتوصل إلى ما تم استنتاجه من ملاحظات، والإفصاح عن جميع الوقائع والمعلومات الهامة؛

- **التوصيات:** بعد تحديد نتائج الفحص يجب تقديم توصيات ملائمة تتعلق بموضوع الرقابة، ويجب أن تكون واضحة ومحددة وتبين الإجراءات التي يجب القيام بها.

في اختتام مهمة الرقابة يتم إعداد مسودة تقرير يتم عرضها على الجهة الخاضعة للرقابة في اجتماع اختتام مهمة الرقابة، وهذا من أجل توفير أفضل الظروف لنجاح التقرير النهائي، وضمان قبول محتواه من قبل الجهة الخاضعة للرقابة، كما تسمح هذه العملية بتصحيح وتكملة بيانات التقرير وتحديثها قبل أن يتم اعتماد التقرير بشكل رسمي.

### 3. متابعة مهمات الرقابة:

تتم متابعة مهمات الرقابة من طرف مسؤول الوحدة التنظيمية المختصة بالجهاز الأعلى للرقابة، وكذا رئيس الجهاز أو من يخوله، عن طريق متابعة نتائج التقارير التي ترفعها فرق الرقابة، مع الجهات الخاضعة للرقابة، لإجراء التعديلات الضرورية على هذه التقارير قبل اعتمادها وإدراجها في التقرير السنوي.

### 1.3 تنفيذ أعمال المتابعة للمهمة الرقابية:

يقوم فريق الرقابة برفع مسودة التقرير المعدلة إلى مسؤول الوحدة التنظيمية المختصة بالجهاز الأعلى للرقابة الذي تتبعه، هذا الأخير يقوم بمراسلة الجهة الخاضعة للرقابة ويحدد موعدا معها لمناقشة مسودة التقرير المعدلة بحضور فريق الرقابة، ويقع على عاتق مسؤول الوحدة التنظيمية بجهاز الرقابة الانتهاء من إعداد مسودة التقرير النهائية التي سترفع إلى رئيس الجهاز الأعلى للرقابة خلال الموعد المقرر.

تناقش مسودة التقرير النهائية مع رئيس الجهاز الأعلى للرقابة أو من يخوله حسب الموعد الذي يحدده، بحضور مسؤول الوحدة التنظيمية المختصة ورئيس فريق الرقابة، ويجوز استدعاء أي من أعضاء

فريق الرقابة عند الحاجة، وترسل بعد ذلك مسودة التقرير النهائية من طرف رئيس الجهاز أو من يخوله إلى الجهة المعنية التي خضعت للرقابة، وتحدد مدة معينة للرد على الملاحظات حسب قانون جهاز الرقابة الأعلى.

### 2.3. اعتماد التقرير النهائي للمهمة الرقابية:

ترد الردود على مسودة التقرير النهائي من الجهة التي خضعت للرقابة، وتقع مسؤولية متابعتها على مسؤول الوحدة التنظيمية المختصة، ويجب إعداد التقرير النهائي بعد استلام الردود والتعقيب عليها وإدخال التعديلات الضرورية ليرفع إلى رئيس الجهاز الأعلى للرقابة خلال المدة المقررة لاعتمادها وإدراجها في التقرير السنوي، وتكون هذه الردود في بعض الحالات مقرة للملاحظات، وفي بعض الحالات الأخرى رافضة لها مما يستوجب القيام بما يلي حسب الحالة:<sup>1</sup>

- **قبول الملاحظات من قبل الجهة الخاضعة للرقابة:** ويكون هذا القبول باعتراف صريح أو ضمني في حالات أخرى كأن تقدم الجهة الخاضعة للرقابة تعليقا يتجه في نفس اتجاه ما ذهب إليه الملاحظات، كما يمكن أن تقدم تبريرات عديدة تفسر بها ما جاء في الملاحظات، ولا يتم في هذه الحالة التعقيب على رد الجهة لأنه لا ينفى جوهر الملاحظة؛

- **رفض الملاحظة من قبل الجهة الخاضعة للرقابة:** في حال رفض ملاحظة ينبغي فحص الرد المقدم من الجهة الخاضعة للرقابة، والتحقق من مدى دلالاته ودقته، بحيث يتم أخذ القرار إما بحذف الملاحظة من التقرير عندما يتبين أن الرد يتضمن إثباتات منطقية ومقبولة لم يتسنى أخذها بعين الاعتبار خلال تنفيذ المهمة الرقابية، أو الإبقاء على الملاحظة وعدم قبول الرد لأنه غير مدعم ويفتقر إلى الإثباتات اللازمة والمقبولة، وينبغي في هذه الحالة صياغة التعقيب على رد الجهة الخاضعة للرقابة مع إبراز ضعف التبريرات المقدمة في الرد؛

- **تعديل الملاحظة:** قد يتبين على ضوء فحص ردود الجهة الخاضعة للرقابة، وجود توضيحات أو مبررات لم تؤخذ في الاعتبار أو تم أخذها في الاعتبار جزئيا عند صياغة الملاحظة، وهي مبررات لا تنفي جوهر الملاحظة وإنما تستوجب القيام بتعديلات على هذه الملاحظة، حتى تكون مطابقة للواقع ومتماشية مع ما تم التحقق من صحته في رد الجهة الخاضعة للرقابة.

<sup>1</sup> مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مرجع سابق، ص ص 58-59.

### 3.3. إعداد التقرير السنوي:

بعد اعتماد التقارير النهائية للمهام الرقابية يتم إرسالها للجهات المعنية التي خضعت للرقابة متضمنة الردود على الملاحظات والتعقيبات عليها إن تطلب الأمر ذلك، ويتم الشروع في إدراج هذه التقارير ضمن التقرير السنوي، وفي هذا المجال يتم إدخال تعديلات على التقارير النهائية المخصصة للنشر من حيث الشكل والمضمون، بحيث يستجيب التقرير المخصص للنشر إلى النموذج المعتمد في التقارير السنوية، من حيث مقدمة التقرير وترقيم عناوين الملاحظات، كما يتم اختصار بعض التفاصيل التي تحتاج إلى اختصار، وحجب بعض الملاحظات كلما دعت الضرورة إلى ذلك، سواء لضعف أهميتها النسبية مقارنة بملاحظات أخرى مدرجة في التقرير، أو لضرورة أخرى تمليها المصلحة العامة، وتتطلب أيضا عملية نشر التقارير النهائية للمهام الرقابية ضرورة تفادي نشر بعض المعلومات الحساسة عن بعض الجهات، أو البيانات الخاصة مثل أسماء الأشخاص والشركات التي أثير ذكرها في التقرير المرسل إلى الجهات المعنية الخاضعة للرقابة.

### المطلب الرابع: أدوات الرقابة العليا على الموازنة العامة

تحتاج أجهزة الرقابة العليا أثناء تأديتها لمهامها الرقابية وممارستها لاختصاصاتها إلى مجموعة من الأدوات التي تساعد في الرفع من كفاءة وفعالية عملها في المراحل المختلفة لمسار العملية الرقابية، وتعرف المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة أدوات الرقابة بأنها الطرق والوسائل والإجراءات التي يعتمد عليها المراقب عند قيامه بعمليات الرقابة، لبلوغ وتحقيق أهداف مهامه الرقابية، ومنها الأدوات القانونية والأدوات المالية والإحصائية وأدوات أخرى تقنية وفنية تساعد في تنفيذ سليم وكفاء لمهام الرقابة.

#### 1. الأدوات القانونية:

تتمثل في الصلاحيات التي تتيحها التشريعات والقوانين واللوائح للجهاز وأعضائه، بهدف تمكين الجهاز من أداء وظيفته الرقابية، ومنها ما يتعلق بعمليات الفحص الميداني كحق الاطلاع والمعاينة، والتفتيش والسؤال والجرد وغيرها، ومنها ما يتعلق بحق الإبلاغ والاعتراض وإصدار التقارير وإجراء التحقيق وإصدار الأحكام القضائية.<sup>1</sup>

#### 1.1. حق الاطلاع:

تعرف المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حق الاطلاع بأنه: "أحد الحقوق الممنوحة لأجهزة الرقابة العليا بموجب التشريعات، للاطلاع على كل الوثائق التي من شأنها أن تسهل رقابة

<sup>1</sup> إبراهيم جبل، مرجع سابق، ص ص 131-132.

العمليات المالية والمحاسبية للجهات الخاضعة لرقابتها"<sup>1</sup>، فحق الاطلاع من أهم الأدوات والحقوق التي تمنح للأجهزة العليا للرقابة، للوصول الغير مقيد للمعلومات من خلال الاطلاع على جميع السجلات والوثائق المتعلقة بالعمليات المالية والمحاسبية للجهات الخاضعة للرقابة، كما يكون للجهاز عادة الحق في أن يطلب شفويا أو كتابيا أي معلومات أو بيانات أو إيضاحات يرى أنها ضرورية لإكمال عمليات الرقابة.

## 2.1. الفحص:

الفحص يقع على الدفاتر والمستندات، ويقع كذلك على الموجودات والأعمال المنفذة، وفحص البيانات يعني التأكد من صحة البيانات المدونة وهي عملية تتميز بالدقة وتمتد لكافة العمليات التي تباشرها الجهة الخاضعة للرقابة سواء كانت مالية أم حسابية أم إدارية،<sup>2</sup> وفحص الموجودات والأعمال يعني التحقق من مطابقتها للمواصفات المتعاقد عليها، أو من صلاحيتها، وقد يكون الفحص بمقر الجهاز أو بمقر الجهة الخاضعة للرقابة أو بموقع الأعمال.

## 3.1. حق المعاينة والتفتيش:

إن الأدوات الممنوحة لجهاز الرقابة الأعلى لممارسة اختصاصاته الرقابية لا تقتصر على مجرد الاطلاع والفحص، بل تمتد إلى المعاينة والتفتيش، وتعني المعاينة الوقوف على الأعمال المنفذة في عين المكان لمعرفة حقيقتها، سواء بالعين المجردة أو باستخدام أدوات قياس،<sup>3</sup> أما التفتيش فيعني النقصي عن الأعمال وفحصها من الناحيتين الشكلية والموضوعية بهدف التحقق من التزام القائمين عليها بالتشريعات والقوانين واللوائح المعمول بها والتأكد من تحقق الأهداف المرجوة، ويكون التفتيش إما فجائيا أو مخطط له.<sup>4</sup>

## 4.1. حق السؤال:

السؤال يعد من بين الوسائل الرقابية الهامة التي يستخدمها الجهاز الأعلى للرقابة، فعادة يكون للجهاز الحق في أن يسأل عن أي أمر يدخل في نطاق اختصاصه أثناء عمليات الفحص الميداني، وتتنوع الأسئلة بتنوع أهدافها وأهمها ما يلي:<sup>5</sup>

- السؤال الاستفساري: ويهدف السؤال الاستفساري إلى معرفة حقيقة أمر يدخل في نطاق اختصاص الجهاز ولا توضحه المستندات والسجلات والأوراق المقدمة من الجهة الخاضعة للرقابة؛

<sup>1</sup> المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، المصطلحات، مرجع سابق.  
<sup>2</sup> حسين عبد العال محمد، الرقابة الإدارية بين علم الإدارة والقانون الإداري، دراسة تطبيقية مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 236.  
<sup>3</sup> إبراهيم جبل، مرجع سابق، ص 140.  
<sup>4</sup> موسى الوزني، التنمية الإدارية المفاهيم الأسس والتطبيقات، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص 122.  
<sup>5</sup> إبراهيم جبل، مرجع سابق، ص 136-138.

- **السؤال التوثيقي:** يهدف هذا السؤال إلى توثيق مخالفة تم اكتشافها ويخشى من قيام الجهة محل الرقابة بتغيير وطمس معالمها أو معالجتها قبل إرسال التقرير إليها، حيث يتم توثيق المخالفة كتابيا بمحضر إثبات الحالة، وإتباع ذلك بسؤال للجهة الخاضعة للرقابة عن أسباب وقوعها والإجراءات التي ستتخذ بشأنها، مع الاحتفاظ بكل المؤيدات من وثائق ومستندات وسجلات؛

- **السؤال القاطع للتقادم:** هو سؤال الغرض منه تنبيه المسؤولين بالجهة الخاضعة للرقابة إلى وجود دين أو رسم مستحق لها لدى الغير، ويخشى أن يسقط بالتقادم لو تم الانتظار إلى غاية إرسال التقرير إليها، ويهدف هذا السؤال إلى وضع المسؤولين بتلك الجهة أمام مسؤولياتهم؛

- **السؤال التنبيهي:** هو سؤال الغرض منه تنبيه المسؤولين بالجهة الخاضعة للرقابة إلى مخالفة توشك على ارتكابها، أو تم الشروع بالفعل في الإجراءات المؤدية إلى ارتكابها، أو بضرر محقق بالأموال والأصول الخاضعة للرقابة، كما في حالة الإعلان عن مناقصة مخالفة للقوانين، أو ضعف تأمين المخازن، أو قرب انتهاء صلاحية مواد مخزنة أو سوء تخزينها، ويهدف هذا السؤال إلى تدارك الخطر قبل وقوعه، والذي قد يحدث قبل وصول التقرير إلى الجهة محل الرقابة.

#### 5.1. إجراء التحقيق:

لبعض أجهزة الرقابة العليا خاصة الأجهزة ذات الاختصاص القضائي حق استدعاء الموظفين المسؤولين عن إدارة وتسيير الأموال العامة لسماع أقوالهم والتحقيق معهم في البعض النتائج المترتبة عن عمليات الرقابة.

#### 6.1. المحاكمة وإصدار العقوبات:

محاكمة الأشخاص المتورطين في ارتكاب مخالفات بحق الأموال العامة، بما يلحق أضرارا بمصالح الدولة والجهات الخاضعة لرقابة الأجهزة العليا، وإصدار الأحكام الواجبة النفاذ عليهم، من الأدوات الهام التي تملك الأجهزة العليا للرقابة ذات الاختصاص القضائي.

#### 7.1. إصدار التقارير وإبلاغها للجهات المعنية

التقارير هي وسيلة الجهاز الرقابي الأعلى في توصيل نتائج رقابته للسلطات العليا في البلاد، والسلطة التشريعية، والجهات الخاضعة للرقابة، والسلطات القضائية أن تطلب الأمر ذلك، كما أنه وسيلة للتواصل مع الرأي العام.

## 2. أدوات التحليل المالي:

يساعد الحصول على القوائم المالية على تحديد المسائل الهامة والجوهرية في الرقابة غير أنه يتعذر في بعض الأحيان استخلاص الاستنتاجات من البيانات المالية المجردة التي تتوفر لفريق الرقابة، مما يجعل معالجتها وتحليلها وإجراء مقارنات فيما بينها أمراً مطلوباً لتحديد المسائل الهامة، ومن أهم أساليب التحليل المالي المستخدمة ما يلي:<sup>1</sup>

### 1.2. تحليل النسب المالية:

يعتبر تحليل النسب المالية أداة رقابية هامة تهدف إلى بيان العلاقة بين مختلف عناصر العمليات المالية، التي قامت بها الجهة الخاضعة للرقابة خلال فترات سابقة مع تفسير الانحرافات ومعرفة نوعها، فهذه النسب تسمح بإعطاء تفسير لنتائج السياسات المتبعة من طرف الوحدة بصفة موضوعية، وتحدد إمكانية تقييم الأداء المالي، وتكون عملية الحكم على نتائج النسب غالباً في شكل مقارنات داخلية أو خارجية، ولكي تكون هذه النسب مفيدة وذات معنى يجب أن:<sup>2</sup>

- تحسب باستخدام معلومات مالية موثوقة ودقيقة؛
- تستخدم بالمقارنة مع المعايير والأهداف الداخلية للوحدة؛
- تستخدم في تفسير القوائم المالية بعناية في السياق السليم، مع الأخذ في الاعتبار أن هناك العديد من العوامل والمؤشرات الهامة الأخرى المشاركة في تقييم الأداء.

### 2.2. تحليل الانحدار:

يستخدم لتقييم معقولية الأرصدة، وذلك عن طريق الربط بين الحساب المراد الحكم على معقوليته (المتغير التابع)، وبعض الحسابات الأخرى (المتغير المستقل)، وبذلك يمكن التنبؤ بقيمة المتغير التابع، وبمقارنته بالرصيد الفعلي يمكن الحكم فيما إذا كان معقول أم لا، فإذا اختلفت القيمة المنتبأ بها اختلافاً كبيراً عن القيمة الفعلية الظاهرة بالدفاتر والقوائم المالية، عندئذ يتأكد المدقق أن هناك احتمال كبير لوجود أخطاء وتحريفات جوهرية في هذا الحساب، لذلك يقوم بتخصيص جهد أكبر وتوسيع أكثر في فحص هذا الحساب.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مرجع سابق، ص 32.

<sup>2</sup> حسنين سالم رشيد، دور التحليل المالي في ترشيد قرارات المستثمرين (دراسة لسوق العراق للأوراق المالية)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 104، المجلد 24، 2018، ص 527.

<sup>3</sup> منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر 2003، ص 209.

### 3. الأدوات الإحصائية:

إن الرقابة بواسطة الأدوات الإحصائية تعمل على تحديد نوعية الأداء ومختلف الانحرافات التي يجب معالجتها، كما تستعمل إجراء المقارنة بشكل سريع خاصة إذا تم ترجمتها إلى خرائط وأشكال ورسومات بيانية،<sup>1</sup> ويمكن استخدام عدد من الأساليب الإحصائية في الإجراءات التحليلية مما يساعد في تفسير النتائج على أساس موضوعي، كما يمكن استخدامها في تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، ومن الأساليب الإحصائية المستخدمة:

#### 1.3. العينات:

يسعى هذا النوع من الأساليب الإحصائية إلى الوصول إلى تقديرات لمعالم وخصائص مجتمع الدراسة من خلال ما هو متوفر من معلومات عن العينات المختارة،<sup>2</sup> وذلك لاعتبارات عملية تتعلق بالوقت والجهد والتكلفة،<sup>3</sup> ويقصد بأسلوب العينات في الرقابة تطبيق إجراءات الرقابة على جزء من البنود المكونة لرصيد حساب أو فئة من العمليات أو عدد من المستندات، بغرض الحصول على أدلة إثبات وتقويمها لأجل صياغة النتائج المتعلقة بالمجتمع الإحصائي الذي سحبه منه العينة، ويستخدم جهاز الرقابة أسلوب العينة التي يراها مناسبة لتحقيق أهداف رقابته على الوحدة الخاضعة للرقابة منها:

- **العينة العنقودية:** وفيها يتم اختيار عينة ما، ويمتد هذا الاختيار إلى مختلف مفردات موضوع المعاملة المالية التي تم اختيارها، بحيث تمثل العينة مجموعة من المعاملات المالية لموضوعات مترابطة ومتكاملة وذات صلة بالعينة المختارة؛

- **العينة النوعية الشاملة:** يتم اختيار العمليات المالية في موضوع معين وبصفة كاملة كنشاط أو مشروع معين أو نفقة من طبيعة واحدة؛

- **العينة الموضوعية الشاملة:** وفيها يتم اختيار واحدة من المعاملات المالية من كل مجال من المجالات الرئيسية لأنشطة الوحدة الخاضعة للرقابة، ويكون هذا الاختيار إما عن طريق عينات مختلفة لموضوع المعاملات المالية، أو يتم الاختيار عن طريق عينات عن موضوع محدد في جميع الأنشطة الرئيسية للوحدة.

#### 2.3. الاستبيان:

ويستخدم على الخصوص في تقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يتم إعداد استبيان يضم استفسارات كتابية تحوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى

<sup>1</sup> بن مرزوق عنتر، الرقابة الإدارية ودورها في مكافحة الفساد الإداري في الإدارة الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم السياسية والإعلام، جامعة الجزائر، 2008، ص 120.

<sup>2</sup> مجيد الكرخي، مرجع سابق، ص 146.

<sup>3</sup> فارس خالد، قيدوم أحمد، شروط ومعايير اختيار وتحديد حجم العينات الإحصائية، دراسة تحليلية وتقويمية لمذكرات تخرج ماستر بكلية العلوم الاجتماعية بجامعة مستغانم، مجلة دراسات نفسية وتربوية، مجلد 12، عدد 1، 2019، ص 30.

موظفي الهيئة الخاضعة للرقابة المختصين للإجابة عليها وردها إلى فريق الرقابة، من أجل اختبار الإجابات والحكم على درجة فعالية نظام الرقابة الداخلية للهيئة المعنية، ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة، حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابات بـ (نعم) على أنظمة دقيقة للرقابة الداخلية، وتدل الإجابات بـ (لا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية، ومن مزايا الاستبيان سهولة التطبيق وتوفير الوقت، كما أن معظم الموظفين يفضلون هذه الطريقة بخلاف الاستفسارات الشفوية التي تعطي الانطباع للموظف بأنه محل استجواب،<sup>1</sup> كما يستخدم الاستبيان عندما تكون هناك حاجة لتقييم تنفيذ مشروع أو برنامج حكومي ميدانيا لدى المستعملين، أو للقيام بأعمال مسح يشمل مكونات أو جهات حكومية موزعة جغرافيا، ويتطلب الحصول على نتائج فعالة، أن يكون تصميم الأسئلة معد بشكل دقيق لكي لا تستغرق معالجة الردود وقتا طويلا، ولكي يتسنى استخلاص استنتاجات ذات دلالة من الأجوبة المقدمة.

#### 4. الأدوات التقنية والفنية:

يحتاج جهاز الرقابة الأعلى إلى قوة بشرية مؤهلة وبإعداد كافية لممارسة مهامه، مع وجود إشراف مناسب ومتابعة لفرق الرقابة لضمان تنفيذ سليم للمهام الرقابية مع مراجعة مستمرة لأوراق العمل، واعتماد معايير رقابية متعارف عليها، كما أن رقابة الجهاز تشمل العديد من الهيئات التي تتميز بالتنوع في الأنشطة واستخدام نظم مالية متنوعة وبعضها يستخدم تقنيات عالية، مما يجعل الجهاز الرقابي بحاجة إلى استخدام أدوات ووسائل مادية متطورة، والاستعانة في بعض الحالات بأراء الخبراء في المراحل الثلاث للمهمة الرقابية.

#### 1.4. أوراق العمل:

يحظى ملف أوراق العمل بأهمية بالغة بالنسبة لأعمال الرقابة إذ يحتوى هذا الملف على مجموع الوثائق التي يتم تجميعها قبل وأثناء وبعد تنفيذ مهمة الرقابة، وتشمل أوراق العمل كل "الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق، لإظهار ما قام به من عمل، بالإضافة إلى الطرق والإجراءات التي اتبعتها والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لديه الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير، والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص"<sup>2</sup>، وتهدف أوراق العمل إلى:<sup>3</sup>

- تسهيل الإشراف وإدارة مهمة الرقابة ومتابعتها؛

- إثبات القيام بعمل الرقابة حسب المعايير والقواعد المهنية؛

- توفير دعائم إثبات لتقرير الرقابة.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014، ص 176.

<sup>2</sup> محمد سمير الصبان، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997، ص ص 377-378.

<sup>3</sup> مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مرجع سابق، ص 61.

إن ملف أوراق العمل لا يفقد جدواه مع انتهاء مهمة رقابة، بل يبقى أداة ذات قيمة كبيرة للقيام بأعمال متابعة مهمة رقابة، أو للحصول على المعلومات المطلوبة حين تتم برمجة مهمات جديدة بنفس الجهة التي خضعت للرقابة، أو بجهات أخرى لها أنشطة مشابهة.

#### 2.4. الإشراف والمتابعة:

تخضع عمليات الرقابة إلى الإشراف والمتابعة من قبل مستويات متعددة داخل الجهاز الأعلى للرقابة، ويتم توفير العناية اللازمة لهذه المسألة لضمان تنفيذ سليم لمهمات الرقابة، فبالإضافة إلى وجود متابعة مباشرة لتنفيذ خطوات مهمات الرقابة من قبل المسؤولين عليها، من خلال الاطلاع على أوراق العمل ومراجعتها واعتمادها أثناء تنفيذ المهمات، وتحديد مواطن التأخر في سير المهمات واتخاذ التدابير اللازمة لإتمامها في الموعد المحدد لها، يتم اطلاع الإدارة العليا لجهاز بمستجدات أعمال الرقابة في الجهات الخاضعة، وإبلاغها عند الاقتضاء بالصعوبات والإشكالات التي يمكن أن تؤثر على السير العادي لمهمة الرقابة، مما يستوجب التدخل لتذليل هذه الصعوبات وفض الإشكالات لإتمام المهمة في الموعد المحدد لها.

#### 3.4. الاستعانة بالخبراء:

إن تنوع الأنشطة الخاضعة للرقابة يتطلب في بعض الحالات الاستعانة بخبراء لديهم مهارات ومعارف كافية في مجالات معينة كالهندسة المعمارية، الهندسة الميكانيكية والالكترونية، الطب والعلوم البيولوجية، وعلوم البيئة، ويمكن الاستعانة بالخبراء في مرحلة التخطيط لمهمة الرقابة لتزويد فريق الرقابة بمعلومات حول الأحداث الهامة والمسائل الجوهرية وتوضيح بعض المفاهيم المبدئية القانونية أو الفنية التي على أساسها تحدد محاور الرقابة، أو في مرحلة تنفيذ مهمة الرقابة عند القيام بفحص المستندات أو القيام بالمعاينات الميدانية لطلب رأيهم في أدلة الإثبات، وحتى في مرحلة إعداد التقرير للتأكد من سلامة وصحة المسائل المعروضة في نتائج أعمال الرقابة، لذلك تعتبر الاستعانة بالخبراء أداة مهمة لتنفيذ سليم وكفاء لمهمات الرقابة، إلا أن الاستعانة بهذه الأداة عادة تتم عند توفر الشروط التالية:<sup>1</sup>

- قرار الاستعانة يتم تحديده أساسا من قبل فريق الرقابة الذي سيقوم بتنفيذ مهمة الرقابة؛
- يجب تحديد نطاق وطبيعة عمل الخبير، والأسلوب الذي سيتبعه في مرحلة مبكرة من العمل؛
- أن يكون لدى جهاز الرقابة معرفة كافية بموضوع الرقابة للقيام بتقييم معرفي حول آثار عمل الخبير؛
- أن يكون الخبير مؤهلا بشكل كافي في موضوع الرقابة ومستقلا عن الجهة الخاضعة للرقابة؛

<sup>1</sup> مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مرجع سابق، ص ص 67-68.

- أن يعمل الخبير وفق الأنظمة التي يقرها جهاز الرقابة الأعلى، وأن يكون عمله موضوعيا، وأساليب عمله متوافقة مع أهداف وسياسة جهاز الرقابة؛
- أن تكون جميع الخطوات التي تتم في هذا الخصوص موثقة ومضمنة في أوراق العمل؛
- أن يبقى التقرير الصادر عن الخبير خاصا بجهاز الرقابة، وتبقى فرق الرقابة مسؤولة عن إصدار الرأي المهني.

### المبحث الثالث: فعالية الرقابة العليا على الموازنة العامة

لقد انتشرت الأجهزة العليا للرقابة على الموازنة العامة على نطاق واسع في العصر الحديث واتخذت أشكال متعددة وتسميات مختلفة، وأصبحت موجودة تقريبا في كل دول العالم، حيث تعد الأجهزة الأساسية المنوط بها مهمة الرقابة على الإيرادات والنفقات العامة، وحماتها من جميع أشكال التبديد وسوء الاستعمال، وتعد عدم فعالية هذه الأجهزة أحد أهم الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى تفشي مظاهر الفساد وسوء إدارة المال العام.

سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الفعالية في المطلب الأول، ونتناول في المطلب الثاني متطلبات الرقابة العليا الفعالة، ونستعرض في المطلب الثالث نماذج تشكيل أجهزة الرقابة العليا وعلاقتها بالفعالية.

#### المطلب الأول: مفهوم الفعالية

إن لمفهوم الفعالية معاني مختلفة بحسب السياق الذي ترد فيه، والغاية من توظيفه، وينظر الباحثون في علوم التسيير إلى الفعالية على أنها أداة من أدوات التسيير في المنظمة، وهذا من منطلق أن الفعالية هي معيار يعكس درجة تحقق الأهداف، وسنعالج هذا المفهوم من الجانب اللغوي والاصطلاحي بما يعكس الغاية من اقترانه بالرقابة على الموازنة العامة كما يلي:

#### 1. المفهوم اللغوي للفعالية:

الفعالية لغة تعني النجاعة وقوة التأثير، والفعال ما يحدث أثرا.<sup>1</sup>

يقابل مصطلح الفعالية بالفرنسية "L'efficacité" وتعني قدرة شخص، أو مجموعة، أو نظام على تحقيق أهدافه، أو الأهداف التي يراد له أن يحققها، وأن تكون فعلا يعني أن تحقق نتائج، وتحقق أهداف

<sup>1</sup> المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم، المعجم العربي الأساسي، مؤسسة لاروس، باريس، 1989، مادة مفتعل، ص 943.

محددة،<sup>1</sup> والفعال هو الذي يحقق ما هو منتظر منه، والذي يفعل ما يجب فعله عند الاقتضاء<sup>2</sup>، كما يقابل مصطلح الفعالية بالانجليزية "L'effectiveness" وتعني النجاح والعمل المثمر<sup>3</sup>.

## 2. المفهوم الاصطلاحي للفعالية:

تعرف الفعالية على أنها: "القدرة على تحقيق النشاط المرتقب والوصول إلى النتائج المرتقبة"<sup>4</sup>، كما ينظر إلى الفعالية على أنها: "إلى أي مدى قد تم أداء الأعمال بالشكل الصحيح"<sup>5</sup>، أما الباحثان هوزنزفيج ووينجادي فيعرفانها على أنها: "قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها وتحقيق رضا العملاء والعاملين بها، وتنمية الموارد البشرية، بالإضافة إلى النمو والربحية"<sup>6</sup>

رغم أن المعاني الأكثر استعمالاً للفعالية هي تلك المرتبطة ببلوغ الأهداف، إلا أن البعض يرى أن مفهوم الفعالية يكون غير مكتمل المعنى إلا إذا حددت الظروف المرتبطة بها، والتي هي مجموع العناصر المرتبطة بمفهوم الفعالية، وهي البعد السياسي للمنظمة، والإقرار بوجود أهداف عديدة معلنة وغير معلنة، والبعد التنظيمي والإقرار بأن الفعالية وظيفة للهياكل والأنظمة والمواقف الداخلية، فالفعالية في محتواها تعني أنه كلما توفرت الشروط فإنه من الطبيعي تحقيق نتائج جيدة.<sup>7</sup>

يرتبط بمصطلح الفعالية عادة مصطلح الكفاءة والتي تعني "مجموع المهارات والقدرات والمعارف والتي تسمح بإنجاز مهمة أو مجموعة مهام معقدة"<sup>8</sup>، كما تعني أيضاً مقدرة الشخص أو المنظمة على توظيف المهارات والمعارف في وضعيات جديدة داخل حقل معين<sup>9</sup>.

مما سبق يمكن القول أن فعالية الرقابة على الموازنة العامة هي قدرة الأجهزة الرقابية على تحقيق الأهداف المنتظرة منها، وكفاءتها في حماية الأموال العامة ومنع جميع مظاهر الفساد وسوء الاستخدام والتبديد التي يمكن أن تطالها، وضمان سلامة العمليات المالية للأجهزة الحكومية والتزامها بالقوانين والأنظمة والتعليمات السارية، وتحسين فعالية الرقابة يستلزم توفير جميع الشروط القانونية والتنظيمية والمالية والبشرية

<sup>1</sup> L'efficacité, un article de Wikipédia, (l'encyclopédie libre).

<sup>2</sup> Le robert junior, **dictionnaire le robert**, Paris 1993, p233.

<sup>3</sup> مروان السابق، **مجمع اللغات**، السابق للتأليف والنشر، بيروت، 1985، ص 675.

<sup>4</sup> Vincent Plauchet, **mesure et amélioration des performances industrielles**, tom 2, UPMF, France, 2006, p6.

Jresiat ,E, **Productivity Measurement, Trial & Error in the Petersburg**, Public Productivity Review, N° 44, winter 1987, p72.

<sup>6</sup> ناصر مراد، **فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق**، مطبعة دار هومة، الجزائر، 2003، ص 73.

<sup>7</sup> جي لوكلارك، دافيد مونياش، جون بيار بواكلير، **المساءلة والتقارير حول الأداء والرقابة الشاملة**، الموقع الإلكتروني:

(<https://www.ccaf-fcvi.com>)، ص 153.

<sup>8</sup> صوالح عبد الله، **الكفاءة، الكتاب السنوي**، المركز الوطني للوثائق التربوية، الجزائر، 2003، ص 9.

<sup>9</sup> عمر الشريف، **التنمية المستدامة واليات تحسين الاداء وتطوير الفعالية في المنظمة**، أبحاث الملتقى الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة المنعقد يومي 10-11 نوفمبر 2009، منشورات مخبر السياسات والاستراتيجيات الاقتصادية في الجزائر، جامعة المسيلة، ص 588.

وغيرها من العوامل التي تساعد الأجهزة الرقابية على أداء نشاطها الرقابي بكل موضوعية وشفافية وبكفاءة وجودة خلال جميع مراحل العملية الرقابية.

يتم التركيز غالباً على تحسين فعالية أجهزة الرقابة العليا لكونها أعلى جهاز في النظام الرقابي على الموازنة العامة ونتائج رقابتها قد تؤثر على فعالية أجهزة الرقابة الأخرى إذا توافرت الآليات المناسبة، كما أنها تتميز بخاصيتين أساسيتين لا تتوفر عليهما باقي أجهزة الرقابة الأخرى هما:

✓ **الاستقلالية:** تعتبر من أهم الخصائص التي تتمتع بها أجهزة الرقابة العليا، وغالباً تستمد استقلاليتها من النصوص الدستورية التي يتم إنشاؤها بموجبها، ويسمح هذا الاستقلال للأجهزة العليا القيام بأداء فعال لمهامها، دون الخضوع لأي من التأثيرات أو القيود السياسية أو الإدارية أو المالية أو القانونية، وهو ما يشكل ضماناً لموضوعية ومصداقية النتائج التي تتوصل إليها؛

✓ **الرقابة الشاملة:** تمارس أجهزة الرقابة العليا بالإضافة إلى الرقابة المالية التقليدية التي تقتضي التأكد بأن الوحدات الحكومية تنفذ عملياتها المالية وفق الأنظمة المحاسبية المقررة والقوانين المطبقة على الأموال العامة، رقابة الأداء انسجاماً مع اتجاه الرقابة المالية الحديثة المتمثلة في الاعتماد على معايير الجدوى الاقتصادية ودراسات التكلفة والمنفعة واعتماد أساليب مالية وإدارية تعكس تلك المعايير،<sup>1</sup> وتسعى الأجهزة العليا من خلال هذه الرقابة إلى المساهمة في تحسين أداء الوحدات الحكومية.

### المطلب الثاني: متطلبات الرقابة العليا الفعالة:

تختلف فعالية الأجهزة العليا في الرقابة على النفقات والإيرادات العامة وقدرتها على تحقيق أهدافها من دولة إلى أخرى نتيجة تأثرها بالعديد من العوامل، ولعل أهم العوامل المؤثر في فعاليتها مدى استقلاليتها وعلاقتها بسلطات الدولة المختلفة، وكذا الصلاحيات والوسائل القانونية والإمكانات المادية والبشرية الممنوحة لها، ومدى تطبيقها لمعايير تدقيقية متعارف عليها.

#### 1. استقلالية الجهاز الرقابي:

لا يمكن للأجهزة العليا للرقابة أن تقوم بمهامها بصورة موضوعية وفعالة إلا إذا كانت مستقلة عن الجهة الخاضعة للرقابة، وفي مأمّن من أي تأثير خارجي، وتشمل استقلالية الجهاز الأعلى الاستقلال التنظيمي، الاستقلال المالي، والاستقلال العضوي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد القادر موفق، مرجع سابق، ص8.

<sup>2</sup> الأمم المتحدة، استنتاجات وتوصيات الندوة 20 بين الأمم المتحدة والانتوساي، تحت شعار الانتوساي شريك فعال في الشبكة الدولية لمكافحة الفساد وتوفير الشفافية، لتعزيز الأمن الاجتماعي والحد من الفقر، النمسا، 11-12 فيفري 2009، ص11.

### 1.1.1. الاستقلالية التنظيمية:

يجب أن بمنح الجهاز الأعلى الاستقلال التنظيمي الضروري لانجاز مهامه، وحمايته من كل تدخل لأي هيئة أو سلطة لها كان مركزها القانوني يمكن أن تعيق عمل الجهاز أو تحد من سلطاته الرقابية، لذلك ينص الدستور عادة على إنشاء هذه الأجهزة وعلى الدرجة الضرورية لاستقلالها، ويتم تقديم التفاصيل المتعلقة بها في النصوص القانونية الأخرى، وتتضح مظاهر الاستقلال التنظيمي في النقاط التالية:

- حق الجهاز في وضع لائحته الداخلية ونظام موظفيه؛<sup>1</sup>

- التمتع بالشخصية المعنوية.<sup>2</sup>

### 2.1.1. الاستقلالية العضوية:

إن استقلال الأجهزة العليا للرقابة مرتبط ارتباطا وثيقا باستقلالية أعضاء الجهاز ورئيسه، فاستقلالية الهيئة التنفيذية للجهاز الرقابي تضمن استقلالية الجهاز ككل، فإن كانت الحكومة أو أي هيئة أخرى خاضعة للرقابة في موقع يسمح لها بإصدار التعليمات لأعضاء الجهاز الرقابي، أو التأثير عليهم بأي طريقة أخرى، فإن ذلك من شأنه أن يمس باستقلالية الجهاز نفسه، بصرف النظر عن وجود التزام قانوني أو حتى دستوري باستقلالية الجهاز،<sup>3</sup> لذلك يجب أن تضمن هذه الاستقلالية النصوص الدستورية بالنسبة لرئيس الجهاز أو الأعضاء الذين توكل لهم مهمة اتخاذ القرارات باسم الجهاز، فيما يتعلق بطريقة التعيين أو العزل، ونصوص قانونية خاصة تتعلق بكيفية التعيين، الترقية، التحويل والامتيازات المالية، والحماية القانونية لجميع الموظفين، كما يجب حماية مدققي الجهاز من أي ضغوط يمكن أن تمارس عليهم من طرف الهيئات الخاضعة للرقابة وأن لا يكونوا تابعين لتلك الهيئات.

### 3.1.1. الاستقلالية المالية:

يجب أن تمنح أجهزة الرقابة العليا الإمكانيات المالية التي تكفل لها القيام بمهامها، وأن تكون قادرة على طلب الموارد المالية التي تحتاجها من السلطات العامة المسؤولة عن الموازنة العامة ضمن الفصول التي تراها مناسبة، وأن تكون قادرة أيضا على استخدام الأموال الممنوحة لها بكل حرية، لأن أي نقص مستمر في الاعتمادات المالية يمنع الجهاز الرقابي من ممارسة وظائفه الرقابية بالطريقة المناسبة والفعالة،<sup>4</sup> ويمكن إبراز مظاهر الاستقلال المالي في النقاط التالية:

<sup>1</sup> هشام جميل كمال أرحيم، مرجع سابق، ص 21.

<sup>2</sup> قحيوش الوليد، الرقابة على أعمال السلطات الإدارية المستقلة، رسالة ماجستير في القانون، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، 2016-2017، ص 54.

<sup>3</sup> فرانز فيدلر، الأمين العام للانتوساي، استقلالية الأجهزة العليا للرقابة، الانتوساي 50 سنة (2003-1953)، إصدار خاص لمنظمة الانتوساي، 2004، ص 115.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص 117.

- تحديد الجهاز لاحتياجاته من مرافق إدارية وتجهيزات ووسائل مادية وبشرية بكل حرية؛
- إعداد الجهاز لموازنته وإدراجها كما هي في الموازنة العامة للدولة دون تغيير؛
- حرية رئيس الجهاز في التصرف في ميزانية الجهاز دون قيود وبما يخدم أهداف الجهاز الرقابية وبما لا يتعارض مع القانون.

## 2. ولايات واضحة:

من أجل أن تؤدي الأجهزة الرقابية لمهامه بفعالية يجب أن يخضع لرقابتها جميع العمليات المالية العامة، وأن تتمتع بصلاحيات واسعة لتطبيق الرقابة الشاملة (الرقابة المالية، رقابة الالتزام، رقابة الأداء)، وسلطات كافية للوصول إلى المعلومات بكل حرية، كسلطة التحري، سلطة الاطلاع، وسلطة الاستماع إلى الموظفين، كما لا ينبغي أن تقيد حريتها في إعداد التقارير بشأن نتائج أعمالها، ورفع تلك التقارير إلى البرلمان وتحديد توقيت لنشر تلك التقارير، وتوزيعها على نطاق واسع عبر وسائل الإعلام والمواقع الالكترونية والوسائل المناسبة الأخرى، وأن تكون لها سلطة تتبع نتائج أعمالها الرقابية.

لذلك يجب أن تستند مهام رقابة الأجهزة العليا إلى القواعد والتشريعات التي يضعها البرلمان، ويجب أن تحدد بوضوح مسؤوليات الإبلاغ، ونطاق عمليات الرقابة، والكيانات التي يتعين تدقيقها،<sup>1</sup>

## 3. الموارد البشرية المؤهلة:

لكي تحقق الأجهزة العليا رقابة فعالة على الموازنة العامة للدولة، لا بد أن يتوافر لديها الموظفون المؤهلون للقيام بالمهام الرقابية المسندة إليهم، فالأجهزة الرقابية تتمتع باختصاصات متعددة، وتقوم بمهام رقابية معقدة، تتطلب موارد بشرية متميزة وبمؤهلات علمية متخصصة، وذات خبرة في المسائل المالية والمحاسبة والقانون والإدارة، حتى تكون قادرة على ممارسة الأعمال الرقابية، وتقييم أداء الوحدات الحكومية، وإصدار الأحكام، وإعداد التقارير المالية بكفاءة وفعالية، كما يشترط فيها الأخلاق المهنية العالية، كالنزاهة وحس المسؤولية.

يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تضمن التدريب والتطوير المستمر لموظفيها، من أجل الاطلاع على التغيرات التي تحدث في التشريعات والقوانين المتعلقة بعملهم، وعمل الجهات الخاضعة لرقابتهم، وكل ما يستجد في مجال الرقابة واستخدام الوسائل والتقنيات الحديثة، وكذا تشجيع التعاون وتبادل الخبرات مع الأجهزة الرقابية في الدول الأخرى، من خلال عقد اتفاقيات، والمشاركة في الدورات والمؤتمرات الخارجية،

<sup>1</sup> World Bank, Op.cit, P3.

للاطلاع على أفضل الممارسات والأساليب والمعايير التي تعتمدها الدول المتطورة، وهو ما من شأنه أن يرفع من الكفاءة المهنية للموظفين.

#### 4. الالتزام بمعايير تدقيق دولية:

تكون عمليات التدقيق أكثر فعالية عندما تلتزم أجهزة الرقابة العليا بمعايير المراجعة المهنية، كتلك التي تصدرها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (INTOSSAI)، أو الهيئات المهنية الدولية الأخرى،<sup>1</sup> حيث يحتاج مدققو الأجهزة العليا للرقابة إلى معايير مهنية سليمة يسترشدون بها أثناء أدائهم لعملية الرقابة بدءاً بمرحلة التخطيط ثم الإشراف والمتابعة وفحص أنظمة الرقابة الداخلية، ثم جمع أدلة الإثبات وأخيراً تحليل البيانات وإعداد التقرير، فهي توفر الحد الأدنى من التوجيه للمدقق وتساعد في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها، وتمنع تضارب المصالح بين المدقق والجهة الخاضعة للرقابة، فغياب المعايير من شأنه أن يحدث صعوبات تحول دون تحقيق مستوى عالٍ من الكفاءة والفعالية لعمل الجهاز الرقابي.

#### 5. وجود بيئة داعمة:

تقوم الأجهزة العليا للرقابة بمهامها انطلاقاً من السلطة التشريعية، باعتبار هذه الأخيرة هي من فوض سلطة الرقابة للأجهزة، ومع ذلك فهذه الأجهزة تتمتع بالاستقلالية، وهي بحاجة إلى دعم السلطة التشريعية من أجل تفعيل نتائج رقابتها، فأجهزة الرقابة العليا تمتلك وسائل وأدوات تستخدمها لكشف المخالفات وتوثيقها، ولكنها لا تمتلك آليات للمساءلة الحكومية، لذلك تحيل نسخة من تقاريرها السنوية إلى السلطة التشريعية التي تمتلك حق السؤال، الاستجواب، تشكيل لجان تحقيق، وحتى سحب الثقة من الحكومة، وبالتالي وضع الحكومة أمام مسؤولياتها، بالإضافة إلى أن أجهزة الرقابة العليا تتولى الرقابة على أنشطة السلطة التنفيذية، وتحديد المخالفات والمسؤولين عنها، ولكن هذه السلطة ليست خاضعة للجهاز بل هي مستقل أيضاً عنه، لذلك فإن جهاز الرقابة الأعلى بحاجة إلى حكومة متفهمة تقبل آراءه وتحترم خبرته وتحمل مسؤولية أي تقصير وتتخذ الإجراءات التصحيحية المطلوبة.

إن أجهزة الرقابة العليا تعمل في إطار مؤسسي واسع، فهي فعالة فقط إلى الحد الذي يسمح لها فيه بإجراء أعمالها، واستخدام تقاريرها في تعزيز المساءلة، فقد يكون البرلمان ضعيفاً، وقد لا تضمن الحكومة الأخذ بالتوصيات ومعالجة التجاوزات التي حددتها الأجهزة العليا، وهو ما يحول دون فعالية الأجهزة الرقابية في تحقيق أهدافها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> World Bank, Op.cit, P3.

<sup>2</sup> Idem, p3.

### المطلب الثالث: نماذج تشكيل أجهزة الرقابة العليا

تختلف تسمية أجهزة الرقابة العليا وهيكلها التنظيمية ووظائفها والسلطات الممنوحة لها من دولة لأخرى، إلا أن تشكيل وتنظيم هذه الأجهزة يكون وفقا لثلاث نماذج رئيسية هي:<sup>1</sup> النموذج القضائي (Court Model)، نموذج وستمنستر (Westminster Model)، نموذج المجلس (Board Model).

#### 1. النموذج القضائي (النايليوني):

في ظل النموذج القضائي غالبا ما يسمى الجهاز الأعلى للرقابة باسم محكمة المحاسبات أو محكمة المراجعة، ويعتبر جزء من النظام القضائي للدولة، حيث يصدر أحكاما حول امتثال الحكومة للقوانين واللوائح، ويفرض عقوبات مالية عند العثور على معاملات غير قانونية، لأن أعضائه يعتبرون قضاة ويتمتعون بالكفاءة القانونية والمحاسبية، ويعمل الجهاز بشكل مستقل عن السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية. إن النظام القضائي معقد بطبيعته، ويمكن أن يكون من الصعب تشغيله بفعالية إذا كان هناك قدرة بشرية محدودة سواء من حيث العدد أو من حيث المعرفة، أو نقص في الموارد الأخرى،<sup>2</sup> وترتكز الأنظمة القضائية تقليديا على الامتثال للقوانين واللوائح التفصيلية لضمان إنفاق الأموال بشكل صحيح، وغالبا ما يكون التركيز أقل على مسائل الإدارة المالية الأوسع نطاقا والمتعلقة بالاقتصاد والكفاءة والفعالية في الإنفاق العام.<sup>3</sup>

وفقا لهذا النموذج يتمتع الجهاز في كثير من الأحيان باستقلال كبير عن البرلمان، وله علاقة محدودة معه تتعلق بتوفير تقارير عن العمليات المالية للحكومة، وهذا النموذج واسع الانتشار في البلدان التي لها أصل قانوني فرنسي، ومعظم البلدان الناطقة باللغة الفرنسية، ويطبق في العديد من الدول الأوروبية كفرنسا، إيطاليا، إسبانيا، بلجيكا، البرتغال، تركيا، واليونان، وبلدان أمريكا اللاتينية في البرازيل والسلفادور والأوروغواي،<sup>4</sup> ومن الدول العربية المغرب، تونس موريتانيا، والجزائر.

يمكن تلخيص أبرز خصائص النموذج القضائي فيما يلي:

- غالبا ما يسمى الجهاز الأعلى للرقابة باسم محكمة المراجعة أو محكمة المحاسبات؛
- يعتبر الجهاز جزء من النظام القضائي ويعمل على نحو مستقل عن السلطتين التشريعية والتنفيذية؛

<sup>1</sup>Lorenz Blume and Stefan Voigt, **Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment**, European Journal of Political Economy, N° 27,2011, p 219.

Georgia Kontogeorga, **Supreme Audit Institutions**,2017,p 1, Available online at [https://doi.org/10.1007/978-1-4614-7883-6\\_728-1](https://doi.org/10.1007/978-1-4614-7883-6_728-1)

Lorenz Blume and Stefan Voigt, Op.cit, p 219. <sup>3</sup>

Georgia Kontogeorga, Op.cit, p 1.<sup>4</sup>

- أعضاء الجهاز يشكلون من القضاة، وعادة ما يعملون به حتى سن التقاعد؛
- يحتاج الجهاز إلى قدرات بشرية ومادية معتبرة؛
- يركز الجهاز على الرقابة القانونية أكثر من التركيز على رقابة الأداء؛
- علاقة الجهاز مع السلطة التشريعية محدودة.

**الجدول (1-2): أجهزة الرقابة العليا في بعض الدول وفق النموذج النابليوني.**

سنة تأسيس الجهاز	اسم الجهاز	البلد
1807	محكمة المحاسبات Cour des comptes	فرنسا
1862	محكمة المحاسبة Corte dei conti	ايطاليا
1831	محكمة المحاسبات Cour des comptes	بلجيكا
1833	محكمة المراجعة Court of Audit	اليونان
1862	محكمة المحاسبات Court of Accounts	تركيا
1829	محكمة المحاسبات Tribunal de Contas	البرازيل
1959	محكمة المحاسبات Cour des comptes	تونس
1960	المجلس الأعلى للحسابات Cour des comptes	المغرب
1976	مجلس المحاسبة Cour des comptes	الجزائر

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على المواقع الالكترونية للأجهزة من خلال الموقع الالكتروني للمنظمة الدولية (الانتوساي).

## 2. نموذج وستمنستر (الانجلوسكسوني)

في هذا النموذج يرأس الجهاز الأعلى للرقابة مدققا عاما واحد يسمى مراقب الحسابات أو المراجع العام، وغالبا يكون بمثابة هيئة مساعدة في البرلمان لذلك يسمى هذا النموذج أيضا بالنموذج الأحادي أو البرلماني، ويشكل مكتب المراجع العام هيئة مستقلة تتبع البرلمان هي اللجنة البرلمانية،<sup>1</sup> تتمثل مهمتها الرئيسية في تحليل الإيرادات والنفقات العامة وتقديم التقارير عن النتائج المتوصل إليها إلى البرلمان، وتعتبر السلطة داخل الجهاز الأعلى للرقابة مركزية إلى حد كبير بوجود شخص واحد على رأس الجهاز يتمتع بصلاحيات واسعة، وعادة لا يمكن تنحيته بسهولة، ونتيجة لذلك فإن الكثير من نزاهة الجهاز تعتمد على مصداقية المراجع العام ودوافعه الشخصية.<sup>2</sup>

في ظل هذا النموذج لا يمارس جهاز الرقابة وظيفة قضائية، لكن عند الضرورة يمكنه إحالة المخالفات المكتشفة إلى السلطة القضائية لإجراء مزيد من التحقيقات وتسليط العقوبات اللازمة في حال تأكيد التجاوزات، فأولوية الجهاز هي تقديم الدعم للبرلمان وثانيا تقديم المساعدة للمؤسسة القضائية.<sup>3</sup>

ويركز النموذج الانجلوسكسوني بشدة على الاقتصاد والكفاءة والفعالية التي استخدمت بها الأجهزة الحكومية مواردها، أكثر من النموذج النابليوني، مع تركيز أقل على الامتثال للتشريعات واللوائح المالية،<sup>4</sup> ويستعين في ذلك بعدد كبير من المراجعين المؤهلين والخبراء المختصين، وينتشر هذا النموذج على نطاق واسع في البلدان الانجلوسكسونية، والولايات المتحدة الأمريكية، استراليا، الهند، المملكة المتحدة، كندا، الشيلي، كولومبيا، المكسيك، لبيرو، وفي العديد من بلدان الكاريبي والمحيط الهادي، وفي البلدان الإفريقية الناطقة باللغة الانجليزية،<sup>5</sup> وفي بعض الدول العربية كمصر، السودان، البحرين، فلسطين، واليمن، عمان.

ويمكن تلخيص أهم خصائص النموذج الانجلوسكسوني في النقاط التالية:

- كثيرا ما يطلق على الجهاز الأعلى للرقابة اسم المراجع العام أو مكتب المراجعة الوطني؛
- لا يمارس الجهاز أي سلطات قضائية، وهو مستقل عن السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية؛
- السلطة داخل الجهاز مركزية إلى حد كبير؛ ويستعين في عمله بعدد كبير من المراجعين والخبراء المختصين؛
- يركز الجهاز على رقابة الأداء أكثر من التركيز على رقابة المحاسبية؛
- يرتبط الجهاز بعلاقة قوية مع السلطة التشريعية.

<sup>1</sup> Lorenz Blume and Stefan Voigt, Op.cit, p 219.

<sup>2</sup> Georgia Kontogeorga , Op.cit, p 1.

<sup>3</sup> Idam, p 2.

<sup>4</sup> World Bank, Op.cit, p1

<sup>5</sup> Georgia Kontogeorga , Op.cit, p 2

الجدول (2-2): أجهزة الرقابة العليا في بعض الدول وفق النموذج الانجلوسكسوني.

سنة تأسيس الجهاز	اسم الجهاز	البلد
1866	مكتب المراجعة الوطني National Audit Office	المملكة المتحدة
1921	مكتب المحاسبة الحكومية Government Accountability Office	الولايات المتحدة الأمريكية
1901	مكتب المراجعة القومي Australian National Audit Office	استراليا
1984	مكتب المراقب والمراجع العام Office of the Comptroller and Auditor General	الهند
1942	الجهاز المركزي للمحاسبات Accountability State Authority	مصر
1970	جهاز الرقابة المالية والإدارية Oman State Audit Institution	عمان
2004	ديوان الرقابة المالية والإدارية State Audit and Administrative Control Bureau	فلسطين

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المواقع الالكترونية للأجهزة من خلال الموقع الالكتروني للمنظمة الدولية (الانتوساي).

### 3. نموذج المجلس (المجمع):

هذا النموذج يشبه إلى حد كبير النموذج الانجلوسكسوني، باستثناء الهيكل الداخلي للجهاز الأعلى للرقابة، حيث يدار من قبل مجلس مكون من عدة أشخاص يتخذون قرارات بشأن العمليات والإدارة تكون بتوافق الآراء، فنتيجة العمل لا تعتمد على شخص واحد كما في النموذج الانجلوسكسوني، إلا أن هذه الميزة يمكن أن تؤدي إلى عملية معقدة وبطيئة لصنع القرار،<sup>1</sup> فهناك احتمال لوجود مصالح متعددة ومتضاربة وفقا

<sup>1</sup> Lorenz Blume and Stefan Voigt, Op.cit, p 220.

لدرجة الاستقلالية الخاصة بكل عضو في مجلس الإدارة، ويمكن التقليل من هذه المخاطر عن طريق استخدام المعايير الدولية التي قد تكون نقطة مرجعية لتحقيق التوافق في جميع المجالات.<sup>1</sup>

يتمتع الجهاز في النموذج المجلس بالاستقلال عن السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية، ويختص بصفة عامة برقابة ومراجعة الحسابات الحكومي وأوجه مواردها وإنفاقها، ويقدم تقاريره إلى البرلمان، ويسود هذا النموذج أغلب دول قارة آسيا منها: اندونيسيا، اليابان، وكوريا الجنوبية، وبعض الدول الأوروبية كألمانيا وهولندا، كما يطبق في الأرجنتين.

يمكن تلخيص أهم خصائص النموذج المجلس في النقاط التالية:

- كثيرا ما يطلق على الجهاز الأعلى للرقابة اسم مجلس المراجعة؛
- لا يمارس الجهاز أي سلطات قضائية، وهو مستقل عن السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية؛
- يدير الجهاز مجلس إدارة؛ حيث يتم تعيين أعضائه من قبل البرلمان لمدة محددة ويتخذ القرارات بصورة مشتركة؛
- يركز الجهاز على رقابة الأداء أكثر من التركيز على الرقابة المحاسبية؛
- يرتبط الجهاز بعلاقة قوية مع السلطة التشريعية.

**الجدول (2-3): أجهزة الرقابة العليا في بعض الدول وفق نموذج المجلس.**

البلد	اسم الجهاز	سنة تأسيس الجهاز
اندونيسيا	مجلس المراجعة Board of Audit	1947
اليابان	مجلس المراجعة Board of Audit	1880
كوريا الجنوبية	مجلس المراجعة والتفتيش Board of Audit and Inspection	1948
أرمينيا	غرفة المراجعة Chamber of Audit	1996
ألمانيا	ديوان المراجعة الفدرالي Bundesrechnungshof	1871
الأرجنتين	المراجعة العامة للدولة Auditoría General de la Nación	1992
العراق	ديوان الرقابة المالية الاتحادي Federal Board of Supreme Audit	1927

المصدر: من إعداد الباحث.

لقد سلكت الدول في تنظيم أجهزتها العليا للرقابة طرق مختلفة، ويظهر هذا الاختلاف في تحديد اختصاصاتها ووسائل ممارستها لمهامها، وكيفية أدائها لعمليات الرقابة وأوجه الاهتمام التي توليها للجوانب المالية والجوانب القانونية مقارنة بالجوانب المتصلة بالأداء، وكذا علاقة هذه الأجهزة بالسلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، وتعتبر فرنسا أول دولة في العالم تقوم بإنشاء جهاز أعلى للرقابة على الموازنة العامة مستقل عن السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، وكان ذلك بمقتضى القانون الذي أصدره نابليون الأول في 16 سبتمبر 1807م، وتم بموجبه إنشاء محكمة المحاسبات الفرنسية مكلفة بالرقابة على كافة حسابات الإدارات والهيئات العامة للدولة، ومنحت لها صلاحيات قضائية لإصدار الأحكام وفرض الغرامات بشأن المخالفات المالية، وتم إنشاء هذه المحكمة خلفا لمكتب الحسابات الذي أنشأ سنة 1791م وكان يعمل تحت إشراف السلطة التشريعية ولم تكن له صفة قضائية، ثم انتشر النموذج الفرنسي النابليوني في مختلف البلدان ذات الأصل القانوني الفرنسي وخاصة دول أمريكا اللاتينية وإفريقيا، وكذا في بعض الدول الأوروبية وأمريكا الجنوبية، أما إنجلترا والتي كانت سباقة إلى فرض نظام اعتماد الموازنة العامة من طرف السلطة التشريعية فقد تأخرت في إنشاء جهاز أعلى للرقابة على الموازنة العامة مقارنة بالعديد من الدول، إلى غاية سنة 1866 حيث تم إنشاء هيئة متخصصة سميت هيئة المحاسبة والمراجعة تابعة للسلطة التشريعية، تتولى الرقابة على حسابات الأجهزة الحكومية، وأصبحت هذه اللجنة من وسائل دعم الرقابة البرلمانية على تنفيذ الموازنة العامة في إنجلترا، ثم انتشر نظام الهيئة البرلمانية على نطاق واسع في البلدان الانجلوسكسونية والبلدان الإفريقية الناطقة بالإنجليزية، وقد حدثت تغيرات هامة على هيئة الرقابة المستقلة على الموازنة العامة في إنجلترا بصدور قانون جديد سنة 1984 حيث أعاد تنظيمها ووسع صلاحياتها ومنحها حق ممارسة رقابة الأداء وعدل تسميتها إلى مكتب المراجعة الوطني (National Audit Office)، وأصبح مكتب المراجعة الانجليزي والذي يرأسه مراجع عام يتمتع بصلاحيات واسعة، تعيينه الملكة باقتراح من السلطة التشريعية يمارس الرقابة الشاملة على تنفيذ الموازنة العامة، ويقدم تقارير دورية إلى السلطة التشريعية، ويقوم بنشر تقريره السنوي على الجمهور، وبعد من بين الأجهزة القليلة التي تقدم تقييم لأدائها وأثره على الأموال العامة في تقريرها السنوي، في إشارة إلى العلاقة بين المدخرات المالية الناتجة عن عمل المدققين وتكلفة عملهم بالإضافة إلى نسبة التوصيات التي قبلها البرلمان والحكومة لأغراض التغييرات التشريعية<sup>1</sup>.

بالنسبة للدول النامية وخاصة العربية منها فقد خضع العديد منها للاستعمار الفرنسي والاستعمار الانجليزي والاستعمار الايطالي وبعد الاستقلال حاولت معظم الدول إنشاء أجهزة عليا للرقابة واختارت نفس

<sup>1</sup> Alexandra Otetea end other, **The Performance Impact of the Supreme Audit Institutions on National Budgets. Great Britain and Romania Case - Comparative Study**, Procedia Economics and Finance N° 27, 2015, p 622.

الأنظمة التي كان يمارسها المستعمر، وفي هذا السياق فإن بعض الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية تم إنشاؤها على منوال النموذج القضائي كما هو الشأن بالنسبة لموريتانيا والمغرب والجزائر وتونس، في حين اتخذت بعض الأجهزة العليا صبغة غير قضائية على غرار النموذج الانجلوسكسوني كما في مصر والسودان والبحرين وفلسطين.

يعتبر العراق أول دولة عربية تأسس فيها جهاز مختص بالرقابة على الموازنة العامة وكان ذلك سنة 1927 بصدور القانون رقم 17 والذي أنشأ بموجبه ديوان مراقب الحسابات العام وهو يرتبط بالسلطة التشريعية ولا يمتلك أي صلاحيات قضائية، وفي سنة 1968 وسعت صلاحيات الجهاز وتم تسميته بديوان الرقابة المالية، وعرف عديد من التطورات انتهت بصدور قانون رقم 31 لسنة 2011 المعدل والذي تميز عما سبقه من القوانين بتوضيح مهام واختصاصات الديوان بشكل دقيق ومفصل،<sup>1</sup> وبالرجوع إلى هذا القانون والهيكل التنظيمي للجهاز فان العراق أخذ بنموذج المجلس في تنظيم جهازه الرقابي الأعلى، حيث يعد مجلس الديوان الجهاز الرئيس والجهة التنفيذية لديوان الرقابة المالية الاتحادي، ويتكون من رئيس الديوان ونوابه والمدراء العامين لدوائر الديوان وأمانة سر الديوان وتكون قرارات المجلس بأغلبية الأعضاء الحاضرين. رغم وجود ثلاث نماذج لتشكيل أجهزة الرقابة العليا كما سبق التطرق إليه، إلا أنه يمكن ردها إلى اتجاهين فقط:

- **الاتجاه الأول:** يأخذ بالتنظيم القضائي حيث تسند الرقابة العليا على الموازنة العامة إلى أجهزة مستقلة عن السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية، تأخذ شكل المحكمة وتتمتع بسلطات قضائية تعمل بموجبها على التحقيق في المخالفات المالية وتصدر أحكاما على مرتكبيها تشمل عقوبات مالية وتأديبية، مما يشكل حافزا للحث على السلوك السليم في إدارة المال العام، ورادعا للسلوك الخاطئ؛

- **الاتجاه الثاني:** يأخذ بالتنظيم الإداري (النموذج البرلماني ونموذج المجلس) حيث تسند الرقابة العليا على الموازنة العامة إلى أجهزة مستقلة عن السلطة التنفيذية مع وجود ارتباط على نحو ملائم وبدرجة كبيرة مع السلطة التشريعية، ولا تمتع هذه الأجهزة بسلطات قضائية لإصدار الأحكام وفرض الجزاءات، وإنما تقوم بإحالة المخالفات المكتشفة عند الضرورة إلى الجهات القضائية المختصة لاتخاذ قرار بشأنها، إلا أن ارتباطها بصورة أساسية بنظام المساءلة البرلمانية من شأنه أن يكون كافيا لحث الحكومة على الإدارة السليمة للأموال العامة.

<sup>1</sup> نوميدي مسعود محمود النقشبندي، مرجع سابق، ص ص 154-155.

يمكن تصنيف الأجهزة العليا للرقابة أيضا وفقا لمعيار تنظيم أنشطة هيئات الرقابة المالية العليا في دساتير البلدان وغيرها من الإجراءات القانونية النافذة إلى أربع أنواع:<sup>1</sup>

- **متخصصة:** القواعد التي تحكم هيئات الرقابة المالية في قسم منفصل من الدستور، وتتعلق بجميع الهيئات الرقابية للبلد بما في ذلك إطار النظام المالي والمتعلق بالموازنة؛

- **برلمانية:** حيث ترتبط الرقابة المالية بشكل مباشر بأنشطة البرلمان، فجهاز الرقابة الأعلى مسؤول أمام البرلمان وفي معظم الحالات يتم تشكيله بموجبه؛

- **رئاسية:** حيث يتم تضمين القواعد ذات الصلة في القسم من الدستور على سلطات الرئيس، بالإضافة إلى ذلك يشمل هذا النوع هياكل يشارك فيها الرئيس أو أعلى هيئة تنفيذية في تشكيلها؛

- **قضائية:** يقوم فيها التنظيم الدستوري للهيئة الرقابية على قواعد تنظيم السلطة القضائية.

رغم الاختلاف في طريقة تشكيل وعمل الأجهزة العليا للرقابة إلا أن هدفها الأساسي واحد وهو الوصول إلى الإدارة الرشيدة للأموال العامة، كما تشترك كل الأجهزة في إصدار تقرير سنوي يرفع إلى أكثر من جهة، منها على الخصوص رئيس الدولة، رئيس الحكومة، والسلطة التشريعية، رغم أنه لا يتم بنفس الطريقة، ففي النظام الانجلوسكسوني تقدم تقارير مكتب المراجع العام إلى لجنة الحسابات العامة وهي لجنة متعددة الأحزاب ورئيسها هو أحد أعضاء المعارضة، تقوم هذه اللجنة بمراجعة التقارير وتقديم تقريرها الخاص إلى البرلمان الكامل للنظر فيها واتخاذ الإجراءات اللازمة، وتحتاج الحكومة إلى الرد على ما جاء في التقرير،<sup>2</sup> وغالبا ما يكون هناك توصيات تتطلب إجراء متابعة من جانب كل من المراجع العام والموظفين الحكوميين، أما في نظام المجلس فترسل تقارير الجهاز الرقابي إلى مجلس الوزراء، كما تقدم إلى البرلمان ويحضر موظفو مجلس الإدارة جميع المداولات ويطلب منهم شرح آراء المجلس وملاحظات الواردة في التقارير، وفي النظام القضائي يحيل رئيس الجهاز تقارير الجهاز السنوية إلى لجنة المالية بالبرلمان وإلى رئيس البلاد، يتناول نتائج الأعمال الرقابية للبرنامج السنوي للجهاز، وفي وثيقة منفصلة يعد الجهاز الرقابي تقريرا سنويا عن استخدام الموارد المتاحة بموجب قوانين المالية للعام السابق.<sup>3</sup>

من حيث محتوى التقرير السنوي فهو يشمل عموما على نتائج الأعمال الرقابية المنجزة خلال السنة، ويعكس النظام المالي للدولة وصفة الجهاز قضائي أم إداري(غير قضائي)، حيث تبرز عادة الأجهزة

V.Klimanov, A. Mikhailova, V.Yagovkina, S.Kazakova, **Comparative Analysis of Supreme**<sup>1</sup>  
**Audit Institutions in the World**, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (RANEP), 2020, p 33-34. Available online at <https://ideas.repec.org/p/rnp/wpaper/032046.html>.

<sup>2</sup> L. Blume, S. Voigt, **Supreme Audit Institutions: Supremely Superfluous? A Cross Country Assessment**, International Centre for Economic Research, Working Paper No 3, 2007, p 11.

<sup>3</sup> World Bank, Op.cit, p2.

القضائية معطيات خاصة بالجانب القضائي في أنشطتها ضمن تقريرها السنوي، وإدراج ردود الهيئات التي خضعت للرقابة بالتقرير وذلك حفاظا على حقها في إبداء وجهة نظرها، أما نشر التقارير والانتقال من إعلام جهات محددة قانونا إلى إعلام شامل وتمكين الرأي العام من الاطلاع عليها، وما يتطلبه ذلك من إجراءات لتكثيف التقارير مع ما يتناسب والشرائح المقصودة، فقد ولد ذلك تحديا كبيرا أما العديد من الأجهزة الرقابية خاصة في الدول النامية ومنها الدول العربية على الخصوص، ففي حين تقوم بعض أجهزة الرقابة بنشر التقارير بوسائل مختلفة خاصة المواقع الالكترونية للأجهزة منها: الكويت، البحرين، المغرب، فلسطين، الجزائر، تكتفي بعض الأجهزة بنشر ملخصات فقط حول نشاطاتها.

تجدر الإشارة أيضا إلى أن بعض الأجهزة الرقابية لا تختص فقط بالرقابة اللاحقة، فالبعض منها يمارس كذلك الرقابة السابقة، كما في إيطاليا، البرازيل، البرتغال،<sup>1</sup> مما قد يؤثر على استقلاليتها خاصة عندما يكون تدخلها مساهمة في اتخاذ قرارات التصرف في الأموال العامة، كما يطرح هذا الخيار أيضا في الصورة التي يتخذ فيها التدخل الصبغة الاستشارية الغير ملزمة، وإشكالية التداخل بين الرقابة الداخلية والخارجية، مما قد يشكل صعوبات للأجهزة الرقابة العليا في أدائها لمهامها الرقابية بموضوعية بما في ذلك تقييم أنظمة الرقابة الداخلية، هذه الصعوبات قد تعاني منها حتى الأجهزة التي تمارس الرقابة اللاحقة فقط، وهي مشتركة بين الأجهزة الرقابية في النظامين القضائي والغير قضائي، وبالإضافة إلى الصعوبات المتعلقة بحدود الاستقلالية، هناك صعوبات أخرى قد تواجه أجهزة الرقابة العليا تتعلق بحدود نطاق عمليات الرقابة والقدرة على تأمين رقابة شاملة على كافة الهيئات العامة، ونقص الموظفين المؤهلين وعدم قدرتهم على مواكبة التقنيات والتعقيدات في عملهم، وعدم امتلاك آليات فعالة لمتابعة نتائج الأعمال الرقابية، وهي العوامل التي قد تؤثر على فعالية الأجهزة العليا للرقابة في أدائها لمهامها بغض النظر عن النموذج الذي قد تتخذه هذه الأجهزة، وهو ما يتطلب تحديث طرق وأساليب الرقابة وتطوير الأنظمة والقوانين المنظمة لعمل الأجهزة الرقابية، وبصفة خاصة فيما يتعلق باستقلاليتها وصلاحيتها، وتنمية مواردها البشرية والتقييم المستمر لبرامجها الرقابية، ومتابعة نتائج أعمالها.

إن التباين في تشكيل الأجهزة العليا للرقابة يمكن اعتباره مصدر قوة وثراء للمنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة (الانتوساي)، والتي أنشئت لدعم وتشجيع تبادل الخبرات في مجال الرقابة على الأموال العامة بين الأجهزة الرقابية العليا لمختلف دول العالم، واستطاعت إصدار توجيهات ومعايير تعكس أفضل الممارسات التي اجتمعت عليها أجهزة الرقابة العليا للدول الأعضاء، لكي تسترشد بها الدول في تشريع

<sup>1</sup> L. Blume, S. Voigt, Op.cit, p11.

القوانين والأجهزة العليا للرقابة في أداء مهامها، فهي تشكل بذلك إطارا عاما لتفعيل دور الأجهزة العليا في الرقابة على الموازنة العامة وجعلها أكثر كفاءة ومهنية والتغلب على جميع الصعوبات التي قد تواجهها، وأطلق على هذه المعايير تسمية المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا (International Standards of Supreme Audit Institutions) اختصارا (ISSAI)، ويبقى التحدي الذي يواجه الأجهزة الرقابية العليا هو السعي نحو تحقيق الانسجام والتوافق بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية، أو تبني المعايير الدولية ومعالجة المشكلات التطبيقية التي يمكن أن يطرحها العمل بهذه المعايير.

## خلاصة الفصل الثاني:

تخضع الموازنة العامة إلى أنواع متعددة من الرقابة قد تكون سابقة لعملية تنفيذ الموازنة العامة أو مترامنة معها أو بعد الانتهاء من عملية التنفيذ، كما قد تكون رقابة مستتدية (رقابة مالية، رقابة الالتزام) فقط أو قد تشمل رقابة الأداء، وهذا من أجل التأكد من سلامة العمليات المالية المتعلقة بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات العامة، ومطابقتها للتشريعات والقوانين المعمول بها، والتأكد من كفاءة وفعالية الأجهزة الحكومية في تحقيقها لأهدافها وإنجازها لمشاريعها وبرامجها، وقد يقوم بعملية الرقابة أجهزة من داخل السلطة التنفيذية وتابعة لها، أو من خارجها ومستقلة عنها.

تلعب أجهزة الرقابة العليا دوراً أساسياً في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة، حيث تمتلك العديد من الاختصاصات تشمل النواحي المالية والإدارية وحتى القضائية والاستشارية والتشريعية، والتي تساعدها في الكشف عن المخالفات المالية والقانونية التي ترتكب عند تنفيذ الموازنة العامة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع تكرارها، وتقييم الأداء الحكومي، كما تقوم بإصدار تقارير تبرز فيها كيفية تنفيذ الموازنة العامة ورفعها إلى السلطات العليا في البلاد وكذا السلطة التشريعية، وبالتالي إخضاع الحكومة للمساءلة ليس فقط عن احترام الرخصة البرلمانية والتشريعات والقوانين المنظمة للأموال العامة، ولكن عن الاستخدام الفعال والكفاء والاقتصادي لها، ويتجاوز بذلك دورها المتطور إلى تحسين أداء الأجهزة الحكومية وترشيد الإنفاق العامة والمساهمة في تحقيق أهداف التنمية المستدامة.

يتم تنظيم وتشكيل أجهزة الرقابة العليا وفقاً لثلاث نماذج تعكس سياسات وأنظمة حكم مختلفة، هذه النماذج هي النموذج القضائي (الناپليوني)، النموذج البرلماني (الانجلوسكسوني)، ونموذج المجلس، ورغم اختلاف طريقة تشكيل هذه الأجهزة وأسلوب عملها والصلاحيات الممنوحة لها، إلا أن هدفها الأساسي واحد وهو حماية الأموال العامة من جميع أشكال التبيد والفساد، ورفع كفاءة وفعالية استخدامها، وتتوقف فعالية أجهزة الرقابة العليا في تحقيقها لهدفها على مجموعة من العوامل لعل أبرزها مدى استقلاليتها، الوسائل القانونية والإمكانات المادية والبشرية الممنوحة لها، ومدى تطبيقها لمعايير المراجعة المهنية كتلك التي تصدرها المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي).

# الفصل الثالث

## المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا

المبحث الأول: المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي)

المبحث الثاني: مبادئ المنظمة الدولية (الانتوساي)

المبحث الثالث: معايير المنظمة الدولية (الانتوساي)

## تمهيد:

تؤدي الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وظيفة أساسية تتمثل في الرقابة على الموازنة العامة للدولة وتتمتع باختصاصات متعددة وصلاحيات واسعة، وتقوم بتوصيل المعلومات عن نتائج النشاط الحكومي إلى العديد من الجهات ذات العلاقة وعلى رأسها السلطة التشريعية، من خلال التقارير السنوية على الخصوص التي تصدرها، لذلك كان لا بد من وجود قواعد ومبادئ متعارف عليها تحكم إنشاء هذه الأجهزة وكيفية ممارستها لصلاحياتها وأدائها لمهامها الرقابية وإصدارها للتقارير، من أجل تحقيق جودة وفعالية في عملها الرقابي.

برزت المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي) كمنظمة غير حكومية تعنى بأجهزة الرقابة العليا على الأموال العامة، ووفرت من خلال مؤتمراتها ملتقى للأجهزة العليا للرقابة من مختلف دول العالم لتبادل الأفكار والتجارب، ودراسة كل المقترحات التي من شأنها تنظيم وتطوير أساليب ممارسة الرقابة على الأموال العامة، ودعم مدققي الأجهزة الرقابية العليا، وجعل مهامهم تستند إلى أسس وقواعد مقبولة عالمياً تسمح بتحسين وتفعيل أدائهم المهني، فنتج عن ذلك إصدار المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا (ISSAI)، وتعمل المنظمة دائماً على تطويرها، وقد قامت في سنة 2019 بتغيير تسمية بعض المعايير مع إحداث تغييرات تحريرية في بعضها، وتم تصنيفها في ثلاث مجموعات: مبادئ الانتوساي، معايير الانتوساي، وإرشادات الانتوساي.

سنتطرق من خلال هذا الفصل إلى التعريف بالمنظمة الدولية الانتوساي وأهدافها ومختلف المؤتمرات التي عقدتها، ثم نتناول مبادئ الانتوساي والتي تمثل أهم المبادئ لتأسيس أجهزة عليا فعالة للرقابة على الأموال العامة وكذا المبادئ الأساسية لممارسة رقابة فعالة، ثم نتطرق إلى معايير الانتوساي والتي تتضمن المعايير الواجب تطبيقها إثناء أداء المهام الرقابية من أجل القيام بعمليات الرقابة بطريقة أكثر مهنية وفعالية، وفقاً للخطة التالية:

المبحث الأول: المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي).

المبحث الثاني: مبادئ المنظمة الدولية (الانتوساي).

المبحث الثالث: معايير المنظمة الدولية (الانتوساي).

## المبحث الأول: المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي)

لقد تأسست المنظمة الدولية (الانتوساي) كمنظمة غير حكومية مستقلة وذات سيادة، تهدف إلى دعم وتشجيع تبادل الآراء بين الأجهزة العليا للرقابة على الأموال العامة من مختلف دول العالم، لتنمية قدراتها وتحسين فعاليتها ورفع كفاءتها التنظيمية والإدارية والفنية، ومن أجل تحقيق أهدافها قامت بوضع تنظيم إداري مناسب وفقا لقانونها الأساسي، وأصبح لها مجموعات عمل إقليمية، وعقدت العديد من المؤتمرات، وأصدرت معايير دولية في مجال الرقابة العليا على الأموال العامة.

سنتطرق في هذا المبحث إلى نشأة المنظمة الدولية وأهدافها وتنظيمها الإداري في المطلب الأول، ونتناول في المطلب الثاني المؤتمرات الدولية التي عقدتها المنظمة منذ إنشائها إلى يومنا هذا وأهم الإعلانات الدولية التي تبنتها ذات العلاقة بالمعايير الدولية، ونتطرق في المطلب الثالث إلى ماهية المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا.

### المطلب الأول: التعريف بالمنظمة الدولية (الانتوساي)

تعمل المنظمة الدولية منذ إنشائها على تحقيق العديد من الأهداف وذلك في إطار قانونها الأساسي وهيكل تنظيمي ملائم لتحقيق تلك الأهداف.

#### 1. نشأة المنظمة الدولية الانتوساي:

تم إنشاء المنظمة الدولية الانتوساي ( International Organization of Supreme Audit Institutions ) اختصارا (INTOSAI) سنة 1953 م، حيث تم عقد أول مؤتمر للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بالعاصمة الكوبية هافانا (9-2 نوفمبر 1953)، ضم 34 جهاز رقابي من مختلف دول العالم، وكان ذلك باقتراح من رئيس الجهاز الأعلى للرقابة الكوبي، وتمخض عن هذا المؤتمر النقاط التالية:<sup>1</sup>

- تأسيس الانتوساي كمنظمة دولية؛

- تحديد 3 سنوات لعقد المؤتمرات وفي أماكن مختلفة؛

- إقامة الأمانة العامة للمنظمة بكوبا.

حصلت منظمة الانتوساي على صفة المنظمة غير الحكومية من هيئة الأمم المتحدة سنة 1967، وتم اعتمادها كمستشار لدى المجلس الاقتصادي والاجتماعي بذات الهيئة سنة 1970، ويقع مقرها الحالي بالعاصمة النمساوية فيينا، وعرفت المنظمة عدت تعديلات في نظامها الأساسي الذي تمت المصادقة عليه

<sup>1</sup> الانتوساي، الانتوساي 50 سنة (1953-2003)، إصدار خاص للمنظمة الدولية الانتوساي، طبع بالولايات المتحدة الأمريكية، 2004، ص 16.

خلال المؤتمر الرابع عشر للانتوساي سنة 1992 ( سنوات 2001، 2004، 2007 من خلال المؤتمرات 17، 18، و 19 على التوالي، وسنة 2019 من خلال المؤتمر 23 للانتوساي ) تماشياً مع التحديات التي تواجهها، وأصبح لها العديد من الشركاء من المنظمات الدولية، وبعد أن كان عدد أعضائها عند تأسيسها 34 جهاز رقابي أصبحت تضم في سنة 2020 ما يلي:

- 195 عضو كامل العضوية،<sup>1</sup> والمشاركة في نشاطات الانتوساي وجميع أجهزتها كعضو كامل هي مفتوحة لـ:<sup>2</sup>

✓ الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الخاصة بالدول الأعضاء في منظمة الأمم المتحدة أو في إحدى منظماتها المتخصصة؛

✓ الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة التابعة لمنظمات تتجاوز نطاق الولاية الوطنية وتخضع للقوانين الدولية وتتمتع بمركز قانوني وتتسم بدرجة مناسبة من التكامل الاقتصادي أو الفني التنظيمي أو المالي.

- 5 أعضاء مشاركين:<sup>3</sup> والمشاركة في منظمة الانتوساي كعضو مشارك مفتوحة لجميع المنظمات الدولية والمنظمات المتخصصة وغيرها من المنظمات التي تتقاسم أهداف الرقابة المالية الخارجية العامة، بحيث تتعلق أنشطة هذه المنظمات بصورة مباشرة أو غير مباشرة بمجالات مثل الشفافية، مكافحة الفساد، الحكم الرشيد، حوكمة الإدارة، وأن تكون منظمات غير ربحية وغير سياسية، ولا يتمتع الأعضاء المشاركون بحق التصويت، ولكن من حقهم المشاركة في فعاليات وبرامج الانتوساي والاستفادة من نشاطاتها وإنجازاتها.<sup>4</sup>

- عضو منتسب واحد،<sup>5</sup> والمشاركة في منظمة الانتوساي كعضو منتسب مفتوحة أمام جميع الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة التابعة لإقليم من أقاليم ما وراء البحار أو لإقليم تابع لعضو من أعضاء الانتوساي، والتي تحظى بمستوى معين من الاستقلالية الذاتية في القيام بنشاطاتها المقترنة بالعلاقات الدولية والإقليمية، ولا يتمتع الأعضاء المنتسبون بحق التصويت، ولكن من حقهم المشاركة في فعاليات وبرامج الانتوساي والاستفادة من نشاطاتها وإنجازاتها.<sup>6</sup>

تقدم المنظمات الدولية والمنظمات التي تتجاوز نطاق الولاية الوطنية طلبات عضوية المشاركة إلى الأمانة العامة مباشرة، أما طلبات عضوية المشاركة الأخرى فتقدم إلى الأمانة العامة من خلال الأجهزة الوطنية للرقابة المالية العامة،<sup>7</sup> كما يحق لأي عضو مشارك الانسحاب وإلغاء عضويته في الانتوساي من خلال تقديم طلب كتابي بالانسحاب من المنظمة إلى الأمانة العامة،<sup>8</sup> وترفع هذه الطلبات إلى المجلس

1 الموقع الإلكتروني لمنظمة الانتوساي: <https://www.Intosai.org> تاريخ الاطلاع 2020/05/19.

2 المادة 2 من النظام الأساسي للانتوساي، 2019، متوفر على الموقع الإلكتروني للمنظمة، تاريخ التحميل 2020/05/19.

3 الموقع الإلكتروني لمنظمة الانتوساي، مرجع سابق.

4 المادة 2 من النظام الأساسي للانتوساي، مرجع سابق.

5 الموقع الإلكتروني لمنظمة الانتوساي، مرجع سابق.

6 المادة 2 من النظام الأساسي للانتوساي، مرجع سابق.

7 نفس المرجع.

8 المادة 12 نفس المرجع.

التنفيذي والمؤتمر لاتخاذ القرار بشأنها، وتعتمد المنظمة خمس لغات رسمية هي: اللغة الانجليزية، اللغة الاسبانية، اللغة الألمانية، اللغة الفرنسية، واللغة العربية.

## 2. الهيكل التنظيمي للمنظمة الدولية الانتوساي:

إن التنظيم الحالي للمنظمة الدولية الانتوساي يتكون من المؤتمر، المجلس التنفيذي، الأمانة العامة، اللجان المعنية بأهداف المنظمة، مبادرة الانتوساي للتنمية، المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، ومجموعات العمل الإقليمية.

### 1.2. المؤتمر:

يعتبر مؤتمر الانتوساي أعلى جهاز في المنظمة، ويتألف من جميع أعضائها، ويعقد اجتماعه الدوري كل ثلاث سنوات بدعوة من رئيس الجهاز الأعلى للرقابة المالية العامة التابع للدولة التي سينعقد بها المؤتمر وتحت رئاسته، ويتم اتخاذ قرارات المؤتمر بالأغلبية البسيطة لأصوات الأعضاء المشاركين في المؤتمر والذين يتمتعون بالعضوية الكاملة، باستثناء القرارات المتعلقة بتعديل النظام الأساسي والمصادقة على الخطة الإستراتيجية، حيث يتطلب إقرارهما أغلبية بنسبة ثلثي الأصوات، ويحق لكل جهاز رقابي مشارك في المؤتمر التصويت بصوت واحد فقط بغض النظر عن عدد المندوبين الممثلين له في المؤتمر، وتتمثل مهام المؤتمر على الخصوص في مناقشة الموضوعات المهنية والفنية ذات الاهتمام المشترك، والتشاور حولها واتخاذ القرارات والتوصيات المتعلقة بها، وذلك من أجل تبادل الأفكار والتجارب، معالجة كل القضايا التي يطرحها المجلس التنفيذي، تعيين رؤساء لجان الأهداف، المصادقة على موازنة الثلاث سنوات للانتوساي، المصادقة على التقرير السنوي للانتوساي وبياناتها المالية السنوية، والمصادقة على إجراءات إصدار وتطوير ومراجعة وسحب المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.<sup>1</sup>

### 2.2. المجلس التنفيذي:

- يتكون المجلس التنفيذي من اثنان وعشرون (22) عضوا على النحو التالي:<sup>2</sup>
- رؤساء الأجهزة العليا للرقابة للدول التي استضافت المؤتمرات الثلاث الأخيرة؛
  - رئيس الجهاز الأعلى للرقابة للدولة التي ستستضيف المؤتمر المقبل؛
  - الأمين العام؛

المادة 4 من النظام الأساسي للانتوساي، مرجع سابق..<sup>1</sup>  
المادة 5 من نفس المرجع.<sup>2</sup>

- رئيس جهاز الرقابة الأعلى المسؤول عن المجلة الدولية للرقابة الحكومية ورئيس جهاز الرقابة الأعلى المسؤول عن مبادرة الانتوساي للتنمية، والذين يتم اقتراحهما وتعيينهما من طرف المجلس التنفيذي بعد انتخابهما من طرف المؤتمر، لفترة ست سنوات قابلة للتجديد؛

- رؤساء لجان الأهداف (الهدف 1223، و4) لدى الانتوساي؛

- أحد عشر عضو ينتخبهم المؤتمر لفترة ست سنوات قابلة للتجديد مع إعادة انتخابهم، ويتم توزيع المقاعد بحيث تكون كل مجموعة عمل إقليمية ممثلة في المجلس التنفيذي بعضو من أعضائها على الأقل، لضمان توازن تمثيل جميع الدول الأعضاء في الانتوساي.

تتمثل مهام المجلس التنفيذي في اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف المنظمة في الفترة التي تفصل بين انعقاد مؤتمراتين، وكذا دراسة طلبات العضوية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة التي ترغب في الانضمام إلى المنظمة، وكذا طلبات الاعتراف بالمنظمات الإقليمية واتخاذ القرارات بشأنها، ويعقد المجلس اجتماعاته مرة واحدة كل سنة أو عند الحاجة، وذلك بمقر المنظمة في فيينا وتأخذ قراراته صفة النفاذ، ويتولى رئاسة المجلس التنفيذي رئيس الجهاز الرقابي الأعلى للدولة التي انعقد فيها آخر مؤتمر، ويتولى رئيس الجهاز الأعلى للرقابة للدولة المستضيفة للمؤتمر القادم منصب النائب الأول للرئيس، كما يتولى رئيس لجنة السياسات والشؤون المالية منصب النائب الثاني للرئيس.<sup>1</sup>

### 3.2. الأمانة العامة:

تتولى الأمانة العامة تنظيم الندوات والدراسات والأنشطة المتعلقة بأهداف الانتوساي، ومساعدة المجلس التنفيذي واللجان في انجاز مهامها، واتخاذ جميع الإجراءات اللازمة لانعقاد المؤتمرات، وتوفير التواصل الدائم مع الأجهزة الرقابية العليا للدول الأعضاء في الفترات الفاصلة بين المؤتمرات، كما تقوم بإعداد مشروع ميزانية الثلاث سنوات، وتنفيذ الميزانية المخصصة وإدارة الحسابات ودفاتر الانتوساي، ويتولى رئاسة الأمانة رئيس الجهاز الأعلى للرقابة في النمسا، ويمثل الانتوساي في جميع المؤتمرات الدولية، ويكون نائبه في الجهاز الرقابي هو نائبه في الأمانة العامة.<sup>2</sup>

### 4.2. مجموعات العمل الإقليمية:

تعترف منظمة الانتوساي بمجموعات العمل الإقليمية المتكونة من أعضائها، والتي يتم تأسيسها بهدف تطوير وتشجيع التعاون الفني والمهني بين الأجهزة الرقابية العليا الأعضاء على الصعيد الإقليمي، على أن يقدم طلب الاعتراف بمجموعة العمل من قبل أمينها العام إلى المجلس التنفيذي للانتوساي،

<sup>1</sup> المادة 5 من النظام الأساسي للانتوساي، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 6 من نفس المرجع.

ويتضمن الطلب تعبير مجموعة العمل عن استعدادها للتعاون في إطار الانتوساي ووفقا لأنظمتها الأساسية، ويقوم رؤساء هذه المجموعات برفع تقارير إلى المؤتمر في جلساته العادية حول أنشطتها خلال السنوات الثلاث التي تسبق انعقاد المؤتمر،<sup>1</sup> وقد تم إلى حد الآن تشكيل سبع مجموعات عمل إقليمية وفقا لقوانين ونظم الانتوساي وهي أعضاء بمجلس الإدارة:<sup>2</sup>

- منظمة أمريكا اللاتينية والكاريبي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (OLACEFS)، تأسست سنة 1990 م.

- المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (AFROSAI)، تأسست سنة 1976 م.

- المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ARABOSAI)، تأسست سنة 1976 م.

- المنظمة الآسيوية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ASOSAI)، تأسست سنة 1978 م.

- منظمة الباسيفيك للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (PASAI)، تأسست سنة 1987 م.

- منظمة الكاروساي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (CAROSAI)، تأسست سنة 1988 م.

- المنظمة الأوروبية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (EUROSAI)، تأسست سنة 1990 م.

## 5.2. مبادرة الانتوساي للتنمية:

هي هيئة تابعة للانتوساي تم تأسيسها خلال المؤتمر (12) للانتوساي بمدينة سيدني بأستراليا سنة 1986، لدعم تنمية قدرات الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في الدول النامية، وأصبحت منذ سنة 1999 مؤسسة خاضعة للقانون النرويجي وتتمتع بالاستقلالية الاقتصادية والتنظيمية، ويتولى المراجع العام النرويجي رئاسة مجلس إدارتها.<sup>3</sup>

تعتبر مبادرة الانتوساي من أهم الهيئات الداعمة لأجهزة الرقابة العليا في 140 دولة نامية، من أجل تحسين أداء تلك الأجهزة وتعزيز استقلاليتها وكفاءتها المهنية بطريقة مستدامة، كما تعمل في كافة مجالات الانتوساي لتحقيق أهدافها بما في ذلك تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا (ISSAI)، تطوير القدرات المهنية، وتبادل المعرفة ورفع مستوى الفعالية لدى الأجهزة الرقابية العليا عن طريق بناء الشراكات.<sup>4</sup>

## 6.2. لجنة الإشراف على القضايا الناشئة:

تقدم هذه اللجنة التوصيات حول القضايا المهمة والتحديات الناشئة التي تواجهها الانتوساي وأجهزة الرقابة العليا بشكل فردي، وذلك من خلال المساعدة والتنسيق وتقديم الدعم لعملية تبادل الخبرات ذات

<sup>1</sup> المادة 11 من النظام الأساسي للانتوساي، مرجع سابق.

<sup>2</sup> الموقع الإلكتروني لمنظمة الانتوساي، مرجع سابق.

<sup>3</sup> نفس المرجع.

<sup>4</sup> الانتوساي، الخطة الاستراتيجية للانتوساي 2017-2022، متوفرة على الموقع الإلكتروني للمنظمة <https://www.intosai.org>، تاريخ التحميل

2020/05/22، ص 15.

الصلة، ويترأس اللجنة الإشرافية رئيس المجلس التنفيذي للانتوساي، ويقوم بدور نائب الرئيس رئيس الجهاز الرقابي الأعلى المسؤول عن المجلة الدولية للرقابة المالية الحكومية، وأعضاؤها هم: الأمانة العامة، النائب الأول لرئيس المجلس التنفيذي، رؤساء لجان الأهداف، الأمانات العامة للمنظمات الإقليمية، ورئيس مبادرة الانتوساي للتنمية.<sup>1</sup>

## 7.2. المجلة الدولية للرقابة المالية:

هي أداة الانتوساي الرئيسية للاتصال، تم تأسيسها سنة 1974م كأداة قانونية مستقلة تعنى بدعم التعاون والتحسين المستمر للتواصل بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وتطوير أساليب الرقابة الحكومية، حيث تركز موضوعاتها على عمليات الرقابة في القطاع العام ودراسة الحالات، يتم نشر المجلة بجميع لغات العمل الرسمية الخمس للانتوساي كل ثلاثة أشهر، بواسطة الجهاز الأعلى للرقابة في الولايات المتحدة الأمريكية (GAO).<sup>2</sup>

## 8.2. لجان الأهداف:

تعمل لجان الأهداف حسب تخصصها على توجيه جهود الانتوساي نحو تحقيق أهدافها، ومساعدة المجلس التنفيذي، ويتم تحديد أولويات هذه اللجان بشكل تفصيلي في الخطة الاستراتيجية للانتوساي، وقد تم تأسيس لجان الأهداف الأربع التالية:<sup>3</sup>

- لجنة المعايير المهنية؛

- لجنة بناء القدرات المهنية؛

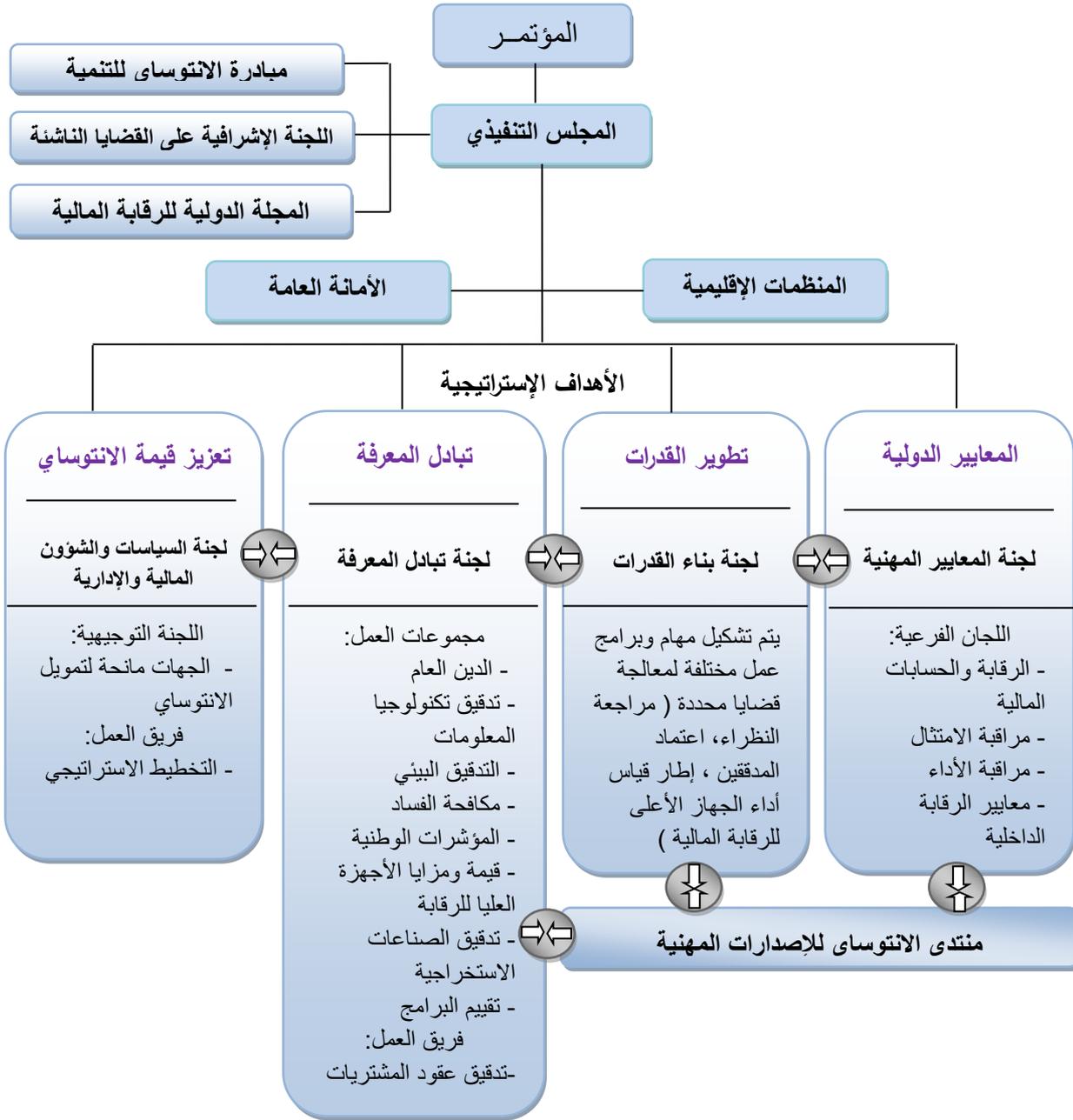
- لجنة تبادل المعرفة؛

- لجنة السياسات والشؤون المالية والإدارية.

يتم تعيين رؤساء هذه اللجان عن طريق المؤتمر، ويدخل في عضويتها جميع أعضاء اللجان التوجيهية واللجان الفرعية ومجموعات العمل وفرق العمل الخاصة ومجموعات المشاريع ومجموعات الدراسة التابعة لهدف ما تحت الأهداف الرئيسية للجان، والتي يتم تشكيلها وإلغاؤها من قبل المؤتمر أو المجلس التنفيذي.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> المادة 8 من النظام الأساسي للانتوساي، مرجع سابق  
<sup>2</sup> الموقع الإلكتروني لمنظمة الانتوساي، مرجع سابق.  
<sup>3</sup> المادة 7 من النظام الأساسي للانتوساي، مرجع سابق.  
<sup>4</sup> نفس المرجع.

الشكل (3-1): الهيكل التنظيمي للانتوساي



المصدر: الخطة الاستراتيجية للانتوساي 2017-2022، الموقع الإلكتروني للمنظمة

<https://www.Intosai.org>، تاريخ التحميل 2020/05/22.

### 3. أهداف المنظمة الدولية للانتوساي:

لقد تم إنشاء المنظمة الدولية للانتوساي من أجل الأهداف التالية:<sup>1</sup>

- تقديم الدعم المشترك لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبية؛
- تعزيز تبادل الأفكار والمعارف والخبرات؛

<sup>1</sup> المادة 1 من النظام الأساسي للانتوساي، مرجع سابق.

- العمل في المجتمع الدولي بمثابة الصوت العالمي المعترف به للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة
  - وضع معايير للرقابة المالية بالقطاع العام؛
  - تعزيز الحكم الرشيد؛
  - تنمية قدرات أجهزة الرقابة العليا وتعزيز التعاون بينها وتحسين أدائها بشكل مستمر.
- من خلال خططها الاستراتيجية تسعى دائما منظمة الانتوساي وبصفة أساسية إلى تمكين الأجهزة الرقابية من مساعدة حكوماتها على تحسين الأداء وتعزيز الشفافية وتحقيق المساءلة والمحافظة على المصداقية ومحاربة الفساد وتعزيز ثقة العموم، ودعما لهذه الأهداف حددت الانتوساي أولويات استراتيجية تركز عملها على أساسها من خلال خططها الاستراتيجية 2017-2022 كما يلي:<sup>1</sup>

### 1.3. الهدف الاستراتيجي الأول للمعايير المهنية:

تعزيز وجود أجهزة عليا للرقابة المالية والمحاسبة تتسم بالقوة والاستقلالية وتعدد الاختصاصات وتشجيع الحكم الرشيد، وذلك من خلال توفير معايير دولية للأجهزة الرقابية والمحافظة عليها والإسهام في تطويرها واعتماد معايير مهنية مناسبة وفعالة، وتوسيع منظمة الانتوساي من خلال هذا الهدف إلى تعزيز مساعيها الرامية إلى توفير معايير مهنية واضحة وذات صلة من شأنها إضفاء المصداقية على عمل مدققي الأجهزة الرقابية وتقارير الرقابة الناتجة عن عملية مراجعة الحسابات الحكومية، وضمان تحقيق رقابة مالية مستقلة على القطاع العام وبطريقة عالية الجودة لتعزيز المساءلة والفعالية داخل الحكومة، وعلى هذا الأساس تعمل لجنة المعايير المهنية على تحقيق الأغراض الاستراتيجية لهذا الهدف من خلال:<sup>2</sup>

- توفير إطار عمل قوي (إطار الانتوساي للإصدارات المهنية) لتدعيم نظام وضع المعايير الخاصة بمنظمة الانتوساي وتطويرها؛ والحفاظ على مستوى رفيع من الجودة في صياغة مسودة المعايير؛
- ضمان أن المعايير الدولية للأجهزة العليا لرقابة المالية والمحاسبة واضحة وذات صلة وملائمة، وان تكون مقبول من جانب جميع أصحاب المصلحة، وتعزيز الإدراك والقبول والاستخدام بالنسبة للمعايير الموضوعية؛

- مراقبة تنفيذ وتبني المعايير وتلقي أية مشاكل أو تحديات تواجهها، ومعالجتها في سياق عملية وضع المعايير والإرشادات الخاصة بها وتطويرها لضمان تحقيق أقصى استفادة ممكنة من تلك المعايير.

<sup>1</sup> الانتوساي، الخطة الاستراتيجية للانتوساي 2017-2022، مرجع سابق.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 22.

### 2.3. الهدف الاستراتيجي الثاني بناء القدرات:

دعم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في مجال تطوير القدرات لتعزيز قيمتها وفوائدها للمجتمع، حيث تسعى منظمة الانتوساي إلى ضمان انتفاع كل جهاز من الأجهزة العليا للرقابة الأعضاء في الانتوساي من مبادرات تطوير القدرات بما يتناسب واحتياجات ذلك الجهاز، ويمكن لكل جهاز تحديد احتياجات تطوير القدرات الخاص به استناد إلى خطة إستراتيجية للتنمية يضعها على أساس التقييم الذاتي، أو تقييم إطار قياس الأداء للانتوساي، أو نتائج مراجعة النظراء، وتقود لجنة بناء القدرات جهود الانتوساي في إطار تحقيق هذا الهدف، وتعمل بشكل وثيق مع أهداف الانتوساي الأخرى ومبادرة الانتوساي للتنمية والجهات المانحة للانتوساي ومنظمات الانتوساي الإقليمية، من أجل بناء قدرات الأجهزة الرقابية العليا خاصة في البلدان النامية، من خلال التدريب والمساعدة الفنية، وتشجيع البرامج الرقابية المشتركة وتبادل الخبرات، وتوفير فرص للتعلم عن بعد، وغيرها من الأنشطة ذات العلاقة بتطوير وبناء القدرات المؤسسية والمهنية والتنظيمية للأجهزة الرقابية، كما تعمل على تحقيق الأولويات الاستراتيجية التالية:<sup>1</sup>

- تعزيز التنمية المهنية لمنظمة الانتوساي بحيث تكون ركيزة لتطوير القدرات المهنية، وإمكانية إضفاء طابع المهنية على مدقي الانتوساي؛
- تشجيع أنشطة بناء القدرات لدى الأجهزة الرقابية الأعضاء في الانتوساي، وتعزيز استخدام إطار قياس الأداء والمحافظة عليه وتطويره والإشراف على ذلك؛ ومواصلة تشجيع مراجعات النظراء والبرامج الرقابية المشتركة كأدوات لتطوير القدرات؛
- جمع المعلومات حول مشاريع بناء القدرات التي قامت بها الأجهزة الرقابية وتحديد الصعوبات والفرص المتعلقة بها من أجل الوصول إلى أفضل الحلول والممارسات؛
- توفير هيئة ممارسة إقليمية (المنتدى الإقليمي لتطوير القدرات) للمشاركة والنظر في القضايا المتعلقة ببناء القدرات الإقليمية؛
- تعزيز التعاون مع المجتمع الدولي الأوسع المهتم بالتنمية لصالح تنمية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

### 3.3. الهدف الاستراتيجي الثالث تبادل المعرفة:

يرتكز هدف الانتوساي الاستراتيجي الثالث على خصائص الانفتاح والتعاون والمشاركة، ويعمل بمثابة نقطة الارتكاز لجهود منظمة الانتوساي لتبادل المعرفة والخبرة بين أعضاء الانتوساي في مختلف

<sup>1</sup> الانتوساي، الخطة الاستراتيجية للانتوساي 2017-2022، مرجع سابق، ص 24.

مجالات الرقابة على القطاع العام، والاستفادة الشاملة من نتائج مراجعات النظراء وإطار قياس الأداء للأجهزة العليا للرقابة، وبصفة أساسية تبادل المعرفة المتعلقة بجهود الأجهزة الرقابية لدعم والمساهمة في متابعة ومراجعة أهداف التنمية المستدامة ضمن سياق صلاحياتها وقدراتها وأولوياتها، ويشمل الهدف الذي تقوده لجنة تبادل المعرفة على الاستراتيجيات الرئيسية التالية:<sup>1</sup>

- تحديث المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا القائمة بالتعاون الوثيق مع لجنة المعايير الدولية ومنندى الإصدارات المهنية؛

- إعداد معايير وتوجيهات جديدة خاصة بمنظمة الانتوساي وتوفير خطط عمل بالتعاون مع كيانات الانتوساي لوضع معايير للنظر فيها من قبل المنندى العام، وتطوير منتجات تتناسب مع جهود منظمات الانتوساي ومساعدتها لدعم التطبيق كلما أمكن والمساهمة في متابعة ومراجعة أهداف التنمية المستدامة؛

- وضع برنامج لتبادل المعرفة من خلال بوابة لجنة الانتوساي لتبادل المعرفة بالتعاون مع مبادرة الانتوساي للتنمية، يكون بمثابة نقطة ارتكاز للتشارك في المعرفة، ويتضمن مدونات، استطلاعات رأي على الانترنت، اجتماعات افتراضية، وأي آليات أخرى تجمع وتوزع الآراء والتجارب بسرعة وفعالية.

- التعاون مع المجلة الدولية للرقابة المالية والأمانة العامة وتعزيز جهودها لتوسيع استخدام وسائل التواصل الاجتماعي والفيديو والأدوات التفاعلية لضمان التواصل الفعال بين شركاء الانتوساي وجميع الأطراف المعنية؛

- إتاحة استخدام مجموعات العمل وفرق العمل أمام جميع الأجهزة الرقابية العليا المعنية بصفقتها وسيلة لتوليد وتبادل المعرفة؛

- تشجيع مشاريع البحث الداخلية والخارجية في مجال الرقابة المالية العامة ومراجعة الحسابات، وتسهيل مشاركة الانتوساي مع المجتمع الأكاديمي حول القضايا ذات الاهتمام المشترك.

#### 4.3. الهدف الاستراتيجي الرابع تعزيز قيمة الانتوساي كمنظمة دولية:

تنظيم وإدارة الانتوساي بطرق من شأنها تعزيز ممارسة العمل بكفاءة وفعالية واقتصاد، واتخاذ القرارات في الوقت المناسب، فمنظمة الانتوساي تؤمن بضرورة القيادة بالقدوة، وينعكس هذا الالتزام في الهدف الاستراتيجي الرابع، حيث تسعى الانتوساي إلى تعزيز قيمتها بالنسبة لأعضائها من الأجهزة العليا للرقابة بصفقتها منظمة عالمية مستقلة نموذجية، وهو أمر في غاية الأهمية على كل من المستوى الداخلي والخارجي، فهو ينعكس على قيمة أجهزة الرقابة العليا والفوائد التي تقدمها من حيث تعزيز الحكم الراشد

<sup>1</sup> الانتوساي، الخطة الاستراتيجية للانتوساي 2017-2022، ص ص 23-33.

وسيادة القانون، لذلك فالهدف الرابع يختلف في جوهره وطبيعته عن أهداف الانتوساي الأخرى التي تركز على تعزيز المعايير المهنية وتطوير القدرات وتسهيل تبادل المعرفة بين الأعضاء فالغرض الأساسي منه هو ملاءمة كافة عمليات الانتوساي لهذه الأهداف، حيث يشمل الهدف الرابع ضمان اقتصاد وكفاءة وفعالية عمليات الانتوساي، خاصة وأن المنظمة تعمل ضمن حدود موازنتها وتوقعاتها المعقولة من الموارد المتاحة لذلك فهو هدف أساسي لتحقيق خطة الانتوساي الاستراتيجية.

تساعد لجنة الشؤون المالية والإدارية المجلس التنفيذي في قيادة جهود الانتوساي لتحقيق الهدف الرابع، وتعمل بالتعاون مع الأمانة العامة، وتضم في عضويتها العديد من قادة الانتوساي التنظيميين منهم على الخصوص رؤساء لجان الأهداف الثلاث الأخرى (لجنة المعايير ، لجنة بناء القدرات ، ولجنة تبادل المعرفة) ، ويتولى رئاستها النائب الثاني لرئيس المجلس التنفيذي، وهذا لدمج الجهود لتحقيق الغايات التالية:<sup>1</sup>

- رصد تطبيق خطة الانتوساي الاستراتيجية؛

- إدارة موارد الانتوساي والإشراف عليها لإنجاز المهام المحددة في الخطة الاستراتيجية على أفضل وجه ممكن؛

- المحافظة والتوسيع في جهود الجهات المانحة لدعم تمويل الانتوساي؛
- ضمان عمل إطار الانتوساي التنظيمي وعمليات التوعية والتواصل وصنع القرار بكفاءة وفعالية وبطريقة اقتصادية.

تلتزم الانتوساي بتقييم أدائها الخاص، وتنفيذ مراجعات سنوية لمستوى التقدم نحو تحقيق كل هدف من الأهداف الاستراتيجية، وتقوم الأمانة العامة مع لجنة السياسات والشؤون المالية والإدارية بوضع ملخص بنتائج المراجعات يكون بمثابة تقرير سنوي حول الأداء و المحاسبة، يتم تقديمه لكل عضو من أعضاء الانتوساي ولأصحاب المصلحة الخارجيين، كما يتم نشره في المجلة الدولية للرقابة المالية، وإتاحته للجمهور على موقع الانتوساي الإلكتروني، من أجل تعزيز الشفافية في عمل المنظمة، كما قامت الانتوساي باستحداث لجنة إدارة مخاطر المؤسسة من أجل تحديد وتقدير وإدارة المخاطر التي قد تتعرض لها المنظمة، بحيث تكون الانتوساي في وضع يمكنها من الاستجابة للقضايا الدولية والإقليمية الناشئة في الوقت المناسب، وتماشيا مع الممارسات الحسنة في القطاعين العام والخاص فإن مجلس الإدارة يتحمل المسؤولية عن مدى الاستجابة للمخاطر ويوافق على أي استراتيجيات لإدارة المخاطر، كما يوفر توجيهات حول القضايا التي

<sup>1</sup> الانتوساي، الخطة الاستراتيجية للانتوساي 2017-2022، مرجع سابق، ص 35.

تستلزم اتخاذ إجراءات من قبل الانتوساي، وهذا استنادا إلى تقارير اللجنة الاستشارية حول القضايا الناشئة التي تتولى قيادة إدارة المخاطر.

### المطلب الثاني: المؤتمرات الدولية للانتوساي

عقدت المنظمة الدولية للانتوساي منذ نشأتها سنة 1953 م إلى غاية سنة 2019 ثلاثة وعشرون مؤتمرا، تبنت فيها العديد من الإعلانات الدولية واتخذت مجموعة كبيرة من القرارات، وأصدرت معايير وتوجيهات تعكس أفضل الممارسات الدولية في مجال الرقابة في القطاع العام، والجدول التالي يبرز هذه المؤتمرات حسب ترتيبها الزمني:

#### الجدول (3-1): مؤتمرات الانتوساي

عدد البلدان المشاركة	مكان الانعقاد	تاريخ الانعقاد	المؤتمر
34	هافانا - كوبا	1953	الأول
44	بروكسل - بلجيكا	1956	الثاني
34	ريو دي جنيرو - البرازيل	1959	الثالث
63	فيينا - النمسا	1962	الرابع
60	القدس - فلسطين	1965	الخامس
70	طوكيو - اليابان	1968	السادس
83	مونتريال - كندا	1971	السابع
88	مدريد - اسبانيا	1974	الثامن
95	ليما - البيرو	1977	التاسع
94	نيروبي - كينيا	1980	العاشر
95	منيلا - الفلبين	1983	الحادي عشر
90	سيدني - استراليا	1986	الثاني عشر
115	برلين - المانيا	1989	الثالث عشر
130	واشنطن - و م أ	1992	الرابع عشر
126	القاهرة - مصر	1995	الخامس عشر
127	مونتيديو - الاوروغواي	1998	السادس عشر

139	سيول - كوريا	2001	السابع عشر
145	بودابست - المجر	2004	الثامن عشر
165	مكسيكو - المكسيك	2007	التاسع عشر
140	جوهانسبورغ - ج إفريقيا	2010	العشرون
145	بكين - الصين	2013	الواحد والعشرون
192	ابوظبي - الإمارات	2016	الثاني والعشرون
169	موسكو - روسيا	2019	الثالث والعشرون

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الموقع الإلكتروني للمنظمة الدولية (الانتوساي).

أن أهمية هذه المؤتمرات بالنسبة للانتوساي تكمن في كونها ملتقى لجمع أعضاء الانتوساي لتبادل الأفكار والتجارب ودراسة ومناقشة الموضوعات المهنية والفنية ذات الاهتمام المشترك والمصادقة على التوصيات والقرارات التي تخص المنظمة، فالمؤتمر الأول يعتبر من أهم المؤتمرات فمن خلاله تم إنشاء المنظمة، والمؤتمرات من الثاني إلى الخامس كانت مواضيعها وقراراتها تتعلق بالتنظيم الهيكلي للانتوساي وإعداد لوائحها الداخلية، وابتداء من المؤتمر السادس بدأ التركيز بصفة أساسية على المشاكل الرئيسية في الرقابة الحكومية ودور وأهمية الأجهزة العليا للرقابة في تحسين الأداء الحكومي، وأساليب وإجراءات الرقابة العليا، وكيفية إعداد التقارير المالية الحكومية، وأهمية الاستقلالية والتدريب للأجهزة العليا، وتم تبني إعلان ليما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الأساسية للرقابة العليا في المؤتمر التاسع، ثم بدأ التوجه نحو مواضيع أكثر تقنية ومهنية بعد إنشاء لجان المعايير (لجنة المعايير المحاسبية، لجنة المعايير الرقابية، لجنة المراقبة الداخلية) سنة 1984، ودراسة القضايا الناشئة كالرقابة على الخصخصة، الرقابة على النظم المعلوماتية، الرقابة البيئية، والرقابة على أهداف التنمية المستدامة، وسنتطرق إلى بعض المؤتمرات ذات العلاقة باعتماد المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا كما يلي:

- **المؤتمر التاسع (ليما 1977):** تم خلال هذا المؤتمر تبني إعلان ليما حول التوجيهات الأساسية المتعلقة بالمبادئ الرقابية، والهدف الرئيسي لهذا الإعلان هو الدعوة إلى رقابة حكومية مستقلة وإرساء هذه الاستقلالية في التشريعات، وتحديد سلطات الأجهزة العليا للرقابة وعلاقتها بالبرلمان والحكومة، كما يتضمن توجيهات منهجية مفصلة بخصوص محتوى ومجالات أنشطة الأجهزة العليا للرقابة، وتم نشر هذا الإعلان لأول مرة في مجلة الرقابة المالية في العدد الأول الصادر سنة 1982، ونظرا لأهمية المبادئ التي احتواها إعلان ليما فقد تم إعادة نشره سنة 1998، وتم اعتماده كأول معيار دولي لأجهزة الرقابة العليا (إعلان ليما 1 ISSAI).

- **المؤتمر السادس عشر (مونتفيدو 1998):** كان موضوع المؤتمر منع الاحتيال والفساد والكشف عنهم وتحسين أسلوب الإدارة من خلال عمل الأجهزة الرقابية، وتم خلال هذا المؤتمر تبني قواعد وآداب مهنة المراجع الحكومي ISSAI 30، وكذلك توجيهات بخصوص أفضل الممارسات في رقابة الخصخصة، وكيفية تعاون الأجهزة الرقابية في مجال الرقابة على الاتفاقيات الدولية المتعلقة بالبيئة.

- **المؤتمر السابع عشر (سيول 2001):** تم خلال هذا المؤتمر مناقشة مواضيع تتعلق بمساهمة الأجهزة الرقابية في الإصلاح الإداري الحكومي واكتشاف الفساد ومحاربهه والحد منه، والرقابة على المؤسسات الدولية، وقضايا تتعلق بالرقابة البيئية، وتم خلاله تبني المعايير الرقابية للانتوساي (المتطلبات الأساسية في الرقابة الحكومية ISSAI 100، المعايير العامة في لرقابة الحكومية ISSAI 200، المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية ISSAI 300، ومعايير صياغة التقارير المالية في الرقابة الحكومية ISSAI 400) والتي تمت مناقشتها خلال المؤتمر الرابع عشر، كما تم تبني أيضا المعايير المحاسبية للانتوساي وتوجيهات لمعايير الرقابة الداخلية.

- **المؤتمر التاسع عشر (مكسيكو 2007):** ناقش المؤتمر قضايا المساءلة والرقابة على الدين العام ونظام تقييم الأداء، وتمت المصادقة على إعلان مكسيكو بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة ISSAI 10، الذي تضمن ثمانية مبادئ رئيسية لاستقلالية الأجهزة الرقابية انبثقت عن إعلان ليما وكذا القرارات التي تم اتخاذها في المؤتمر السابع عشر كشروط ومتطلبات أساسية للرقابة المالية السليمة في القطاع العام.

- **المؤتمر العشرين (جوهانسبورغ 2010):** تناول المؤتمر بصفة رئيسية موضوع قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وضرورة الاعتراف بها كمؤسسات نموذجية مستقلة تخلق تغييرا في حياة المواطنين، كما ناقش مواضيع متعلقة بالرقابة البيئية والتنمية المستدامة، ودعت الانتوساي من خلال إعلان جنوب إفريقيا أعضائها إلى قياس أدائهم ومساهمهم المتبع في عمليات الرقابة على المال العام طبقا للمعايير الدولية للأجهزة الرقابية العليا، وضرورة تطبيق المعايير الدولية وفقا للتشريعات الوطنية لكل جهاز رقابي وتنظيماته، حيث تم في هذا المؤتمر اعتماد 37 معيار دولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في إطار عمل المعايير الدولية للانتوساي الذي طمحت الانتوساي إلى تقديمه بموجب الهدف الأول من الخطة الاستراتيجية 2005-2010، منها المعيار الدولي ISSAI 40 ضبط الجودة للأجهزة العليا للرقابة، المعيار ISSAI 4000 إرشادات تدقيق الامتثال، المعيار ISSAI 5000 تدقيق المؤسسات الدولية، والمعيار ISSAI 5600 إرشادات وملحق مراجعة النظراء، وكذا الخط الإرشادي للانتوساي للحوكمة الرشيدة INTOSAI.GOV9200.

- **المؤتمر الحادي والعشرين (بكين 2013):** أقر هذا المؤتمر توصيات فيما يتعلق بالرقابة والحوكمة الوطنية وكذا مساهمة الأجهزة الرقابية في ضمان التنمية المستدامة للسياسة المالية، ودعا المؤتمر إلى ضرورة متابعة وتكثيف التعاون مع الأمم المتحدة من أجل إدراج المبادئ الأساسية للرقابة المالية العامة كما وردت في إعلان ليما وإعلان مكسيكو وتطبيقها على المستوى الوطني لتعزيز الشفافية والمساءلة بوصفها من الشروط الأساسية للتنمية المستدامة الخاصة بالمالية العامة، وتبنى المؤتمر عدة معايير دولية لرقابة الأجهزة العليا منها: المعيار الدولي ISSAI 12 قيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة في إحداث تغيير في حياة المواطنين، المعيار الولي ISSAI 20 مبادئ الشفافية والمساءلة، والمبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام ISSAI 100 والمبادئ الأساسية للرقابة المالية ISSAI 200 والمبادئ الأساسية لرقابة الالتزام ISSAI 300 والمبادئ الأساسية لرقابة الأداء ISSAI 400 بعد تنقيح معايير الرقابة للانتوساي في إطار مشروع تنسيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا الذي أطلق سنة 2010 بقيادة الأمانة العامة للجنة المعايير المهنية للانتوساي.

- **المؤتمر الثاني والعشرين (أبو ظبي 2016):** أختتم هذا المؤتمر أشغاله باعتماد إعلان أبو ظبي الذي استند إلى الانجازات والمبادرات السابقة والتي تهدف إلى تمكين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من مساعدة حكوماتها المعنية من أجل تحسين مستوى الأداء وترسيخ مبادئ الشفافية والمساءلة ومكافحة الفساد، وتبنى جملة من القرارات الهامة تتعلق أساسا بتعزيز مصداقية وأهمية الرقابة العامة من خلال وضع مبادئ ومعايير مهنية معترف بها دوليا، تدعم الأداء الفعال للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة للصالح العام منها:<sup>1</sup>

- ✓ اعتماد إطار عمل الانتوساي للتوجيهات المهنية والذي يتم فيه تصنيف جميع منتجات الانتوساي في ثلاث فئات هي: مبادئ الانتوساي، معايير الانتوساي، توجيهات الانتوساي؛
- ✓ إنشاء منتدى للتوجيهات المهنية كهيئة لوضع المعايير لدى الانتوساي، والتي سنقوم بتقييم واعتماد التوجيهات المهنية للانتوساي مثل المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا وتوجيهات الانتوساي للحوكمة الرشيدة؛
- ✓ اعتماد 30 معيار من المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا بعد مراجعة وإعادة تسمية العديد من المعايير السابقة وإصدار معايير أخرى جديدة، و3 من توجيهات الانتوساي للحوكمة الرشيدة (INTOSAI GOV 9160, INTOSAI GOV 9300, INTOSAI GOV 9400).

<sup>1</sup> الانتوساي، إعلان أبو ظبي، 2016، ص ص 1-4.

بالإضافة إلى إقرار الخطة الاستراتيجية للانتوساي (2017-2022)، واعتماد إطار عمل قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وإنشاء منتدى لتكثيف التعاون بين أجهزة الرقابة العليا التي تتمتع بصلاحيات قضائية.

- **المؤتمر الثالث والعشرين (موسكو 2019):** تم خلال هذا المؤتمر تقديم الهيكل الجديد لإطار الانتوساي للإصدارات المهنية من طرف لجنة المعايير المهنية، ونسخة محدثة من الموقع الإلكتروني للمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا [www.issai.org](http://www.issai.org)، والتي ستدخل حيز التنفيذ سنة 2020، كما تم مناقشة مواضيع تتعلق بوضع مبادئ وتوجيهات عملية بشأن الجوانب المنهجية لعمليات الرقابة المشتركة وتحديث دليل مراجعة النظراء، وفي اختتام المؤتمر تم اتخاذ العديد من القرارات الرئيسية منها:<sup>1</sup>

- ✓ اعتماد تعديلات النظام الأساسي للانتوساي؛
- ✓ انتخاب أعضاء جدد بالمجلس التنفيذي من بينهم مجلس المحاسبة الجزائري كممثل للافروساي حتى سنة 2025؛
- ✓ الموافقة على معيار مبدأ الانتوساي رقم 10 (الصيغة المعدلة لإعلان مكسيكو بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة)، ومبدأ الانتوساي رقم 50 (مبادئ الأنشطة القضائية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة)
- ✓ الموافقة على دليل الرقابة على النظم المعلوماتية (دليل الإرشادات رقم 5100) ودليل الرقابة على تطوير واستخدام المؤشرات الرئيسية الوطنية (دليل الإرشادات رقم 5290).

<sup>1</sup> الانتوساي، نتائج تقرير الانكوساي الثالث والعشرين، موسكو، 2019، ص ص 12-13.

### المطلب الثالث: ماهية المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا

رغم الاختلافات الموجودة بين مختلف أجهزة الرقابة العليا المنتشرة في جميع أنحاء العالم، إلا أنها بشكل عام تحتاج إلى متطلبات معينة لتقوم بدورها على أكمل وجه، وفي هذا المجال تبذل لجنة المعايير المهنية للانتوساي منذ إنشائها سنة 1984 جهودا مكثفة في إعداد معايير دولية لأجهزة الرقابة العليا وتطويرها وتمهيد الطريق لاعتمادها وتطبيقها في مجتمع منظمة الانتوساي.

#### 1. مفهوم المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا (ISSAI):

المعايير هي عبارة عن القواعد المتفق عليها لقياس جودة الأداء، فهي مقاييس يمكن الاعتماد عليها في قياس وتقويم ما يجب أن يتبع في تأدية الأعمال، فيمكن اعتبارها نموذجا أو مثلا موضوعيا يحتذي به عند التطبيق،<sup>1</sup> وتتميز المعايير بعدد من الخصائص نذكر منها:<sup>2</sup>

- يعتبر المعيار هدف مرغوب فيه ومطلوب تحقيقه؛
- يعتبر المعيار نمط يتأسس بالعرف أو عن طريق القبول العام أو عن طريق إصدارات الهيئات المهنية أو العلمية أو القرارات الحكومية أو القوانين التشريعية؛
- يهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص عند أدائهم لأعمالهم؛
- يجب أن يتفق المعيار مع العرف السائد عند التطبيق؛
- تمثل المعايير الحد الأدنى للأداء المهني.

المعيار إذا هو نموذج موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كمرشد لما يجب إتباعه وكمقياس لمدى فعالية الأداء،<sup>3</sup> والمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا هي تلك المعايير التي تصدرها المنظمة الدولية للانتوساي وتؤيدها الأجهزة الرقابية العليا من مختلف دول العالم والمنظمات الدولية الأعضاء في الانتوساي، وتمثل هذه المعايير الإطار العام الذي يمكن من خلاله ضبط عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وجعله أكثر فعالية، وتوجيه المدققين لأداء العمليات الرقابية بشكل أمثل وبجودة عالية، من أجل تحقيق أهداف الرقابة على المال العام.

<sup>1</sup> أحلام يوسف عبد جفال، مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالمعيار (12) من معايير الانتوساي (قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة إحداهن فارق في حياة المواطنين)، رسالة ماجستير في التنمية المستدامة، معهد التنمية المستدامة، جامعة القدس، 2017، ص 13.

<sup>2</sup> فايز سايب، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي "دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير منشورة، جامعة البليدة، الجزائر، 2014-2015، ص 89.

<sup>3</sup> سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص 20.

تحدد المنظمة الدولية الانتوساي مفهوم المعايير الرقابية بصفة خاصة بأنها: "تلك المعايير التي توفر حدا أدنى لتوجيه المدقق ومساعدته في تحديد الخطوات والإجراءات الرقابية التي يجب تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة، وتمثل هذه المعايير المقاييس المعتمدة التي يتم على أساسها تقييم جودة نتائج الرقابة" لقد تم وضع معايير الانتوساي من أجل مساعدة الأجهزة العليا للرقابة للنهوض بمهنتها سواء على المستوى المؤسسي أو التنظيمي أو الرقابي، وذلك ضمن نطاق ولايتها القانونية، وبالتالي فإن هذه المعايير لا تلغي بأي حال من الأحوال القوانين والتشريعات والأنظمة الوطنية، كما أنها لا تحول دون إجراء تحقيقات أو مراجعات لا تغطيها هذه المعايير.<sup>1</sup>

أجرت لجنة المعايير المهنية للانتوساي في نوفمبر 2006 إلى غاية فيفري 2007 استبياناً حول احتياجات وأولويات الأجهزة العليا للرقابة، ووزع هذا الاستبيان باللغة الانكليزية والفرنسية والاسبانية والعربية على الأجهزة العليا الأعضاء في الانتوساي، وغطى ثلاث محاور هي:<sup>2</sup>

- ما هي المعايير والإرشادات التي تستخدمها أجهزة الرقابة العليا؟

- ما هي الاحتياجات لمعايير وإرشادات تدقيق في القطاع العام؟

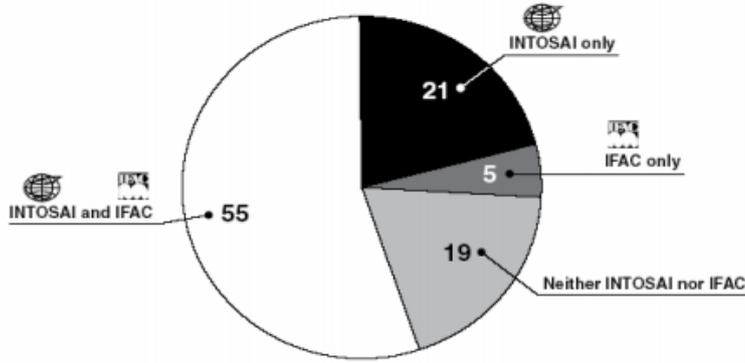
- كيف يمكن تحسين معايير وإرشادات الانتوساي في السنوات المقبلة؟

قدم ما مجموعه 100 جهاز رقابي أعلى أجوبة كاملة، أي ما يعادل 54% من أعضاء الانتوساي البالغ عددهم أنا ذاك 186 عضو، وأجاب اثنان على جزء فقط من الاستبيان، وعكست مجموعة الأجهزة المشاركة تنوعاً بشكل جيد في نماذج تشكيلها، كما توزعت بشكل متساوي نسبياً عبر مناطق العالم، وأظهرت نتائج الاستبيان في محوره الأول النتائج المبينة في الشكل التالي:

<sup>1</sup> إدارة التعاون الدولي، دليل إطار الإصدارات المهنية للانتوساي، الدوحة، قطر، 2019، ص 18.

<sup>2</sup> Intosai Professional Standards Committee, PSC Survey report PSC Main Committee Meeting 2007, P2, Available online at [www.psc-intosai.org/library](http://www.psc-intosai.org/library).

الشكل (2-3): عدد الأجهزة التي تستخدم معايير INTOSAI و FAC .



المصدر: كريستوفر بليكفاد، لجنة المعايير المهنية للانتوساي، تطوير المعايير والأدلة المهنية لأجهزة الرقابة العليا SAI، المجلة الدولية للتدقيق الحكومي، 2007، ص 13.

يظهر من خلال الشكل (2-3) أن 76 جهاز من 100 جهاز يستخدم معايير INTOSAI، ويتم استخدام هذه المعايير من طرف بعض الأجهزة في الأنواع الثلاث للرقابة (الرقابة المالية، رقابة الالتزام، رقابة الأداء)، بينما تستخدم معظم الأجهزة معايير IFAC في مراجعة الحسابات المالية تزامنا مع استخدام معايير INTOSAI في عمليات رقابة الالتزام والأداء، في حين هناك 5 أجهزة تستخدم معايير IFAC فقط في جميع أنواع الرقابة، أما 19 جهاز أشاروا إلى أنهم يستخدمون معايير أخرى سواء محلية أو من دول أخرى كمعايير الولايات المتحدة الأمريكية.<sup>1</sup>

فيما يخص المحور الثاني فعلى الرغم من الاختلاف بين الأجهزة الرقابية العليا في المعايير المستخدمة، إلا أنها اتفقت بشكل عام على أن الرقابة في القطاع العام تتطلب مناهج ومعايير تختلف عن تلك المستخدمة في القطاع الخاص، باعتبارها سلطات عامة تدعم رقابة البرلمان،<sup>2</sup> حيث أشار البعض إلى أن الغرض من عملية تدقيق القطاع العام يختلف بشكل واضح عن تدقيق القطاع الخاص، حيث تسهم عملية تدقيق القطاع العام في ضمان استخدام المال العام بالشكل السليم وبكفاءة وفعالية وتماشيا مع قرار البرلمان، وينفذ مدققو القطاع الخاص مهام كثيرة ومختلفة في مجال تقديم أي رأي تدقيقي يؤكد دقة الحسابات والمصادقة على خلوها من الأخطاء المادية والتحريفات الجوهرية التي قد تؤثر على قيمة الشركة، وأشار البعض الآخر إلى الاختلاف في العلاقة بين المدقق والكيان المدقق في القطاعين وبذلك تختلف ضمانات الاستقلالية، حيث تحدد التشريعات والقوانين السلطة الرقابية وولايتها القانونية وكيفية قيامها بعمليات الرقابة على عدد من الكيانات، وتقدم تقاريرها إلى البرلمان بدرجة أولى وفقا لقواعد وممارسات وطنية، وفي المقابل

<sup>1</sup>Intosai Professional Standards Committee, Op. Cit , pp 2-4.

<sup>2</sup> كريستوفر بليكفاد، مرجع سابق، ص 13.

يعين العملاء مراجعي الحسابات ويدفعون مقابل خدماتهم ولهم الحرية في اختيارهم واستبدالهم، وتصدر شركات التدقيق الشهادات على الحسابات على أساس المعايير الدولية وتقدمها إلى العملاء، ويرى البعض أن طبيعة الحسابات المراجعة والأنشطة في القطاع العام تختلف في بعض الجوانب عن القطاع الخاص، كما يتم استخدام الأساس المحاسبي النقدي في القطاع العام بدل أساس الاستحقاق المستخدم في الشركات الخاصة، كما ذكرت بعض الأجهزة العليا أنه لا يمكنها رفض إصدار رأي وتقاريرهم تكون أكثر شمولية من تقارير مراجعي الحسابات.<sup>1</sup>

في المحور الثالث وافقت أجهزة الرقابة العليا وبشكل عام على استراتيجية لجنة المعايير لتطوير معايير وإرشادات الانتوساي ولتشمل مواد من مؤسسات أخرى لوضع المعايير وتقديم مسودة عن الدليل التكميلي الخاص بالقطاع العام بحلول سنة 2010.

## 2. مبادئ التصنيف في المعايير الدولية (ISSAI):

اعتمدت منظمة الانتوساي في سنة 2010 إطار عمل المعايير الدولية للانتوساي يتضمن كافة الوثائق التي تم التصديق عليها من طرف المؤتمر بغرض توجيه وإرشاد المعايير المهنية التي تستخدمها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وهي مسجلة بنظام عددي تصنيفي وجعلها متاحة على الموقع الإلكتروني: [www.issai.org](http://www.issai.org) ، ويتكون هذا الإطار من نوعين من الوثائق:<sup>2</sup>

- المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI) وهي مجموع الوثائق الموجهة إلى الأجهزة الرقابية العليا وتشمل الجوانب المؤسسية والتنظيمية والرقابية لعملها؛ ولكل وثيقة رقم "رقم-ISSAI"؛

- إرشادات الانتوساي للحكومة الرشيدة (INTOSAI GOV) وهي وثائق موجهة للسلطات الإدارية بالقطاع العام وتهتم بالعديد من المسائل على غرار الرقابة الداخلية والتنظيم المحاسبي، ولكل وثيقة رقم ربايعي "الرقم-INTOSAI GOV".

وقامت اللجنة الإشرافية للمعايير المهنية في الانتوساي بإقرار التصنيف المناسب وفق المبادئ التالية:<sup>3</sup>

أ- يتم إعطاء كل وثيقة من وثائق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة رقم-ISSAI مكونا من 1-4 رقما وبشير عدد هذه الأرقام إلى مستوى الوثيقة في التسلسل وهناك أربع مستويات في هذا الإطار:

<sup>1</sup> Intosai Professional Standards Committee, Op. Cit, pp 4-7.

<sup>2</sup> إدارة التعاون الدولي، دليل إطار الإصدارات المهنية للانتوساي، مرجع سابق، ص 2.

<sup>3</sup> الانتوساي، المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إطار العمل بمنظمة الانتوساي، كوبنهاجن، 2007، ص ص 62-63.

✓ **المستوى 1: مبادئ التأسيس (ISSAI 1-9)**، يحتوي هذا المستوى على مبادئ التأسيسية للانتوساي الموجودة في إعلان ليما؛

✓ **المستوى 2: متطلبات العمل الأساسية لأجهزة الرقابة العليا (ISSAI 10-99)**، يقدم الشروط الأساسية والمتطلبات الواجب توفرها للأجهزة الرقابية للقيام بعملها بشكل مهني وفعال، وتتنوع هذه المتطلبات بين المجالات الأساسية التالية: الاستقلالية، الشفافية والمساءلة، أخلاقيات المهنة، مبادئ الجودة؛

✓ **المستوى 3: المبادئ الأساسية للرقابة (ISSAI 100-999)**، يوظف هذا المستوى المسائل المتعلقة بتنفيذ العمليات الرقابية؛

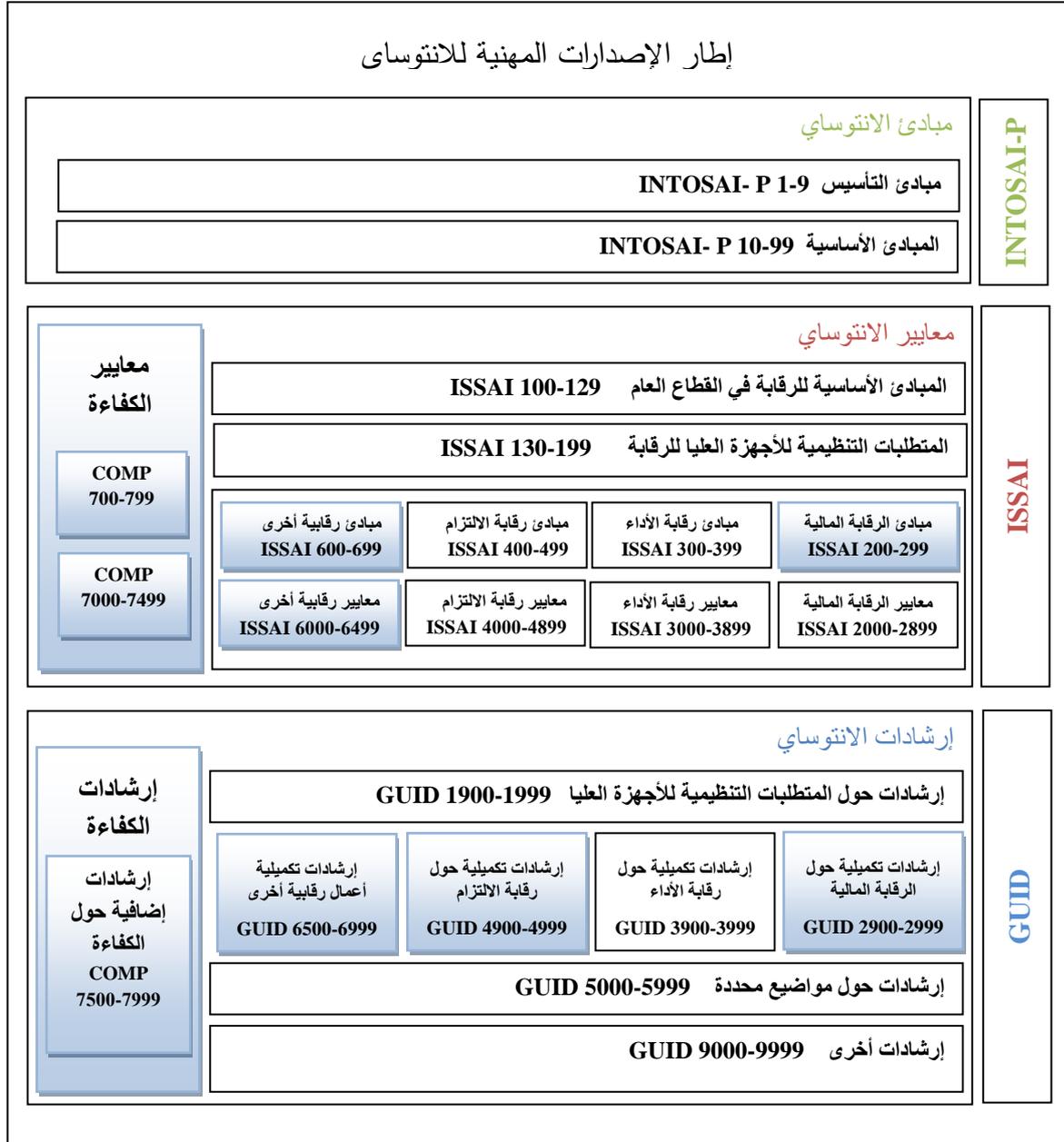
✓ **المستوى 4: القواعد الإرشادية (ISSAI 1000-8999)**، تقوم الوثائق في هذا المستوى بترجمة مبادئ الرقابة الأساسية إلى إرشادات عملية أكثر تفصيلاً وتحديداً يمكن استخدامها يوميا في مهام الرقابة.  
ب- تعطى الوثائق التي يقبل رقمها القسمة على 10 أو 100 أو 1000 إلى الوثائق ذات المجال العام في حين تستخدم الأرقام المتعاقبة x999-x001 أو xx99-xx01 أو xxx9-xxx1 في الوثائق التي تحتوي على مواضيع أكثر تحديداً داخل نفس الموضوع العام.

ج- بالنسبة للوثائق الموجودة أصلها في أحد ISA أو ISQC من IFAC/IAASB فان ثلاث أرقام من رقم- ISSAI مطابقة لرقم ISA أو ISQC، ويقوم رقم ISSAI بتعيين رقم ISA وكذلك التعديلات والإرشادات الملحقه الموجودة في مذكرات الأعمال، وتأخذ البنود في المذكرات التطبيقية الأرقام p1 و p2 و p3 وما إلى ذلك حتى لا يحدث تداخل مع أرقام البنود في ISA.

د- يتم حفظ الأرقام من 9999-9000 لوثائق إرشادات الانتوساي للحوكمة الرشيدة ويستخدم اللفظ INTOSAI GOV بدل من ISSAI.

بقي هذا الإطار ساري المفعول إلى غاية انعقاد المؤتمر الثالث والعشرون للانتوساي (موسكو 2019) أين تم طرح واعتماد إطار الإصدارات المهنية للانتوساي كإطار بديل مع تحديث الموقع الإلكتروني: [www.issai.org](http://www.issai.org) ، والذي دخل حيز التنفيذ سنة 2020، وفق ما يبينه الشكل التالي:

الشكل (3-3): إطار الإصدارات المهنية للانتوساي (IFPP)



المصدر: الموقع الإلكتروني [www.issai.org](http://www.issai.org) تاريخ الاطلاع 2020/06/25.

تضمن إطار الانتوساي للإصدارات المهنية (The INTOSAI Framework of Professional Pronouncements) جميع المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI) وإرشادات الانتوساي للحكومة الرشيدة (INTOSAI GOV) منظمة ومترجمة بحسب وضعها وهدفها ضمن إطار واحد في ثلاث فئات تضم 32 إصدار مهني سابق وجديد (28 معيار ISSAI و 4 إرشادات INTOSAI GOV)، وذلك بعد أن تم إحداث تغييرات تحريرية في محتوى بعض المعايير

والإرشادات وفي ترميز البعض الآخر كما أن بعض المعايير والإرشادات ما زالت قيد التطوير والإعداد والمحددة في الشكل السابق بالون الأزرق، هذه الفئات الثلاث هي:

أ- **مبادئ الانتوساي (INTOSAI Principles):** وتشمل مبادئ التأسيس والمبادئ الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة بفعالية وتحتوى على 5 معايير دولية لأجهزة الرقابة العليا.

ب- **معايير الانتوساي (INTOSAI Standards):** وهي المعايير الدولية الرسمية للرقابة على القطاع العام وتتضمن 8 معايير دولية لأجهزة الرقابة العليا والغرض منها:<sup>1</sup>

- ضمان جودة العمليات الرقابية؛
- تعزيز مصداقية الرقابة على القطاع العام بالنسبة للمستخدمين؛
- تعزيز شفافية العملية الرقابية؛
- تحديد مسؤولية المراقبين الماليين بالنسبة إلى الأطراف المعنية الأخرى؛
- تحديد مختلف أنواع العمليات الرقابية ومجموع المفاهيم ذات الصلة بالرقابة على القطاع العام.

ج- **إرشادات الانتوساي (INTOSAI Guidance):** هي عبارة عن توجيهات عملية وتفصيلية غير ملزمة لمساندة تطبيق معايير الانتوساي ضمن مختلف أصناف الرقابة (الرقابة المالية، رقابة الالتزام، رقابة الأداء، الرقابة على تقنية المعلومات، الرقابة البيئية،...)، وتم وضع هذه الإرشادات من أجل دعم الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمراقبين فيما يخص:<sup>2</sup>

- كيفية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عمليا في تخطيط وتنفيذ عمليات الرقابة المالية أو عمليات رقابة الالتزام أو رقابة الأداء؛
- كيفية تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة عمليا في الواجبات والالتزامات الأخرى؛

- كيفية فهم موضوع محدد وتطبيق المعايير الدولية ذات الصلة.

تشمل هذه الفئة إرشادات الانتوساي الأربعة للحوكمة و15 معيار دولي لأجهزة الرقابة العليا بعد إعادة ترميزها مع إحداث تغييرات تحريرية في محتواها كما هو مبين في الجدول التالي:

<sup>1</sup> الموقع الإلكتروني لمنظمة الانتوساي <https://www.intosai.org> تاريخ الاطلاع 2020/06/25.

<sup>2</sup> نفس المرجع.

الجدول (2-3): إرشادات الانتوساي

الرمز القديم	اسم المعيار	الرمز الجديد
ISSAI 5600	إرشادات مراجعة الأقران	GUID 1900
ISSAI 3100	المفاهيم المركزية لرقابة الأداء	GUID 3910
ISSAI 3200	عملية تدقيق الأداء	GUID 3920
ISSAI 5000	تدقيق المؤسسات الدولية	GUID 5090
INTOSAI GOV 9300	ترتيبات تدقيق المؤسسات الدولية	GUID 5091
ISSAI 5100	إرشادات بشأن تدقيق نظم المعلومات	GUID 5100
ISSAI 5110	الأنشطة ذات المنظور البيئي	GUID 5200
ISSAI 5120	التدقيق البيئي في سياق عمليات التدقيق المالي وتدقيق الامتثال	GUID 5201
ISSAI 5130	التنمية المستدامة: دور الأجهزة العليا للرقابة	GUID 5202
ISSAI 5140	التعاون في عمليات تدقيق الاتفاقيات البيئية الدولية	GUID 5203
ISSAI 5450	نظم معلومات الدين العام	GUID 5259
INTOSAI GOV 9160	حوكمة الأصول العامة	GUID 5260
ISSAI 5700	الدليل الإرشادي لرقابة منع الفساد	GUID 5270
وثيقة جديدة	إرشادات بشأن الرقابة على تطور واستخدام المؤشرات الوطنية الرئيسية	GUID 5290
ISSAI 5800	التدقيق التعاوني بين الأجهزة الرقابية	GUID 9000
INTOSAI GOV 9200	أهمية وجود عملية مستقلة لوضع المعايير	GUID 9010
INTOSAI GOV 9400	تقييم السياسات العامة	GUID 9020
ISSAI 11	الممارسات الجيدة المتعلقة باستقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	GUID 9030
ISSAI 21	الممارسات الجيدة المتعلقة بشفافية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة	GUID 9040

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الموقع الإلكتروني [www.issai.org](http://www.issai.org).

### 3. العملية الواجبة المتعلقة بالإصدارات المهنية للانتوساي:

تعرف العملية الواجبة (Due Process) بأنها الإجراءات التي تتبعها منظمة الانتوساي بغاية تطوير ومراجعة وسحب الإصدارات المهنية، وتكمن الغاية من وراء العملية الواجبة في توفير إطار عمل يضمن جودة الإصدارات المهنية للانتوساي ويكفل تحديد الأدوار والمسؤوليات بهذا الخصوص،<sup>1</sup> فالإصدار الأول للمعيار ليس نهائياً وعادة ما تقوم المنظمة الدولية الانتوساي بإعادة صياغة المعيار أو مراجعته أو سحبه بالإضافة إلى إصدار معايير جديدة كلما تطلب الأمر ذلك.

#### 1.3. تطوير الإصدارات المهنية:

تتطبق عملية التطوير على الإصدارات الجديدة وأي تغييرات جوهرية على الإصدارات الحالية، وكذا أي دمج لبيانات صادرة عن منظمات أخرى في إطار عمل الانتوساي للإصدارات المهنية، وتتضمن هذه العملية أربع مراحل أساسية هي: مقترح المشروع، مسودة المشروع، نسخة المصادقة، والنسخة النهائية:<sup>2</sup>

أ- مقترح المشروع: تتولى كل من لجنة المعايير المهنية ولجنة بناء القدرات ولجنة تبادل المعرفة ومجموعات العمل المنبثقة عنها، بالإضافة إلى منتدى الإصدارات المهنية مسؤولية اقتراح المبادرات المتعلقة بأي تعديل يستهدف الإصدارات المهنية ويجب أن يتضمن المشروع البيانات الأساسية التالية:

✓ تقييم مدى الحاجة للمشروع وتحديد غرضه ونطاقه والجدول الزمني لتنفيذه؛

✓ مراعاة مختلف نماذج الأجهزة العليا للرقابة ضمن المشروع ومعالجة التحديات المحتملة عند التطبيق؛

✓ ضمان الاتساق مع معايير الانتوساي؛

يرفع مقترح المشروع إلى منتدى الإصدارات المهنية للمراجعة وتقييم مدى الالتزام بالضوابط المذكورة أعلاه ويتم إصدار رأي بهذا الخصوص.

ب- مسودة المشروع: تطبق مجموعة العمل المعنية عمليات مراجعة الجودة المناسبة والتي تشمل أساساً ما يلي:

✓ المقارنة مع متطلبات معايير الانتوساي الأساسية (خاصة المعيار ISSAI 100 المبادئ الأساسية للرقابة في القطاع العام) لضمان توافق مسودة المشروع مع المفاهيم والمبادئ الأساسية؛

✓ إشراك الخبراء المختصين ضمن المجال المتصل بالمشروع لإبداء الرأي؛

<sup>1</sup> إدارة التعاون الدولي، دليل إطار الإصدارات المهنية للانتوساي، مرجع سابق، ص 11.

<sup>2</sup> نفس المرجع.

✓ إشراك أجهزة عليا للرقابة من بلدان مختلفة للتحقق من إمكانية التطبيق الشامل للمعيار المزمع تطويره؛

✓ التعليق على المشروع من قبل منتدى الإصدارات المهنية للانتوساي؛

✓ نشر مسودة المشروع على الموقع الإلكتروني [www.issai.org](http://www.issai.org) لتلقي تعليقات الجمهور وذلك لمدة 90 يوما (فترة العرض)؛

ج- نسخة المصادقة: تقوم مجموعة العمل المعنية بجمع التعليقات حول مسودة المشروع ونشرها ضمن الموقع الإلكتروني [www.issai.org](http://www.issai.org) في موعد لا يتجاوز 30 يوما بعد انتهاء فترة العرض، وتظل تلك التعليقات منشورة على الموقع إلى أن يقوم المجلس التنفيذي بإحالة نسخة المصادقة للمؤتمر لإقرارها بشكل نهائي، كما تقوم مجموعة العمل المعنية في ضوء تحليل التعليقات بتعديل مسودة المشروع وإحالتها إلى منتدى الإصدارات المهنية لإبداء الرأي بشأنها، والذي يتولى التحقق من أن التعليقات المقدمة خلال عملية العرض قد تم عكسها بشكل ملائم في نسخة الوثيقة التي سيتم عرضها للمصادقة، ويتم عرض النسخة التي سيتم المصادقة عليها على الموقع الإلكتروني [www.issai.org](http://www.issai.org) إلى جانب ردود مجموعة العمل على التعليقات الواردة خلال فترة العرض وكذلك الاستنتاجات التي توصل إليها المنتدى.

د- النسخة النهائية: يتم عرض نسخة المصادقة على المجلس التنفيذي ضمن تقرير يصدر عن اللجنة المسؤولة، ويقدم رؤساء لجنة المعايير ولجنة بناء القدرات ولجنة تبادل المعرفة تأكيدا على أنه قد تم إتباع جميع مراحل العملية الواجبة، وبناء على ذلك يحيل المجلس التنفيذي نسخة المصادقة إلى المؤتمر لإقرارها بشكل نهائي، وتصبح المعايير الجديدة جزء من المعايير المهنية للانتوساي اعتبارا من دخولها حيز التنفيذ وتنتشر على الموقع الإلكتروني [www.issai.org](http://www.issai.org) ، وتقوم مجموعة العمل المعنية بعمل ملخصات تنفيذية لنشرها على الموقع الإلكتروني للانتوساي بمختلف اللغات الرسمية، كما تقرر الفترات المناسبة لإجراء مراجعة منتظمة للمحافظة على ملاءمة المعايير.

### 2.3. عملية مراجعة الإصدارات المهنية (تغييرات تحريرية):

إن تنفيذ تغييرات تحريرية طفيفة وتغييرات المطابقة على الإصدارات الحالية لا تؤدي إلى تغييرات جوهرية ستطلب موافقة أعضاء الانتوساي لا تتطلب الالتزام بالإجراءات القانونية الواجبة لتطوير الإصدارات، وتشمل التغييرات الطفيفة ما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> INTOSAI, Due Process for INTOSAI Framework of Professional Pronouncements , Abu Dhabi, 2016, p 10.

✓ تغييرات المطابقة في المستويات الدنيا من التسلسل الهرمي المحدد بواسطة التصنيف عندما يتم مراجعة معيار في مستوى أعلى؛

✓ التغييرات في التصريحات التي تتضمن النص الكامل لمعيار تم تطويره بواسطة هيئة أخرى لوضع المعايير الإقليمية أو محلية معترف بها دولياً عندما تم تغيير هذا المعيار؛

✓ تغييرات طفيفة أخرى لضمان اتساق المصطلحات المستخدمة في جميع اللغات المعتمدة.

يمكن اقتراح التغييرات الطفيفة وتغييرات المطابقة من قبل مجموعات العمل، وتقوم مجموعة العمل ذات الصلة بتقديم مقترح التغييرات والنسخة النهائية للإصدار المنقح إلى منتدى الإصدارات المهنية للانتوساي، الذي يمكن أن يوافق على أن التغييرات المقترحة مناسبة وتعتبر تغييرات ثانوية أو مطابقة وبالتالي فإن العرض العام غير مطلوب، كما يمكن أن يوافق على نشر التصريح المعدل على الموقع الإلكتروني واستبداله بالإصدار المعتمد سابقاً، ويقدم رؤساء لجنة المعايير ولجنة بناء القدرات ولجنة تبادل المعرفة تأكيداً على أنه تم إجراء تغييرات تحريرية بسيطة، وإبلاغ المجلس التنفيذي كل عام بنسخ من الإصدارات المنقحة.

### 3.3. سحب الإصدارات المهنية:

إن الإصدارات المهنية التي تم استبدالها وفقاً للإجراءات القانونية الواجبة بنسخة مصادقة بنفس الرقم تعتبر مسحوبة دون اتخاذ أي قرار آخر، وإذا تضمنت الإصدارات النص الكامل لمعيار تم تطويره بواسطة هيئة أخرى لوضع المعايير فإنه يتم سحبها فوراً عندما تقرر هيئة وضع المعايير الأصلية سحب المعيار ذي الصلة، أما في الحالات الأخرى يتم إتباع المراحل الثلاث التالية:<sup>1</sup>

أ- اقتراح السحب: قد يكون مقترح سحب إصدار من إطار العمل جزء من مقترح مشروع على النحو المحدد في العملية الواجبة المتعلقة بتطوير الإصدارات المهنية، أو قد يكون اقتراحاً منفصلاً يتعلق فقط بسحب الإصدارات تقدمه مجموعات العمل إلى منتدى الإصدارات المهنية للانتوساي، تشرح فيه أسباب اقتراح السحب وتحدد أيضاً موعد دخول السحب حيز التنفيذ، ويمكن للمنتدى الموافقة على اقتراح السحب وتقديمه للجمهور.

ب- العرض: يتم عرض مقترحات سحب الإصدارات المهنية للتعليق العام بإتباع الإجراءات الموضحة في العملية الواجبة المتعلقة بتطوير الإصدارات المهنية، وتقدم مجموعات العمل التعليقات التي تم الحصول

<sup>1</sup> INTOSAI, Due Process for INTOSAI Framework of Professional Pronouncements, Op. Cit. p11.

عليها خلال فترات العرض مع تحليلها إلى منتدى الإصدارات المهنية، الذي يمكن أن يوافق على أن الإصدار يمكن سحبه من الإطار على الموقع الالكتروني، ويمكن تقديم مقترح السحب إلى المجلس التنفيذي. ج-المصادقة النهائية: يقوم رؤساء لجنة المعايير ولجنة بناء القدرات ولجنة تبادل المعرفة بإبلاغ المجلس التنفيذي بمقترحات سحب الإصدارات، ويؤكدون له أنه تم إتباع الإجراءات القانونية الواجبة في جميع النواحي، وبناء على هذا التأكيد قد يقرر المجلس ما إذا كان سيحيل المقترح إلى المؤتمر للمصادقة النهائية.

### المبحث الثاني: مبادئ المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي)

تتعلق مبادئ الانتوساي بوظائف الأجهزة العليا للرقابة والمتطلبات الواجب توافرها حتى تتمكن من ممارسة مهامها بشكل مهني وفعال، وتتضمن مبادئ التأسيس والمبادئ الأساسية.

**مبادئ التأسيس:** تتعلق بالأدوار والوظائف التي يجب أن يمارسها جهاز الرقابة الأعلى الذي يتميز بالفعالية، حيث يمكن الاستناد إلى هذه المبادئ في تحديد صلاحيات الأجهزة على الصعيد الوطني، وهذه المبادئ مضمنة في إعلان ليما بشأن المبادئ التأسيسية للانتوساي (1 INTOSAI- P 1 (ISSAI سابقا)؛

**المبادئ الأساسية:** تهدف إلى إضفاء الصبغة العملية على مبادئ التأسيس وتوضح متطلبات العمل والتسيير المهني للجهاز الرقابي الأعلى الفعال، وتتضمن إعلان مكسيكو بشأن استقلالية أجهزة الرقابة العليا (10 INTOSAI- P10 (ISSAI سابقا)، قيمة وفوائد الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (12 INTOSAI- P 12 (ISSAI سابقا)، مبادئ الشفافية والمساءلة (20 INTOSAI- P 20 (ISSAI سابقا)، مبادئ الأنشطة القضائية لأجهزة الرقابة العليا (50 INTOSAI-P50 (جديد).

أن استقلالية أجهز الرقابة العليا في أداء مهامها دون قيود أو حواجز سياسية أو إدارية أو مالية أو قانونية يشكل ضمانا لموضوعية النتائج التي تتوصل إليها خلال عملياتها الرقابية، وتعزيزا لمبادئ الشفافية والمساءلة من خلال نشرها لتقارير بالنتائج المتوصل إليها بكل حرية، لذلك تعتبر استقلالية الأجهزة الرقابية العليا من أهم الموضوعات التي تناولتها منظمة الانتوساي منذ نشأتها، وتجسد هذا الاهتمام من خلال صدور إعلان ليما عام 1977 ثم إعلان مكسيكو عام 2007، وقد أقرت الأمم المتحدة بالمبادئ المنصوص عليها في إعلان ليما في القرار رقم (209/66) لسنة 2011 "تحسين الكفاءة والمساءلة والفعالية والشفافية في الإدارة العامة عن طريق تعزيز أجهزة الرقابة العليا" ويحث هذا القرار الدول الأعضاء في الأمم المتحدة على تطبيق المبادئ التي تضمنها إعلان ليما وإعلان مكسيكو.

سنتطرق في هذا المبحث إلى إعلان ليما بشأن المبادئ التأسيسية للانتوساي في المطلب الأول، ونتناول في المطلب الثاني إعلان مكسيكو بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة، ونتطرق في المطلب الثالث إلى مبادئ الشفافية والمساءلة.

### المطلب الأول: مبادئ التأسيس (إعلان ليما P 1-INTOSAI)

يعد إعلان ليما بمثابة أول إصدار عالمي في مجال الرقابة على القطاع العام حيث أعتمد سنة 1977، وهو بمثابة دستور حول المبادئ الأساسية التي لا غنى عنها من أجل ضمان رقابة فعال في القطاع العام،<sup>1</sup> وهو مهم بالنسبة إلى كل الأجهزة العليا للرقابة الأعضاء في الانتوساي بغض النظر عن الإقليم الذي تنتمي إليه ودرجة نموها والطريقة التي يمكن أن تدمج بها في النظام الحكومي وطريقة تنظيمها، وقد أثبتت التجارب الحاصلة من تطبيق إعلان ليما ما لها من تأثير حاسم في تطوير الرقابة العامة في حالة كل بلد من البلدان،<sup>2</sup> وتضمن هذا الإعلان قائمة شاملة لكل الأهداف والقضايا المتعلقة بالرقابة المالية العامة مفصلة في 25 قسم:<sup>3</sup>

#### القسم الأول: هدف الرقابة

إن الرقابة على الأموال العامة ليست هدفا في حد ذاته، ولكنها عنصر ضروري في نظام يهدف إلى الكشف في الوقت المناسب عن كل مخالفة للمعايير المعمول بها، وعن كل مساس بمبادئ مشروعية الإدارة المالية العامة وكفاءتها وفعاليتها واقتصادها في وقت مبكر، حتى يمكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية، أو جعل الأطراف المسؤولة تقبل مسؤولياتها، أو الحصول على تعويضات، أو اتخاذ الإجراءات الكفيلة بمنع اقتراف أعمال من هذا القبيل، أو على الأقل جعلها أكثر صعوبة مستقبلا.

#### القسم الثاني: الرقابة المسبقة والرقابة اللاحقة

تعتبر الرقابة المسبقة ذات الفعالية ضرورية للإدارة السليمة للأموال العامة، ويمكن أن يتولاها جهاز أعلى للرقابة أو أجهزة أخرى، ويتم تحديد قيام الجهاز الأعلى بالرقابة المسبقة بحسب الوضع التشريعي والظروف والمقتضيات الخاصة بكل بلد، وتتوفر في هذه الرقابة ميزة القدرة على الوقاية من الضرر قبل حدوثه، ولكنها في المقابل تخلق حجما ضخما من العمل للجهاز الأعلى وتتسبب في الخلط بين المسؤوليات كما يحددها القانون، أما الرقابة اللاحقة فإنها تبرز مسؤولية الأطراف المسؤولة وقد تؤدي إلى تعويضات

<sup>1</sup> إدارة التعاون الدولي، دليل إطار الإصدارات المهنية للانتوساي، مرجع سابق، ص 3.

<sup>2</sup> فرانز فيدلير، الأمين العام لمنظمة الانتوساي، مقدمة إعلان ليما، فيينا، 1998، ص 1.

<sup>3</sup> الانتوساي، إطار الإصدارات المهنية للانتوساي، مبادئ التأسيس، المعيار الدولي P1-INTOSAI "إعلان ليما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية"، 2019.

لجبر الضرر الحاصل ومنع تكرار المخالفات المرتكبة، وهي تعتبر مهمة ضرورية بالنسبة لكل جهاز أعلى للرقابة، سواء تولى القيام برقابة مسبقة أم لا.

#### القسم الثالث: الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية

يتم إرساء مصالح للرقابة الداخلية ضمن كل هيئة حكومية، بينما تمثل أجهزة الرقابة العليا مصالح للرقابة الخارجية، وهي ليست جزء من الهيكل التنظيمي للهيئات المزمع رقابتها، وتوكل لهذه الأجهزة مهمة فحص فعالية الرقابة الداخلية، فإذا تبين أن الرقابة الداخلية هي ذات فعالية، يجب دون المساس بحق الجهاز الأعلى في إجراء رقابة عامة، العمل على تحقيق أنسب تقسيم أو توزيع للمهام وإرساء أنسب تعاون بين جهاز الرقابة الداخلية والجهاز الأعلى للرقابة.

#### القسم الرابع: رقابة المشروعية ورقابة النظامية ورقابة الأداء

إن المهمة العادية لأجهزة الرقابة العليا تتمثل في التدقيق في شرعية ونظامية كل من التصرف المالي والمحاسبية، إلا أنه يوجد صنف آخر من الرقابة لا يقل أهمية هو رقابة الأداء، ويهدف هذا الصنف من الرقابة إلى فحص أداء الإدارة العامة وفعاليتها واقتصادها وكفاءتها، ويبقى على كل جهاز أعلى للرقابة تحديد أولوياته بالاعتماد على الهدف من الرقابة لكل حالة بمفردها.

#### القسم الخامس: استقلالية أجهزة الرقابة العليا

أن أجهزة الرقابة العليا لا يمكن أن تقوم بمهامها بصورة موضوعية وفعالة إلا إذا كانت مستقلة عن الوحدة الخاضعة للرقابة، وباعتبارها جزء من الدولة ككل فلا يمكن أن تكون مستقلة استقلالاً كاملاً، ولكن ينبغي أن تتمتع بالاستقلالية الوظيفية والتنظيمية الضرورية لإنجاز مهامها، ويجب أن ينص الدستور على إنشاء أجهزة الرقابة العليا، وعلى الدرجة الضرورية لاستقلاليتها، على أن يتم تقديم التفاصيل المتعلقة بذلك في النصوص القانونية، كما ينبغي أن توجد محكمة عليا تضمن الحماية القانونية المناسبة ضد كل تدخل من شأنه أن يعوق استقلالية الجهاز وسلطاته الرقابية.

#### القسم السادس: استقلالية الأعضاء المسؤولين في أجهزة الرقابة العليا

إن استقلالية أجهزة الرقابة العليا مرتبطة ارتباطاً وثيقاً باستقلالية أعضائها، فيجب أن تكون استقلالية الأعضاء مضمونة أيضاً بنص الدستور، فينبغي بوجه خاص أن ينص الدستور على إجراءات التعيين والعزل من الوظيفة وألا يكون في هذه الإجراءات مساس باستقلالية الأعضاء.

### القسم السابع: الاستقلال المالي لأجهزة الرقابة العليا

يجب أن تمنح أجهزة الرقابة العليا الإمكانات المالية التي تكفل لها القيام بمهمتها، وتكون قادرة على استخدامها ضمن فصل معين من فصول الموازنة حسب ما تراه مناسباً.

### القسم الثامن: العلاقات مع البرلمان

إن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المنصوص عليها في الدستور والقانون، يجب أن تضمن درجة عالية من الاستقلالية حتى لما تكون هذه الأجهزة مفوضة من طرف البرلمان وتقوم بتنفيذ العمليات الرقابية بتوجيهات منه، فالعلاقة بين الجهاز والبرلمان ينبغي أن تكون منصوص عليها في الدستور وفق ظروف ومتطلبات كل بلد.

### القسم التاسع: العلاقات مع الحكومة والإدارة

يتولى الجهاز الرقابي الأعلى مراقبة أنشطة الحكومية وسلطاتها الإدارية وغيرها من الأجهزة التابعة لها، ولكن هذا لا يعني أن الحكومة تخضع للجهاز، بل يجب التأكيد على أن الحكومة تتحمل وحدها كامل المسؤولية فيما تقوم به من أعمال، ولا يمكن لها أن تحل نفسها من ذلك بالإحالة إلى النتائج الرقابية، إلا إذا كانت هذه النتائج قد صدرت باعتبارها أحكاماً نافذة وسارية قانوناً، اعتماداً على الآراء الخبيرة للأجهزة العليا للرقابة.

### القسم العاشر: سلطات الاستقصاء والتحري

لأجهزة الرقابة العليا حق الاطلاع على جميع السجلات والوثائق المتعلقة بالإدارة المالية، والحق في أن تطلب من الجهة الخاضعة للرقابة شفوياً أو كتابياً كل المعلومات التي يعتبرها الجهاز ضرورية، ويضبط القانون أو الجهاز الرقابي بالنسبة للحالات الفردية، آجال تقديم المعلومات أو الوثائق وغيرها من السجلات بما في ذلك البيانات المالية، كما يقرر الجهاز الأعلى للرقابة بالنسبة لكل عملية رقابية إن كان من الأصلح مباشرتها في مقر الوحدة الخاضعة للرقابة أو في مقر الجهاز.

### القسم الحادي عشر: تنفيذ ملاحظات الرقابة التي تبديها أجهزة الرقابة العليا

يجب أن تقوم الجهات الخاضعة للرقابة بالتعليق على الملاحظات التي يبديها الجهاز الأعلى للرقابة، وذلك في غضون فترة زمنية غالباً يحددها القانون، أو يضبطها الجهاز الأعلى للرقابة، مشيرة إلى الإجراءات التي تم اتخاذها استجابة لتلك الملاحظات، ويحق للجهاز الأعلى للرقابة الاتصال بالسلطة المسؤولة عن اتخاذ الإجراءات اللازمة وحملها على قبول المسؤولية في ذلك.

### القسم الثاني عشر: الآراء الخبيرة وحقوق الاستشارة

لا تتم المصادقة على القوانين المتعلقة بالإجراءات المحاسبية المناسبة والموحدة إلا بعد موافقة الجهاز الأعلى للرقابة، وعند الاقتضاء تضع أجهزة الرقابة العليا معلوماتها الدقيقة المتخصصة على ذمة البرلمان والإدارة في شكل آراء خبيرة، بما في ذلك مواقفها من مشاريع القوانين وغيرها من اللوائح المالية، وتكون السلطات الإدارية وحدها المسؤولة عن قبول أو رفض مثل هذه الآراء الخبيرة، وعلاوة على ذلك فإن هذه المهمة الإضافية يجب ألا تسبق ما ستكون عليه الملاحظات التي سيبيدها الجهاز الأعلى للرقابة ولا تمس بفعالية عملياته الرقابية.

### القسم الثالث عشر: الأساليب والإجراءات الرقابية

يجب أن تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالأعمال الرقابية طبقاً للبرامج التي تعدها بنفسها، ومع ذلك فإن حق بعض المؤسسات العامة في المطالبة بإجراء عملية رقابية محددة يظل قائماً. إن كون العملية الرقابية نادراً ما تكون شاملة لجميع العناصر التي ينبغي فحصها فإن أجهزة الرقابة العليا عادة ما تستخدم أسلوب العينة، لكن ينبغي أن تختار العينات وفق نموذج معلوم، وأن يرتفع عدد عناصرها إلى الحد الذي يمكن من الحكم على جودة ونظامية الإدارة المالية، ويجب أن تأخذ الطرق الرقابية دائماً بعين الاعتبار تطور العلوم والتقنيات ذات الصلة بالإدارة المالية، ومن الأنسب أن تعد أجهزة الرقابة أدلة رقابية لتساعد بها مدققيها.

### القسم الرابع عشر: أعوان الرقابة

يجب أن يتمتع أعضاء وأعوان الرقابة في الأجهزة العليا للرقابة بالمهارة والنزاهة اللازمتين لأداء المهام الموكلة إليهم على الوجه الأفضل، وعند انتداب موظفين جدد يتم الاعتراف بصورة مناسبة بالمرشحين ذوي المهارات والتجربة المهنية التي تفوق المعدل العادي، كما يجب توجيه عناية خاصة للتطوير المهني النظري والعملي لكافة موظفي وأعوان الرقابة في الأجهزة، ويجب أن يتجاوز هذا التطوير الإطار التقليدي للمعارف في مجال الحقوق والاقتصاد والمحاسبة، وأن يتضمن معرفة تقنيات جديدة في مجال الإدارة بما في ذلك معالجة البيانات آلياً، ومن أجل توفير موظفين رقابيين من درجة عالية يجب أن تكون الأجور مناسبة للمتطلبات الخاصة بهذا الصنف من العمل.

في حالة عدم توفر المهارات الخاصة لدى أعوان الرقابة يمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يستعين بخبراء خارجيين إذا اقتضى الأمر ذلك.

#### القسم الخامس عشر: التبادل الدولي للتجارب

يمثل التبادل الدولي للتجارب في إطار المنظمة الدولية الانتوساي وسيلة فعالة في مساعدة أجهزة الرقابة العليا على أداء مهامها، ويمكن تحقيق هذا التبادل ودعمه بواسطة المؤتمرات والندوات التدريبية التي تنظم بالاشتراك مع الأمم المتحدة وغيرها من الأجهزة، ومن قبل مجموعات العمل الإقليمية وبواسطة نشر مجلة متخصصة.

#### القسم السادس عشر: التقارير المعدة للبرلمان وللعموم

يخول لجهاز الرقابة الأعلى ويطلب منه تقديم نتائج عملياته الرقابية سنويا وبصورة مستقلة إلى البرلمان أو لأي هيئة عامة مستقلة، ونشر تلك النتائج، وهو ما يدعم فرص تنفيذها، ويغطي التقرير السنوي عادة كافة أنشطة الجهاز الأعلى للرقابة، ولا يقوم الجهاز بموازنة دقيقة بين المصالح والفائدة التي تحصل من الكشف عنها إلا عندما يتعلق الأمر بمصالح جديرة بالحماية أو التي يحميها القانون، كما يحق للجهاز أيضا أن يقدم خلال السنة تقريراً حول نتائج ذات الأهمية القصوى.

#### القسم السابع عشر: طريقة إعداد التقارير

تقدم التقارير بصورة موضوعية وواضحة الوقائع وما يتعلق بها من تقييم، ويقتصر فيها على المهم، وتحرر بلغة دقيقة وسهلة الفهم، كما يولي الجهاز العناية اللازمة لوجهات نظر الهيئات الخاضعة للرقابة.

#### القسم الثامن عشر: الأساس الدستوري لصلاحيات الرقابة

يجب أن تكون الصلاحيات الرقابية الأساسية بالنسبة لأجهزة الرقابة العليا منصوص عليها في الدستور، أما التفاصيل الإجرائية فيمكن أن ترد في نصوص القوانين، ويجب إخضاع كافة العمليات المالية العامة لرقابة هذه الأجهزة وذلك بصرف النظر عما إذا كانت تلك العمليات مذكورة في الموازنة العامة أم لا، وبصرف النظر عن الشكل الذي ترد فيه.

#### القسم التاسع عشر: رقابة السلطات العمومية وسائر الأجهزة بالخارج

تكون كافة السلطات العامة وسائر المؤسسات المرتكزة بالخارج خاضعة وجوبا لرقابة الجهاز الرقابي الأعلى، ويجب عند رقابة هذه المؤسسات إيلاء العناية اللازمة للحدود التي يفرضها القانون الدولي، والتغلب على هذه الحدود حيثما وجدت المبررات لذلك.

#### القسم العشرون: رقابة الضرائب

يجب أن تكون أجهزة الرقابة العليا قادرة على مراقبة جباية الضرائب على أوسع نطاق ممكن، وعلى الاطلاع على الملفات الضريبية الشخصية بموجب ذلك، ورغم أن الرقابة على الضرائب هي بالدرجة الأولى

رقابة للمشروعية والنظامية، إلا أنه يجب على أجهزة الرقابة العليا أن تفحص أيضا تنظيم وفعالية جباية الضرائب، ومدى تحقيق تقديرات المداخيل، وأن تقترح على الهيئة التشريعية تحسينات إذا كان ذلك مناسباً.

#### القسم الواحد والعشرون: الصفقات والأشغال العامة

إن المقادير المالية الضخمة التي تخصصها السلطات العامة للصفقات والأشغال العامة توجب الرقابة الدقيقة للأموال المستخدمة، وباعتبار المناقصة أفضل إجراء للحصول على أحسن عرض كلفة وجودة، فعلى الجهاز الأعلى للرقابة في حالة غياب هذا الإجراء تحديد أسباب ذلك، كما لا تنحصر عمليات رقابة الجهاز للأشغال العامة في نظامية الدفعات بل يفحص أيضا فعالية إدارة البناء وجودة أشغال البناء.

#### القسم الثاني والعشرون: مراقبة مرافق المعالجة الإلكترونية للبيانات

إن الأموال المصروفة على مرافق المعالجة الإلكترونية للبيانات تتطلب أيضا رقابة ملائمة، ويجب أن تغطي جوانب مثل التخطيط للحاجات، واستخدام المعدات الإلكترونية بصورة اقتصادية، واستخدام موظفين يتمتعون بالخبرة المناسبة ويفضل أن يكونوا من العاملين في الوحدة الخاضعة للرقابة، كما تغطي الرقابة أيضا الوقاية من التجاوزات والاستفادة من المعلومات المنتجة.

#### القسم الثالث والعشرون: المنشآت التجارية المتمتعة بمساهمة الدولة

إن توسع الأنشطة الاقتصادية للدولة يؤدي غالبا إلى بعث منشآت تخضع للقانون الخاص، هذه المنشآت يجب أيضا أن تخضع لرقابة الجهاز الأعلى للرقابة إذا كانت مساهمة الدولة فيها مهمة، وخاصة إذا كانت تمثل أغلبية الأسهم، أو إذا كانت الدولة تمارس تأثيرا مرجحا، ومن الأنسب أن تجري عمليات الرقابة كعمليات رقابة لاحقة، ويجب أن تأخذ في الاعتبار القضايا المتصلة بالاقتصاد والكفاءة والفعالية، وأن يتقيد الجهاز في إعداد التقارير المتعلقة بهذه المؤسسات والموجهة إلى البرلمان أو العموم بالإجراءات اللازمة لحماية سرية الأعمال والصناعة.

#### القسم الرابع والعشرون: رقابة الأجهزة المدعومة

يجب أن تكون أجهزة الرقابة العليا مؤهلة لرقابة الإعانات المتأتية من الأموال العامة، ويمكن عند الحاجة توسيع العملية الرقابية لتشمل مجموع الإدارة المالية للهيئة المدعومة، وذلك إذا كانت الإعانة موضوع الرقابة جد مرتفعة في حد ذاتها، أو بالنظر إلى نسبتها من المقاييس أو من رأس مال الهيئة المدعومة، وإذا تبين استخدام الإعانات بصورة منافية للغرض منها ينبغي استرجاع المبالغ الممنوحة.

القسم الخامس والعشرون: رقابة الهيئات الدولية والهيئات الفوق قطرية

تكون الهيئات الدولية والهيئات فوق قطرية التي تغطي نفقاتها بفضل مساهمات من الدول الأعضاء، خاضعة لرقابة خارجية مستقلة، ويتم تعيين أعضاء جهاز الرقابة الخارجية أساساً من بين أعضاء الأجهزة العليا للرقابة للدول الأعضاء تأميناً لاستقلاليتها، ويجب أن تأخذ العمليات الرقابية بعين الاعتبار مستوى الموارد المستعملة ومهام هذه الهيئات، وأن تتبع مبادئ شبيهة بتلك التي تحكم العمليات الرقابية التي تقوم بها أجهزة الرقابة العليا.

المطلب الثاني: مبادئ الاستقلالية (إعلان مكسيكو INTOSAI- P 10)

أن وجود جهاز أعلى للرقابة في أي بلد تكون استقلاليته مضمونة بالقانون يعد من الشروط الأساسية لإدارة الأموال العامة بطريقة سليمة، لما له من أثر فعال في اتخاذ قرارات المسؤولين، وقد تضمن إعلان ليما موضوعات تتعلق باستقلالية أجهزة الرقابة العليا، وشدد على ضرورة أن تتمتع هذه الأجهزة بالاستقلال الوظيفي والتنظيمي اللازم لقيامها بالمهام الموكلة إليها، وقد انبثق عن هذا الإعلان وعن القرارات التي تم اتخاذها في المؤتمر السابع عشر للانتوساي في مدينة سيول ثمان مبادئ أساسية لاستقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة تم إقرارها في إعلان مكسيكو خلال المؤتمر التاسع عشر للانتوساي سنة 2007، وتم إدراج التطبيقات الجيدة لتحقيق الاستقلالية باستخدام الإيضاحات المرفقة، وأصبح هذا الإعلان المعيار الدولي (ISSAI 10) إعلان مكسيكو بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة، وقد تم تعديله ديباجته سنة 2018، ومع إنشاء إطار عمل الانتوساي للتصريحات المهنية أعيد تسميته بـ (INTOSAI- P 10) مع إحداث تغييرات تحريرية عليه سنة 2019، وتعتبر المبادئ الثمانية التي تضمنها إعلان مكسيكو وضعاً مثالياً لأي جهاز أعلى للرقابة مستقل وهي:<sup>1</sup>

**المبدأ الأول:** وجود إطار دستوري، تشريعي، قانوني مناسب وفعال وأحكام التطبيق الفعلي لهذا الإطار، فمن المطلوب وضع تشريعات تحدد بالتفصيل مدى استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة.

**المبدأ الثاني:** استقلالية رؤساء الأجهزة العليا للرقابة وأعضاءها (في المؤسسات التي يتمتع أعضاؤها بصلاحيات جماعية متساوية) بما في ذلك ضمان الحفاظ على المنصب والحصانة القانونية أثناء الأداء العادي لواجباتهم.

<sup>1</sup> الانتوساي، إطار الإصدارات المهنية للانتوساي، المبادئ الأساسية، المعيار الدولي INTOSAI- P 10 "إعلان مكسيكو بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة"، 2019.

يجب أن تحدد التشريعات المطبقة شروط تعيين رؤساء الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة والأعضاء في الأجهزة التي يتمتع فيها الأعضاء بصلاحيات جماعية متساوية، كما تحدد كيفية إعادة تعيينهم وعملهم وتقاعدهم وإقالتهم وفق الشروط التالية:

- يتم تعيينهم أو إعادة تعيينهم أو إقالتهم وفق إجراء يضمن استقلاليتهم عن السلطة التنفيذية؛  
- يكون تعيينهم لمدة طويلة كافية ومحددة حتى يتمكنوا من أداء المهام المنوطة بهم دون خوف من العقاب؛

- تكون لديهم حصانة ضد الملاحقات القضائية بخصوص أي عمل سابق أو حاضر نتج عن الأداء العادي والطبيعي لمهامهم كما يقتضي الحال.

**المبدأ الثالث:** صلاحية واسعة كافية وحرية التصرف التام للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في أداء مهامها.

ينبغي أن تتمتع أجهزة الرقابة العليا بالسلطة الكافية للتأكد من مدى تحصيل الإيرادات المستحقة للحكومة أو الجهات الحكومية، وكيفية استعمال الأموال والموارد والموجودات العامة من قبل أي جهة مستلمة أو منتفعة بغض النظر عن طبيعتها القانونية؛ والوقوف على قانونية ونظامية الحسابات الحكومية أو الجهات الحكومية ومدى التزامها بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وإعداد التقارير، ولا تقوم الأجهزة الرقابية برقابة سياسات الحكومة بل تقتصر فقط على الرقابة على تنفيذ تلك السياسات إلا في الحالات التي يطلب منها القانون ذلك.

مع احترام أجهزة الرقابة العليا للقوانين التي تصدرها السلطة التشريعية والتي تطبق عليها، فإنها يجب أن تكون متحررة من أي توجيه أو تدخل من السلطة التشريعية أو التنفيذية عند:

- اختيار مواضيع الرقابة؛

- التخطيط لعملياتها الرقابية وبرمجتها وانجازها وإعداد تقاريرها ومتابعتها؛

- فرض العقوبات عندما يكون تطبيق العقوبات جزء من صلاحياتها.

ينبغي لأجهزة الرقابة العليا أن تضمن عدم قيام موظفيها بتكوين علاقات وثيقة مع الجهات الخاضعة للرقابة، وذلك لضمان وإظهار حيادهم وموضوعيتهم في تنفيذ العمليات الرقابية، ويتعين عليها كذلك استخدام معايير العمل والرقابة المناسبة وأن تلتزم بقواعد السلوك المهني المذكورة في الوثائق الرسمية للانتوساي أو الاتحاد الدولي للمحاسبين أو الهيئات الأخرى المعترف بها والتي تضع المعايير.

لا ينبغي لأجهزة الرقابة العليا رغم منحها حرية التصرف التام في أدائها للمهام المنوطة بها، أن تتدخل بأي شكل من الأشكال أو تعطي الانطباع بأنها تتدخل في إدارة الجهات الخاضعة لرقابتها، ولكن يجب عليها أن تتعاون مع الجهات الحكومية التي تسعى إلى إدخال تحسينات على استخدام وإدارة الأموال العامة.

**المبدأ الرابع:** الوصول غير المقيد إلى المعلومات، فينبغي للأجهزة العليا للرقابة أن تتمتع بالسلطات الكافية للحصول بشكل حر ومباشر وفي الوقت المناسب على كافة الوثائق اللازمة لأداء مهامها القانونية على نحو صحيح.

**المبدأ الخامس:** الحقوق والالتزام بالإبلاغ عن عملهم، فلا ينبغي تقييد حرية الأجهزة العليا للرقابة في إعداد تقارير بشأن نتائج أعمالها الرقابية، بل يجب أن يفرض عليها القانون أن ترفع تقريراً بشأن نتائج رقابتها على الأقل مرة في كل سنة.

**المبدأ السادس:** حرية تقرير محتوى وتوقيت تقارير الرقابة ونشرها، فيجب أن تتمتع الأجهزة العليا للرقابة بحرية تحديد مضمون تقاريرها الرقابية، وحرية تحديد الوقت المناسب لها، فضلاً عن حقها في إبداء الملاحظات ورفع التوصيات في تقاريرها مع الأخذ في عين الاعتبار كلما كان مناسباً وجهة نظر الجهات المشمولة بالرقابة، كما يجب أن تتمتع بحرية نشر تقاريرها وتوزيعها وتقديمها بصفة رسمية إلى السلطات المختصة كما ينص على ذلك القانون، وتحدد الهيئة التشريعية حد أدنى للشروط المتعلقة بإعداد التقارير الرقابية من قبل الأجهزة العليا للرقابة، وكلما كان مناسباً تحدد أيضاً مواضيع معينة يجب أن تخضع إلى رأي أو شهادة رقابة رسمية.

**المبدأ السابع:** وجود آليات متابعة فعالة للتوصيات التي ترفعها الأجهزة العليا المالية والمحاسبية.

تقدم أجهزة الرقابة العليا تقاريرها إلى السلطة التشريعية أو إحدى لجانها أو إلى مجلس إدارة الجهة المشمولة بالرقابة كلما كان مناسباً للعرض ومتابعة توصيات محددة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية، ويجب أن يكون لدى أجهزة الرقابة أنظمة داخلية للمتابعة خاصة بها للتأكد من أن الجهات المشمولة بالرقابة قد عالجت بطريقة صحيحة ملاحظاتها وتوصياتها، كما ترفع تقارير متابعتها إلى السلطة التشريعية أو إحدى لجانها أو مجلس إدارة الجهة المشمولة بالرقابة، كلما كان مناسباً، للنظر فيها واتخاذ إجراءات بشأنها، حتى في الحالات التي يكون فيها لأجهزة الرقابة العليا سلطة قانونية خاصة بها للمتابعة وفرض العقوبات.

**المبدأ الثامن:** الاستقلال الذاتي المالي والإداري وتوافر الموارد البشرية والمادية والنقدية المناسبة.

يجب أن تتمتع أجهزة الرقابة العليا بالموارد البشرية والمادية والنقدية اللازمة والمعقولة للقيام بالمهام المنوطة بها، وتكون حرة في إدارة ميزانيتها وفي تخصيصها بما تراه مناسباً، ولا ينبغي للسلطة التنفيذية التحكم في طريقة الوصول إلى هذه الموارد أو توجيهها، وتكون السلطة التشريعية أو أحد لجانها هي المسؤولة عن توفير الموارد اللازمة لأجهزة الرقابة العليا، ويمكن لهذه الأجهزة أن تلجأ مباشرة إلى السلطة التشريعية إذا كانت الموارد المتاحة غير كافية ولا تسمح لها بالقيام بالمهام المنوطة بها.

### المطلب الثالث: مبادئ الشفافية والمساءلة (INTOSAI- P 20)

تعتبر أجهزة الرقابة العليا جزء من نظام قانوني ودستوري شامل في دولها المختلفة، وتعد مسؤولة تجاه عدة أطراف بما فيها السلطة التشريعية والعموم، وعليه فهي مسؤولة عن تخطيط وتنفيذ مجال عملها واستعمال معايير مناسبة من أجل التحقق من أنها تعزز المساءلة والشفافية في الأنشطة العامة وفقاً لتفويضاتها القانونية وتقوم بالتزاماتها بشكل كامل وموضوعي، وتشكل مبادئ الشفافية والمساءلة للانتوساي جزء من المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا ويمكن استخدامها بالموازاة مع هذه المعايير والهدف منها الارتقاء بمبادئ الشفافية والمساءلة في الأجهزة الرقابية العليا، وتتضمن تسعة مبادئ هي:<sup>1</sup>

**المبدأ الأول:** ينص هذا المبدأ على ضرورة أداء الأجهزة الرقابية العليا لمهامها ضمن إطار قانوني يتيح المساءلة والشفافية، فيجب أن تتوفر لأجهزة الرقابة قوانين وتنظيمات تغطي عادة: سلطة الجهاز الرقابية ومسؤولياته، شروط تعيين وإقالة رئيس الجهاز وأعضائه، متطلبات عمل الجهاز وإدارتها المالية، النشر المنتظم لتقارير الجهاز الرقابية، الإشراف على أنشطة الجهاز، والتوازن بين حصول العموم على المعلومات وسرية أدلة الإثبات الرقابية وباقي المعلومات عن الجهاز.

**المبدأ الثاني:** يجب على الأجهزة العليا للرقابة الإفصاح عن تفويضها القانوني ومسؤولياتها ورسالتها واستراتيجياتها للعموم، بحيث تفصح من خلال تقاريرها على الخصوص عن علاقتها بمختلف الأطراف ذات العلاقة بما فيهم السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية، وحدود سلطة الجهاز ومسؤولياته.

**المبدأ الثالث:** على الأجهزة العليا للرقابة تبني معايير وعمليات ومنهجيات للرقابة تتسم بالموضوعية والشفافية، وهذه المعايير والمنهجيات يجب أن تتوافق مع مبادئ الانتوساي للرقابة ويتم نشرها ماهيتها وكيفية الالتزام بها، كما يتعين على الأجهزة العليا للرقابة إرساء نظام مناسب لضمان الجودة حول أنشطتها الرقابية وحول تقاريرها وإخضاع هذا النظام لمراجعة موضوعية بصفة دورية.

<sup>1</sup> الانتوساي، إطار الإصدارات المهنية للانتوساي، المبادئ الأساسية، المعيار الدولي INTOSAI- P 20 "مبادئ الشفافية والمساءلة"، 2019.

**المبدأ الرابع:** هذا المبدأ يتطلب من أجهزة الرقابة العليا تطبيق معايير للنزاهة والأخلاقيات على موظفيها من مختلف الدرجات، فهي مطالبة بتوفير قواعد وقوانين ومبادئ أخلاقية تمنع تضارب المصالح والفساد على المستوى الداخلي وتضمن الشفافية والنزاهة بالنسبة لعملياتها الرقابية، وتكون منسجمة مع قواعد أخلاقيات المهنة المدرجة ضمن المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا.

**المبدأ الخامس:** تتأكد الأجهزة العليا للرقابة أن مبادئ الشفافية والمساءلة لا تشوبها شبهة عندما تقوم بالاستعانة بمصادر خارجية من أجل إنجاز أنشطتها، بحيث تخضع الخبرات التي تم الاستعانة بها من جهات خارجية للسياسات الأخلاقية خاصة في مجال تضارب المصالح وضمان النزاهة، كما تظل العمليات الرقابية التي تم تفويضها للجهات الخارجية ضمن مسؤولية الجهاز الأعلى للرقابة.

**المبدأ السادس:** على الأجهزة العليا للرقابة إدارة عملياتها باقتصاد وكفاءة وفعالية وطبقاً للقوانين والتنظيمات كما تقوم بنشر تقارير للعموم حول هذا الجانب، فالأجهزة الرقابية مطالبة بتطبيق ممارسات إدارية سليمة بما فيها أنظمة ضبط داخلية ملاءمة لإدارتها وعملياتها المالية، والإفصاح عن مواردها المالية وكيفية استخدامها وإخضاع قوائمها المالية للمراجعة الخارجية المستقلة أو لمراجعة برلمانية ونشرها للعموم.

**المبدأ السابع:** تقوم الأجهزة العليا للرقابة بإعداد تقارير لفائدة العموم حول نتائج رقابتها واستنتاجاتها حول الأنشطة الحكومية بصورة عامة وكذا كيفية تنفيذ الموازنة العامة والعقوبات والغرامات المطبقة على المحاسبين والمسيرين، كما تقيس مدى تأثيرها على الكفاءة والفعالية نتيجة توصيات مهامها الرقابية وتقوم بنشر تقرير بذلك.

**المبدأ الثامن:** يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تتواصل بانفتاح وبصفة منتظمة وشاملة حول أنشطتها ونتائج عمليات الرقابة التي تقوم بها وذلك عبر وسائل الإعلام والمواقع الإلكترونية وغيرها من الوسائل الأخرى، ويجب أن تبادر بنشر تقاريرها في الوقت المناسب وبصيغة مفهومة ما من شأنه أن يعزز أكثر الشفافية والمساءلة، كما يجب عليها تشجيع الاهتمام العام والأكاديمي بتقاريرها واستنتاجاتها.

**المبدأ التاسع:** هذا المبدأ يتطلب من الأجهزة العليا للرقابة استخدام الاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء من أجل تحسين جودة ومصداقية عملها، فيمكن لأجهزة الرقابة العليا الاستعانة بخبراء خارجيين لإبداء مشورة مستقلة حول الأمور الفنية المتعلقة بالرقابة، كما يمكنها استخدام مراجعة النظراء للحصول على تقييم خارجي مستقل لعملياتها الرقابية ونشر تقارير بنتائج هذا التقييم.

## المبحث الثالث: معايير المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي)

تتمثل معايير الانتوساي في المبادئ والقواعد والممارسات الأساسية التي اعتبرتھا الانتوساي قابلة للتطبيق عالميا في مستوى أصناف المهام الرقابية، وتتضمن معايير الانتوساي حاليا المبادئ الأساسية لرقابة القطاع العام (ISSAI 100)، قواعد السلوك المهني (ISSAI 130) سابقا (ISSAI 30)، مراقبة الجودة للأجهزة العليا للرقابة (ISSAI 140) سابقا (ISSAI 40)، مبادئ ومعايير رقابة الأداء (ISSAI 300, ISSAI 3000)، مبادئ ومعايير رقابة الالتزام (ISSAI 400, ISSAI 4000) ومعايير الرقابة المالية (ISSAI 2000-2899).

إن رقابة الأجهزة العليا على تنفيذ الموازنة العامة تشمل الرقابة المالية ورقابة الالتزام ورقابة الأداء، وهذه الرقابة الشاملة تضيف أهمية بالغة على أعمال مدققي الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، الذين يفترض فيهم فهم أهداف الرقابة ونطاقها ومتطلبات التقرير عن نتائج أعمالهم، وتطبيق معايير ملائمة لتخطيط وتنفيذ أعمال الرقابة والإبلاغ عن النتائج، فغياب المعايير الرقابية قد يحدث صعوبات تحول دون تحقيق مستوى عال من الكفاءة والفعالية، وتعتبر معايير الرقابة المالية ورقابة الالتزام ورقابة الأداء التي أصدرتها الانتوساي ملائمة للرقابة في القطاع العام وهي مقبولة قبولاً عاماً.

سننظر في هذا المبحث إلى معايير الرقابة المالية في المطلب الأول، ونتناول في المطلب الثاني معايير رقابة الأداء، وننظر في المطلب الثالث إلى معايير رقابة الالتزام.

### المطلب الأول: معايير الرقابة المالية (ISSAI 2000-2899)

إن هيكل ترقيم معايير الانتوساي بشأن الرقابة المالية يتبع هيكل ترقيم المعايير الدولية للتدقيق (ISA) التي وضعها المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (IAASB)، وذلك في إطار اتفاقية رسمية بين لجنة المعايير المهنية للانتوساي (PSC) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمجلس الدولي لمعايير التدقيق والضمان (IAASB)، حيث يشكل كل معيار دولي للتدقيق والمذكرة التطبيقية له معياراً دولياً لأجهزة الرقابة العليا، ويحتوي رقم ISSAI على إشارة إلى رقم ISA فثلاث أرقام الأخيرة من رقم ISSAI 2xxx مطابقة لرقم ISA xxx فعلى سبيل المثال ISSAI 2200 يشير إلى ISA 200، وISSAI 2800 يشير إلى ISA 800.

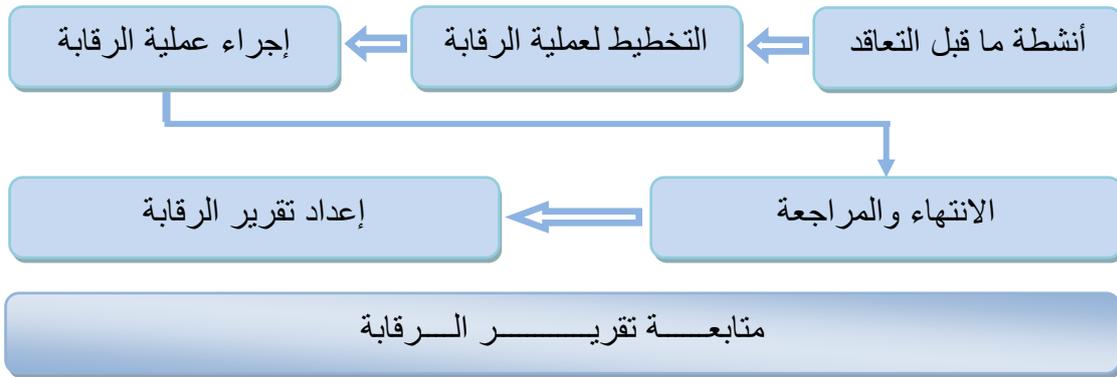
يتمثل الهدف الرئيسي من الرقابة المالية في ضوء معايير الانتوساي إلى تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين في القوائم المالية الخاضعة للرقابة، من خلال تقديم تأكيدات معقولة حول ما إذا كانت القوائم

المالية للحكومة بأكملها أو لجزء منها أو لهيئات منفردة قد أعدت من جميع النواحي الجوهرية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وتتعامل مهام الرقابة المالية مع بيانات مالية تاريخية تظهر في شكل مصطلحات مالية متعلقة بالجهة محل الرقابة ومستمدة أساسا من نظام المحاسبة لتلك الجهة والذي يستند عادة على القوانين واللوائح التنظيمية المعمول بها، وتتمثل الغاية الرئيسية لمعايير الرقابة المالية للانتوساي في توفير إرشادات لتوجيه مدققي الأجهزة العليا للرقابة ومساعدتهم في تحديد الخطوات والإجراءات التي يجب تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة المالية، فإذا اختارت الأجهزة العليا للرقابة اعتماد معايير الرقابة المالية للانتوساي كمعايير رسمية لها والإشارة إليها مباشرة في هذه الحالة يجب عليها الالتزام بجميع المعايير ذات الصلة بالرقابة المالية بما في ذلك متطلبات المعيار الدولي ISSAI 130 "ميثاق الأخلاقيات" والمعيار الدولي ISSAI 140 "مراقبة الجودة"<sup>1</sup>، وإذا أرادت أن تشير في تقاريرها بأن عمليات الرقابة التي قامت بها تمت وفق معايير التدقيق الدولية ISA فعليها الالتزام بالمتطلبات ذات الصلة والمذكورة في هذه المعايير بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بكل من ميثاق أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادر عن مجلس المعايير الدولية لقواعد أخلاقيات المحاسبين والمعيار الدولي لمراقبة الجودة ISQC1<sup>2</sup>، كما يمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يختار وضع معايير وطنية تكون متناسقة مع المبادئ الأساسية للرقابة في القطاع العام ISSAI 100 ومبادئ الرقابة المالية ISSAI 200 ومتوافقة معها في جميع الجوانب ذات الصلة والقابلة للتطبيق، وأن تتضمن مستوى من التفاصيل الضرورية لإنجاز أعمال الرقابة.

تغطي معايير الرقابة المالية للانتوساي جميع مراحل العملية الرقابية المترابطة مع بعضها البعض ارتباطا وثيقا والتي تكتمل بإصدار تقرير الرقابة كما هو مبين في الشكل التالي:

<sup>1</sup> الانتوساي، إطار الإصدارات المهنية للانتوساي، معايير الرقابة المالية، المعيار الدولي ISSAI 2000 "تطبيق معايير الرقابة لمالية"، الفقرات 6-8، ص ص 7-8.  
<sup>2</sup> نفس المرجع، الفقرة 4، ص 4.

الشكل (3-4): مراحل عملية الرقابة المالية في القطاع العام



المصدر: مبادرة الانتوساي للتنمية (IDI)، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، الإصدار 1، أوسلو، النرويج، 18 ديسمبر 2020، ص 25.

1. أنشطة ما قبل التعاقد:

تبدأ عملية الرقابة في القطاع العام بأنشطة ما قبل التعاقد في نفس سياق الرقابة في القطاع الخاص، حيث يجري المدقق تقييماً بشأن إمكانية قبول مهمة الرقابة، أو ما إذا كان هناك أسباب مهنية تمنع قبواها، إلا أنه في القطاع العام عدم قبول المهمة نادراً ما يكون، حيث تفرض القوانين واللوائح التنظيمية على الأجهزة العليا للرقابة عادة إجراء مجموعة من المهام الرقابية وفق صلاحياتها ويتم إلزام المدقق أيضاً بموجب القوانين واللوائح التنظيمية بإجراء عملية الرقابة، ولن يكون على الأرجح في هذه الحالة للمدقق خيار رفض المهمة الرقابية أو الانسحاب منها.

يصف المعيار الدولي ISSAI 2210 "الموافقة على شروط ارتباطات المراجعة"، متطلبات الموافقة

على مهمة الرقابة، حيث ينبغي على المدقق تقييم ظروف معينة قبل قبول المهمة، ويشكل هذا التقييم<sup>1</sup>:

- تقييم ما إذا كانت شروط ما قبل الرقابة متوفرة؛
- تقييم مدى كفاءة فريق الرقابة؛
- تقييم قواعد السلوك المهني لدى المدققين وإعلانهم عن عدم تضارب المصالح؛
- تقييم التهديدات الأخلاقية والضمانات؛
- الاتفاق مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على شروط المهمة الرقابية.

<sup>1</sup> مبادرة الانتوساي للتنمية، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، الإصدار 1، أوسلو، النرويج، 8 ديسمبر 2020، ص 28.

وبناء على التقييم إما أن يقبل المدقق مهمة الرقابة أو يرفضها، ووفقا للمعيار الدولي ISSAI 2210 ينبغي على المدقق إذا لم تتوفر الشروط المسبقة لعملية الرقابة مناقشة المسألة مع الإدارة ولا يقبل مهمة الرقابة المعروضة عليه ما لم ينص عليها القانون واللوائح التنظيمية.<sup>1</sup>

## 2. التخطيط لعملية الرقابة:

بعد الانتهاء من أنشطة ما قبل التعاقد تأتي المرحلة الثانية لعملية الرقابة، والمتمثلة في إعداد خطة الرقابة، حيث يقوم المدقق بشكل أساسي في هذه المرحلة بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية الناجمة عن الغش والاحتيال وتقييمها وتحديد مدى أهميتها النسبية من خلال الوصول إلى فهم جيد للجهة محل الرقابة وفهم بيئتها، وهي العوامل الأساسية التي تحدد طبيعة إجراءات الرقابة وتوقيتها ونطاقها، ويتعين على المدقق تقدير الوقت اللازم لإنجاز المهمة الرقابية وتخصيص الوقت المناسب للمجالات التي تم تحديدها على أنها تشكل خطر كبير من الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، ويمكنه إعداد جدول زمني للإرشاد وتدقيقه مع تقدم العملية الرقابية، وتزود معايير الرقابة المالية للانتوساي المدقق بالقواعد والإرشادات الضرورية لتمكينه من التخطيط لعملية الرقابة بصورة صحيحة لضمان إجرائها بكفاءة وفعالية، فبالإضافة إلى متطلبات المعيار الدولي ISSAI 2300 "التخطيط لرقابة القوائم لمالية" توجد متطلبات لمعايير أخرى لها علاقة بعملية التخطيط مثل: المعيار الدولي ISSAI 2315 "تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية من خلال فهم الكيان وبيئته"، المعيار الدولي ISSAI 2320 "الأهمية النسبية في التخطيط وإجراء الرقابة"، المعيار الدولي ISSAI 2330 "استجابة المدقق للمخاطر المقدرة"، المعيار الدولي ISSAI 2250 "مراعاة القوانين واللوائح في عند رقابة القوائم المالية"، والمعيار الدولي ISSAI 2230 "توثيق أعمال الرقابة".

### 1.2. المعيار الدولي ISSAI 2300 التخطيط لرقابة القوائم المالية:

تناول المعيار الدولي ISSAI 2300 مسؤوليات المدقق عند التخطيط لعملية تدقيق القوائم المالية من أجل تنفيذها بطريقة فعالة، وأشار المعيار إلى أن عملية التخطيط ليست مرحلة منفصلة عن عملية الرقابة بل هو عملية مستمرة ومتكررة، وأكد أن طبيعة ومدى أنشطة التخطيط تختلف حسب حجم وطبيعة الهيئة الخاضعة للرقابة، والظروف التي تحدث أثناء عملية الرقابة، ويتطلب هذا المعيار من المدقق قبل الشروع في عملية التخطيط القيام بأداء أنشطة ما قبل التخطيط لتحديد أية ظروف قد تؤثر بشكل عكسي على قدرة المدقق على تخطيط وأداء عملية الرقابة لتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، كما يتطلب من المدقق وضع استراتيجية شاملة للرقابة تحدد نطاق وتوقيت وإجراءات الرقابة وتوفر إرشادات

<sup>1</sup> مبادرة الانتوساي للتنمية، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، مرجع سابق، ص 33.

لوضع خطة الرقابة المفصلة والتي تكون أكثر تفصيلاً وتتضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقدير المخاطر، والاستجابة للمخاطر المقدرة وإجراءات الرقابة الإضافية، والأهمية النسبية، ويجب على المدقق توثيق الاستراتيجية العامة للرقابة وخطة الرقابة ويتعين عليه عند الضرورة أن يعيد النظر فيهما بناء على الظروف والأوضاع الجديدة التي تنشأ خلال مسار الرقابة وتوثيق التغييرات التي يجريها وأسبابها.

## 2.2. المعيار الدولي ISSAI 2315 تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية من خلال فهم الكيان وبيئته:

يتطلب المعيار الدولي ISSAI 2315 من المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش والخطأ من خلال الإلمام بالجهة محل الرقابة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية، حيث يوفر هذا الفهم أساساً يقوم عليه وضع الاستجابات للمخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية وتنفيذها.<sup>1</sup>

- فهم الكيان وبيئته: إن الإلمام بالجهة محل الرقابة أمر مهم للغاية حيث يساعد المدقق على تحديد المخاطر التي تتعرض لها الجهة والتي قد يكون لها تأثير على القوائم المالية، فيجب على المدقق أن يحصل على فهم كامل للظروف والممارسات السائدة في قطاع الهيئة محل الرقابة، والقوانين واللوائح ذات الصلة، بما في ذلك إطار التقارير المالية المعمول به، كما يتعين عليه فهم طبيعة الجهة والهيكل التنظيمي لها وطريقة تمويلها وعملياتها التجارية والتشغيلية.

كجزء من فهم الجهة الخاضعة لعملية رقابة القوائم المالية يتطلب المعيار الدولي ISSAI 2250 "مراعاة القوانين واللوائح عند رقابة القوائم المالية" من المدقق تحديد القوانين واللوائح التي تؤثر على عمليات الجهة، ويتعين عليه تحديد المخاطر المتعلقة بعدم الالتزام بهذه القوانين واللوائح والتي يمكن أن تؤدي إلى حدوث تأثيرات مالية على القوائم المالية.<sup>2</sup>

- فهم الرقابة الداخلية: ينبغي على المدقق فهم الضوابط الداخلية ذات الصلة بالرقابة، والتأكد من وضعها بفعالية للحد من الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية واكتشافها عند حدوثها، ويجب أن يشمل هذا الفهم جميع مكونات الضوابط الداخلية الخمس التي حددها المعيار الدولي ISSAI 2315 والمتمثلة في بيئة الرقابة وعملية تقييم المخاطر ونظام المعلومات وأنشطة الرقابة ورصد الضوابط الرقابية.<sup>3</sup>

- تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية وتقييمها: بعد الوصول إلى فهم كامل للجهة وبيئتها ينبغي على المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيد بالنسبة

<sup>1</sup> مبادرة الانتوساي للتنمية، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، مرجع سابق، ص 38  
<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 39.  
<sup>3</sup> نفس مرجع.

لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات، وذلك لتوفير الأساس الذي يقوم عليه وضع إجراءات رقابة إضافية وتنفيذها للحصول على ما يكفي من أدلة رقابية مناسبة، وعليه يقوم المدقق بأداء إجراءات تقييم المخاطر للتعرف على مخاطر التحريف الجوهرية وتقديرها على مستوى البيانات المالية ومستوى التأكيدات، وتشمل هذه الإجراءات على الخصوص الاستفسارات الموجهة إلى الإدارة وإلى المكلفين بالحوكمة والإجراءات التحليلية الأولية والملاحظة والفحص، وبعد تحديد المخاطر يتعين على المدقق تقييمها، فعلى مستوى القوائم المالية يحدد المدقق ما إذا كانت مخاطر الأخطاء الجوهرية ترتبط بشكل أشمل مع القوائم المالية ككل ويحدد التأكيدات المتأثرة حسب الاقتضاء، وعلى مستوى التأكيد يحتاج المدقق إلى تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من حيث الاحتمالية والحجم وأهميتها وتأثيرها على عرض القوائم المالية والذي قد ينتج عنه أخطاء جوهرية في القوائم لمالية، ويتعين على المدقق إصدار الحكم المهني مع مراعاة الأهمية النسبية عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

### 3.2. المعيار الدولي ISSAI 2320 الأهمية النسبية عند تخطيط وإجراء الرقابة:

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عند تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية الرقابة، ويضع المعيار إطارا مرجعيا للمدقق لاستخدامه في تحديد الأهمية النسبية إذا لم يكن هناك تغطية لهذا المفهوم في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، حيث أشار إلى الحكم المهني والقيمة والطبيعة في الأخطاء بصفاتها واجبة الاعتبار كما يلي:<sup>1</sup>

- تعد المعلومات جوهرية إذا كان إغفالها أو الخطأ فيها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها وتم الاستناد إليها في القوائم المالية؛
- تتأثر الأحكام المتعلقة بالأهمية النسبية بالظروف المحيطة وحجم الأخطاء وطبيعتها أو كليهما؛
- تستند الأحكام المتعلقة بالأمر الجوهرية لمستخدمي القوائم المالية إلى دراسة احتياجات المستخدمين المشتركة من المعلومات المالية كمجموعة قابلة للتحديد.

يتطلب المعيار الدولي ISSAI 2320 من المدقق عند وضع الاستراتيجية الشاملة للرقابة تحديد الأهمية النسبية المقرر تطبيقها على القوائم المالية ككل وعلى مستوى فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات أثناء عملية الرقابة، وتخضع الأهمية النسبية في تحديد مستوياتها إلى الحكم المهني للمدقق، وتتم مراعاة حساسية الجهة محل الرقابة وحساسية حسابات القوائم المالية في ما يخص توقعات مستخدمي

<sup>1</sup> مبادرة الانتوساي للتنمية، دليل تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا للمحاسبة بشأن الرقابة المالية، مرجع سابق، ص 46.

القوائم المالية، وغالبا ما يتم تطبيق النسبة المئوية كأساس محدد للأهمية النسبية، ويمكن أن يمتلك الجهاز الأعلى للرقابة سياسته الخاصة لتحديد مستوى الأهمية النسبية.

بالإضافة إلى مستوى الأهمية النسبية العام، يتطلب المعيار الدولي ISSAI 2320 من المدقق تحديد مستوى الأهمية النسبية للأداء لأغراض تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد طبيعة إجراءات الرقابة الإضافية وتوقيتها ومداهها، وتحدد الأهمية النسبية للأداء على نحو أقل من الأهمية النسبية التي حددها المدقق للقوائم المالية ككل من أجل التقليل إلى مستوى منخفض مقبول من احتمالية تجاوز مجموع الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، ويتوقف اختيار مستويات الأهمية النسبية للأداء على اكتشاف مخاطر الأخطاء الجوهرية، فكلما زاد اكتشاف المخاطر يقل مستوى الأهمية النسبية للأداء ما يؤدي إلى مزيد من الاختبارات للضوابط أو الإجراءات الجوهرية والعكس صحيح، وكمبدأ عام يمكن أن تكون الأهمية النسبية للأداء في نطاق يتراوح بين 60 % و 80 % من الأهمية النسبية العامة.<sup>1</sup>

#### 4.2 المعيار الدولي ISSAI 2330 استجابة المدقق للمخاطر المقدرة:

تنتهي عملية التخطيط لرقابة القوائم لمالية بوضع إجراءات رقابة إضافية تستند إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيد، ويتناول المعيار الدولي ISSAI 2330 مسؤولية المدقق بشأن تصميم وتطبيق الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهرية التي حددها وقيمتها المدقق طبقا للمعيار الدولي ISSAI 2315، حيث يتوقع من المدقق أن يستجيب للمخاطر المقيمة بشكل مناسب من خلال وضع إجراءات رقابية إضافية الغرض منها جمع أدلة رقابة كافية وملائمة، وتتمثل هذه الإجراءات كما حددها المعيار الدولي ISSAI 2330 في:<sup>2</sup>

- **اختبارات الضوابط الرقابية:** هي إجراءات رقابية مصممة لتقييم الفعالية التشغيلية للضوابط الداخلية في الحد من الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد أو اكتشافها وتصحيحها.
- **الاختبارات الجوهرية:** هي إجراءات رقابية مصممة بهدف اكتشاف الأخطاء الجوهرية على مستوى التأكيد، يتم تنفيذها على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

#### 3. إجراء عملية الرقابة:

تتضمن هذه المرحلة أساسا العمل الميداني، حيث يقوم المدقق في هذه المرحلة بتطبيق إجراءات الرقابة التي تم وضعها في مرحلة التخطيط، ويوثق الاستنتاجات استنادا إلى إجراءات الرقابة المنفذة ويجمع

<sup>1</sup> مبادرة الانتوساي للتنمية، دليل تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، مرجع سابق، ص ص 48-49.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص ص 51-52.

الأدلة الرقابية الكافية والملائمة بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء رأيه في القوائم لمالية الخاضعة لعملية الرقابة.

### 1.3. تطبيق إجراءات الرقابة وتوثيق النتائج:

يقوم المدقق بتقييم مدى فعالية تصميم وتنفيذ الضوابط الداخلية المحددة في العمليات التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية، حيث يقوم بتقييم ما إذا تم تصميم هيكل الرقابة الداخلية بصورة سليمة تجعلها تحقق أهداف الرقابة وتخفيض المخاطر، وما إذا كانت عناصر الضوابط الداخلية قد نفذت ويجري تنفيذها بالفعل، كما يجب على المدقق أن يقوم باختبار فعالية تشغيل الضوابط الداخلية، عندما يقرر أن الاختبار هو الاستجابة الرقابية المناسبة لأحد المخاطر المحددة، أو عندما لا يستطيع الحصول على أدلة رقابية كافية ومناسبة من إجراءات الرقابة الأخرى المنفذة، وتشمل الاختبارات إجراء الاستفسارات الكتابية أو شفوية من موظفي الهيئة محل الرقابة، وإجراء اختبار المستندات والوثائق والتقارير المحاسبية لمعرفة مدى اكتمالها وتطابقها مع ما هو وارد في السجلات.

يقوم المدقق بتطبيق الإجراءات الجوهرية المخطط لها بغض النظر عن إجراء اختبارات الضوابط والتوصل إلى استنتاجات بشأن الفعالية التشغيلية للضوابط، وتشمل الاختبارات الجوهرية:<sup>1</sup>

- **الاختبارات التفصيلية** وتهدف إلى التحقق من صحة المبالغ في البيانات المالية من خلال تتبع الأرقام الواردة في الوثائق الداعمة ذات الصلة والتأكد من صحة المعاملات والتصنيف السليم والاكتمال، ويعد التأكيد الخارجي اختباراً موضوعياً للتفاصيل ويتطلب الحصول المدقق على معلومات مكتوبة مباشرة من طرف ثالث، وتستخدم التأكيدات الخارجية في القطاع العام للحصول على أدلة حول أرصدة الحسابات البنكية أو الذمم الدائنة أو المبالغ المستحقة ويتم الاسترشاد بالمعيار الدولي ISSAI 2505 "التأكيدات الخارجية".

- **الإجراءات التحليلية الجوهرية** وتطبق بشكل عام على الأحجام الكبيرة من المعاملات التي يمكن التنبؤ بها، وتتطلب مقارنة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية مع المعلومات غير المالية أو مع معلومات أخرى موثوقة ذات صلة أو مع توقعات المدقق، ويقدم المعيار الدولي ISSAI 2520 "الإجراءات التحليلية" إرشادات للمدقق بشأن أداء الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات جوهرية للرقابة.

قد تواجه المدقق أوضاع تشير إلى احتمال وجود أخطاء جوهرية وقد لا تكون الإجراءات الجوهرية المخطط لها كافية للكشف عنها، في هذه الحالة يجب على المدقق تطبيق إجراءات جوهرية إضافية حسب الضرورة.

<sup>1</sup> مبادرة الانتوساي للتنمية، دليل تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، مرجع سابق، ص 52.

بعد تطبيق إجراءات الرقابة يتعين على المدقق تسجيل النتائج التي توصل إليها، وعليه أن يبين فيها ما إذا تم استيفاء الغرض من إجراءات الرقابة المنفذة، فتوثيق النتائج يعطي الدليل على قيام المدقق بتطبيق إجراءات الرقابة التي وضعت في مرحلة التخطيط، ويتطلب المعيار الدولي ISSAI 2230 "توثيق عملية الرقابة" من المدقق توثيق كل ما يتعلق بعملية الرقابة في أوراق العمل، ويعني التوثيق تسجيل كل ما يتعلق بعملية الرقابة من إجراءات وأدلة ونتائج بشكل ورقي أو إلكتروني أو أي وسيلة أخرى يمكن أن تحقق ذلك، وتتمثل أوراق العمل في تلك السجلات والوثائق والملفات التي يحتفظ بها المدقق.

### 2.3. جمع أدلة الرقابة:

يقصد بأدلة الرقابة حسب المعيار الدولي ISSAI 2500 "أدلة الرقابة": "جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى استنتاجات تمكنه من إبداء رأيه المهني المحايد، وتشمل أدلة الرقابة المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم المعلومات المالية والمعلومات الأخرى"، ويتم الحصول على أدلة الرقابة بشكل أساسي من خلال إجراءات الرقابة المنفذة خلال مسار الرقابة حيث تعتبر بطبيعتها تراكمية، وتعد السجلات المحاسبية للهيئة محل الرقابة مصدرا أساسيا هاما لأدلة الرقابة.

يجب على المدقق جمع أدلة رقابة كافية وملائمة تمكنه من إبداء رأيه المهني المحايد، وترتبط الكفاية حسب المعيار الدولي ISSAI 2500 بكمية أو مقدار الأدلة الرقابية الضرورية لتدعيم رأي المدقق، أما الملاءمة فتعني ارتباط الأدلة بأهداف الرقابة ومدى جودتها وموثوقيتها في توفير تبرير للاستنتاجات التي يبني عليها المدقق رأيه المهني،<sup>1</sup> ويتأثر حجم أدلة الرقابة بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية فكلما زادت المخاطر فإنه من المحتمل أن تزيد كمية الأدلة المطلوبة والعكس الصحيح، كما يتأثر حجم أدلة الرقابة بنوعية الأدلة الرقابية فكلما ارتفع مستوى جودة الأدلة فقد تكون الأدلة المطلوبة أقل والعكس صحيح.

### 4. الانتهاء والمراجعة:

في هذه المرحلة من عملية الرقابة يقيم المدقق أدلة الرقابة التي جمعها في مرحلة التنفيذ من حيث الكفاية والملاءمة، لأنها تمثل الأساس الذي يقوم عليه رأي المدقق بشأن القوائم المالية وإعداد التقرير حول حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح التنظيمية إن وجدت، كما يتأكد المشرف على المهمة الرقابية (أو أي مسمى وظيفي يستخدمه الجهاز الأعلى للرقابة) من إتباع خطة الرقابة أثناء إجراء عملية الرقابة، وأن رأي المدقق مدعوم بشكل كاف بأدلة رقابية ملائمة وأن الحكم المهني قد طبق، فالعمل الذي أداه المدقق بحاجة إلى مراجعة المشرف والتصديق عليه.

<sup>1</sup> مبادرة الانتوساي للتنمية، دليل تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، مرجع سابق، ص 60.

تطلب معايير الرقابة المالية للانتوساي إجراءات محددة يتعين تنفيذها في مرحلة الانتهاء والمراجعة مثل: تقييم التحريفات التي تم تحديدها أثناء عملية الرقابة ISSAI 2450، الإجراءات التحليلية النهائية ISSAI 2520، إجراءات الأحداث اللاحقة ISSAI 2560، الحصول على الإقرارات المكتوبة ISSAI 2580، والتواصل مع المكلفين بالحوكمة ISSAI 2260.

#### 1.4. تقييم التحريفات:

يحدد المعيار الدولي ISSAI 2450 "تقييم التحريفات التي تم تحديدها أثناء عملية الرقابة" متطلبات تقييم الأخطاء التي تم تحديدها أثناء عملية الرقابة، ويتطلب هذا المعيار إبلاغ الإدارة بكافة البيانات الخاطئة في الوقت المناسب من أجل التصحيح والتدارك، وعندما تجري الإدارة التسويات اللازمة يجب على المدقق التأكد من إجراء التصحيحات بشكل صحيح، وعند اكتمال الرقابة ينبغي على المدقق تجميع جميع الأخطاء المحددة أثناء عملية الرقابة وتقييم تأثيرها على الرقابة (تطبيق المزيد من إجراءات الرقابة)، وأثر أي أخطاء غير مصححة على القوائم المالية (أثرها على رأي المدقق).<sup>1</sup>

#### 2.4. الإجراءات التحليلية:

ينص المعيار الدولي ISSAI 2520 "الإجراءات التحليلية" على قيام المدقق بوضع إجراءات تحليلية وتنفيذها عند قرب نهاية الرقابة والتي تساعد على تكوين استنتاج عام حول ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع فهم المدقق للجهة الخاضعة للرقابة، وقد تتشابه هذه الإجراءات مع الإجراءات المقررة أثناء مرحلة التخطيط، كما أن الاستنتاجات التي يتوصل إليها المدقق من خلال الإجراءات التحليلية في نهاية الرقابة من المقرر أن تساهم في الاستنتاجات التي تم تشكيلها أثناء عملية الرقابة على المكونات الفردية أو العناصر الفردية أو القوائم لمالية، ويجب توثيق إجراءات الرقابة الحديثة المنفذة في الإجراءات التحليلية والإشارة إلى أنها أجريت في نهاية الرقابة كدليل على مراقبة الجودة.<sup>2</sup>

#### 3.4. إجراءات الأحداث اللاحقة:

الأحداث اللاحقة هي الأحداث التي تظهر بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير المدقق، وتؤثر على عرض القوائم المالية ومن ثم على رأي المدقق، إلى الحد الذي يتطلب من الإدارة تعديل القوائم المالية ويفرض على المدقق تعديل تقريره، وعليه يتطلب المعيار الدولي ISSAI 2560 "الأحداث اللاحقة" أن ينفذ المدقق إجراءات الرقابة للحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة على أن يتم تحديد جميع الأحداث التي تحدث بين تاريخ القوائم المالية وتقرير المدقق والتي تتطلب تعديلها أو الكشف عنها في القوائم المالية.

<sup>1</sup> مبادرة الانتوساي للتنمية، دليل تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، مرجع سابق، ص 68.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 69.

#### 4.4. الحصول على الإقرارات الخطية:

تعتبر الإقرارات الخطية (إقرارات الإدارة) أحد أشكال أدلة الرقابة الخاصة بها أو أحد الأدلة التي تدعم أدلة رقابية أخرى حصل عليها المدقق أثناء عملية الرقابة، ويتطلب المعيار الدولي ISSAI 2580 " الإقرارات الخطية" من المدقق تطبيق بعض إجراءات الرقابة على إقرارات الإدارة بنهاية الرقابة، ويتعين عليه التأكد من أن تاريخ الإقرارات المكتوبة أقرب ما يكون إلى تاريخ تقرير المدقق وليس بعده، واعتمادا على هيكل الحوكمة للجهة محل الرقابة يجب على إدارة الجهاز الأعلى للرقابة أن تقرر وتبلغ الجهة بالطرف الذي يجب عليه التوقيع على الإقرارات.<sup>1</sup>

#### 5.4. التواصل مع المكلفين بالحوكمة:

طبقا للمعيار الدولي ISSAI 2260 "التواصل مع المكلفين بالحوكمة" يتعين على المدقق إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة أو الإدارة بأوجه القصور الجوهرية الملحوظة في الضوابط الداخلية ذات الصلة بإجراءات إعداد القوائم المالية، وتكون عملية الإبلاغ عملية مستمرة حتى نهاية عملية الرقابة وبشكل كتابي.<sup>2</sup>

#### 5. إعداد تقرير الرقابة:

بعد تقييم أعمال المدقق ومراجعتها تأتي المرحلة الأخيرة لعملية الرقابة والمتمثلة في إعداد تقرير الرقابة النهائي وإصداره، ووفقا للمعيار الدولي ISSAI 2700 "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية" يتمثل الهدف النهائي للمدقق في تكوين رأي بشأن القوائم المالية استنادا إلى تقييم الاستنتاجات المستمدة من أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها والتعبير بوضوح عن هذا الرأي من خلال تقرير مكتوب يصف أيضا أساس هذا الرأي، وتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق عن تكوين رأي بشأن القوائم المالية وشكل ومحتوى تقرير المدقق المصدر كنتيجة لرقابة القوائم المالية.<sup>3</sup>

#### 1.5. رأي المدقق:

يخص رأي المدقق وفق المعيار الدولي ISSAI 2700 المعلومات المالية التي يتم إعدادها وفقا لإطار التقرير المالي ذي الغرض العام والذي يمكن أن يكون إطار العرض العادل أو إطار الالتزام، وهناك نوعان شائعان من آراء الرقابة:<sup>4</sup>

- **الرأي غير المعدل:** يعتبر رأي المدقق رأيا غير معدل عندما يستنتج أن القوائم المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقا لإطار التقارير المالية المعمول به.

<sup>1</sup> مبادرة الانتوساي للتنمية، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، مرجع سابق، ص 70.  
نفس المرجع.<sup>2</sup>

<sup>3</sup> نفس المرجع، ص 72.

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص ص 75-76.

- **الرأي المعدل:** يقوم المدقق بتعديل رأيه في تقرير الرقابة إذا استخلص استنادا إلى أدلة الرقابة التي تم الحصول عليها أن القوائم المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية (عدم الموافقة)، أو إذا تعذر عليه الحصول على أدلة رقابة كافية ومناسبة للاستنتاج أن القوائم المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية (تحديد النطاق)، ويتوقف مدى التعديل على طبيعة المسألة التي أدت إلى التعديل وتأثيرها المحتمل على القوائم المالية، ويلعب الحكم المهني للمدقق دورا حاسما في تحديد مدى ونطاق الآثار أو التأثيرات المحتملة للمسألة التي أدت إلى تعديل رأي المدقق في القوائم المالية والوصول إلى أحد أنواع رأي الرقابة المعدل، ونص المعيار الدولي ISSAI 2705 "التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل" على متطلبات تعديل الرأي في تقرير المدقق وحدد ثلاث أنواع من الآراء المعدلة كما هو مبين في الجدول التالي:

**الجدول (3-3): أنواع الآراء المعدلة حسب المعيار الدولي ISSAI 2705 .**

الحكم المهني للمدقق حول مدى ونطاق التأثيرات والتأثيرات المحتملة على البيانات المالية		طبيعة الموضوع المؤدي إلى تعديل الرأي
مادية ولكن غير شاملة (غير واسعة النطاق)	مادية وشاملة (واسعة النطاق)	
رأي متحفظ	رأي مخالف (سلبى)	وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية
رأي متحفظ	الامتناع عن إبداء الرأي	عدم القدرة على الحصول على أدلة كافية وملائمة

المصدر: من إعداد الباحث.

**2.5. محتوى تقرير المدقق:**

وفقا للمعيار الدولي ISSAI 2700 يجب أن يحتوي تقرير المدقق المكتوب العناصر التالية:<sup>1</sup>

- العنوان؛
- المرسل إليه؛
- رأي المدقق؛
- أساس الرأي؛
- فرض الاستمرارية (إن وجد وفقا للمعيار الدولي ISSAI 2570 "الاستمرارية")؛

<sup>1</sup> مبادرة الانتوساي للتنمية، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، مرجع سابق، ص ص 84-85.

- موضوعات الرقابة الرئيسية ذات الصلة (عند الاقتضاء وفقا للمعيار الدولي ISSAI 2701 "الإبلاغ عن مسائل الرقابة الرئيسية في تقرير المدقق المستقل")؛
- معلومات أخرى (إن كان مطبقا وفقا للمعيار الدولي ISSAI 2720 "مسؤوليات المدقق ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى")؛
- مسؤوليات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة؛
- مسؤوليات المدقق؛
- المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير المالية (إن أمكن)، يتم الإبلاغ عنها كـ"تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى"؛
- اسم المشرف على المهمة الرقابية (اسم الشخص المفوض بالتوقيع على تقرير المدقق اعتمادا على سياسات الجهاز الأعلى للرقابة)؛
- توقيع المدقق؛
- عنوان المدقق؛
- تاريخ تقرير المدقق.

هذه المحتويات تقترح إذا لم يتم تعديل رأي المدقق، حيث يقوم المدقق بتعديل مضمون وعنوان بعض العناصر في التقرير عند وجود تعديل للرأي حسب طبيعة رأيه.

## 6. متابعة تقرير الرقابة:

تعد المتابعة من الممارسات الضرورية بعد الانتهاء من عملية الرقابة وإصدار التقرير، فقد يتضمن تقرير الرقابة نتائج تغطي أوجه القصور في الضوابط الداخلية وعدم الامتثال للقوانين واللوائح التنظيمية التي قد يكون لها أولا يكون لها تأثير مباشر على القوائم المالية الحالية، وقد تمثل أيضا مخاطر لأخطاء جوهرية في بيانات السنة المالية اللاحقة إذا لم يتم اتخاذ الإجراءات الملائمة بشأنها من طرف الجهة الخاضعة للرقابة، ومن خلال عملية المتابعة يمكن لجهاز الرقابة الأعلى التأكد من أن الجهة المشمولة بالرقابة قد عالجت بشكل ملائم المسائل المشار إليها في تقرير الرقابة، كما يتمكن الجهاز من قياس ما إذا نتج عن المهمة الرقابية الأثر المستهدف أم لا، فمن بين أهداف مهمات الرقابة المالية المساعدة على تحسين الأنظمة والإجراءات بما في ذلك عملية إعداد التقارير المالية.

نص المعيار الدولي ISSAI 100 على أن الأجهزة العليا للرقابة تؤدي دورا في رصد الإجراءات التي اتخذها الطرف المسؤول كاستجابة للملاحظات المثارة في تقرير الرقابة، وترتكز المتابعة على ما إذا

كانت الجهة محل الرقابة قد تناولت تلك الملاحظات بشكل كاف، بما في ذلك أي أثار أوسع نطاقاً، وقد يستدعي عدم كفاية الإجراءات المتخذة من جانب الجهة محل الرقابة أو عدم رضا الجهاز الأعلى للرقابة عنها قيام الجهاز بإعداد تقرير آخر، كما اعتبر المبدأ السابع من المعيار الدولي INTOSAI-P10 وجود آليات فعالة لمتابعة التوصيات التي ترفعها أجهزة الرقابة العليا من الممارسات الجيدة.

### المطلب الثاني: معايير رقابة الأداء (المعيار الدولي لرقابة الأداء ISSAI 3000)

تعرف رقابة الأداء كما تنفذها الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة وفق المعيار الدولي ISSAI 3000 بأنها "عبارة عن فحص مستقل وموضوعي وموثوق به لما إذا كانت تعهدات الحكومة أو أنظمتها أو عملياتها، أو برامجها أو أنشطتها أو مؤسساتها تعمل وفقاً لمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وما إذا كان هناك مجال للتحسين"<sup>1</sup>، وتهدف هذه الرقابة إلى تقديم معلومات أو تحليلات أو توصيات لتحسين الاقتصاد والكفاءة والفعالية في القطاع العام عندما يكون ذلك ملائماً، كما تهدف إلى المساهمة في الحكم الراشد وتعزيز الشفافية والمساءلة.<sup>2</sup>

تهدف المعايير الدولية للانتوساي المتعلقة برقابة الأداء إلى تعزيز استقلالية وفعالية الرقابة ودعم أعضاء الانتوساي في تطوير النهج المهني وفقاً لتفويضاتها وللقوانين واللوائح الوطنية،<sup>3</sup> ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يختار وضع معايير وطنية تكون متناسقة مع المبادئ الأساسية للرقابة في القطاع العام ISSAI 100 ومبادئ رقابة الأداء ISSAI 300 ومتوافقة معها في جميع الجوانب ذات الصلة والقابلة للتطبيق، وأن تتضمن مستوى من التفاصيل الضرورية لإنجاز أعمال الرقابة، أو اعتماد المعيار الدولي ISSAI 3000 كمعيار رسمي لرقابة الأداء والإشارة إليه مباشرة، وفي هذه الحالة يجب على المدقق والجهاز أن يتوافقا مع كل متطلبات هذا المعيار، إلا إذا اتضح من خلال ظروف الرقابة أنه لا يمكن تطبيق المتطلب لارتباطه بشروط غير متوفرة، وفي صورة عدم الإيفاء بجميع المتطلبات ذات الصلة لا يمكن الإشارة إلى هذا المعيار دون الإفصاح عن ذلك، وتقديم المزيد من الإيضاحات حول الآثار المترتبة عن ذلك، ولا يمكن لهذا المعيار في حال من الأحوال أن يتجاوز القوانين واللوائح أو التفويضات الوطنية، أو يمنع الأجهزة العليا للرقابة من إجراء التحقيقات أو المراجعات التي لا يغطيها المعيار الدولي ISSAI 3000 على وجه التحديد، كما يمكن أن تكون رقابة الأداء جزء من عملية رقابة واسعة تغطي أيضاً رقابة الالتزام والرقابة المالية، وفي

<sup>1</sup> الانتوساي، إطار الإصدارات المهنية للانتوساي، معايير رقابة الأداء، المعيار الدولي ISSAI 3000 "الرقابة على الأداء"، الفقرة 17، ص 6.

<sup>2</sup> نفس المرجع، الفقرة 18، ص 6.

<sup>3</sup> نفس المرجع، الفقرة 1، ص 4.

هذه الحالة يحتاج المراجع إلى الرجوع إلى جميع المعايير ذات الصلة وتحديد المجالات التي تختلف فيها الأولويات والهدف الأساسي من عملية الرقابة لتحديد المعيار الذي سيتم اعتماده.<sup>1</sup>

يتضمن المعيار الدولي ISSAI 3000 المتطلبات العامة لرقابة الأداء الواجب احترامها قبل بدء عملية الرقابة وخلال سيرها، وكذا المتطلبات المتعلقة بالمراحل الرئيسية لعملية الرقابة.

### 1. المتطلبات العامة لرقابة الأداء:

نظرا لأهمية رقابة الأداء وطبيعتها تعد هذه المتطلبات مهمة للغاية للأجهزة العليا للرقابة والمدققين من أجل تمكينهم من تنفيذ مهمات رقابة الأداء بفعالية وتحقيق تحسينات في الاقتصاد والكفاءة والفعالية في أداء الهيئات الخاضعة للرقابة،<sup>2</sup> وتعني هذه المتطلبات بدعم استقلالية مدقي الجهاز الأعلى للرقابة، ورفع كفاءتهم المهنية، وتأمين التخطيط الجيد والإشراف المناسب لتحقيق أهداف الرقابة على الأداء، وتتضمن ما يلي:<sup>3</sup>

#### 1.1. الاستقلالية وأخلاقيات المهنة:

يقصد بالاستقلالية التحرر من الظروف والتأثيرات التي تضر أو قد تبدو أنها تضر بالحكم المهني للمدقق والتصرف بطريقة محايدة وغير متحيزة،<sup>4</sup> فيجب على المدقق أن يكون مدركا للمخاطر المحتملة التي قد تؤثر على استقلاليته وتقوض فعالية الرقابة، وأن يحرص على الحفاظ على استقلاليته والأمثال لإجراءات الجهاز الأعلى للرقابة والمتعلقة بالاستقلالية وبأخلاقيات المهنة، كي تكون النتائج الرقابية والاستنتاجات محايدة ويراها المستخدمون المستهدفون كذلك.

#### 2.1. المستخدمون المستهدفون:

المقصود بالمستخدمين المستهدفين في رقابة الأداء هم الأفراد الذين يعد لهم المدقق تقرير رقابة الأداء، وتمثل السلطة التشريعية والسلطة التنفيذية والأجهزة الحكومية الأطراف الثلاث المعنية، بالإضافة إلى العموم، أما الطرف المسؤول فقد يمثله المسؤولون المكلفون بالتطبيق أو الإشراف على الموضوع الذي تجري مراقبته، وقد يكون الطرف المسؤول المكلف بإجراء التغييرات المطلوبة لمعالجة التوصيات، كما يمكن للجهة المسؤولة أيضا أن تكون المستخدم المستهدف، وقد يتشارك عدد من الأفراد أو الهيئات في دور الطرف المسؤول بحيث يتحمل كل منهم مسؤولية جانب مختلف من جوانب موضوع الرقابة، فينبغي على المدقق أن

<sup>1</sup> الانتوساي، المعيار الدولي ISSAI 3000 "الرقابة على الأداء"، مرجع سابق، الفقرات 12-16، ص ص 5-6.

<sup>2</sup> مبادرة الانتوساي للتنمية، دليل تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة بشأن رقابة الأداء، الإصدار 0، أوسلو، النرويج، أكتوبر 2020، ص 23.

<sup>3</sup> الانتوساي، المعيار الدولي ISSAI 3000 "الرقابة على الأداء"، مرجع سابق، الفقرات 21-88، ص ص 7-16.

<sup>4</sup> مبادرة الانتوساي للتنمية، دليل تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبة بشأن رقابة الأداء، مرجع سابق، ص 26.

يحدد صراحة المستخدمين المستهدفين والأطراف المسؤولة طوال عملية الرقابة والنظر في أدوارهم قصد إجراء عملية الرقابة وفقا لذلك.

### 3.1. موضوع الرقابة:

يمثل موضوع رقابة الأداء برامج محددة أو مشاريع أو أنظمة أو مؤسسات أو أموال، وقد يشمل أنشطة مع مخرجاتها ونتائجها وأثارها، ويحدد المدقق الموضوع الذي سيقوم بمراقبته وتقييمه والوثائق أو السجلات التي سيتم فحصها والفترة والمواقع المعنية.

#### 4.1. الثقة والتأكيد في رقابة الأداء:

يقدم المدقق التأكيد حول نتائج موضوع رقابة الأداء للمستخدمين المستهدفين من خلال شرح كيفية وضع النتائج والمعايير والاستنتاجات على نحو متوازن ومبرهن، كما يحتاج المدقق إلى التواصل بصفة شفافة حول أهداف التقرير ونطاقه والمنهجية المتبعة والبيانات التي تم جمعها وأي قيود من شأنها أن توفر استنتاجات خاطئة للمستخدمين.

#### 5.1. أهداف رقابة الأداء:

ينبغي على المدقق أن يحدد هدف أو أهداف الرقابة بوضوح والتي تتعلق بمبادئ الاقتصاد والكفاءة والفعالية وتوضيح الأسئلة التي سيتم الإجابة عليها، وإذا تمت صياغة أهداف الرقابة في شكل أسئلة رقابة وتم تقسيمها إلى أسئلة فرعية، على المدقق أن يثبت أنها مرتبطة بالموضوع ومتكاملة، وغير متداخلة وشاملة بشكل جماعي في تناول السؤال الرقابي العام.

#### 6.1. نهج التدقيق:

يحدد نهج التدقيق طبيعة الفحص الذي يجب إجراؤه وهو حلقة وصل بين أهداف الرقابة ومعاييرها وعملية جمع الأدلة، فيجب على المدقق اختيار نهج يستند إلى النتيجة أو المشكلة أو النظام أو مجموعة من ذلك، ويقيم النهج المستند إلى النتيجة مدى تحقيق النتائج والمخرجات للأهداف المنشودة، أو ما إذا عملت البرامج والخدمات مثل ما تم التخطيط له، ويمكن اعتماد هذا النهج بسهولة أكثر عندما يكون هناك تحديد واضح للنتائج أو المخرجات المطلوبة، ويدرس النهج المستند إلى المشكلة أسباب مشاكل أو انحرافات معينة عن المعايير ويتحقق منها وبحلها، ويمكن استخدام هذا النهج عند وجود إجماع واضح على المشكلة، وذلك حتى في غياب بيان واضح حول النتائج والمخرجات المنشودة، أما النهج المستند إلى النظام فيدرس الأداء السليم للنظم الإدارية، ففي كثير من الأحيان تساعد المبادئ الأساسية للإدارة الجيدة في دراسة شروط الكفاءة

والفعالية، وذلك حتى في حالة غياب إجماع واضح على مشكلة ما أو عندما لا يتم إدراج النتائج أو المخرجات بشكل واضح.

#### 7.1. معايير رقابة الأداء:

على عكس الأنواع الأخرى من الرقابة لا تكون المعايير عادة واضحة في رقابة الأداء ولا تتوفر بسهولة للمدقق، ولا يمكن تحديدها دائما بصفة مسبقة في المهمات الرقابية، فقد يجد المدقق معايير أكثر تفصيلا أثناء عملية الرقابة، ويمكن أن تكون معايير رقابة الأداء نوعية أو كمية أو عامة أو خاصة، وترتكز على ما هو متوقع، ووفقا للمبادئ السليمة والمعرفة العلمية وأفضل الممارسات، أو على ما يمكن أن يكون في ظروف أفضل، أو على ما ينبغي أن يكون وفقا للقوانين والأنظمة أو الأهداف، ويجب على المدقق وضع معايير ملائمة ومفهومة وكاملة وموثوقة وموضوعية وفي سياق موضوع وأهداف وأسئلة الرقابة، كما يجب عليه مناقشة المعايير مع الجهة الخاضعة للرقابة لضمان وجود تفاهم مشترك حول المعايير الكمية والنوعية التي سيتم اعتمادها عند تقييم موضوع الرقابة.

#### 8.1. مخاطر الرقابة:

هناك عدة مخاطر مرتبطة برقابة الأداء ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة ومدقيقه تقديم تأكيدات للمستخدمين بأن هذه المخاطر يتم التقليل منها وأدارتها بشكل مناسب وأن النتائج يمكن استخدامها كأساس لاتخاذ القرارات،<sup>1</sup> فينبغي على المدقق التحكم في مخاطر الرقابة بشكل نشط لتجنب بلوغ نتائج واستنتاجات وتوصيات غير صحيحة أو غير مكتملة، وتوفير معلومات غير متوازنة أو الفشل في تقديم قيمة مضافة، ويشمل التحكم في مخاطر الرقابة توقع المخاطر المحتملة وتطوير منهجيات الرقابة لمعالجة تلك المخاطر خلال تخطيط أو اختيار أساليب الرقابة، وتوثيق كيف سيتم التعامل مع تلك المخاطر، كما يشمل أيضا النظر في مدى توفر فريق الرقابة على كفاءات كافية ومناسبة لإجراء الرقابة، وفي إمكانية وصوله إلى معلومات دقيقة وموثوقة وملائمة.

#### 9.1. التواصل:

يحافظ المدقق على تواصل فعال وسليم حول الجوانب الرئيسية لرقابة الأداء مع الجهة الخاضع للرقابة وأصحاب المصلحة المعنيين طوال عملية الرقابة، ويجب عليه أن يحرص على ضمان ألا يحد التواصل مع أصحاب المصلحة من استقلالية وحياد جهاز الرقابة الأعلى، وتشمل الجوانب الرئيسية للرقابة

<sup>1</sup> مبادرة الانتوساي للتنمية، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن رقابة الأداء، مرجع سابق، ص 47.

التي ينبغي للمدقق التواصل حولها مع الجهة الخاضعة للرقابة موضوع الرقابة وأهدافها وأسلتها ومعاييرها والفترة الزمنية المحددة لها والهياكل أو البرامج التي تشملها.

### 10.1. المهارات:

يتطلب الإجراء الفعال لرقابة الأداء إنشاء فريق رقابة يمتلك المهارات والكفاءات اللازمة لتنفيذ المهمة الرقابية،<sup>1</sup> فعلى الجهاز الأعلى للرقابة الحرص على توفر فريق الرقابة مجتمعاً على الكفاءة المهنية اللازمة لأداء الرقابة، وتشمل الكفاءة المهنية في رقابة الأداء المعرفة السليمة بالرقابة وبالهياكل الحكومية والبرامج والمهام ذات الصلة بموضوع الرقابة، وتصميم البحوث و العلوم الاجتماعية والمادية وغيرها من العلوم بالإضافة إلى الخبرة القانونية، وأساليب التحقيق والتقييم، كما تتضمن القدرات الشخصية مثل القدرة على التحليل ومهارات الكتابة ومهارات التواصل والإبلاغ وتقبل الآراء والحجج، ويمكن استكمال معرفة الفريق الرقابي من خلال استشارة الأفراد الذين لديهم الخبرة المطلوبة من داخل الجهاز أو خارجه، ولكن من الضروري أن يكون الخبير الخارجي مستقلاً وأن يتجنب الوضعيات والعلاقات التي يمكن أن تؤثر على موضوعيته، ويمكن للمدقق اعتماد عمل الخبراء كدليل رقابي إلا أنه يبقى مسؤولاً بالكامل عن الأعمال الرقابية والاستنتاجات الواردة في التقرير الرقابي.

### 11.1. الإشراف:

على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضمن الإشراف السليم على عمل المدققين في كل مرحلة ومستوى من العمل الرقابي، ويتمثل الإشراف في توفير الإرشاد والتوجيه الكافي للفريق الرقابي، وقد تختلف مستويات الإشراف تبعاً لكفاءة الفريق الرقابي وخبرته ودرجة تعقيد موضوع الرقابة.

### 12.1. الشك والحكم المهني:

يقصد بالشك المهني المحافظة على مسافة مهنية من الجهة الخاضعة للرقابة واتخاذ موقف المتأهب عند تقييم مدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها خلال مهمة الرقابة، أما الحكم المهني فهو تطبيق المعرفة والمهارات والخبرة بطريقة تسترشد بالمعايير المهنية والقوانين والمبادئ الأخلاقية لاتخاذ رأي أو قرار بشأن قضية معينة،<sup>2</sup> وتتطلب رقابة الأداء تحليلاً مناسباً لأدلة الرقابة باعتبارها تميل إلى الإقناع في هذا النوع من الرقابة أكثر من كونها أدلة قاطعة، وتسمح ممارسة الشك والتقدير المهني للمدقق بأن يكون متقبلاً لمجموعة متنوعة من وجهات النظر والحجج، وأكثر قدرة على تحليلها والمحافظة على موضوعيته وتقييم جميع أدلة الإثبات، وتجنب الأخطاء في التقدير أو التحيز وبالتالي التوصل إلى استنتاجات أكثر

<sup>1</sup> مبادرة الانتوساي للتنمية، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن رقابة الأداء، مرجع سابق، ص 38.

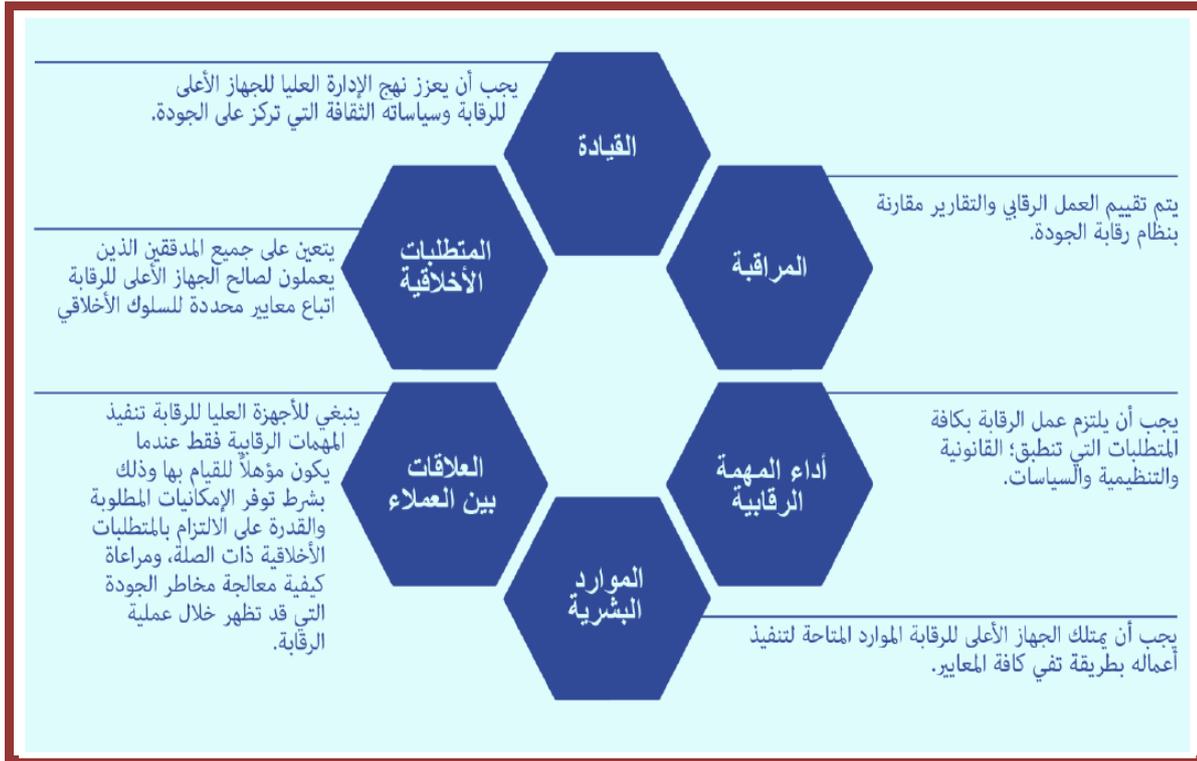
<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 35.

موضوعية، كما يحتاج المدقق إلى تحديد مخاطر الاحتيايل ذات الصلة بأهداف الرقابة وتقييمها والتصدي لها، ومن الضروري عند وجود مخاطر احتيايل مرتفع أن يحصل المدقق أثناء عملية الرقابة على فهم جيد لنظم الرقابة الداخلية ذات الصلة ويبحث عن المخالفات التي يمكن أن تعيق الأداء.

### 13.1. رقابة الجودة:

ينبغي على الجهاز الأعلى للرقابة مراعاة المخاطر التي تؤثر على جودة العمل الذي يقوم به ويضع نظام لرقابة الجودة يكون مصمما للاستجابة بشكل مناسب لتلك المخاطر، والمحافظة عليه بالتركيز على المراقبة الدائمة والالتزام بالتحسين المستمر، وأن يكون جزء من استراتيجية الجهاز وثقافته<sup>1</sup> ويكون المدقق ملتزما بتطبيقه لضمان استيفاء جميع المتطلبات أثناء أداء العمل الرقابي وتقديم تقارير مناسبة ومتوازنة ونزيهة وقادرة على تقديم قيمة مضافة والإجابة على الأسئلة الرقابية.

### الشكل (3-5): العناصر الأساسية لإطار رقابة الجودة وضمانها لمهام رقابة الأداء



**المصدر:** مبادرة الانتوساي للتنمية (IDI)، دليل تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن

رقابة الأداء، الإصدار 0، أوسلو، النرويج، أكتوبر 2020، ص 25.

<sup>1</sup> مبادرة الانتوساي للتنمية، دليل تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن رقابة الأداء، مرجع سابق، ص 25.

#### 14.1. الأهمية النسبية:

على المدقق مراعاة الأهمية النسبية في جميع مراحل العملية الرقابية، على غرار تحديد أهداف ومعايير الرقابة وتحديد المخاطر، وتقييم أدلة الإثبات، ومراعاة الجوانب المالية والاجتماعية والسياسية لموضوع الرقابة بهدف تقديم القيمة المضافة إلى أقصى حد ممكن.

#### 15.1. التوثيق:

يتيح التوثيق الجيد فهما واضحاً لأعمال الرقابة المتبعة، ومن شأنه أن يمكن المدقق من ذوي الخبرة والذي لا تتوفر لديه معرفة مسبقة بموضوع الرقابة فهم طبيعة الأعمال الرقابية المنفذة وتوقيتها ونطاقها ونتائجها وأدلة الرقابة التي تم الحصول عليها لدعم النتائج والاستنتاجات والتوصيات، ومن المهم أن يوفر المدقق الوثائق الرقابية في الوقت المناسب ويحيينها طوال فترة الرقابة وأن يستكملها إلى أقصى حد ممكن قبل إصدار تقرير الرقابة.

#### 2. المتطلبات المتعلقة بعملية رقابة الأداء:

تتضمن المتطلبات المتعلقة بالمرحلة الرئيسية لعملية رقابة الأداء التي تبدأ بمرحل التخطيط ثم مرحل التنفيذ وتنتهي بإعداد التقرير ومتابعة تنفيذ التوصيات ما يلي:<sup>1</sup>

#### 1.2. التخطيط

يبدأ اختيار موضوع الرقابة في مرحلة أولى خلال عملية التخطيط الاستراتيجي لجهاز الرقابة الأعلى، حيث يتم تحليل المجالات المحتمل للرقابة وتحديد الطريقة المثلى لتخصيص الموارد المتاحة، وفي حالة محدودية الموارد البشرية والمهارات المهنية لدى الجهاز الأعلى للرقابة يجب عند اختيار موضوع الرقابة مقارنة الموارد المتاحة مع التأثيرات المحتملة لموضوع الرقابة من حيث توفير فوائد هامة للمالية العامة ولالإدارة، وللجهة الخاضعة للرقابة أو للعموم، كما يجب أخذ بعين الاعتبار جوانب أخرى عند اختيار الموضوع وهي نتائج وتوصيات عمليات الرقابة السابقة والمدة الزمنية اللازمة والتوقيت المناسب، وتعتبر قابلية الموضوع للرقابة من المتطلبات الهامة لعملية التخطيط فعلى الرغم من أن الجهاز الأعلى للرقابة ينظر فيما إذا كان الموضوع قابلاً للرقابة عند اختيار موضوعات الرقابة يحتاج المدقق إلى إجراء عمل تمهيدي (الدراسة القبلية) من خلال جمع معلومات حول موضوع الرقابة واكتساب معرفة كافية بنشاط الهيئة المعنية، لتحديد فيما إذا كانت هناك شروط لإجراء رقابة ناجحة والتحقق على سبيل المثال من توفر

<sup>1</sup> الانتوساي، المعيار الدولي ISSAI 3000 "الرقابة على الأداء"، مرجع سابق، الفقرات 89-141، ص ص 16 - 23.

منهجيات ومعايير ذات صلة بموضوع الرقابة، ومن أن المعلومات المطلوب متاحة ويمكن الحصول عليها بكفاءة.

خلال مرحلة التخطيط من المهم تطوير الفهم السليم للبرامج أو لعمل الجهة الخاضعة للرقابة قصد تحديد المسائل الرقابية الهامة وتصميم إجراءات الرقابة التي تضمن جمع أدلة إثبات كافية ومناسبة تسمح للمدقق بوضع نتائج واستنتاجات وتوصيات تتوافق مع أهداف وأسئلة الرقابة، ويشكل التصميم الجيد للرقابة خطوة أساسية لإجراء رقابة عالية الجودة وبطريقة اقتصادية وفعالة وفي الوقت المناسب، ويشمل تصميم الرقابة وضع استراتيجية الرقابة وإعداد خطة تفصيلية للرقابة مكتوبة تتناول طبيعة الرقابة وجدولها الزمني ومتطلباتها من الموارد البشرية والمادية بالإضافة إلى أهدافها وأسئلتها ومنهجياتها، ومن المهم إدارة المخاطر أثناء عملية تصميم الرقابة ومراعاة الأهمية النسبية وتطبيق الحكم والشك المهني.

من المستحسن أن يسمح التخطيط بالمرونة بحيث يمكن للمدقق الاستفادة من الأفكار التي يتم الحصول عليها أثناء عملية الرقابة، ويجب أن تكون كل من الإدارة العليا والتنفيذية للجهاز الأعلى للرقابة والفرق الرقابي على دراية كاملة بتصميم الرقابة، فغالبا ما ترجع القرارات بشأن تصميم الرقابة وأثاره من حيث الموارد إلى الإدارة العليا للجهاز التي يمكنها أن تضمن توفر المهارات والموارد اللازمة لتحقيق أهداف الرقابة.

## 2.2. التنفيذ:

في هذه المرحلة يقوم المدقق بتنفيذ إجراءات الرقابة التي تم تصميمها في مرحلة لتخطيط، وعلى المدقق أن يراعي بصفة مستمرة عند انجاز العمليات التحليلية في رقابة الأداء الأسئلة والأدلة الرقابية المجمعة والأساليب المستخدمة، ومن الضروري التركيز على الهدف والأسئلة الرقابية قصد إحكام تنظيم المعطيات وتوفير دعائم للتحليلات المنجزة، وقد يحتاج المدقق لإعادة النظر في الهدف الرقابي على ضوء المعطيات التي تم الحصول عليها أثناء عملية الرقابة وتحيينه وفقا للإجراءات الداخلية اللازمة، وعند صياغة مسودة التقرير يتواصل اعتماد النهج التحليلي للإجابة على أسئلة الرقابة.

ترتبط طبيعة الأدلة في رقابة الأداء بموضوع الرقابة وأهدافها وأسئلتها، فينبغي على المدقق الحصول على أدلة كافية ومناسبة بهدف إثبات نتائج الرقابة والوصول إلى استنتاجات تستجيب للأهداف والأسئلة الرقابية التي يمكن تحيين صياغتها عند الحاجة، وإصدار التوصيات الملائمة في حدود ما تسمح به تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، وكفاية الأدلة هي مقياس لكمية أدلة الرقابة التي تستخدم لدعم نتائج الرقابة وتتعلق بصفة مناسبة بنوعية أدلة الرقابة التي يجب أن تكون ملائمة وصحيحة

وموثوقة (تتعلق ملائمة الأدلة بمدى أهميتها وعلاقتها المنطقية مع أهداف الرقابة وأسئلتها، وتكون صحيحة عندما تعكس حقيقة الأمور، وتعتبر موثوقة عندما تكون مدعمة ببيانات مؤكدة ومثابرة من مصادر مختلفة أو عندما تؤدي إلى نفس النتائج الرقابية عند إعادة الرقابة).

### 3.2. التقرير:

يختلف محتوى وهيكل التقارير في رقابة الأداء بالنظر إلى تنوع المواضيع التي يتم تناولها، إلا أنه يجب أن يتضمن على الأقل: الموضوع، أهداف الرقابة وأسئلتها، معايير الرقابة ومصادرها، أساليب الرقابة المحددة لجمع البيانات وتحليلها، الفترة الزمنية المغطاة، مصادر البيانات، القيود على البيانات المستخدمة، النتائج، والاستنتاجات والتوصيات إن وجدت.

يجب أن يكون التقرير شاملاً يتضمن كافة المعلومات والحجج اللازمة لتناول أهداف وأسئلة الرقابة، ومفصلاً بما فيه الكفاية لجعل موضوع والنتائج والاستنتاجات الرقابية مفهومة، ومقنعة بحيث يكون مهيكلاً بطريقة منطقية ويوضح العلاقة بين أهداف الرقابة وأسئلتها ومعاييرها ونتائجها وتوصياتها، ويعالج جميع الحجج ذات الصلة مع توخي الدقة في تقديم الأدلة والنتائج الرقابية بالشكل المناسب، كما ينبغي إصدار التقرير في الوقت المناسب وبلغة بسيطة وواضحة ومتوازنة بحيث يتم تقديم كل الأدلة الرقابية بطريقة محايدة وتجنب المبالغة والتشدد المفرط في مواطن قصور الأداء، مع الإيجاز واللجوء إلى الرسوم البيانية في حدود ما يسمح به موضوع الرقابة.

يجب أن يعكس التقرير الرقابي بالإضافة إلى آراء المدقق وجهات نظر الجهة الخاضعة للرقابة، فقبل وضع الصيغة النهائي لتقرير الرقابة على المدقق تقديم نتائج الرقابة وتوصياتها إلى الجهة الخاضعة للرقابة للتعليق عليها وتسمح هذه التعليقات بكتابة تقرير متوازن كما تساعد في حل أي خلافات وتصحيح الأخطاء، ويتم تضمينها في أوراق العمل من خلال توثيق أي تغييرات أدخلت على مشروع التقرير أو أسباب عدم اعتمادها.

### 5.2. المتابعة:

أن الهدف الرئيسي لرقابة الأداء هو تطوير أداء الجهات الخاضعة للرقابة من خلال تقديم توصيات الرقابة، وتقع مسؤولية تنفيذ التوصيات على عاتق الجهة الخاضعة للرقابة، لذلك تسمح عملية المتابعة من ضمان تنفيذ التوصيات، والتأكد من أن الجهة الخاضعة للرقابة قد عالجت المشاكل بشكل كاف وصحت الوضع الأساسي بعد فترة معقولة، ويقرر المدقق أي التوصيات ستمت متابعتها وكيف سيتم إجراء المتابعة عن طريق رقابة جديدة أو إجراء مبسط.

توفر عملية المتابعة أساساً لتقييم أداء الجهاز الرقابي، وتحسين الممارسات الأكثر تطوراً داخل الجهاز حيث يمكن أن تعمل متابعة نتائج أعمال الرقابة كأداة لضمان الجودة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: معايير رقابة الالتزام (المعيار الدولي لرقابة الالتزام ISSAI 4000)

إن الهدف الرئيسي لرقابة الالتزام هو تزويد المستخدمين المستهدفين بمعلومات حول ما إذا كانت الهيئة الخاضعة للرقابة تتبع القرارات البرلمانية والقوانين والنصوص التشريعية والسياسات والمدونات والاتفاقيات، والتي تشكل المرجعات ذات الصلة المنظمة لموضوع الرقابة،<sup>2</sup> والمستخدمون المستهدفون هم الأشخاص الذين يعد لهم المدقق تقرير رقابة الالتزام، وقد يكونوا جهات تشريعية أو رقابية أو إشرافية أو مسؤولون عن الحوكمة أو نيابة عامة، أو عموم المواطنين، ويعزز الجهاز الأعلى للرقابة من خلال رقابة الالتزام الحوكمة الرشيدة عبر تقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية والمعلومات تتطابق في كل الجوانب ذات الأهمية النسبية مع المرجعيات التي تحكم الهيئة الخاضعة للرقابة، والكشف والإبلاغ عن الانحرافات عن المعايير ليتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومحاسبة المسؤولين،<sup>3</sup> إلا أنه على الجهاز أن يصرح عن المعايير التي يطبقها عند إجراء عمليات الرقابة وأن يكون هذا التفسير في متناول مستخدمي تقارير الجهاز كما يجب أن يشير إلى المعايير التي اتبعتها في صياغة التقارير المالية، ويمكن للجهاز الأعلى للرقابة أن يختار وضع معايير وطنية تكون متناسقة مع المبادئ الأساسية للرقابة في القطاع العام ISSAI 100 ومبادئ رقابة الالتزام ISSAI 400 ومتوافقة معها في جميع الجوانب ذات الصلة والقابلة للتطبيق، وأن تتضمن مستوى من التفاصيل الضرورية لإنجاز أعمال الرقابة، أو اعتماد مباشرة المعيار الدولي لرقابة الالتزام ISSAI 400.<sup>4</sup>

إن متطلبات وتفسيرات المعيار الدولي ISSAI 4000 تنطبق على مهمة رقابة التزام منجزة كرقابة مستقلة بذاتها أو كجزء من رقابة مالية أو رقابة أداء، أما بالنسبة للمهام الرقابية المندمجة يقيم المدقق أي المعايير سيستند إليها، فإن كانت رقابة الالتزام مشتركة مع رقابة مالية فإن الاستنتاج أو الرأي في خصوص الجوانب المتصلة بالالتزام يجب أن يكون منفصلاً بكل وضوح عن الرأي بخصوص القوائم والبيانات المالية، وتعتبر كل مهمة رقابة التزام مهمة تأكيد، ويختار المدقق مستوى التأكيد بناء على احتياجات المستخدمين

<sup>1</sup> مبادرة الانتوساي للتنمية، دليل تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا للمحاسبة بشأن رقابة الأداء، مرجع سابق، ص 187.

<sup>2</sup> الانتوساي، إطار الإصدارات المهنية للانتوساي، معايير رقابة الالتزام، المعيار الدولي ISSAI 4000 "الرقابة على الالتزام"، الفقرة 23، ص 6.

<sup>3</sup> نفس المرجع، الفقرة 26، ص 6.

<sup>4</sup> نفس المرجع، الفقرات 10-13، ص 4.

المستهدفين، وبموجبه مستوى أدلة الإثبات الكافية والملائمة، ويصمم المدقق عملية الرقابة لتمنح إما مستوى تأكيد معقول أو محدود:<sup>1</sup>

- **التأكيد المعقول:** يكون التأكيد المعقول عاليا ولكن ليس مطلقا، ويصاغ الاستنتاج الرقابي بشكل ايجابي، مبينا أنه برأي المدقق فإن موضوع الرقابة مطابق أو غير مطابق في كافة الجوانب ذات الأهمية النسبية، أو حيثما كان مناسباً فإن المعلومات حول موضوع الرقابة تقدم صورة صحيحة ومنصفة ومطابقة للمعايير المعتمدة، ويتطلب التأكيد المعقول أكثر أدلة إثبات من التأكيد المحدود، وهو ما يعني عادة إجراءات رقابية أكثر توسعا، فيما يخص مثلا تقييم المخاطر وفهما أفضل لبيئة الرقابة وتقييما لنظام الرقابة الداخلية وغيره.

- **التأكيد المحدود:** عند تقديم تأكيد محدود فإن استنتاج الرقابة ينص على أنه بناء على الإجراءات المنفذة لم يلفت انتباه المدقق شيء لجعله يعتقد بأن موضوع الرقابة لا يلتزم بالمعايير المطبقة، إلا أنه إذا اعتقد المدقق بأن موضوع الرقابة غير مطابق للمعايير، فعليه أن ينفذ إجراءات محدودة للتوصل إلى الاستنتاج حول ما إذا كان موضوع الرقابة ملتزما بالمعايير من عدمه.

تكون كل مهمة تأكيد إما مهمة تصديق أو مهمة تقرير مباشر، ففي مهمات التصديق يقيم الطرف المسؤول\* موضوع الرقابة إزاء المعايير ويقدم المعلومات حول الموضوع، وعلى أساسها يجمع المدقق أدلة الإثبات الكافية والملائمة كأساس معقول لصياغة استنتاج يعبر عنه في شكل ملاحظات أو استنتاجات أو توصيات أو رأي، أما في مهمات التقرير المباشر المدقق هو الذي يقيم موضوع الرقابة مقارنة بالمعايير ويكون مسؤولا عن إنتاج المعلومات حول موضوع الرقابة، ومن خلال قياس أدلة الإثبات يكون قادرا على الوصول إلى استنتاج يعبر عنه في شكل ملاحظات أو استنتاجات أو توصيات أو رأي.

يحتوي المعيار الدولي لرقابة الالتزام ISSAI 4000 على متطلبات ملزمة توفر الحد الأدنى الضروري لإجراء عمل رقابي عالي الجودة وهي مصاغة كمقتضيات باستخدام عبارة ينبغي، تليها تفسيرات توضحها بالتفصيل، وهي مقسمة على قسمين المتطلبات العامة لرقابة الالتزام، والمتطلبات التي تتعلق بالمرحل الرئيسية لمسار العملية الرقابية، غير أن بعض هذه المتطلبات تتأثر إلى حد ما أو تتشارك مع متطلبات رقابة الأداء والرقابة المالية.

<sup>1</sup> الانتوساي، المعيار الدولي ISSAI 4000 "الرقابة على الالتزام"، مرجع سابق، الفقرة 34 و35، ص 7.

\* الطرف المسؤول في رقابي الالتزام هو الفرع التنفيذي للسلطة المركزية أو المحلية، أو تسلسلها الهرمي الأساسي من موظفين حكوميين وهيئات مسؤولة عن إدارة الأموال العامة أو ممارسة سلطة تحت رقابة السلطة التشريعية، ويكون الطرف المسؤول في رقابة الالتزام مسؤولا عن موضوع الرقابة أو المعلومات المتصلة بهذا الموضوع.

## 1. المتطلبات العامة لرقابة الالتزام:

هي المتطلبات التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار قبل البدء في العملية الرقابية وطيلة انجازها وتتمثل في:<sup>1</sup>

### 1.1. الموضوعية وأخلاق المهنة:

يجب على المدقق أن يتحلى بالسلوك المهني وبالنزاهة وببذل العناية المهنية اللازمة، وأن يحرص على البقاء موضوعيا ويحافظ على استقلاليته خلال جميع مراحل العملية الرقابية لكي يعتبر عمله وتقريره غير متحيزة من قبل أطراف أخرى.

### 2.1. مخاطر الرقابة:

ينبغي على المدقق القيام بالإجراءات اللازمة لتقليص مخاطر تقديم استنتاجات غير صحيحة إلى مستوى منخفض مقبول، ويتضمن تقليل المخاطر توقع المخاطر المعروفة أو الممكنة للعمل المبرمج، وما يترتب عليه من وضع إجراءات لمعالج تلك المخاطر عند إجراء الرقابة وتوثيق كيفية معالجتها، وعلى المدقق تقييم ما إذا كان نطاق العمل كاف وما إذا كان يمتلك الدليل الكافي والملائم لصياغة الاستنتاجات بناء على مستوى المخاطر المحدد، وفي مهمات التصديق لمخاطر الرقابة ثلاثة مكونات يتم اعتبارها معا في عملية تقييم مخاطر الرقابة وهي:<sup>2</sup>

✓ المخاطر الكامنة لموضوع الرقابة؛

✓ مخاطر الرقابة وهي مخاطر ألا يقابل المخاطر الكامنة ضوابط رقابية داخلية ملائمة أو تعمل على نحو سليم؛

✓ مخاطر الاكتشاف وهي المخاطر المتمثلة في أن الإجراءات التي ينجزها المدقق تقود إلى استنتاج أو رأي غير صحيح.

في مهمات التقرير المباشر يشارك المدقق في إنتاج المعلومات حول موضوع الرقابة ويمكن أن يطبق نماذج مخاطر الرقابة في صياغة استنتاج حول الموضوع.

بالنسبة للأجهزة العليا للرقابة ذات السلطة القضائية يمكن أن تتضمن الاعتبارات المتعلقة بمخاطر الرقابة تحديد على من تقع مسؤولية أفعال عدم الالتزام، وتحديد الفترة الزمنية التي يمكن أن يكون فيها الموظف الحكومي مسؤولا مع الأخذ في الاعتبار فترة التقادم وذلك من أجل تجنب سقوط الدعوة، وتحديد ما إذا كانت هذه الأفعال قد تسببت في خسارة أو هدر للأموال العامة.

<sup>1</sup> الانتوساي، المعيار الدولي ISSAI 4000 "الرقابة على الالتزام"، مرجع سابق، الفقرات 45-100، ص ص 9-17.

<sup>2</sup> نفس المرجع، الفقرة 54، ص 10.

### 3.1. مخاطر الغش والاحتيال:

إن مخاطر عدم اكتشاف الأفعال غير القانونية الناتجة عن الغش والاحتيال أعلى من مخاطر عدم اكتشاف تلك الناجمة عن الأخطاء، وهذا بسبب أن الغش والاحتيال ينطوي على مخططات منظمة موضوعة لإخفائه، أو على القصور المتعمد في تسجيل المعاملات، أو التزييف المقصود الذي يتعرض له المدقق، وتكون هذه الأفعال صعبت الاكتشاف عندما تكون مصحوبة بالتواطؤ، لذلك تقع المسؤولية الأساسية لمنع الغش والاحتيال على إدارة الجهة الخاضعة للرقابة من خلال وضع وتطبيق والمحافظة على نظام رقابة داخلية مناسب وفعال، ويبقى المدقق مسؤولاً عن المحافظة على الشك المهني خلال عملية الرقابة مع إدراك إن إجراءات الرقابة الفاعلة لكشف الأخطاء قد لا تكون فاعلة لكشف الاحتيال، وعليه أن يحدد ويقيم مخاطر الاحتيال وأن يحصل على أدلة كافية ومناسبة للمخاطر التي تم تقييمها وتوثيق نتائج التقييم.

### 4.1. اختيار المجالات ذات الدلالة للمستخدمين المستهدفين:

عندما يمتلك الجهاز الأعلى للرقابة سلطة تقديرية لاختيار نطاق عمليات رقابة الالتزام فإنه يقوم بالإجراءات الضرورية لتحديد المجالات المهمة أو المجالات ذات المخاطر المحتملة بعدم الالتزام، وبأخذ المدقق في اعتباره عند القيام بهذه الإجراءات على الخصوص اهتمامات عموم المواطنين والسلطة التشريعية، المشاريع المستفيد من تمويل عام مهم، المستفيدون من الأموال العامة، أهمية بعض أحكام القانون، أدوار مختلف جهات القطاع العام، الانتهاكات المحتملة للقوانين المعمول بها والتي تنظم أنشطة الهيئة العامة أو الدين العام أو الالتزامات الخارجية، غياب نظام رقابة داخلية ملائم، النتائج المتوصل إليها في عمليات رقابة سابقة، ومخاطر عدم الالتزام المبلغ عنها من قبل جهات أخرى، وقد يرى المدقق أنه من المهم قراءة تقديرات الموازنة العامة والمنشورات وتقارير التقييم، كما أن المشاركة في المؤتمرات ومجالس النقاش قد تزود المدقق بالمعلومات القيمة لتشكيل الأساس لاختيار موضوع الرقابة وتقليل مخاطر إجراء الرقابة على مجالات ذات مخاطر قليلة.

### 5.1. التقدير والشك المهني:

ينبغي على المدقق ممارسة التقدير والشك المهني في جميع مراحل الرقابة، وإذا لم تتوفر الخبرة لدى فريق الرقابة في مسائل صعبة أو خلافية ينبغي طلب مشورة مهنية.

### 6.1. رقابة الجودة:

تتضمن رقابة الجودة الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان فريق الرقابة يمتلك الكفاءة اللازمة والمهارات والخبرة لإجراء الرقابة، وأن يكون قادراً على اختيار المعايير بدون تحيز، ولديه حرية الوصول للمعلومات

الدقيقة والنظر في المعلومات المتاحة، ولديه الوقت الكافي لإنهاء المهمة، وقد تتضمن إجراءات رقابة الجودة عمليات المراجعة والاستشارة والإشراف المناسب خلال المراحل المختلفة لمسار الرقابة.

### 7.1. التوثيق:

ينبغي على المدقق إعداد وثائق الرقابة بقدر كاف من التفاصيل لتقديم فهم واضح للعمل المنجز والأدلة التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها، ويجب على المدقق أن يعد وثائق الرقابة في الوقت المناسب ويجري لها تحيينا طيلة عملية الرقابة وإتمام وثائق أدلة الإثبات الداعمة للملاحظات قبل إصدار تقرير الرقابة، والغاية من توثيق العمل الرقابي المنجز هو تعزيز الشفافية وبيان استقلالية وحياد تحليل المدقق، ومن الضروري أن يكون التوثيق كافيا لبيان كيف حدد المدقق هدف الرقابة وموضوعها والمعايير والنطاق، وكذا تنظيم الوثائق بما يمكن من تقديم صلة ارتباط واضحة ومباشرة بين الملاحظات وأدلة الإثبات الداعمة لها، ومن الضروري أيضا أن يضع المدقق إجراءات مناسبة للحفاظ على سرية وسلامة وثائق الرقابة والاحتفاظ بها لفترة كافية لتلبية الاحتياجات القانونية والإدارية والمتطلبات المهنية لحفظ السجلات وللقيام بأعمال المتابعة لعملية الرقابة.

### 8.1. التواصل:

ينبغي على المدقق أن يتواصل خلال عملية الرقابة بطريقة فعالة مع الجهة الخاضعة للرقابة ومع القائمين على الحوكمة، وينبغي عليه التبليغ عن حالات عدم الالتزام ذات الأهمية النسبية إلى المستوى الملائم في الإدارة وإن اقتضى الأمر إلى القائمين على الحوكمة، كما ينبغي التبليغ عن المواضيع المهمة الأخرى الناشئة عن الرقابة والتي ترتبط بشكل مباشر بالهيئة الخاضعة للرقابة.

### 2. المتطلبات الخاص بمسار تخطيط رقابة الالتزام:

يعمل المدقق على التخطيط لعملية رقابة الالتزام من أجل الوصول إلى وضع برنامج ملائم لتنفيذ عملية الرقابة، ويحدد المعيار الدولي ISSAI 4000 المتطلبات الخاصة بمرحلة التخطيط لرقابة الالتزام كما يلي:<sup>1</sup>

### 1.2. تحديد المستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول:

عند تخطيط الرقابة يحتاج المدقق إلى تحديد المستخدمين المستهدفين واحتياجاتهم عند اختيار الأهمية النسبية، وعند تحديد مستوى التأكيد الواجب توافره وطرق التواصل، كما أن تحديد الطرف المسؤول مهم عند تحديد معايير الرقابة والمستمدة من القوانين والتشريعات وقوانين الموازنة واللوائح المالية التي ينبغي

<sup>1</sup> الانتوساي، المعيار الدولي ISSAI 4000 "الرقابة على الالتزام"، مرجع سابق، الفقرات 101-143، ص ص 17-24.

أن يلتزم بها الطرف المسؤول، فينبغي على المدقق أن يحدد بوضوح المستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول بغية إجراء الرقابة والتواصل وفقا لذلك.

## 2.2. تعريف الموضوع ومعايير الرقابة ذات الصلة:

يحدد المدقق موضوع الرقابة بناء على مجالات الرقابة المحددة سابقا، وينبغي أن يكون الموضوع ممكن التقييم بالرجوع إلى معايير الرقابة، وأن يكون ذو طبيعة تمكن المدقق من الاستنتاج بالمستوى اللازم من التأكيد، وقد يكون موضوع رقابة الالتزام ومعايير الرقابة محددة من خلال صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة أو التشريع الوطني، وفي مهمات التصديق فإن معايير الرقابة تعطى بشكل ضمني في تقديم المعلومات حول موضوع الرقابة من قبل الطرف المسؤول، وفي هذه الحالة يحتاج المدقق إلى تحديد معايير الرقابة المناسبة للاستدلال حول صحة المعايير المحددة ضمنا في معلومات موضوع الرقابة.

تتناول رقابة الالتزام النظامية (الالتزام بالمعايير الرسمية مثل التشريعات والقوانين واللوائح والاتفاقيات والمعاهدات الدولية)، أو الانضباط (التقيد بالمبادئ العامة التي تحكم الإدارة المالية السليمة وسلوك الموظفين الحكوميين كالالتزام بنظام رقابة كفاء وفعال وجودة الخدمات والأعمال والتخصيص الشفاف وغير المتحيز للأموال العام والموارد البشرية)، وفي كلا الحالتين يجب أن تكون معايير الرقابة ملائمة ومفهومة وكاملة وموثوقة وموضوعية ومفيدة وقابلة للمقارنة وأن تستخدم بطريقة مناسبة في الظروف الخاصة لكل عملية رقابية للوصول إلى استنتاجات سليمة، وإذا اكتشف المدقق إنشاء إجراء الرقابة خروقات لمعايير رقابية أخرى ذات صلة إضافة إلى المعايير المحددة في مرحلة التخطيط يتحمل المدقق مسؤولية الإبلاغ عن هذه الخروقات.

## 3.2. تحديد مستوى التأكيد:

بحسب صلاحيات الجهاز الأعلى للرقابة وخصائص موضوع الرقابة واحتياجات المستخدمين المستهدفين، يقرر المدقق إذا كانت الرقابة ستقدم تأكيدا محدودا أو معقولا.

## 4.2. تحديد الأهمية النسبية:

بناء على مواضيع الرقابة المختارة يضبط المدقق الأهمية النسبية بتحديد مستوى عدم الالتزام الذي من المحتمل أن يؤثر على قرارات المستخدمين المستهدفين، ويولي المدقق اهتماما بمجالات تركيز السلطة التشريعية واهتمامات عموم المواطنين والتمويل العام المهم والمشاريع والبرامج الحساسة بالإضافة إلى الاحتيال، ويطبق المدقق الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية الرقابة وفي تقييم أثر حالات عدم الالتزام.

## 5.2. فهم الجهة الخاضع للرقابة بما في ذلك الرقابة الداخلية:

بعد تحديد موضوع الرقابة يحتاج المدقق إلى فهم أنشطة الجهة الخاضعة للرقابة وطبيعة عملياتها، والقوانين والتشريعات ذات الصلة والأهداف والاستراتيجيات وقواعد الحوكمة والعوامل الخارجية الأخرى التي يمكن أن تؤثر على موضوع ومعلومات الرقابة، كما يحتاج إلى فهم الرقابة الداخلية للجهة الخاضعة للرقابة، وتحديد الضوابط الداخلية الموجودة للحد من مخاطر عدم الالتزام بالمعايير أو من الأخطاء الجوهرية في معلومات موضوع الرقابة، ويتألف نظام الرقابة الداخلية من السياسات والهياكل والإجراءات والعمليات والمهام التي تساعد الجهة الخاضعة للرقابة في الاستجابة بطريقة مناسبة لمخاطر عدم الالتزام بالمعايير.

## 6.2. استراتيجية الرقابة وخطة الرقابة:

ينبغي أن يضع المدقق استراتيجية رقابة وخطة رقابة تصفان سويًا كيف سيتم إنجاز عملية الرقابة لإصدار تقارير تكون مناسبة في الظروف المتاحة، والموارد الضرورية للقيام بذلك، والجدول الزمني للعمل الرقابي، وتصف استراتيجية الرقابة العمل الذي سيتم القيام به وتصف خطة الرقابة كيف سيتم القيام بذلك وتمثل استراتيجية الرقابة مدخلا أساسيا لخطة الرقابة وتهدف إلى وضع وتوثيق مجمل القرارات ويمكن أن تتضمن: هدف الرقابة وموضوعها ونطاقها ومعايير رقابة الالتزام، ونوع المهمة (تصديق أو تقرير مباشر)، مستوى التأكيد الذي سيتم توفيره، توزيع العمل على فريق الرقابة بما في ذلك أي حاجة إلى الخبراء، التواصل مع الجهة الخاضعة للرقابة، تقييم الأهمية النسبية، والتقرير حول المسؤوليات بالإضافة إلى الجهة التي سيرفع لها التقرير وموعد القيام بذلك وفي أي شكل، أما خطة الرقابة فتشمل: إجراءات الرقابة المخطط لها وتوقيت تنفيذها، تقييم المخاطر وضوابط الرقابة الداخلية، إجراءات الرقابة المعدة لمعالجة المخاطر، وأدلة الرقابة التي سيتم جمعها خلال عملية الرقابة، ويقوم المدقق بتحديث كل من استراتيجية الرقابة وخطة الرقابة كلما لزم الأمر ذلك طوال عملية الرقابة.

## 3. المتطلبات المتعلقة بالإجراءات الواجب إتباعها للحصول على أدلة الإثبات:

ينبغي على المدقق أن يخطط وينفذ إجراءات للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لصياغة استنتاجات بمستوى التأكيد الذي تم اختياره، وترتبط كفاية أدلة الإثبات في رقابة الالتزام بمستوى التأكيد المطلوب، فلصياغة استنتاج بتأكيد معقول على المدقق الحصول على أدلة إثبات أكثر مما هو ضروري في مهمة تأكيد محدود، كما تختلف أيضا طبيعة أدلة الإثبات بالنسبة إلى نوعي المهمات الرقابية، ففي مهمة تأكيد محدود غالبا ما تكون أدلة الرقابة منبثقة عن إجراءات تحليلية وفحوصات، في حين يحتاج المدقق في مهمات تأكيد معقول إلى استعمال جميع تقنيات الرقابة (الملاحظة، الفحص، الاستفسار وطلب المعلومات،

إعادة الاحتساب، الاختبارات التفصيلية المعمقة، اختبارات ضوابط الرقابة الداخلية، الإقرار الخارجي، الإجراءات التحليلية)، ويستمر المدقق في جمع أدلة الإثبات حتى يثق بأنها كافية وملائمة لدعم مستوى التأكيد المتفق عليه ودعم استنتاجه ورأيه.<sup>1</sup>

يقيم المدقق في الجهاز الأعلى للرقابة ذي السلطة القضائية بالاستناد إلى تقديره المهني، ما إذا كان هناك أدلة كافية وملائمة لاعتبار الموظف مسؤول شخصيا عن حالات عدم الالتزام، ويتضمن التقدير المهني في عملية تحديد مسؤولية الموظف من عدمها وفق ما يلي:<sup>2</sup>

✓ تقييم الطريقة التي نفذت بها المسؤوليات المنصوص عليها بالقانون أو التي تم تضمينها في الوصف الوظيفي للموظف العمومي؛

✓ تحديد ما إذا كانت حالات عدم الالتزام للموظف العمومي أو فعله غير القانوني قد سبب الخسارة وهدر المال العام أو السلع؛

✓ تقييم ظروف إمكانية الإعفاء من المسؤولية (الظروف القاهرة والظروف التي لا يمكن التنبؤ بها)؛

✓ تقييم العلاقة بين المحاسبين والمتصرفين العموميين والأسباب والآثار المحتملة لحالات عدم الالتزام.

#### 4. المتطلبات المتعلقة بتقييم أدلة الإثبات وصياغة الاستنتاجات:

يقيم المدقق الأدلة التي جمعها باستخدام التقدير والشك المهني، ويأخذ بعين الاعتبار جميع الأدلة التي تم توفيرها في علاقة بالملاحظات التي تم الوقوف عليها ويقيم مدى كفايتها وملاءمتها لصياغة استنتاجات الرقابة، وفي حال كان نطاق العمل غير كافي فإن المدقق يأخذ بعين الاعتبار إجراء المزيد من الإجراءات الرقابية أو تعديل رأيه بسبب القيود على النطاق.<sup>3</sup>

#### 5. المتطلبات المتعلقة بتقارير الرقابة:

يعتبر التقرير أحد الأجزاء الرئيسية للرقابة، فينبغي على المدقق عند الانتهاء من عملية الرقابة إعداد تقرير مكتوب بناء على مبادئ الاكتمال والموضوعية والتوقيت المناسب والدقة وحق الرد، ويتضمن التقرير الملاحظات التي تم الوقوف عليها، والآراء والاستنتاجات، والتوصيات بصيغة مناسبة وقابلة للتطبيق، ويستخدم الرأي عادة في مهمات التصديق ويعبر عنه بصيغة موحدة معدلة أو غير معدلة:<sup>4</sup>

أ- **الرأي غير المعدل:** عند عدم تحديد حالات هامة عن عدم الالتزام يكون الرأي غير معدل، ويكون المثال لصياغة الرأي غير المعدل في مهمات التأكيد المعقول "حسب رأينا [موضوع الرقابة بالجهة الخاضعة للرقابة]

<sup>1</sup> الانتوساي، المعيار الدولي ISSAI 4000 "الرقابة على الالتزام"، مرجع سابق، الفقرات 144-160، ص ص 24-26.

<sup>2</sup> نفس المرجع، الفقرة 157، ص 25.

<sup>3</sup> نفس المرجع، الفقرات 179-183، ص 29.

<sup>4</sup> نفس المرجع، الفقرة 192، ص 30.

يلتزم [بالمعايير المطبقة] في جميع النواحي ذات الأهمية النسبية"، ويبين المدقق بأن الأدلة الرقابية المتحصل عليها واضحة وكافية وتوفر الأساس لإبداء الرأي، أما في مهمات التأكيد المحدود يمكن أن يكون الرأي غير المعدل "بناء على العمل المنجز الموصوف في هذا التقرير، لم يلفت انتباهنا أية أمور تجعلنا نعتقد أن [موضوع الرقابة بالجهة الخاضعة للرقابة] لا يتوافق من جميع النواحي ذات الأهمية النسبية مع [المعايير المطبقة].<sup>1</sup>

ب-الرأي المعدل: يكون رأي المدقق معدل في الحالات التالية:<sup>2</sup>

- الحالات الهامة لعدم الالتزام وبحسب مدى عدم الالتزام قد يكون الرأي متحفظاً أو معاكساً.
  - ✓ الرأي المتحفظ (إذا كانت انحرافات عدم الالتزام هامة لكنها غير متعددة) "استناداً إلى عمل الرقابة المنفذ وجدنا أن [موضوع الرقابة بالجهة الخاضعة للرقابة] باستثناء [وصف الاستثناء] يلتزم في جميع النواحي ذات الأهمية النسبية [بالمعايير المطبقة]...".
  - ✓ رأي معاكس (إذا كانت انحرافات عدم الالتزام هامة ومتعددة) "حسب رأينا [موضوع الرقابة بالجهة الخاضعة للرقابة] لا يلتزم في جميع النواحي ذات الأهمية النسبية [بالمعايير المطبقة]...".
  - تحديد النطاق وبحسب مدى التحديد قد يؤدي إلى رأي متحفظاً أو حجب الرأي.
  - ✓ الرأي المتحفظ (إذا كان المدقق غير قادر على الحصول على دليل رقابي واضح وكافي وكانت التأثيرات المحتملة هامة لكنها غير شاملة) "برأينا باستثناء [وصف الاستثناء] لم يكن بوسع المدققين الحصول على دليل رقابي واضح وكافي ومن الممكن أن تكون التأثيرات المحتملة هامة ولكنها غير شاملة".
  - ✓ حجب الرأي (إذا كان المدقق غير قادر على الحصول على دليل رقابي واضح وكافي وكانت التأثيرات المحتملة هامة وشاملة) "إننا لا نبدي رأياً حول [موضوع الرقابة بالجهة الخاضعة للرقابة] حيث لم نكن قادرين على الحصول على دليل رقابي واضح وكافي لتوفير أساس لإبداء الرأي".
- ينبغي أن يتضمن التقرير في مهمات التصديق العناصر التالية:<sup>3</sup> العنوان، المرسل إليه، وصف المعلومات حول موضوع الرقابة وإن اقتضى الأمر موضوع الرقابة الكامن، ونطاق وحدود الرقابة بما في ذلك الفترة الزمنية التي تغطيها، المسؤوليات التي تقع على عاتق الطرف المسؤول والمدقق، معايير الرقابة،

<sup>1</sup> الانتوساي، المعيار الدولي ISSAI 4000 "الرقابة على الالتزام"، مرجع سابق، الفقرة 193 و195، ص ص 30-31.

<sup>2</sup> نفس المرجع، الفقرة 194، ص 30.

<sup>3</sup> نفس المرجع، الفقرة 210، ص 32.

مستوى التأكيد، خلاصة العمل المنجز والطرق المستخدمة، الاستنتاج أو الرأي، ردود الجهات الخاضعة (حسب الحاجة)، تاريخ التقرير، التوقيع.

في مهمات التقارير المباشرة بإمكان المدقق تقديم التأكيد من خلال استنتاجات تبلغ بوضوح عن مستوى التأكيد أو شرح كيف أن الملاحظات التي تم الوقوف عليها والمعايير والاستنتاجات تمت بلورتها بطريقة متوازنة ومنطقية وبيان كيف أن الدمج بين الملاحظات والمعايير نتج عنه مجمل الاستنتاجات أو التوصيات، ينبغي أن يتضمن التقرير العناصر التالية:<sup>1</sup> العنوان، تحديد المعايير المعتمدة في انجاز العمل الرقابي، الملخص التنفيذي (إذا اقتضى الأمر)، وصف موضوع ونطاق الرقابة، المعايير الرقابية، شرح وتبرير للطرق والأساليب المستخدمة، النتائج، الاستنتاجات بالاعتماد على إجابات الأسئلة أو آراء محددة، إجابات الجهة الخاضعة للرقابة (إذا اقتضى الأمر)، والتوصيات (إذا اقتضى الأمر) تاريخ التقرير، التوقيع.

في الأجهزة العليا للرقابة ذات السلطة القضائية، ينبغي على المدقق أن يأخذ في الاعتبار دور النيابة العامة أو أولئك المسؤولين عن معالجة المسائل القضائية في الجهاز الرقابي، وينبغي أن يضمن (حسب الضرورة) العناصر التالية في كل من التقارير المباشر وتقارير مهمات التصديق:<sup>2</sup> تحديد الأطراف المسؤولة والجهات الخاضعة للرقابة، الشخص أو الأشخاص المسؤولين ومسؤولياتهم، تحديد المعايير التي اعتمدها في انجاز العمل الرقابي، مسؤوليات المدقق، ملخص العمل المنجز، تحديد العمليات المعنية بعدم الالتزام أو الأعمال غير القانونية (وتتضمن وصف الملاحظات التي تم الوقوف عليها وأسبابها، التشريعات والنصوص القانونية التي تم خرقها وتبعات الأفعال التي تشكل عدم الالتزام أو التصرفات غير القانونية)، الأشخاص المسؤولون وتفسيراتهم بشأن الأفعال التي تشكل عدم الالتزام أو التصرفات غير القانونية، الحكم أو التقدير المهني للمدقق الذي يحدد إذا كان هناك مساءلة شخصية للأفعال التي تشكل عدم الالتزام، قيمة الخسائر والهدر الناتج والمبلغ المستحق الناتج عن المسؤولية الشخصية، أي إجراءات يتخذها الأشخاص المسؤولون خلال الرقابة لجبر الخسائر وسوء استخدام المال العام، التبريرات المقدمة من قبل الإدارة بشأن الأفعال التي تشكل عدم الالتزام أو أعمال غير قانونية.

#### 4.5. الاعتبارات المتعلقة بالإبلاغ عن الأعمال غير القانونية المشتبه بها:

عند إجراء مهمات رقابة الالتزام، وحينما تعترض المدقق حالات عدم الالتزام التي قد تدل على أفعال غير قانونية أو غش أو احتيال، ينبغي على المدقق أن يبذل العناية المهنية الواجبة والحيطه والحذر وأن يقوم بتبليغها إلى الجهات المسؤولة، وفي حالة بروز شكوك لدى المدققين بوجود أفعال غير قانونية خلال المهمة

<sup>1</sup> الانتوساي، المعيار الدولي ISSAI 4000 "الرقابة على الالتزام"، مرجع سابق، الفقرة 218، ص 33.

<sup>2</sup> نفس المرجع، الفقرة 221، ص 34.

الرقابية يمكنهم إبلاغ شكوهم إلى المستويات الملائم في الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، وتقع عليهم مسؤولية تقييم ما إذا كانت المعاملات المعنية مطابقة للقوانين المعمول بها، وما إذا كانت تشكل مخالفات تؤدي إلى فرض عقوبات من قبل المحاكم، أو طلب استرجاع المدفوعات غير المستحقة أو غير الصحيحة والموجودات المختلطة، ويعتبر الجهاز الأعلى للرقابة هو من يقرر التدابير الواجب اتخاذها تجاه هذه الحالات، ويمكن للأجهزة العليا ذات السلطات القضائية أن تبرر فرض العقوبات على الشخص المسؤول وتحدد المبالغ الواجب استرجاعها من الأموال والموجودات المختلطة والمدفوعات غير المستحقة، ويمكنها تبليغ النيابة العامة التي تقرر بدورها ما إذا كانت المعاملات تشكل جريمة جنائية.<sup>1</sup>

#### 6. المتطلبات المتعلقة بالمتابعة:

للجهاز الأعلى للرقابة دور هام في متابعة الإجراءات التصحيحية التي اتخذها الطرف المسؤول حول المسائل التي تم رفعها في تقرير الرقابة، وقد تستدعي تدابير غير كافية وغير مرضية من قبل الجهة الخاضعة للرقابة إعداد تقرير إضافي من قبل الجهاز الرقابي، وقد تتضمن المتابعة في بعض الأجهزة العليا للرقابة بما فيها تلك التي تتمتع بالسلطات القضائية إصدار تقارير أو قرارات قضائية ملزمة قانوناً، وفي عمليات الرقابة التي يتم تنفيذها على أساس منتظم قد تكون إجراءات المتابعة جزء من عملية تقييم مخاطر السنة التالية، كما قد تتضمن المتابعة إبلاغاً رسمياً إلى السلطة التشريعية و إلى الهيئة الخاضعة للرقابة أو الهيئات المناسبة الأخرى.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الانتوساي، المعيار الدولي ISSAI 4000 "الرقابة على الالتزام"، مرجع سابق، الفقرات 225-230، ص ص 35-36.

<sup>2</sup> نفس المرجع، الفقرات 232-235، ص ص 36-37.

## خلاصة الفصل الثالث:

إن المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة المالية والمحاسبية (الانتوساي) هي منظمة غير حكومية تهدف إلى دعم وتشجيع تبادل الآراء والخبرات بين أجهزة الرقابة العليا من مختلف دول العالم، من أجل تنمية قدراتها وتحسين كفاءتها وفعاليتها في الرقابة على الاموال العامة، حيث قامت بعقد العديد من المؤتمرات الدولية بلغت منذ إنشاء المنظمة سنة 1953 إلى غاية 2019 ثلاثة وعشرين مؤتمرا، تبنت من خلالها العديد من الإعلانات الدولية كإعلان ليما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية سنة 1977 وإعلان مكسيكو بشأن الاستقلالية سنة 2009، وقد أقرت هيئة الأمم المتحدة بالمبادئ التي تضمنها هذان الإعلانان وحثت الدول الأعضاء فيها على ضرورة العمل بها لتستطيع أجهزتها العليا للرقابة أداء مهامها بفعالية.

تبذل المنظمة جهودا كبيرة في إعداد معايير دولية لأجهزة الرقابة العليا (ISSAI) وتمهيد الطريق من أجل اعتمادها وتطبيقها لمساعدة الأجهزة الرقابية للنهوض بمهنتها سواء على المستوى المؤسسي أو التنظيمي أو الرقابي، واعتمدت سنة 2010 إطار عمل المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا يتضمن كافة المعايير التي تم التصديق عليها من طرف المؤتمر وهي مسجلة بنظام عددي تصنيفي في شكل هرمي، وجعلتها متاحة على الموقع الإلكتروني [www.issai.org](http://www.issai.org)، وبقي هذا الإطار ساري المفعول إلى غاية سنة 2019 أين تم اعتماد إطار الإصدارات المهنية للانتوساي كإطار بديل تضمن جميع المعايير الدولية (ISSAI) وإرشادات الانتوساي للحكومة الرشيدة (INTOSAI GOV)، مصنفة ومرقمة بحسب هدفها في ثلاث فئات، تضم الفئة الأولى مبادئ الانتوساي وتتعلق بالمتطلبات الواجب توافرها حتى تتمكن الأجهزة الرقابية من ممارسة مهامها بشكل مهني وفعال، أما الفئة الثانية فتتضمن معايير الانتوساي وتتمثل في المبادئ والقواعد والممارسات الأساسية ضمن مختلف أصناف المهام الرقابية والتي تضمن جودة العمليات الرقابية وتوفر حد أدنى لتوجيه المدقق ومساعدته في تحديد الخطوات الرقابية التي يجب تطبيقها لتحقيق هدف الرقابة، وتتضمن الفئة الثالثة إرشادات الانتوساي وهي عبارة عن توجيهات عملية وتفصيلية غير ملزمة لمساعدة تطبيق معايير الانتوساي ضمن مختلف أصناف الرقابة.

# الفصل الرابع

مساهمة المعايير الدولية في تحسين فعالية

الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة

(دراسة حالة)

## تمهيد:

أن الرقابة على الموازنة العامة في الجزائر منذ الاستقلال كانت من صلاحيات وزارة المالية إلى غاية سنة 1976 تاريخ صدور ثاني دستور للجمهورية الجزائرية والذي نص الأول مرة على إنشاء مجلس المحاسبة في مادته 190 كجهاز أعلى مستقل للرقابة على الأموال العامة، وبالنظر إلى طبيعة النظام المالي الذي عملت الجزائر على تطبيقه منذ الاستقلال والذي يستلهم معظم قواعده من التشريع الفرنسي، فقد عمد المشرع الجزائري إلى الأخذ بالنموذج القضائي في إنشائه لمجلس المحاسبة، بجعله جهاز أعلى للرقابة البعدية مستقل عن السلطة التنفيذية والتشريعية ويتمتع بصلاحيات قضائية، وحرص على وضع أسس وقواعد تضبط صلاحيات المجلس وتنظيمه وسيره والجزاء المترتبة عن تحرياته، وكذا الشروط القانونية الواجب توفرها في أعضائه وواجباتهم ومسؤولياتهم.

من أجل مسايرة مجلس المحاسبة للتطورات الدولية في مجال الرقابة العليا على الموازنة العامة للدولة وجعل وظيفته الرقابية أكثر كفاءة وفعالية، انظم إلى المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الانتوساي)، وأبرم عدة اتفاقيات للتعاون وتبادل الخبرات مع العديد من الدول المتقدمة الأعضاء في المنظمة والتي استطاع من خلالها تحسين جوانب مهمة في وظيفته الرقابية وجعلها تتماشى مع أفضل الممارسات والمعايير الدولية، وسوف ندرس من خلال هذا الفصل مدى مساهمة تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر، وذلك من خلال تحليل اتجاه آراء العينة المستهدفة حول محاور استبانة الدراسة، ومعرفة مدى ارتباط هذه المبادئ والمعايير ودرجة تأثيرها ومساهمتها في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة، بالإضافة إلى اختبار فرضيات الدراسة، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الرقابة العليا على الموازنة العامة للدولة في الجزائر.

المبحث الثاني: منهجية إعداد الدراسة الميدانية

المبحث الثالث: تحليل إجابات المبحوثين واختبار فرضيات الدراسة

## المبحث الأول: الرقابة العليا على الموازنة العامة للدولة في التشريع الجزائري

يعتبر مجلس المحاسبة الجهاز الأعلى للرقابة البعدية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة في الجزائر، مقره بالجزائر العاصمة، أنشئ بموجب المادة 190 من دستور 1976، وتأسس فعليا سنة 1980 بصور الأمر رقم 80-05 المؤرخ في 1 مارس 1980 والمتعلق بممارسة وظيفته الرقابية، وتكرس بموجب المادة 160 من دستور 1989، والمادة 170 من دستور 1996 المعدل بالقانون رقم 02-03 المؤرخ في 10 أبريل 2002، والقانون رقم 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008، والقانون رقم 16-01 المؤرخ في 06 مارس 2016، وهو مكرس حاليا بموجب المادة 199 من دستور 2020، وهو ما يبين الأهمية التي يحظى بها والدور الهام المنوط به من أجل حماية الأموال العامة.

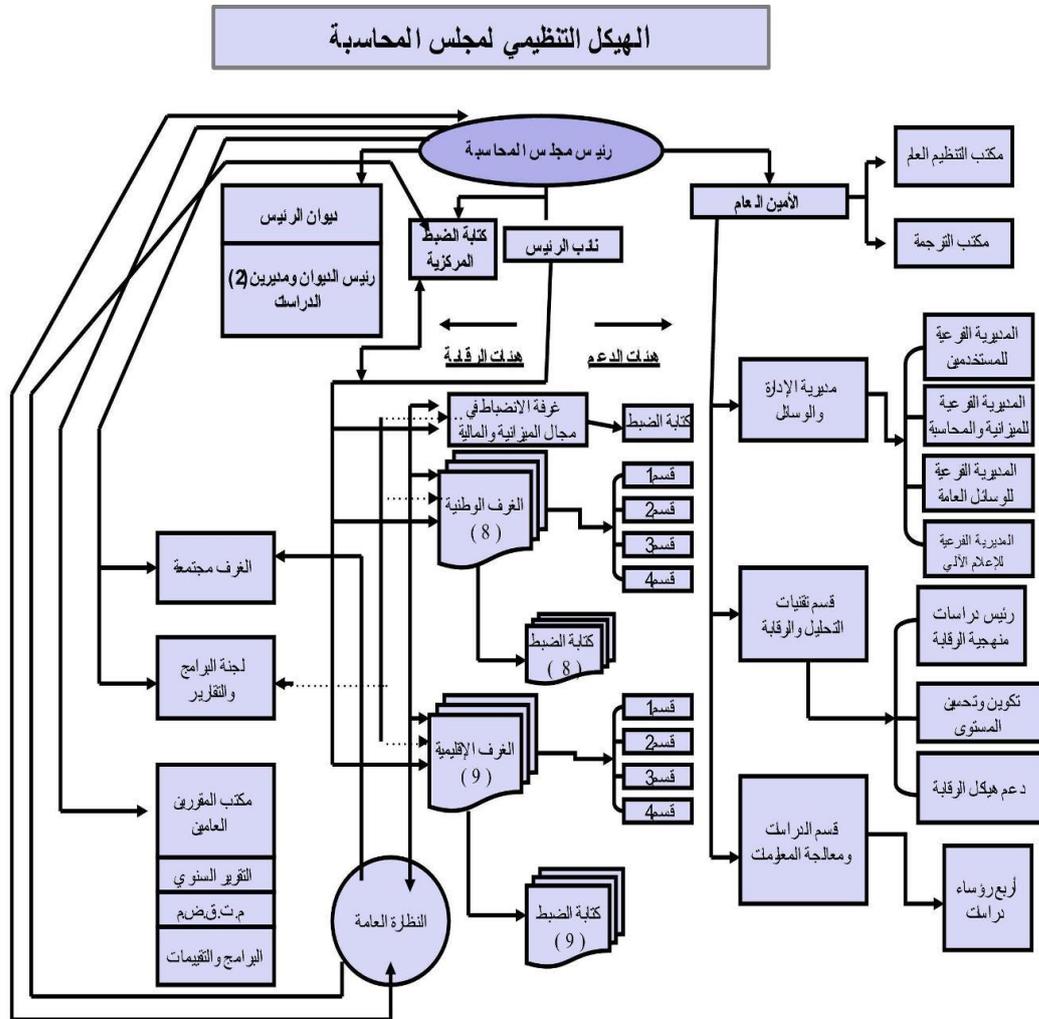
عرف مجلس المحاسبة منذ إنشائه إلى غاية الوقت الحالي العديد من التعديلات في النصوص القانونية التي تنظم وظيفته الرقابية، حيث حرص المشرع في كل مرة على وضع أسس وقواعد تضبط ممارسة مجلس المحاسبة للرقابة البعدية على الأموال العامة، وجعلها مسايرة للتحويلات الاقتصادية والسياسية التي تعرفها البلاد، وأحاطه بإطار قانوني ملائم لعمله كجهاز أعلى للرقابة يتمتع باختصاصات قضائية يتمثل حاليا في الأمر رقم 23.95 المؤرخ في 26 أوت 1995 يتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، والمرسوم الرئاسي رقم 377-95 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة، والأمر رقم 20.95 المؤرخ في 17 جويلية 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم بالأمر رقم 02.10 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يحدد صلاحيات المجلس وتنظيمه وسيره وجزاءات تحرياته.

سنتطرق في هذا المبحث إلى التنظيم الإداري لمجلس المحاسبة وتشكيلاته في مطلب أول، ونتناول في المطلب الثاني مجالات رقابة مجلس المحاسبة وسلطاته، ونستعرض في المطلب الثالث مهام مجلس المحاسبة وصلاحياته، ونقدم في المطلب الرابع تحليلا لواقع الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة ونتائج رقابته للسنوات 2015، 2016، 2017، 2018، 2019.

المطلب الأول: التنظيم العام لمجلس المحاسبة وتشكيلاته.

ينظم مجلس المحاسبة حسب الأمر رقم 20.95 المؤرخ في 17 جويلية 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم، والمرسوم الرئاسي رقم 377.95، مؤرخ في 20 نوفمبر 1995، يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة، وكما هو مبين كذلك في الشكل (1-4)، في شكل غرف ذات اختصاص وطني، وغرف ذات اختصاص إقليمي، وغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وهذه الغرف مقسمة إلى فروع ومدعمة في المجال التقني والإداري بمديرية الإدارة والوسائل، وقسم الدراسات ومعالجة المعلومات، وقسم تقنيات التحليل والرقابة، ويجتمع مجلس المحاسبة في عدة تشكيلات للبحث في المسائل المتعلقة بعمله.

الشكل (1-4): الهيكل التنظيمي لمجلس المحاسبة.



المصدر: مجلس المحاسبة، الموقع الإلكتروني <https://www.ccompte.dz> تاريخ الاطلاع

2020/07/14

## 1. رئيس مجلس المحاسبة:

يدير مجلس المحاسبة ويقوم بالتنظيم العام لإشغاله رئيس يتم تعيينه من قبل رئيس الجمهورية بمرسوم رئاسي، وقد حددت المادة 199 من الدستور الحالي 2020 مدة التعيين بخمس سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وبهذه الصفة يقوم بما يلي:<sup>1</sup>

- يمثل مجلس المحاسبة على الصعيد الرسمي وأمام القضاء؛
- يتولى علاقات المجلس برئيس الجمهورية ورئيس الهيئة التشريعية ورئيس الحكومة وأعضاء الحكومة؛
- يسهر على انسجام تطبيق الأحكام الواردة في النظام الداخلي، ويتخذ كل التدابير التنظيمية لتحسين سير المجلس وفعاليتيه؛

- يوافق على برامج النشاط السنوي وكذا الكشف التقديري لنفقات المجلس؛
  - يوزع رؤساء الغرف ورؤساء الفروع وقضاة مجلس المحاسبة الآخرين على مناصبهم؛
  - يعين ويوزع مستخدمي مجلس المحاسبة الذين لم تقرر طريقة أخرى لتعيينهم أو توزيعهم؛
  - يسير المسار المهني لمجموع قضاة المجلس ومستخدميه؛
  - يمكنه أن يرأس جلسات الغرف.
- ويمارس رئيس مجلس المحاسبة صلاحياته عن طريق القرارات والمقررات والتعليمات والأوامر والمذكرات الاستعجالية والمذكرات المبدئية، وفي إطار هذه الصلاحيات يشرف على تنسيق أعمال المجلس ومتابعتها وتقديرها، ويضبط عن طريق مذكرات منهجية وتعليمات عامة شروط وطرق إعداد ما يلي:<sup>2</sup>

- اقتراحات برامج الرقابة وحصائل إنجازها؛
  - التقرير السنوي لمجلس المحاسبة؛
  - التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية.
- يساعد رئيس مجلس المحاسبة في أدائه لمهامه نائب الرئيس، ويساعده على الخصوص في تنسيق أشغال المجلس ومتابعتها وتقييم فعاليتها، ويخلفه في حالة غيابه أو حدوث مانع له، كما يمكنه أن يرأس غرفة في حالة غياب رئيس غرفة أو حدوث مانع له.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المادة 41 من الأمر رقم 20.95، مؤرخ في 17 جويلية 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، جريدة رسمية عدد 39، مؤرخة في 23 جويلية 1995.  
<sup>2</sup> المادة 3 من المرسوم الرئاسي رقم 377.95، مؤرخ في 20 نوفمبر 1995، يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة، جريدة رسمية عدد 72، مؤرخة في 26 نوفمبر 1995.  
<sup>3</sup> المادة 42 من الأمر رقم 20.95، مرجع سابق.

يزود أيضا رئيس مجلس المحاسبة **بديوان** يتكون من رئيس ديوان ومديرين اثنين للدراسات، وتتمثل مهمة الديوان في القيام بالإعمال التي لا تدخل ضمن اختصاص هيكل مجلس المحاسبة وأجهزته الأخرى، ويتولى على الخصوص ما يلي:<sup>1</sup>

- ينظم ويتابع العلاقات مع المؤسسات العمومية الوطنية؛
- يضمن العلاقات مع أجهزة الإعلام؛
- يضمن ويتابع العلاقات مع المؤسسات الأجنبية للرقابة والمنظمات الجهوية والدولية التي يكون مجلس المحاسبة عضوا فيها؛
- يلخص بالاتصال مع الأجهزة والهيكل المعنية الأخرى، دراسات مشاريع النصوص المعروضة على مجلس المحاسبة لإبداء الرأي فيها؛
- يقوم لحساب الرئيس بكل أعمال البحث والدراسة والاستشارة المرتبطة بنشاطاته؛
- ينظم بطلب من رئيس مجلس المحاسبة كل مهمة تفتيش أو تحقيق إداري تتطلبها وضعية خاصة أو يشرف عليها.

كما ينشأ لدى رئيس مجلس المحاسبة **مكتب المقررين العامين** (ثلاثة مقررين) من قبل رئيس المجلس، وهم مكلفون تباعا بالأعمال المرتبطة بتحضير مشروع التقرير السنوي، مشروع التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية، والمشروع التمهيدي لبرنامج وحصيلة النشاط السنوي لمجلس المحاسبة.

## 2. الأمانة العامة:

يتولى الأمانة العامة والتي يلحق بها مكتب التنظيم العام ومكتب الترجمة، الأمين العام، الذي يتم تعيينه بمرسوم رئاسي بناء على اقتراح من رئيس مجلس المحاسبة، وهو الأمر بالصرف الرئيسي لميزانية مجلس المحاسبة، فضلا عن مهامه بهذه الصفة، يعمل على تنسيق وتنشيط ومتابعة مختلف نشاطات الهياكل الإدارية والتقنية للمجلس وهذا تحت سلطة رئيس المجلس.

## 3. الغرف الوطنية والغرف الإقليمية:

حددت المادة 09 من الأمر رقم 377.95 عدد غرف مجلس المحاسبة الوطنية والإقليمية بثماني (8) غرف ذات اختصاص وطني، وتسع (9) غرف ذات اختصاص إقليمي، وتركزت تحديد مجالات تدخل كل غرفة، وضبط انقسامها إلى فروع (على ألا يتجاوز أربع فروع) لرئيس مجلس المحاسبة، فتم تقسيم كل

المادة 6 من المرسوم الرئاسي رقم 377.95، مرجع سابق.<sup>1</sup>

غرفة إلى فرعين، وذلك بموجب القرار المؤرخ في 16 جانفي 1996 الصادر عن رئيس مجلس المحاسبة، وأسندت الرقابة على مالية القطاعات الوزارية والهيئات التابعة لها (المصالح المركزية واللامركزية والمصالح الخارجية) إلى فروع الغرف الوطنية، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (4-1): مجالات تدخل الغرف الوطنية لمجلس المحاسبة.

الغرفة الوطنية	الفرع الأول	الفرع الثاني
المالية	الوزارة المكلفة بالمالية (باستثناء محاسبي الدولة)	محاسبو الدولة (ماعد محاسبي البريد والمواصلات)
السلطة العمومية والهيئات الوطنية	رئاسة الجمهورية ومصالح رئيس الحكومة، والوزارتان المكلفتان بالدفاع الوطني والداخلية	الوزارتان المكلفتان بالشؤون الخارجية والعدل
الصحة والشؤون الاجتماعية والثقافية	الوزارات المكلفة بالصحة والعمل والشؤون الاجتماعية والتكوين المهني والمجاهدين	الوزارات المكلفة بالاتصال والثقافة والشبيبة والرياضة
التعليم والتكوين	الوزارتان المكلفتان بالتربية الوطنية والشؤون الدينية	الوزارة المكلفة بالتعليم العالي والبحث العلمي
الفلاحة والري	الوزارة المكلفة بالفلاحة والغابات	الوزارات المكلفة بالري والصيد البحري
المنشآت القاعدية والنقل	الوزارات المكلفة بالأشغال العمومية والتعمير والبناء والسكن والتهيئة العمرانية	الوزارة المكلفة بالنقل
التجارة والبنوك والتأمين	الوزارة المكلفة بالتجارة	البنوك والمؤسسات المالية ومؤسسات التأمين والشركات القابضة
الصناعة والمواصلات	الوزارات المكلفة بالصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والسياحة والصناعة التقليدية	الوزارتان المكلفتان بالطاقة والبريد المواصلات

المصدر: مجلس المحاسبة، الموقع الإلكتروني <https://www.ccompte.dz> تاريخ الاطلاع 2020/07/14.

وأُسندت الرقابة على حسابات وتسيير الجماعات المحلية والهيئات التابعة لها الخاضعة لرقابة مجلس المحاسبة، إلى فروع الغرفة الإقليمية حسب مجالها الإقليمي كما هو مبين في الجدول التالي:

**الجدول (4-2): مجالات تدخل الغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة.**

الغرفة الإقليمية	الفرع الأول	الفرع الثاني
عنابة	عنابة - سكيكدة - الطارف	قالمة- سوق أهراس- تبسة- أم البواقي
قسنطينة	قسنطينة- ميله- جيجل	باتنة- بسكرة- سطيف- خنشلة
تيزي وزو	تيزي وزو - بجاية- بومرداس	برج بوعريريج- المسيلة- البويرة
البلدية	البلدية- عين الدفلة- المدية	الشلف- الجلفة- تيسمسيلت
الجزائر	الجزائر	تبيازة
وهران	وهران- مستغانم	غليزان- معسكر- سعيدة
تلمسان	تلمسان- سيدي بلعباس	عين تموشنت- تيارت
ورقلة	ورقلة- غرداية- الاغواط	اليزي- الوادي- تمنراست
بشار	بشار- تندوف	أدرار- البيض

المصدر: مجلس المحاسبة، الموقع الإلكتروني <https://www.ccompte.dz> تاريخ الاطلاع 2020/07/14.

يتولى رؤساء الغرف تخطيط الأعمال داخل غرفهم وتنفيذها ومتابعتها وتنسيقها ومراقبتها، ويرأسون الجلسات ويديرون مداوات الغرف ويمكنهم أن يرأسوا جلسات الفروع، وبهذه الصفة يقومون بما يلي:<sup>1</sup>

- يقدمون بالتشاور مع رؤساء الفروع، اقتراحات قصد إعداد برنامج النشاط السنوي، وينفذون البرنامج المصادق عليه؛
- يوزعون الأعمال على الأقسام التي تشملها فروعهم، ويسهرون على تنفيذها تنفيذًا حسنًا وقيمون نتائجها؛

- يحددون المساعدات التقنية الضرورية للقيام بأعمال الغرفة؛
- يتأكدون من حسن تطبيق غرفهم للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسيير المؤسسة؛
- يتأكدون من جودة الأعمال المنجزة في غرفهم، ويسهرون على التحسين الدائم لمستوى القضاة المعينين في غرفهم؛

<sup>1</sup> المادة 15 من المرسوم الرئاسي رقم 377.95، مرجع سابق.

- يسهرون على تطبيق منهجيات التدقيق ودلائله ومقاييسه المعتمدة، ويقدمون كل الاقتراحات الرامية إلى تحسين أداء المؤسسة وجودة أعمالها؛

- يسهرون على استعمال الموارد الموضوعة تحت تصرف غرفتهم استعمالاً رشيداً وفعالاً؛

- يعدون كشوفاً دورية عن تقدم الأعمال وحصائل النشاطات السنوية، وكذا تقارير تقييم مدى تنفيذ برنامج الرقابة المصادق عليه.

يتابع رؤساء الفروع الأشغال المسندة إلى فروعهم، ويسهرون على حسن تأديتها، ويشرفون على مهام التحقيق والتدقيق التي يكلفون بها، ويسهرون على تنفيذها في الآجال المحددة لها، في ظل برنامج الرقابة السنوي المقرر، ويتأكدون من جودة الأعمال، ويقدمون الاقتراحات الكفيلة بتحسين جودة وفعالية الرقابة، كما يرأسون جلسات الفروع ويديرون المداولات،<sup>1</sup> وإذا تغيب رئيس الغرفة أو حدث له مانع يخلفه رئيس الفرع الأكثر أقدمية، ويقوم المستشارون والمحاسبون بأشغال التدقيق أو التحقيق أو الدراسة المسندة إليهم ويساعدهم في ذلك المدققون الماليون.

يمكن أن تكلف الغرفة ذات الاختصاص الإقليمي بموجب قرار من رئيس مجلس المحاسبة، وبعد أخذ رأي لجنة البرامج والتقارير، بمساعدة الغرفة ذات الاختصاص الوطني في تنفيذ عمليات الرقابة المسجلة في برنامج نشاطها السنوي.

تتشكل الغرفة وفروعها في تشكيلات مداولية من ثلاث قضاة على الأقل، وذلك بطلب من رئيس الغرفة على أن لا يتجاوز عدد القضاة المدعويين للمشاركة في الجلسة سبع (7) قضاة، من أجل الفصل في النتائج النهائية للتدقيقات والتحقيقات التي تقتضي ممارسة الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة والتابعة لاختصاصها.<sup>2</sup>

#### 4. غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:

تعد غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية تشكيلة مكلفة بالتحقيق والحكم في الملفات التي تخطر بها من طرف غرف رقابة مجلس المحاسبة، أو السلطات العمومية وأجهزة الرقابة والتفتيش الأخرى، قصد البث في مسؤولية الأعوان في حالة ارتكاب مخالفات لقواعد الانضباط في تسيير الميزانية والمالية والتي حددتها المادة 88 من الأمر 20.95 المعدل والمتمم، والتي تشكل خرقاً صريحاً للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال الأموال العامة أو الوسائل المادية وتلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بهيئة عمومية.

<sup>1</sup> المادة 16 من المرسوم الرئاسي رقم 377.95، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 20 من الأمر رقم 20.95، مرجع سابق.

تتشكل غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية زيادة على رئيسها من قضاة من بينهم ستة (6) مستشارين على الأقل يعينهم رئيس مجلس المحاسبة لمدة سنتين قابلة للتجديد، ولا تصح مداواتها إلا بحضور أربعة مستشارين على الأقل إضافة إلى رئيسها،<sup>1</sup> وتكون القرارات التي تصدرها محل استئناف أمام تشكيلة كل الغرف مجتمعة.

#### 5. تشكيلة كل الغرف مجتمعة:

تؤسس تشكيلة الغرف مجتمعة كل سنة بناء على أمر من رئيس مجلس المحاسبة وتحت رئاسته، وتتكون من نائب الرئيس ورؤساء الغرف، وقاض عن كل غرفة يختار من بين رؤساء الفروع ومستشاري الغرف، ويحضر الناظر العام الجلسات ويشارك في المناقشات ولكنه لا يشارك في المداوات بشأن المسائل ذات الاختصاص القضائي لمجلس المحاسبة، ويتم تعيين المقررين أمام تشكيلة الغرف مجتمعة من قبل رئيس المجلس، ولا تصح مداواتها إلا بحضور نصف عدد أعضائها على الأقل.<sup>2</sup>

يجتمع مجلس المحاسبة بتشكيلة كل الغرف مجتمعة للبحث في الاستئنافات التي ترفع إليها ضد القرارات التي تصدرها غرف الرقابة، ولإبداء الرأي حول مسائل الاجتهاد القضائي والقواعد الإجرائية، كما يمكن لرئيس مجلس المحاسبة استشارتها في مجال تنظيم المجلس وسيره، وفي كل المسائل التي يرى فيها ضرورة لاستشارتها.

#### 6. لجنة البرامج والتقارير:

تتشكل لجنة البرامج والتقارير تحت رئاسة رئيس مجلس المحاسبة، وتتكون من نائب الرئيس والناظر العام ورؤساء الغرف، وبحضور الأمين العام دون مشاركته في المداوات، ويشارك المقررون العامون في المداوات ويتمتعون بحق التصويت فيها، ويمكن أن توسع هذه اللجنة إلى قضاة آخرين، ويساعدها في أشغالها عند الاقتضاء مسؤولون أو مساعدون في مجلس المحاسبة.<sup>3</sup>

تكلف لجنة البرامج والتقارير على وجه الخصوص بالتحضير والمصادقة على البرنامج السنوي لمجلس المحاسبة وحصيلته، والتقارير السنوي الموجه إلى السيد رئيس الجمهورية والسلطة التشريعية، والتقارير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية، كما تقترح كل التدابير الكفيلة بتحسين نتائج أعمال مجلس المحاسبة وفعاليتها، ولا تصح مداواتها إلا بحضور نصف عدد أعضائها على الأقل.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> المادة 12 من الأمر 02.10، مؤرخ في 26 أوت 2010، يعدل ويتم الأمر 20.95، المؤرخ في 17 جويلية 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، جريدة رسمية عدد 50، مؤرخة في 01 مارس 2010.

<sup>2</sup> المادة 49 من الأمر رقم 20.95، مرجع سابق.

<sup>3</sup> المادة 53 من نفس المرجع.

<sup>4</sup> المادة 41 من المرسوم الرئاسي رقم 377.95، مرجع سابق.

## 7. كتابة الضبط الرئيسية:

تتولى كتابة الضبط الرئيسية مسك الأرشيف المتعلق بممارسة مجلس المحاسبة لمهامه وحفظها، وتعد جدول أعمال جلسات المجلس المجتمعة في تشكيلة كل الغرف مجتمعة، وتدوين القرارات المتخذة، وتتولى مسك السجلات والملفات، ويدير كتابة الضبط الرئيسية كاتب ضبط رئيسي، يكلف باستقبال وتسجيل الحسابات والمستندات الثبوتية والأجوبة والطعون وكل الوثائق الأخرى المودعة لدى المجلس والمرسلة إليه، ومن جهة أخرى يقوم بتبليغ التقارير والمقررات والقرارات التي يصدرها مجلس المحاسبة.

لكل غرف الرقابة وغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية كاتب ضبط يكلف بكتابة ضبط الغرفة وفروعها.

## 8. النظارة العامة:

يسند إلى النظارة العامة دور النيابة العامة تحت إشراف الناظر العام، الذي يساعده من ثلاثة إلى ستة نظار مساعدين في مقر مجلس المحاسبة، وناظر مساعد إلى ناظرين مساعدين في الغرف الإقليمية، وتتمثل مهمة النظارة العامة في متابعة الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة والسهر على حسن تطبيق القوانين والتنظيمات المعمول بها داخل المجلس، وفي هذا الإطار تقوم بإعداد التسخيرات بسبب الإبداع المتأخر للحسابات الإدارية وحسابات التسيير أو عدم إيداعها، وتصدر الخلاصات الكتابية فيما يخص الملفات التابعة لغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية وتقديم الحسابات وتصفياتها، ويتابع الناظر العام تنفيذ قرارات المجلس، ويتولى العلاقات بين مجلس المحاسبة والجهات القضائية ويتابع النتائج الخاصة بكل ملف كان موضوع إرسال إليها.

## 9. المصالح الإدارية:

يشرف على المصالح الإدارية لمجلس المحاسبة مديرية الإدارة والوسائل، وتتمثل مهمتها الأساسية في تجسيد الوسائل الضرورية لحسن سير غرف الرقابة والأقسام التقنية، وتتكون من أربع مديريات فرعية هي:

- المديرية الفرعية للميزانية؛
- المديرية الفرعية للإعلام الآلي؛
- المديرية الفرعية للوسائل العامة؛
- المديرية الفرعية للمستخدمين.

## 10. الأقسام التقنية:

تتمثل الأقسام التقنية لمجلس المحاسبة في قسم تقنيات التحليل والرقابة، وقسم الدراسات ومعالجة المعلومات، وتكلف هذه الأقسام بتقديم المساعدة والدعم التقني سواء فيما يخص المعلومات والأدوات المنهجية أو بمناسبة تنفيذ العمليات الرقابية.

### 1.10. قسم تقنيات التحليل والرقابة:

يدير قسم تقنيات التحليل والرقابة مدير للدراسات، ويساعده في ذلك رؤساء دراسات، ويتولى هذا القسم مهمة ضمان الدعم اللازم لغرف الرقابة في تأدية مهامها وتحسين أدائها، وفي هذا الشأن يكلف بما يلي:<sup>1</sup>

- يعد بالاتصال مع الهياكل المعنية، دلائل الرقابة، والأدوات المنهجية اللازمة للقيام بعمليات التدقيق، ويحدد المقاييس والمعايير الضرورية للبرمجة الرشيدة والإشراف على عمليات الرقابة، ويساعد هياكل الرقابة على وضعها حيز التنفيذ؛

- إعداد وتطبيق بالتعاون مع الأمين العام برنامج تكوين وتحسين مستوى القضاة والمستخدمين الآخرين في مجلس المحاسبة، وتقييم النتائج دورياً.

### 2.10. قسم الدراسات ومعالجة البيانات:

يقوم قسم الدراسات ومعالجة البيانات بإعداد دراسات متخصصة في الميادين المالية والاقتصادية والقانونية الضرورية لممارسة مهام مجلس المحاسبة، ويمسك ويسهر على ضبط بنك المعلومات للإدارات والمؤسسات والهيئات الخاضعة لرقابته، كما يقوم بأي بحث وثائقي بطلب من رئيس مجلس المحاسبة ورؤساء الغرف حول المسائل والمواضيع ذات الأهمية والمرتبطة بقطاعات الرقابة أو بموضوع ما قد يحمل توضيحات معينة لصالح هياكل الرقابة.

<sup>1</sup> المادة 27 من المرسوم الرئاسي رقم 377.95، مرجع سابق.

## المطلب الثاني: مجالات رقابة مجلس المحاسبة وسلطاته.

نظرا للدور الهام الذي يلعبه مجلس المحاسبة في الرقابة على الأموال العامة فإن مجال رقابته عرف عدة تعديلات منذ إنشائه آخرها سنة 2010 بالأمر 02.10 المعدل والمتمم للأمر 20.95، فبالإضافة إلى ما جاء في الأمر 20.95 تم توسيع مجال رقابته بموجب المادة 8 مكرر ليشمل تسيير الشركات والمؤسسات والهيئات مهما يكن وضعها القانوني، التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية والمؤسسات أو الشركات أو الهيئات العمومية الأخرى بصفة مشتركة أو فردية، مساهمة بالأغلبية في رأس المال أو سلطة قرار مهيمنة، ومن أجل أن يؤدي مجلس المحاسبة لمهامه الرقابية منحه المشرع العديد من السلطات للوصول إلى المعلومات والحصول على أدلة الإثبات.

### 1. مجالات تدخل مجلس المحاسبة:

حددت المواد 7، 8، 8 مكرر، 9 إلى 12 من الأمر رقم 20.95 المعدل والمتمم بالأمر رقم 02.10

مجالات تدخل مجلس المحاسبة بحيث تخضع لرقابته:

- مصالح الدولة والجماعات الإقليمية، والمؤسسات والمرافق والهيئات العمومية باختلاف أنواعها التي تسري عليها قواعد المحاسبة العمومية.
- المرافق العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري والمؤسسات والهيئات العمومية التي تمارس نشاطا صناعيا أو تجاريا أو ماليا والتي تكون أموالها أو مواردها أو رؤوس أموالها كلها ذات طبيعة عمومية.
- تسيير الشركات والمؤسسات والهيئات مهما يكن وضعها القانوني، التي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى، مساهمة مهيمنة في رأسمالها أو سلطة في اتخاذ القرار بطريقة مشتركة أو منفصلة.
- تسيير الأسهم العمومية في الشركات والمؤسسات والهيئات، مهما يكن وضعها القانوني، والتي تملك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المؤسسات أو الهيئات العمومية الأخرى، جزءا من رأس مالها الاجتماعي.
- الهيئات التي تقوم بتسيير النظم الإلزامية للتأمين والحماية الاجتماعيين.
- مراقبة نتائج استعمال المساعدات المالية التي تمنحها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أو كل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة، لاسيما في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية مهما يكن المستفيد منها، وتقييمها.

• الموارد التي تجمعها الهيئات مهما تكن وضعيتها القانونية التي تلجأ إلى التبرعات، والتي تلجأ إلى التبرعات العمومية من أجل دعم القضايا الإنسانية والاجتماعية والعلمية والتربوية والثقافية وذلك بمناسبة حملات التضامن الوطني.

## 2. سلطات مجلس المحاسبة:

يتولى مجلس المحاسبة ممارسة مهامه الرقابية على أساس الوثائق المقدمة أو في عين المكان، فجائيا أو بعد التبليغ، ويتمتع في ذلك بحق الاطلاع وسلطة التحري وسلطة الاستماع، بحيث يحق لمجلس المحاسبة أن يطلب الاطلاع على كل الوثائق والسندات والدفاتر اللازمة، والتي من شأنها تسهيل مهامه الرقابية على العمليات المالية والمحاسبية، وتقييم مدى سلامة تسيير الهيئات الخاضعة لرقابته، ويجب أن ترسل إلى مجلس المحاسبة النصوص ذات الطابع التنظيمي الصادرة عن إدارات الدولة والمتعلقة بالتنظيم المالي والمحاسبي وبالإجراءات المطبقة على تسيير الوسائل والأموال العمومية، كما يحق لمجلس المحاسبة أن يجري كل التحريات الضرورية بغية الاطلاع على الأعمال المنجزة بالاتصال مع جميع الهيئات والمؤسسات العمومية التي لها علاقة بعملية الرقابة، ويحق لقضاته الدخول إلى كل المحلات والأماكن التي تشملها أملاك المؤسسة العمومية الخاضعة لعملية الرقابة عندما تتطلب عملية التحري ذلك، وله أيضا سلطة الاستماع إلى أي مسؤول أو عون في الهيئات الخاضعة لرقابته.<sup>1</sup>

يمكن لمجلس المحاسبة أن يطلب من السلطة السلمية لأجهزة الرقابة الخارجية الأخرى المؤهلة للرقابة على المؤسسات الخاضعة لرقابته، الاطلاع على كل المعلومات والوثائق التي تملكها والتقارير التي تعدها عن حسابات هذه المؤسسات وتسييرها، وهي مطالبة أيضا إذا لاحظت مخالفات أو وقائع من شأنها تحميل المسؤولية للأعوان العموميين، أن ترسل فورا إلى مجلس المحاسبة تقريرا أو محضر تحقيق، لاتخاذ الإجراءات الخاصة بإقحام مسؤولية الأعوان المعينين.

يعفى المسؤولون أو الأعوان في الهيئات الخاضعة للرقابة، وكذا التابعون لأجهزة الرقابة الخارجية، من كل التزام باحترام الطريق السلمي أو السر المهني تجاه مجلس المحاسبة.<sup>2</sup>

يحق لمجلس المحاسبة إشراك أعوان القطاع العام المؤهلين لمساعدته وتحت مسؤوليته، بعد موافقة سلطتهم السلمية، كما يمكنه استشارة اختصاصيين أو تعيين خبراء من شأنهم مساعدته في عمليات المراقبة والتقييم، ويحق لهم الاطلاع على جميع الوثائق والمعلومات مع التزامهم بالسر المهني.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>المواد 56 و55 من الأمر رقم 20.95، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 58 من نفس المرجع.

<sup>3</sup> نفس المرجع.

### المطلب الثالث: اختصاصات مجلس المحاسبة.

يمارس مجلس المحاسبة الأنواع الثالث للرقابة (الرقابة المالية، رقابة الالتزام، ورقابة الأداء) طبقاً للمادتين 2 و 69 من للأمر رقم 20.95 المعدل والمتمم بالأمر رقم 02.10، من خلال التدقيق في شروط استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته للموارد والوسائل المادية والأموال العامة، والتأكد من مطابقتها عملياتها المالية والمحاسبية للقوانين والتنظيمات المعمول بها، وتقييم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد، وتهدف هذه الرقابة إلى تشجيع الاستعمال المنتظم والصارم للموارد والوسائل المادية والأموال العامة، وترقية إجبارية تقديم الحسابات وتطوير شفافية تسيير المالية العمومية،<sup>1</sup> كما يساهم مجلس المحاسبة في تعزيز الوقاية، ومكافحة جميع أشكال الغش والممارسات غير القانونية، التي تشكل تقصيراً في الأخلاقيات وفي واجب النزاهة، وتلك التي تضر بالأموال العمومية، ويمكن تحديد اختصاصات مجلس المحاسبة من خلال ما جاء في الأمر رقم 20.95 المعدل والمتمم بالأمر رقم 02.10 كما يلي:

#### 1. اختصاصات مالية:

ترتكز الاختصاصات المالية لمجلس المحاسبة بشكل رئيس على التأكد من سلامة العمليات المالية المتعلقة بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات العامة من الناحية القانونية والمحاسبية للهيئات الخاضعة لرقابته (رقابة مالية ورقابة الالتزام)، وتشمل هذه الاختصاصات مراجعة حسابات المحاسبين العموميين، ورقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، كما أسندت لمجلس المحاسبة مهمة التصديق على حسابات الدولة بموجب القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية والذي سيدخل حيز التنفيذ بحلول سنة 2023.

#### 1.1. مراجعة حسابات المحاسبين العموميين:

يدقق مجلس المحاسبة في صحة العمليات المادية الموصوفة في حسابات التسيير للمحاسبين العموميين ومدى مطابقتها للأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها، وتشمل عملية المراجعة جميع المستندات والدفاتر والوثائق التي تبرر تحصيل الإيرادات وصرف النفقات في إطار تنفيذ الميزانية العامة للدولة، ويمنح مجلس المحاسبة الإبراء بقرار نهائي إلى المحاسب الذي لم تسجل على مسؤوليته أي مخالفة بصدد التسيير الذي تم فحصه، أما في حالة إثبات المخالفات فيتم تحميل المحاسب المسؤولية الشخصية والمالية.

<sup>1</sup>المادة 3 من الأمر رقم 20.95، مرجع سابق.

أكد المشرع الجزائري من خلال الأمر رقم 20.95 المعدل والمتمم على أن عملية مراجعة حسابات المحاسبين العموميين والحكم عليها هو إجراء كتابي وحضوري، وأسند عملية المراجعة إلى قضاة مقررين، حيث يتولى كل رئيس غرفة تعيين قضاة مقررين بموجب أوامر لمراجعة حسابات التسيير للمحاسبين العموميين الواقعين ضمن اختصاص الغرفة والمدرجين ضمن البرنامج السنوي، وتوضع تحت تصرفهم الحسابات والوثائق والمستندات المطلوبة، وتوفر لهم كل الوسائل الضرورية لإجراء عملية المراجعة، كما أسند عملية الحكم على الحسابات إلى التشكيلة المتداولة للغرفة المختصة، ويمكن لرئيس الغرفة أن يسند إلى التشكيلة المتداولة للفرع المختص صلاحيات إصدار الحكم على حسابات التسيير ضمن اختصاصه، وحدد الإجراءات المتبعة في مراجعة الحسابات والحكم عليها كما يلي:

- يعين رئيس الغرفة المختصة بموجب أمر قاضيا مقرر لمراجعة حساب أو حسابات التسيير؛
- يقوم المقرر بمفرده أو بمساعدة قضاة آخرين أو مساعدين تقنيين بالتدقيقات في الحسابات والوثائق الثبوتية المرتبطة بها؛ ويسهر على حسن تنفيذها في الآجال المحددة لها؛
- يعد المقرر تقريرا كتابيا عند نهاية التدقيقات يدون فيه ملاحظاته واقتراحاته المعللة، ويعرضه على رئيس الفرع المعني، ويمكن لهذا الأخير أن يأمر بإجراء تدقيق إضافي لتحسين جودة التقرير، ويبلغ التقرير إلى رئيس الغرفة.
- يرسل رئيس الغرفة التقرير إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته الكتابية؛
- يعرض الملف كاملا على التشكيلة المتداولة للنظر والبت فيه بقرار نهائي بإبراء ذمة المحاسب إذا لم تسجل أي مخالفة على مسؤوليته، وبقرار مؤقت في الحالات الأخرى؛
- في حالة البت بقرار مؤقت يبلغ رئيس الغرفة القرار إلى المحاسب المعني، ويمنح له أجل شهر من تاريخ التبليغ لإرسال إجابته مرفقة عند الاقتضاء بكل المستندات الثبوتية لإبراء ذمته، ويمكن أن يمدد هذا الأجل بطلب معلل من المحاسب؛
- بعد استلام رئيس الغرفة إجابات المحاسب أو عند انقضاء الأجل المحدد، يعين مقرا مراجعا يكلف بدراسة الملف وتقديم اقتراحاته للفصل نهائيا في تسيير المحاسب المعني ويعرض الملف كاملا على رئيس الغرفة؛
- يرسل رئيس الغرفة كل الملف إلى الناظر العام لتقديم استنتاجاته الكتابية؛
- تتعدّد التشكيل المتداولة في التاريخ الذي يحدده رئيس الغرفة للبت النهائي في تسيير المحاسب العمومي، ويحضر الجلسة الناظر العام أو يكلف من يمثله، كما يحضر المقرر دون أن يشاركا في المتداولة،

وتتداول التشكيلة بعد الاطلاع على اقتراحات المقرر المراجع وتفسيرات وإثباتات المحاسب واستنتاجات الناظر العام وتبث بقرار نهائي بأغلبية الأصوات بإبراء المحاسب العمومي أو بإقحام مسؤوليته الشخصية والمالية ووضعه في حالة مدين.

يقرر مجلس المحاسبة مدى مسؤولية المحاسب العمومي الشخصية والمالية في حالات السرقة أو ضياع الأموال أو القيم أو المواد التي يمكن للمحاسب العمومي أن يحتج فيها بعامل القوة القاهرة أو يثبت بأنه لم يرتكب أي إهمال في ممارسة وظيفته، ويمكنه عند الاقتضاء أن يحمل المسؤولية الشخصية والمالية للوكلاء أو الأعوان الموضوعين تحت سلطة أو مسؤولية المحاسب العمومي طبقاً للتشريع والتنظيم المعمول به.

### 2.1. رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:

هي تلك الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة بصفة خاصة على التسيير المالي للأمرين بالصرف، بغرض التأكد من احترامهم للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العامة والوسائل المادية الموضوعة تحت تصرفهم، وقد حدد المشرع الجزائري خمسة عشرة (15) حالة تعد مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية عندما تكون خرقة صريحة للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العامة وتلحق ضرراً بالخبزينة العمومية أو بالهيئة العمومية هي:<sup>1</sup>

- خرقة الأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بتنفيذ الإيرادات والنفقات العامة؛
- استعمال الاعتمادات أو المساعدات المالية التي تمنحها الدولة والجماعات الإقليمية والمؤسسات العمومية لأهداف غير الأهداف التي منحت من أجلها صراحة؛
- الالتزام بالنفقات دون توفر الصفة أو السلطة، أو خرقة للقواعد المطبقة في مجال الرقابة القبلية؛
- الالتزام بالنفقات دون توفر الاعتمادات أو تجاوز التراخيص الخاصة بالميزانية؛
- خصم نفقة بصفة غير قانونية من أجل إخفاء إما تجاوزاً ما في الاعتمادات، إما تغييراً للتخصيص الأصلي للالتزامات أو القروض المصرفية الممنوحة لتحقيق عمليات محددة؛
- تنفيذ عمليات النفقات الخارجة بشكل واضح عن هدف أو مهمة الهيئات العمومية؛
- الرفض غير المؤسس للتأشيريات أو العراقيل الصريحة من طرف هيئات الرقابة القبلية، أو التأشيريات الممنوحة خارج الشروط القانونية؛

<sup>1</sup> المادة 88 من الأمر رقم 20.95، مرجع سابق.

- عدم احترام الأحكام القانونية أو التنظيمية المتعلقة بمسك المحاسبات وسجلات الجرد، والاحتفاظ بالوثائق والمستندات الثبوتية؛
  - التسيير الخفي للأموال أو القيم أو الوسائل أو الأملاك العامة؛
  - كل تهاون يترتب عنه عدم دفع حاصل الإيرادات الجبائية أو الشبه جبائية التي تكون موضوع اقتطاع من المصدر في الآجال ووفق الشروط التي أقرها التشريع المعمول به؛
  - التسبب في إلزام الدولة أو الجماعات الإقليمية أو الهيئات العمومية بدفع غرامة تهديدية أو تعويضات مالية نتيجة عدم التنفيذ الكلي أو الجزئي أو بصفة متأخرة لأحكام القضاء؛
  - الاستعمال التعسفي للإجراء القاضي بمطالبة المحاسبين العموميين بدفع النفقات على أسس غير قانونية أو تنظيمية؛
  - أعمال التسيير التي تتم باختراق قواعد إبرام وتنفيذ العقود التي ينص عليها قانون الصفقات العمومية؛
  - عدم احترام القوانين التي تخضع لها عمليات بيع الأملاك العمومية التي لم تعد صالحة للاستعمال أو المحجوزة من طرف الإدارات والهيئات العمومية؛
  - تقديم وثائق مزيفة أو خاطئة إلى مجلس المحاسبة أو إخفاء مستندات عنه.
- يقوم مجلس المحاسبة في حالة اكتشاف أخطاء أو تجاوزات بإعداد تقرير تفصيلي يرسل إلى غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية بمجلس المحاسبة لمتابعة التحقيق فإذا أثبتت النتائج بأنه لا مجال للمتابعة يتم إصدار قرار بحفظ الملف، أما في حالة إثبات التجاوزات يتم إصدار قرار نهائي بوضع مرتكب المخالفة وضع المدين، وإذا كانت المخالفات المرتكبة يمكن وصفها وصفا جزائيا، يقوم مجلس المحاسبة بإعداد تقرير مفصل تدون فيه جميع الوقائع المعنية، ويرسل الملف بأكمله إلى النائب العام المختص إقليميا بغرض المتابعات القضائية، ويمكن تفصيل الإجراءات المتبعة في مجال رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية كما حددها الأمر رقم 20.95 المعدل والمتمم بالأمر رقم 02.10 كما يلي:
- إذا كشفت نتائج الرقابة التي تضبطها غرف مجلس المحاسبة، أن الأخطاء التي ارتكبتها العون قد تعد مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، يوجه رئيس الغرفة تقريرا مفصلا إلى الناظر العام؛
  - إذا رأى الناظر العام الذي تم إخطاره، وبعد تلقيه المعلومات الإضافية عند الاقتضاء من رئيس الغرفة المعنية، أنه لا مجال للمتابعة، يقوم بحفظ الملف بموجب قرار معلل قابل للإلغاء أمام تشكيلة خاصة

تتكون من رئيس غرفة ومستشارين اثنين من مجلس المحاسبة، ويطلع رئيس الغرفة المعنية بذلك، أما إذا قرر المتابعة فيحرر الاستنتاجات التي توصل إليها كتابيا، ويرسل الملف إلى رئيس غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية قصد فتح تحقيق؛

- يعين رئيس غرفة الانضباط مقررًا يكلف بالتحقيق في الملف، ويكون التحقيق حضوريا؛  
- يقوم المقرر بكل أعمال التحقيق التي يراها ضرورية، ويستمع إلى الشخص المتابع والذي يمكنه الاستعانة بمحام أو أي مساعد يختاره (يؤدي المساعد اليمين أمام مجلس المحاسبة حسب الصيغة التي يؤدي بها المحامي ويستفيد من الحقوق الممنوحة للدفاع)، كما يمكن للمقرر أن يستشير في أشغاله بالاستماع شفويا أو كتابيا إلى أي شخص، وفي ختام التحقيق يحرر المقرر تقريرا مرفقا باقتراحاته ويرسله إلى رئيس الغرفة، مصحوبا بكامل الملف قصد تليغته إلى الناظر العام؛

- إذا أثبتت نتائج التحقيق أنه لا مجال للمتابعة يمكن للناظر العام أن يقرر حفظ الملف، ويبلغ قرار الحفظ إلى كل من رئيس غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية ومسؤول الإدارة أو الهيئة المعنية وإلى الشخص محل المتابعة، وأما إذا كانت الوقائع تبرر إحالة الملف على غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، يرسل الناظر العام الملف كاملا مرفقا باستنتاجاته المكتوبة والمعلقة إلى رئيس هذه الغرفة؛  
- يعين رئيس غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية قاضيا مقررًا من بين القضاة المكونين للتشكيبة المداولة، يكلف بتقديم الملف أثناء جلسة تشكيبة المداولة لغرفة الانضباط؛

- يحدد رئيس الغرفة تاريخ جلسة التشكيبة المداولة ويعلم رئيس مجلس المحاسبة والناظر العام بذلك، كما يقوم باستدعاء الشخص المتابع في أجل لا يقل عن شهر من تاريخ الجلسة، ويمكن للشخص المتابع أو محاميه أو مساعده خلال هذه الفترة الاطلاع لدى كتابة ضبط مجلس المحاسبة، على الملف الذي يعنيه كاملا بما في ذلك الاستنتاجات الكتابية للناظر العام وتقديم مذكرة دفاعية، كما يمكنه طلب تمديد الأجل مرة واحدة؛

- تعقد جلسة تشكيبة المداولة لغرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في التاريخ المحدد لها، بمساعدة كاتب الضبط وبحضور الناظر العام والشخص المتابع (إذا تغيب المتابع عن الجلسة رغم استدعائه مرتين يمكن للغرفة أن تبت في القضية)، وتطلع التشكيبة على استنتاجات الناظر العام واقتراحات المقرر المكلف بالتحقيق، ومذكرة الدفاع وشروح الشخص المتابع أو من يمثله؛

- تتداول الغرفة في كل اقتراح تقدم به المقرر، دون حضور الناظر العام والمتابع ووكيله وكاتب الضبط، وتبت بقرار بأغلبية الأصوات وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.

في هذا النوع من الرقابة يؤهل كل من رئيس الهيئة التشريعية، رئيس الحكومة، وزير المالية، الوزراء والمسؤولون عن المؤسسات الوطنية المستقلة، إخطار مجلس المحاسبة فيما يخص الوقائع التي تنسب إلى الأعيان الخاضعين لسلطتهم، قصد ممارسة صلاحياته في رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وفق نفس الإجراءات السابقة، ويبلغ مجلس المحاسبة الهيئة التي أخطرتة بالنتائج المخصصة لذلك.

## 2. اختصاصات إدارية:

يمارس مجلس المحاسبة صلاحياته الإدارية والمتمثلة أساسا في رقابة نوعية التسيير، حيث يراقب حسن استعمال الهيئات الخاضعة لرقابته للموارد والوسائل المادية والأموال العامة، ويقوم نوعية تسييرها من حيث الفعالية والكفاءة والاقتصاد (رقابة الأداء) بالرجوع إلى المهام والأهداف والوسائل المستعملة، كما يقيم مدى ملاءمة وفعالية آليات وإجراءات الرقابة الداخلية، حيث يتأكد مجلس المحاسبة خصوصا من إقامة على مستوى الإدارات والهيئات الخاضعة لرقابته لأنظمة وإجراءات تضمن نظامية تسيير مواردها واستعمالاتها وحماية ممتلكاتها ومصالحها، وكذا التسجيل وتقفي المجريات الصارمين والموثوقين لكل العمليات المالية والمحاسبية والممتلكية المنجزة.<sup>1</sup>

يوصي مجلس المحاسبة في نهاية تحرياته وتقييماته بكل الإجراءات التي يراها ملائمة لتحسين الأداء وتدعيم آليات الرقابة الداخلية، من خلال مذكرات التقييم التي يعدها ويرسلها إلى مسؤولو الهيئات المراقبة وكذا الوزراء والسلطات الإدارية المعنية، إلا أنه لا يحق له التدخل في إدارة وتسيير هذه الهيئات أو إعادة النظر في صحة وجدوى السياسات وأهداف البرامج التي سطرته السلطات الإدارية أو مسؤولو الهيئات المراقبة.

تتم رقابة نوعية التسيير وفقا لإجراءات حددها المرسوم الرئاسي رقم 95-377، كما يلي:

- تنفيذًا للبرنامج السنوي يقوم رئيس الغرفة المعنية بموجب أمر بتعيين مقرر لإجراء عملية الرقابة، وعند الاقتضاء القضاة أو المدققين الماليين المكلفين بمساعدته، ويبين الأمر بدقة طبيعة الرقابة الواجب انجازها ونطاقها وهدفها والسنوات المعنية وكذلك الآجال المحددة لإيداع تقرير الرقابة؛

- يحضر المقرر لمهمة الرقابة ويخطط سيرها، ويوزع المهام على مساعديه، ويشرف على تنفيذها في الآجال المحددة لها؛

- بعد الانتهاء من عملية الرقابة يحرر ويوقع المقرر تقريرا يتضمن الملاحظات والتقييمات والاقتراحات المعللة بالأدلة الكافية؛ ويمكن أن تشمل هذه الاقتراحات بالإضافة إلى تلك المتعلقة بتحسين

<sup>1</sup> المادة 18 من الأمر رقم 02.10، مرجع سابق.

نوعية التسيير، النقائص والمخالفات التي ينبغي أن تكون موضوع مذكرات استعجاله أو مذكرات مبدئية، الوقائع القابلة للوصف الجزائي والتي ينبغي رفعها إلى الجهات القضائية المختصة، الوقائع القابلة للإحالة على غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية، والمعائنات التي قد تكون محل إدراج في التقرير السنوي أو التقرير التقييمي للمشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية؛

- يعرض رئيس الغرفة التقرير على التشكيلة المداولة للغرفة المختصة للبت والمصادقة عليه دون مشاركة المقرر؛

- يرسل التقرير بعد المصادقة عليه إلى مسؤولي الهيئات المعنية، وعند الحاجة إلى السلطات السلمية أو الوصية، من أجل دفعهم إلى تقديم أجوبتهم وملاحظاتهم، في أجل يحدده مجلس المحاسبة لا يقل عن شهر واحد؛

- يعد المقرر مشروع مذكرة تقييم بعد فحص الأجوبة المستلمة، أو انقضاء الأجل المحدد، ويعرضه على رئيس التشكيلة المداولة، الذي يمكنه بمبادرة شخصية، أو بناء على اقتراح من المقرر، أو بطلب من المسؤولين المعنيين أو السلطات المعنية، تنظيم نقاش حول مضمون مذكرة التقييم، ويشارك فيه أعضاء التشكيلة المداولة؛

- تضبط التشكيلة المتداولة التقييمات النهائية وترفقها بكل التوصيات المناسبة؛

- يعد المقرر مذكرة التقييم النهائية، ويسلمها لرئيس التشكيلة المداولة الذي يشرف على إبلاغها إلى المسؤولين المعنيين والسلطات المعنية.

عندما تتعلق عملية الرقابة بمجال تدخل غرفتين أو أكثر يكون رئيس مجلس المحاسبة بموجب أمر، مجموعة قضاة تابعين للغرف المعنية ويعين من بينهم مقررا يتولى الإشراف على أعمال المجموعة، ويعرض التقرير المعد عقب الانتهاء من المهمة الرقابية، على تشكيلة مشتركة بين الغرف يحدثها لهذا الغرض رئيس مجلس المحاسبة بأمر، ويتأسسها رئيس أحد الغرف المعنية وتتكون من قاضيين (2) عن كل غرفة من هذه الغرف، وتتمتع هذه التشكيلة بنفس صلاحيات التشكيلة المداولة للغرفة.

### 3. اختصاصات قضائية:

يبرز الاختصاص القضائي لمجلس المحاسبة من خلال اتخاذ القرارات في مجال تقديم حسابات المحاسبين العموميين ومراجعتها، ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وتطبيق الجزاءات القضائية على المخالفات والأخطاء التي يلاحظها، وقد أضفى المشرع الجزائري على موظفي الرقابة بمجلس

المحاسبة صفة القضاة، وحدد إجراءات معينة للتقاضي أمام تشكيلاته، وجعل القرارات الصادرة قابلة للمراجعة والاستئناف والنقض، قياسا على ما هو معمول به في القضاء العادي.

### 1.3. الجزاءات القضائية لمجلس المحاسبة:

أ. في مجال تقديم الحسابات : إن تقديم حسابات التسيير والحسابات الإدارية إلى مجلس المحاسبة هو إلزام قانوني يقع على المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف، ويتم إيداع هذه الحسابات قبل 30 جوان من السنة المالية للسنة المغلقة، وفي حالة التأخير في إيداع الحسابات أو عدم إرسال الوثائق والمستندات الثبوتية أو عدم تقديمها، يصدر مجلس المحاسبة قرارات مؤقتة بتطبيق غرامات مالية بين 5.000 دج و 50.000 دج في انتظار الفصل فيها بقرار نهائي حسب الإجراءات المنصوص عليها، ويمكن لمجلس المحاسبة أن يرسل إلى المحاسب أو الأمر بالصرف أمر بتقديم حسابه في الأجل الذي يحدده، وفي حالة انقضاء الأجل يطبق عليهم إكراه ماليا قدره 500 دج عن كل يوم تأخر لمدة لا تتجاوز 60 يوم، وإذا لم يتم تقديم الحسابات بعد انقضاء الستين (60) يوما يتعين على السلطة الإدارية المؤهلة قانونا أن تعين محاسبا جديدا أو أمرا بالصرف حسب الحالة بطلب من مجلس المحاسبة.<sup>1</sup>

يعاقب مجلس المحاسبة أيضا بغرامات مالية تتراوح بين 5000 دج و 50000 دج كل من يرفض تقديم أو إرسال الحسابات أو المستندات أو الوثائق عند إجراء عمليات الرقابة، أو لا يقدم بدون مبرر المعلومات الضرورية، أو يعمل على عرقلة عمليات التدقيق التي يجريها، وكل عرقلة متكررة تعد مشابهة لعرقلة سير العدالة ويتعرض المتسبب فيها إلى العقوبات المنصوص عليها في قانون الإجراءات الجزائية.<sup>2</sup>

ب. في مجال مراجعة حسابات المحاسبين العموميين: يضع مجلس المحاسبة بقرار نهائي المحاسب العمومي الذي ثبت على ذمته نقص مبلغ مالي أو صرف نفقة غير قانونية أو غير مبررة، أو إيراد غير محصل، في حالة مدين بما يساوي المبلغ الناقص أو النفقة المصروفة أو الإيراد غير المحصل، ويكتسي هذا القرار الصيغة التنفيذية قياسا على قرارات الجهات القضائية الإدارية، ويبلغ إلى الناظر العام والمحاسب العمومي ووزير المالية لمتابعة التنفيذ بكل الطرق القانونية.

ج. في مجال رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية: يعاقب مجلس المحاسبة على الأخطاء والمخالفات المحددة في المادة 88 من الأمر رقم 20.95 المعدل والمتمم، والتي تعتبر مخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، بغرامات في حق مرتكبي هذه المخالفات على ألا يتعدى مبلغ الغرامة المرتب السنوي الذي يتقاضاه العون المعني عند تاريخ ارتكابه المخالفة، ولا يمكن إصدار هذه

<sup>1</sup> المادة 15 من الأمر رقم 02.10، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 17 من نفس المرجع.

الغرامات إذا تمت معاينة المخالفات بعد مرور عشر (10) سنوات على ارتكابها؛<sup>1</sup> كما يعاقب بضعف مبلغ هذه الغرامة كل مسؤول أو عون أو ممثل أو قائم بالإدارة خرق حكما من الأحكام التشريعية أو التنظيمية أو تجاهل التزاماته لكسب امتياز مالي أو عيني غير مبرر لصالحه أو للغير على حساب الدولة أو الهيئة العمومية،<sup>2</sup> ويبلغ القرار إلى المعني وإلى وزير المالية لمتابعة تنفيذه بكل الطرق القانونية، وكذا السلطات السلمية والوصية التي يخضع لها العون المعني، ولا تتعارض هذه الغرامات مع تطبيق العقوبات الجزائية والتعويضات المدنية، فإذا كانت المخالفات المرتكبة يمكن وصفها وصفا جزائيا، يقوم مجلس المحاسبة بإعداد تقرير مفصل تدون فيه جميع الوقائع المعنية، ويرسل الملف بأكمله إلى النائب العام المختص إقليميا بغرض المتابعات القضائية، ويطلع وزير العدل بذلك، ويتم إشعار الأشخاص المعنيين والسلطة التي يتبعونها. يمكن إعفاء مرتكب المخالفات السابقة من عقوبة مجلس المحاسبة إذا تذرع بأمر كتابي من مسؤوليه السلميين أو من كل شخص مؤهل لإعطاء مثل هذا الأمر، وفي هذه الحالة تحل مسؤولية صاحب الأمر محل مسؤولية مرتكب المخالفة.<sup>3</sup>

### 2.3. الطعن في قرارات مجلس المحاسبة:

نص المشرع الجزائري صراحة من خلال الأمر رقم 20.95 المعدل والمتمم على أن قرارات مجلس المحاسبة تكون قابلة للمراجعة، الاستئناف، أو النقض.

أ. **المراجعة:** يمكن تقديم طلب المراجعة من المتقاضي المعني أو السلطة السلمية أو الوصية التي يخضع لها أو كان يخضع لها وقت وقوع العمليات موضوع القرار، أو من الناظر العام، كما يمكن للغرفة أو الفرع الذي أصدر القرار مراجعته تلقائيا، وتكون قرارات مجلس المحاسبة موضوع مراجعة في أربع حالات هي:<sup>4</sup>

بسبب أخطاء، الإغفال أو التزوير، الاستعمال المزدوج، وعند ظهور عناصر جديدة تبرر ذلك.

يشترط لقبول طلب المراجعة أن يشتمل على عرض للوقائع والوسائل التي استند إليها صاحب الطلب مرفقا بالسندات والوثائق الثبوتية، ويوجه الطلب إلى رئيس مجلس المحاسبة في أجل أقصاه سنة واحدة من تاريخ تبليغ القرار موضوع الطعن، ويمكن إجراء المراجعة بعد الأجل المذكور إذا اتضح أن القرار صدر على أساس وثائق ثبوتية خاطئة، ولا يكون لإجراءات المراجعة أثر موقوف للقرار موضوع الطعن، غير أنه يمكن لرئيس مجلس المحاسبة بعد استشارة رئيس الغرفة أو الفرع المعني والناظر العام، أن يأمر بوقف

<sup>1</sup> المواد 89-90 من الأمر رقم 20.95، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 21 من الأمر رقم 02.10، مرجع سابق.

<sup>3</sup> المادة 93 من الأمر رقم 20.95، مرجع سابق.

<sup>4</sup> المادة 102 من نفس المرجع.

تنفيذ القرار إلى غاية إصدار القرار الذي يبيت في طلب المراجعة، إذا تبين أن الدوافع المستند إليها في المراجعة تبرر ذلك.

**ب. الاستئناف:** تكون قرارات مجلس المحاسبة قابلة للاستئناف في أجل شهر من تاريخ القرار موضوع الطعن، ولا يقبل الطعن إلا من المتقاضي المعني، أو السلطة السلمية أو الوصية، أو الناظر العام، بموجب عريضة استئناف كتابية مفصلة للوقائع والدوافع المستند عليها، موقعة من صاحب الطلب أو ممثله القانوني،<sup>1</sup> ويدرس مجلس المحاسبة الاستئناف بتشكيلة كل الغرف مجتمعة، عدا الغرفة التي أصدرت القرار موضوع الطعن، ويفصل فيه بقرار يتخذ بأغلبية الأصوات، وللاستئناف أثر موقف لتنفيذ القرار محل الطعن.

**ج. الطعن بالنقض:** تكون قرارات مجلس المحاسبة الصادرة عن تشكيلة كل الغرف مجتمعة قابلة للطعن بالنقض طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية، ويقدم الطعن بناء على طلب الأشخاص المعنيين أو محام معتمد لدى مجلس الدولة، أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية أو السلطات السلمية أو الوصية أو الناظر العام، وإذا قضى مجلس الدولة بنقض القرار موضوع الطعن تمثل تشكيلة كل الغرف مجتمعة للنقاط القانونية التي تم الفصل فيها.<sup>2</sup>

### 3.3. قضاة مجلس المحاسبة:

يعتبر قاضيا بمجلس المحاسبة طبقا للمادة 38 من الأمر رقم 20.95 المعدل والمتم، كل من رئيس مجلس المحاسبة، نائب الرئيس، رؤساء الغرف، رؤساء الفروع، المستشارون، المحاسبون، وكذا الناظر العام والنظار المساعدون، وتم تحديد حقوق وواجبات قضاة مجلس المحاسبة وتنظيم مساهم المهني بموجب الأمر رقم 23.95 المؤرخ في 26 أوت 1995 يتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، ويحتوي سلك قضاة مجلس المحاسبة حسب المادة 32 من هذا الأمر على رتبة خارج السلم ورتبتين ضمن السلم، مقسمة إلى مجموعات كما هو مبين في الجدول التالي:

<sup>1</sup> المادة 107 من الأمر رقم 20.95، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المادة 28 من الأمر رقم 02.10، مرجع سابق.

جدول (4-3): تصنيف قضاة مجلس المحاسبة.

المجموعة	خارج السلم	الرتبة الأولى	الرتبة الثانية
الأولى	رئيس مجلس المحاسبة	مستشار أول	محتسب رئيسي
الثانية	نائب الرئيس والناظر العام	مستشار	محتسب من الدرجة الأولى
الثالثة	رئيس غرفة		محتسب من الدرجة الثانية
الرابعة	رئيس فرع وناظر مساعد		

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على الأمر رقم 23.95، المؤرخ في 26 أوت 1995 يتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، جريدة رسمية عدد 48، مؤرخة في 3 سبتمبر 1995.

يتم تعيين نائب رئيس مجلس المحاسبة ورؤساء الغرف ورؤساء الفروع بمرسوم رئاسي بناء على اقتراح من رئيس مجلس المحاسبة، ويعين الناظر العام والناظر المساعدون من بين قضاة مجلس المحاسبة بمرسوم رئاسي بناء على اقتراح من الوزير الأول، في حين يتم التعيين الأول للمستشار والمحتسب بمرسوم رئاسي بناء على اقتراح رئيس مجلس المحاسبة بعد استشارة مجلس قضاة مجلس المحاسبة.

يتم التوظيف الأول لقضاة مجلس المحاسبة عن طريق مسابقة وطنية على أساس الاختبارات بصفة مستشار أو محتسب من الدرجة الثانية، من بين المترشحين المستوفين للشروط التالية:<sup>1</sup>

- الجنسية الجزائرية منذ 10 سنوات على الأقل؛
- بلوغ خمسة وعشرون (25) سنة على الأقل وخمسة وأربعون (45) سنة على الأكثر؛
- شهادة التعليم العالي (ثمانية سداسيات على الأقل) في العلوم الاقتصادية أو المالية أو التجارية أو ما يعادلها؛

- ألا يكون معنيا بالتزامات الخدمة الوطنية؛
- أن تتوفر فيه شروط الكفاءة البدنية لممارسة الوظيفة؛
- أن يتمتع بالحقوق المدنية والسياسية والسمعة الطيبة؛
- امتلاك خمس (5) سنوات خبرة مهنية في نشاط يرتبط بمهام مجلس المحاسبة بالنسبة للمحتسب من الدرجة الثانية، وستة عشر (16) سنة بالنسبة للمستشار، تجمعت لديهم بعد حصولهم على الشهادة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> المادة 29 من الأمر رقم 23.95، مؤرخ في 26 أوت 1995، يتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، جريدة رسمية عدد 48، مؤرخة في 3 سبتمبر 1995.

<sup>2</sup> المواد 2-3 من المرسوم التنفيذي رقم 30.96، مؤرخ في 13 جانفي 1996، يحدد الشروط والكيفيات لتطبيق الأمر رقم 23.95، المؤرخ في 26 أوت 1995، المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، جريدة رسمية عدد 4، مؤرخة في 17 جانفي 1996.

يوظف المترشحون الناجحون بمقرر من رئيس مجلس المحاسبة، ويلزمون بقضاء تريض مدته سنة واحدة، يخضعون خلاله للتحقيق الإداري، ويتم ترسيم القاضي بعد ذلك أو تمديد فترة تريضه أو تسريحه بناء على رأي مجلس قضاة مجلس المحاسبة.

يمكن لرئيس مجلس المحاسبة أن يقترح في حدود 10 % من المناصب المالية الواجب شغلها، تعيين قضاة مباشرة من بين أساتذة التعليم العالي، أو حاملي شهادة الدكتوراه أو شهادة الماجستير في التخصصات السابقة والذين لهم تجربة لا تقل عن عشر (10) سنوات في ميادين الحقوق والتسيير أو الرقابة المالية والميزانية والمحاسبة، أو كل نشاط آخر يرتبط بمهام مجلس المحاسبة في:<sup>1</sup>

- مجموعة رؤساء الغرف: أساتذة التعليم العالي؛

- مجموعة رؤساء الفروع: حاملي شهادة الدكتوراه؛

- مجموعة مستشار أول: حاملي شهادة الماجستير.

يؤدي قاضي مجلس المحاسبة بمجرد تنصيبه الأول وقبل شروعه في أداء مهامه، اليمين في جلسة رسمية لمجلس المحاسبة المجتمع بتشكيلة كل الغرف مجتمعة بموجب المادة 10 من الأمر رقم 23.95 بالصيغة الآتية:

"اقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بوظيفتي بأمانة وصدق وإخلاص وأحافظ على سر التحريات وأكتم سر المداومات وأراعي في كل الأحوال الواجبات المفروضة علي، وأن أسلك سلوك قاضي مجلس المحاسبة الشريف والنزيه"

من أجل ضمان السير الحسن لمجلس المحاسبة وتحقيق مبدأ استقلالية قضاة نص المشرع من خلال الأمر رقم 23.95 على تمتع قضاة مجلس المحاسبة بالحماية من جميع أشكال الضغط أو التدخل التي من شأنها أن تعرقلهم في القيام بمهامهم، ووجوب حماية الدولة لهم من جميع أنواع التهديدات أو الإهانات أو السب أو الاعتداءات مهما يكن نوعها أثناء قيامهم بوظائفهم، كما نص صراحة على أن يتقاضى قاض مجلس المحاسبة مرتبا وتعويضات يضمنان له الاستقلالية ويتناسبان مع الصلاحيات المنوطة به، وعلى أحقيته في التكوين وتحسين المستوى وتجديد المعلومات، وفرض نفس الأمر على القضاة مجموعة من الالتزامات تتمثل على الخصوص في:<sup>2</sup>

- يجب على قاضي مجلس المحاسبة أن يلتزم التحفظ الذي يضمن استقلاليته وعدم انحيازه؛

<sup>1</sup> المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 30.96، مرجع سابق.

<sup>2</sup> المواد 19-27، من الأمر رقم 23.95، مرجع سابق.

- يمنع على قاضي مجلس المحاسبة ممارسة أي عهدة انتخابية في الهيئة التشريعية أو المجالس الإقليمية المنتخبة، كما يحضر عليه الانخراط في الجمعيات ذات الطابع السياسي؛
  - يمنع على قاضي مجلس المحاسبة ممارسة أي وظيفة أخرى مدفوعة الأجر أو أي نشاط خاص لغرض الربح، باستثناء مهام التكوين والتعليم والبحث في مؤسسات التعليم العالي بترخيص من رئيس مجلس المحاسبة مع مراعاة حسن سير المجلس كما يمكنه إنتاج مؤلفات علمية أو أدبية أو فنية؛
  - يحظر على قاضي مجلس المحاسبة امتلاك مصالح في أية مؤسسة أو استثمار، بنفسه أو بواسطة الغير، تحت أية تسمية، في الداخل أو في الخارج؛ يمكن أن تشكل عائقا لممارسته الطبيعية لمهامه، وتمس باستقلالية مجلس المحاسبة؛
  - إذا كان زوج قاضي مجلس المحاسبة يمارس نشاطا خاصا في الداخل أو في الخارج يدر ربحا، وجب عليه التصريح بذلك لرئيس مجلس المحاسبة ليتخذ التدابير اللازمة للحفاظ على استقلالية المجلس وشرف الوظيفة؛
  - إذا كان زوج قاضي مجلس المحاسبة يمارس المحاماة، يتعين على هذا القاضي التنحي وفقا للطرق القانونية عن النظر في القضايا التي يكون فيها زوجه موكلا أو مساعدا لأحد أطراف القضية؛
  - إضافة إلى سرية التحريات والمداولات التي يتعهد بها قاضي مجلس المحاسبة بموجب اليمين التي أداها، يحظر عليه تبليغ أية وثيقة أو معلومة تخص أشغال المجلس، إلا بحكم صريح في القانون أو بترخيص من رئيس مجلس المحاسبة، كما يحظر القيام بأي عمل من شأنه أن يعيق السير الحسن لمجلس المحاسبة.
- يساعد قضاة مجلس المحاسبة في أدائهم لوظائفهم بالإضافة إلى المستخدمين الضروريين لعمل كتابة الضبط والأقسام الإدارية والأقسام التقنية، سلك المدققين الماليين الذين تتمثل مهامهم في مساعدة القضاة في انجاز أعمال الرقابة، وتم إعادة بعث هذا السلك سنة 2001 (تم التخلي عن هذا السلك سنة 1985 بإدماج جميع المدققين الذين تتوفر فيهم الشروط في سلك القضاة والبقية تم تحويلهم لشغل مناصب إدارية) حيث تم توظيف حوالي 46 مدقق مالي على ثلاث دفعات 2006، 2008، 2012، بعد نجاحهم في اختبارات التوظيف وتكوينهم لمدة سنة بالمدرسة الوطنية للإدارة، ويشترط في توظيفهم الحصول على شهادة الليسانس في الاقتصاد أو الحقوق للالتحاق برتبة مدقق مالي، وشهادة الماجستير للالتحاق برتبة مدقق مالي رئيسي.

#### 4. اختصاصات استشارية:

يستشار مجلس المحاسبة في المشاريع التمهيديّة السنوية للقوانين المتضمنة ضبط الميزانية، ويعد تقارير تقييميه بناء على طلب من الحكومة والتي تقوم بإرسال هذه التقارير إلى السلطة التشريعية مرفقة بقانون تسوية الميزانية للسنة المالية المعنية، ويمكن استشار مجلس المحاسبة في مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمالية العمومية، كما يمكن لكل من الوزير الأول، ورئيس المجلس الشعبي الوطني، ورئيس مجلس الأمة، أن يعرض على مجلس المحاسبة دراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاصه.

#### المطلب الرابع: الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة الاداء والفعالية:

لقد نصت مختلفة الدساتير الجزائرية على أن مجلس المحاسبة هو الجهاز الأعلى المستقل للرقابة البعدية على الأموال العامة، إلا أن كفاءات تنظيم هذا الجهاز وسيره تركت للقوانين التنظيمية والمتمثلة أساسا في المرسوم الرئاسي رقم 377-95 المؤرخ في 20 نوفمبر 1995 يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة، الأمر رقم 23.95 المؤرخ في 26 أوت 1995 يتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، والأمر رقم 20.95 المؤرخ في 17 جويلية 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، المعدل والمتمم بالأمر رقم 02.10 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يحدد صلاحيات المجلس وتنظيمه وسيره وجزاءات تحرياته، ورغم وجود هذا الإطار الدستوري والقانوني لعمل مجلس المحاسبة فهل هو كافي لضمان استقلاليتة وفعاليتة في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة؟

#### 1.1. استقلالية مجلس المحاسبة:

إن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وإطارها القانوني ليست تحت سيطرتها المباشرة، إلا أنها تؤثر بشكل كبير على فعاليتها، وتعتبر من أهم ما يميزها عن أجهزة الرقابة الداخلية، لذلك يجب أن يتم تحديد الدرجة الضرورية لاستقلالية مجلس المحاسبة بشكل واضح وصريح في الدستور والأطر القانونية الأخرى، ويجب أن تشمل الاستقلالية التنظيمية والمالية والعضوية.

#### 1.1.1. الاستقلال التنظيمي:

نصت مختلف الدساتير الجزائرية المتعاقبة صراحة على أن مجلس المحاسبة هيئة عليا مستقلة للرقابة على الأموال العامة، في الباب المتعلق بمؤسسات الرقابة، وذلك خارج الباب المتعلق بتنظيم السلطات الثلاث، السلطة التنفيذية، السلطة التشريعية، والسلطة القضائية، مما يعني أنه سلطة رقابية مستقلة عن هذه

السلطات من الناحية التنظيمية، إلا أنها لم تشر إلى صلاحياته الأساسية وعلاقته بهذه السلطات وتركت ذلك للقوانين التنظيمية.

تضمن الأمر رقم 20.95 المعدل والمتمم تمتع مجلس المحاسبة بالاستقلال التنظيمي وتحرره من أي تدخل في تنظيم إدارته وممارسته لمهامه، حيث أحال بموجب المادة 37 منه عملية تحديد عدد الغرف الوطنية وعدد فروعها وميادين تدخلها، وعدد الفروع ذات الاختصاص الإقليمي ومقار وجودها، وكذا مهام كتابة الضبط وصلاحياتها، وتنظيم النظارة العامة وتشكيلها، والأقسام التقنية والمصالح الإدارية والهياكل الأخرى الضرورية لعمل مجلس المحاسبة وممارسة مهامه، إلى النظام الداخلي لمجلس المحاسبة الذي يتم إصداره بمرسوم رئاسي بناء على اقتراح من رئيس مجلس المحاسبة وبعد استشارة تشكيلة كل الغرف مجتمعة، كما نصت المادة 03 من نفس الأمر على أن "مجلس المحاسبة مؤسسة تتمتع باختصاص إداري وقضائي في ممارسة المهمة الموكلة إليه، وهو يتمتع بالاستقلال الضروري ضمانا للموضوعية والحياد والفعالية في أعماله".

إن المشرع الجزائري أدخل بمبدأ استقلالية مجلس المحاسبة من خلال المادة 46 من الأمر رقم 21.90 المؤرخ في 15 أوت 1990 يتعلق بالمحاسبة العمومية، التي منح بموجبها سلطة تقديرية لوزير المالية تمكنه من الإعفاء الجزئي أو الكلي من دفع الغرامات المالية للمحاسبين العموميين الذين تتم إدانتهم من طرف مجلس المحاسبة، رغم كون القرارات النهائية بتسليط الغرامات المالية على المخالفين التي يصدرها مجلس المحاسبة تكتسي الصيغة التنفيذية، وهذا قد يمس بمصداقية وفعالية مجلس المحاسبة كجهاز رقابي مستقل ذو طبيعة قضائية.

## 2.1. الاستقلال المالي:

نصت المادة 28 من الأمر رقم 20.95 المعدل والمتمم على أن: "يتمتع مجلس المحاسبة بالاستقلالية في التسيير ويزود بالموارد البشرية والوسائل المالية والمادية الضرورية لعمله وتطوير نشاطه، يخضع مجلس المحاسبة لقواعد المحاسبة العمومية"، فهذه المادة رغم أنها نصت صراحة على استقلالية مجلس المحاسبة في تسيير موارده المالية والبشرية، إلا أنها أخضعت لقواعد المحاسبة العمومية مما يعني خضوعه لرقابة السلطة التنفيذية ممثلة في وزارة المالية، قبل وبعد إدراج موازنته ضمن الموازنة العامة للدولة، وهذا يعني عدم تحديد آلية لوضع وتنفيذ موازنة مجلس المحاسبة في التشريع الذي ينظم عمله خارج تحكم السلطة التنفيذية وعدم قدرته على طلب الموارد التي يحتاجها مباشرة من السلطة التشريعية، لأن ذلك يعد ضمانا لاستقلالية المجلس وحصوله على الموارد المالية والبشرية اللازمة لأداء مهامه.

إن رئيس مجلس المحاسبة لا يتمتع بسلطة مطلقة للتصرف في الموارد المالية الممنوحة للمجلس، كون الأمين العام بالمجلس هو المكلف بالتسيير المالي لمجلس المحاسبة فهو الأمر بالصرف الرئيسي حسب نص المادة 26 من المرسوم الرئاسي رقم 377.95، وهو ما قد يحد من سلطة رئيس المجلس واستقلالته.

### 3.1. الاستقلال العضوي:

إن استقلالية رئيس مجلس المحاسبة وقضاته هي جزء من استقلالية المجلس وهي ضرورة لقيام رقابة فعالة، لذلك خصهم المشرع بقانون خاص حدد حقوقهم وواجباتهم والسلطات الممنوحة لهم ونظم مسارهم المهني، بموجب الأمر رقم 23-95 المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، كما أسس بنص المادة 58 منه مجلس قضاة مجلس المحاسبة يكلف بالسهر على احترام أحكام القانون الأساسي ومتابعة المسار المهني للقضاة، وهو ما يعد بمثابة أداة أساسية لحماية القضاة من أي ضغوطات وضمان لاستقلاليتهم.

ونص الدستور الجزائري لسنة 2020 على تعيين رئيس مجلس المحاسبة بمرسوم رئاسي من طرف رئيس الجمهورية، وحدد مدة التعيين بخمس (5) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة وهي مدة معقولة وملائمة لضمان استقلالية رئيس مجلس المحاسبة، وتدارك بذلك النقص المسجل في الدساتير السابقة والقوانين التنظيمية التي لم تحدد مدة التعيين مما جعل مجلس المحاسبة يعرف رئيسا واحدا منذ أكثر من عشرين سنة، إلا أنه لم يتطرق إلى شروط التعيين وإعادة التعيين أو حالات العزل، وقدرة السلطة التنفيذية على تعيين وإعادة التعيين أو عزل رئيس مجلس المحاسبة بدون تحديد شروط مسبقة من شأنه أن ينقص من سلطة مجلس المحاسبة واستقلالته.

### 2. الموارد البشرية والمالية لمجلس المحاسبة:

نظرا لاتساع مجال الرقابة التي يمارسها مجلس المحاسبة وتعدد اختصاصاته، فهو بحاجة إلى موارد بشرية كافية، مؤهلة، متخصصة وذات خبرة في المسائل المالية، المحاسبة، والقانون، حتى تكون قادرة على ممارسة مهام الرقابة وتقييم الأداء وإصدار الأحكام، وقد اشترط المشرع الجزائري لتوظيف المشرفين والقائمين بالعمليات الرقابية بمجلس المحاسبة حصولهم على شهادات عليا وخبرة مهنية كافية في مجالات عمل مجلس المحاسبة، كما منحهم الحق في التكوين وتحسين المستوى، وتجديد المعلومات، إلا أن مجلس المحاسبة لا يتوافر على العدد الكافي من مستخدمي الرقابة (الإشراف والتنفيذ) مما يؤدي إلى التأخر في إعداد التقرير السنوي، وعدم إتمام العمليات المبرمجة وتقليص عددها من سنة إلى أخرى كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول (4-4): نسبة تنفيذ عمليات الرقابة المبرمجة للسنوات 2015، 2016، 2017، 2018، 2019 .

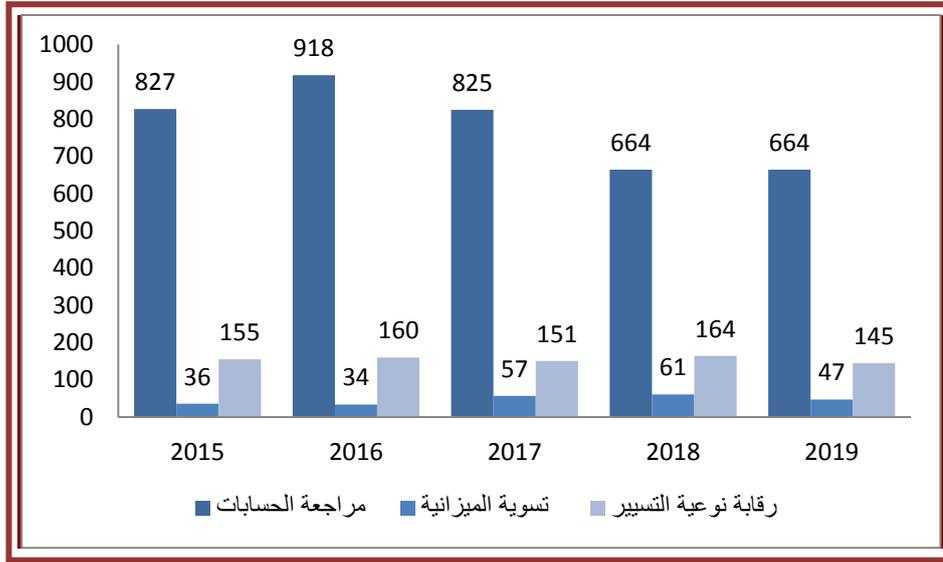
السنوات	عدد مستخدمي الرقابة	العمليات المبرمجة	العمليات المنفذة	نسبة التنفيذ
2015	233	1018	1003	98,53 %
2016	229	1112	1070	96 %
2017	225	1033	1010	97,77 %
2018	214	889	874	98 %
2019	197	856	797	93 %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد التقارير السنوية لمجلس المحاسبة للسنوات 2015، 2018، 2019، 2020، 2021.

(إن التقرير السنوي 2015 يتعلق بنتائج عمليات الرقابة لنفس السنة وتم إعداده ورفعته إلى السلطات العامة في سنة 2017، أما التقرير السنوي 2018 فيتعلق بنتائج عمليات الرقابة لسنة 2016 وقد حمل هذا التقرير وتقارير السنوات التي تليه لسنة الإعداد بدل الرجوع إلى سنة برنامج الرقابة المعني وهو ما يتماشى والممارسات الدولية).

نلاحظ من خلال الجدول (4-4) عدم إتمام العمليات الرقابية المبرمجة لسنوات الدراسة مع تسجيل أقل نسبة انجاز 93% (59 عملية غير منجزة) في سنة 2019، مع تراجع في عدد مستخدمي الرقابة إلى 197 سنة 2019 بعد أن كان 233 سنة 2015 (بسبب حالات: التقاعد، الاستيلاء، الانتداب...)، ومع تراجع كذلك في عدد عمليات الرقابة المبرمجة والمنفذة (أغلب العمليات المبرمجة أو المنفذة تتعلق بمراجعة الحسابات على سبيل المثال برمجة وتنفيذ 827 عملية مراجعة للحسابات مقابل برمجة 155 وتنفيذ 140 عملية مراقبة نوعية التسيير سنة 2015، وبرمجة 665 وتنفيذ 659 عملية مراجعة للحسابات مقابل برمجة 165 وتنفيذ 154 عملية مراقبة نوعية التسيير سنة 2018، أما باقي العمليات المبرمجة والمنفذة فتتعلق بمشروع القانون التمهيدي لتسوية الميزانية) والشكل التالي يمثل توزيع عمليات الرقابة المبرمجة حسب نوعها لسنوات الدراسة:

الشكل (4-2): عمليات الرقابة المبرمجة للسنوات 2015، 2016، 2017، 2018، 2019.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد التقارير السنوية لمجلس المحاسبة للسنوات 2015، 2018، 2019، 2020، 2021.

إن مقارنة عدد مستخدمي الرقابة مع العدد الإجمالي لمستخدمي مجلس المحاسبة نجده يمثل نسبة قليلة لا تتجاوز في أحس الحالات في 60% حيث بلغ العدد الإجمالي لمستخدمي مجلس المحاسبة: 398، 374، 368، 363، 352، للسنوات 2015، 2016، 2017، 2018، 2019، على التوالي، كما يعتبر مجلس المحاسبة من بين الأجهزة العليا للرقابة الضعيفة من حيث عدد المستخدمين مقارنة مع العديد من الدول العربية والأجنبية الأعضاء في المنظمة الدولية الانتوساي (على سبيل المثال: ليبيا 1939 موظف، السعودية 1665 موظف، العراق 2918 موظف، فرنسا 1783 موظف، كندا 700، المملكة المتحدة 800 موظف).

لم يستطع مجلس المحاسبة تدارك النقص في عدد مستخدمي الرقابة والذي يمكن أن يؤثر حتى على جودة العمليات الرقابية، بسبب تجميد عمليات التوظيف بموجب تعليمة الوزير الأول رقم 27 المؤرخة في 23 ديسمبر 2014 والمتعلقة بتدابير تعزيز التوازنات المالية الداخلية والخارجية.

وكان من الممكن أن يستثنى مجلس المحاسبة من تجميد عملية التوظيف حفاظا على استقلاليتها خاصة وأنه لا يعاني نقص في الموارد المالية، حيث لم تتجاوز نسبة استهلاكه لاعتمادات التسيير المخصصة له 75% خلال السنوات 2015، 2016، 2017، 2018، 2019، كما هو مبين في الجدول التالي:

**جدول (4-5): نسبة استهلاك مجلس المحاسبة لاعتمادات التسيير للسنوات 2015، 2016، 2017، 2018، 2019.**

الوحدة: دج

السنوات	الاعتمادات المفتوحة	الاعتمادات المستهلكة	نسبة الاستهلاك
2015	1 300 230 000 ,00	958 361 302 ,35	73,00 %
2016	1 227 097 000 ,00	881 072 771 ,96	71,80 %
2017	1 221 975 000 ,00	873 239 280 ,55	71,46 %
2018	1 216 965 000 ,00	891 670 769 ,85	73,27 %
2019	1 216 965 000 ,00	843 635 096 ,65	69,32 %

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد التقارير السنوية لمجلس المحاسبة للسنوات 2015، 2018، 2019، 2020، 2021.

إن اعتمادات التسيير المخصصة لمجلس المحاسبة موجهة بنسبة كبيرة تتجاوز 90% لتغطية نفقات المستخدمين، مقابل النفقات الأخرى المتعلقة بتسيير المصالح، ونلاحظ من خلال الجدول (4-5) أن نسبة استهلاك نفقات التسيير لسنوات الدراسة تراوحت بين 69,32% كأقل نسبة سنة 2019 و 73,27% كأعلى نسبة سنة 2018، وهذا ينتج عنه وجود أرصدة مالية كبيرة غير مستعملة تتجاوز 325 مليون دينار سنويا هذا الفائض كان من الممكن أن يوجه لتغطية نفقات توظيف قضاة جدد بمجلس المحاسبة وكذا نفقات القيام بالعمليات الرقابية.

### 3. الشفافية والمساءلة:

تلعب أجهزة الرقابة العليا دورا مهما في تعزيز الشفافية والمساءلة الحكومية، كونها تقدم من خلال تقاريرها رؤية حقيقية بشأن السلوك المالي للحكومة، وتوصل نتائجها إلى أصحاب المصلحة (للبرلمان، وسائل الإعلام، الناخبين،...)، مما يوسع دائرة الرقابة والمحاسبة ويمثل رادعا لإهدار الأموال العامة وإساءة استخدامها، وقد أكد المشرع الجزائري بموجب المادة 192 من دستور 2016 ثم المادة 199 من دستور 2020 على ضرورة مساهمة مجلس المحاسبة في تطوير الحكم الراشد والشفافية في تسيير الأموال العامة، ويعد التقرير السنوي من أهم الوسائل التي يمتلكها مجلس المحاسبة لهذا الغرض، وتتبع هذه الأهمية من طبيعة القضايا التي يتناولها والجهات التي يرسل إليها، حيث يتناول أهم النتائج والتوصيات المستخلصة من أشغال الرقابة المنجزة تنفيذًا للبرنامج السنوي، ويرفع إلى رئيس الجمهورية، وترسل نسخة منه إلى السلطة التشريعية ويتم نشر هذا التقرير كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية.

يعد مجلس المحاسبة تقريره السنوي طبقاً للمادة 16 من الأمر 20.95 المعدل والمتمم، يبين فيه المعايير والملاحظات والتقييمات الأكثر أهمية المتعلقة بشروط تسيير الموارد المالية والوسائل المادية والأموال العمومية، من قبل الجهات التي خضعت لرقابته، والتوصيات الضرورية لتعزيز آليات الرقابة الداخلية وإرساء تسيير سليم وفعال للأموال العامة، كما يقوم من خلاله بالإفصاح عن تفويضه القانوني ومسؤولياته وكذا موارده المالية والبشرية، إلا أن المشرع لم يشر من خلال هذا الأمر إلى إلزامية نشر التقرير وتوقيت نشره والجهة المسؤولة على ذلك، وهو ما حال دون نشر التقارير السنوية لمجلس المحاسبة منذ نشأته إلى غاية سنة 2011، باستثناء التقرير السنوي لسنة 1995 والتقرير السنوي لسنتي 1996، 1997، كما لم يشر إلى إمكانية إعداد ونشر تقارير أخرى عندما تقتضي الضرورة ذلك.

لقد حدد الدستور الجزائري لسنة 2020 لأول مرة الجهة المسؤولة عن نشر التقرير وترك المجال مفتوحاً لنشره على نطاق واسع من خلال الفقرة الرابعة من المادة 199 والتي نصت على: "يعد مجلس المحاسبة تقريراً سنوياً يرفعه إلى رئيس الجمهورية ويتولى رئيس مجلس المحاسبة نشره"، ولم يشر المشرع الجزائري من خلال هذه المادة، وهي المادة الوحيدة في الدستور الجزائري التي تتطرق إلى مجلس المحاسبة رغم أهميته، إلى ضرورة عرض التقرير السنوي لمجلس المحاسبة على السلطة التشريعية كما كان عليه الحال في التعديل الدستوري لسنة 2016، وأبقى على علاقة محدودة لمجلس المحاسبة مع السلطة التشريعية لا تتعدى إرساله نسخة من التقرير السنوي إلى السلطة التشريعية بنص المادة 16 من الأمر 20.95، بالإضافة إلى إمكانية عرض رئيس المجلس الشعبي الوطني أو رئيس مجلس الأمة على مجلس المحاسبة دراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاص المجلس، المنصوص عليها في المادة 20 من نفس الأمر، وهذا بعد أن تم سابقاً إلغاء المادة 22 منه التي تنص على إمكانية عرض رئيس المجموعة البرلمانية على مجلس المحاسبة دراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاص المجلس بموجب المادة 31 من الأمر رقم 02.10 المعدل والمتمم للأمر رقم 20.95.

تقوم الأجهزة العليا للرقابة في إطار الشفافية والمساءلة أيضاً بالاستعانة بصفة تطوعية بتقييم خارجي مستقل (مراجعة النظراء) لعملياتها الرقابية وتطبيقاتها لأفضل الممارسات والمعايير الدولية، وتقوم بنشر هذه التقييمات من أجل إعطاء المثل في ممارسات الشفافية والخضوع للمساءلة، وتساعد هذه العملية أيضاً الجهاز على اتخاذ قرارات مدروسة حول كيفية تحسين نشاطه وتحقيق الفعالية في مهامه وبلوغ التطابق مع أفضل الممارسات والمعايير الدولية، وقد خضع مجلس المحاسبة لمراجعة طوعية من قبل النظراء سنة 2013 أنجزتها SIGMA (مبادرة دعم تطوير الحوكمة والإدارة، المشتركة بين منظمة التعاون الاقتصادي

والتنمية والاتحاد الأوروبي) وأوصت نتائج هذه المراجعة بضرورة تحسين ومطابقة نشاط مجلس المحاسبة مع المعايير الدولية .

#### 4. المسار العام لرقابة مجلس المحاسبة:

يمر مسار الرقابة لمجلس المحاسبة بثلاث مراحل أساسية، تبدأ بالتخطيط السنوي لمهام الرقابة ثم تنفيذ مهام الرقابة وأخيراً متابعة نتائج المهام الرقابية وإعداد التقرير السنوي.

#### 1.4. التخطيط السنوي لمهام الرقابة:

يعتبر التخطيط السنوي لمهام الرقابة أول مرحلة في المسار العام لرقابة مجلس المحاسبة، حيث يقوم المجلس في نهاية كل سنة مالية بتسطير برنامج نشاطه الرقابي للسنة القادمة والمتعلق بعمليات السنة المنتهية بكل حرية، ويجتهد لضمان أوسع تغطية لمجالات رقابته وممارسة جميع اختصاصاته، من خلال انتقاء وبرمجة عمليات رقابية تهدف أساساً إلى:

- جعل مراجعة حسابات المحاسبين العموميين تتم بانتظام، وضمان تقديم الحسابات، ومعاينة المخالفات لقواعد الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، سواء التي يتم الكشف عنها أثناء التدقيقات أو التي ترفع إلى علم مجلس المحاسبة بإخطار من السلطات المؤهلة؛

- تدقيق وتقييم شروط تسيير الأموال العامة من ناحية نوعية تسيير الهيئات محل الرقابة، من أجل تقديم المعاينات والملاحظات والاستنتاجات وإرفاقها بالتوصيات الرامية إلى تحقيق الاستعمال السليم والتسيير الفعال والاقتصادي للوسائل المادية والأموال العامة؛

- التكفل بالمهمة الاستشارية من خلال رقابة الوزارات والهيئات والمصالح التابعة للدولة والجماعات الإقليمية، بغرض إجراء تقييم مغل حول المشروع التمهيدي لقانون ضبط الميزانية.

تبدأ مرحلة التخطيط للبرنامج السنوي في أواخر كل سنة مالية بإصدار رئيس مجلس المحاسبة لمذكرة توجيهية إلى رؤساء الغرف قصد تقديم اقتراحاتهم بشأن برنامج النشاطات السنوي لغرفهم للسنة الموالية، وتهدف التوجيهات التي يحددها مجلس المحاسبة إلى:

- ضمان توازن بين مراجعة حسابات المحاسبين العموميين من جهة، وعمليات رقابة نوعية التسيير من جهة أخرى؛

- العمل على أن تكون نتائج الرقابة متعلقة بوقائع ذات أهمية وحالية وبرهانات معتبرة، مع منح أهمية خاصة لنوعية التقارير التي يرسلها مجلس المحاسبة للسلطات المعنية.

- تحديد أولويات مجلس المحاسبة في مجال انتقاء واستهداف الوحدات المراد برمجتها للرقابة، وابتداء من سنة 2017 تم تحديد ثلاث أولويات استراتيجية للفترة 2017-2019 هي: ترشيد النفقات العمومية، تحسين أداء تسيير العمومي، والمساهمة في تحقيق التنمية المستدامة؛

بناء على التوجيهات المقررة، يعد رؤساء الغرف بالتشاور مع رؤساء الفروع، اقتراحاتهم قصد إعداد برنامج النشاط السنوي، حسب وظيفة كل غرفة ومجال تدخلها، ويعرض رؤساء الغرف هذه الاقتراحات على المقرر العام المختص، وترفق كل عملية مراقبة مقترحة بالأهداف المرجوة والمحاور الكبرى للتدقيق أو التحقيق أو التقييم، وكذا خططها ووسائل انجازها، ويقدم المقرر العام بعد دراسة أولية، اقتراحات البرامج مرفقة بملاحظاته، إلى لجنة البرامج والتقارير، من أجل ضبط مشروع برنامج النشاط السنوي والمصادقة عليه، ويصبح البرنامج قابلاً للتنفيذ بعد اعتماده من طرف رئيس مجلس المحاسبة، ولا يمكن إلغاء أو تعديل الأنشطة المبرمجة بعد ذلك إلا بموافقة من رئيس مجلس المحاسبة ولجنة البرامج والتقارير.

وتتولى لجنة البرامج والتقارير متابعة وتقييم تنفيذ البرنامج السنوي، وقد نصت المادة 72 من الأمر رقم 377.95 على أن يقوم رؤساء الغرف بإرسال إلى المقرر العام الوثائق التالية:

- كشوف توزيع عمليات الرقابة المبرمجة مع الآجال التقديرية للإنجاز؛

- كشوف فصلية عن مدى التقدم في تنفيذ البرنامج؛

- الحصائل السنوية للنشاطات، مرفقة بتقارير تقييم تنفيذ برنامج الرقابة السنوي، مع ذكر التدابير الكفيلة بتحسين نتائج الأعمال وفعاليتها.

يعد المقرر العام بناء على الكشوف والوثائق المستلمة مشروع تقرير تقييمي سنوي يعرضه على لجنة البرامج والتقارير لتدرسه وتصادق عليه.

#### 2.4. تنفيذ المهمات الرقابية:

يسهر رؤساء الغرف على تنفيذ برنامج النشاط السنوي المقرر لغرفهم، ويتولون توزيع المهمات الرقابية على فروعهم حسب مجال تخصص كل فرع، كما يقومون بتعيين القضاة المقررين المكلفون بتنفيذ العمليات الرقابية وعند الاقتضاء القضاة أو المدققين الماليين المكلفين بمساعدتهم بموجب قرار يحدد على الخصوص اسم المقرر ومساعديه المحتملين، طبيعة الرقابة الواجب انجازها ونطاقها وهدفها، والآجال المحددة لإيداع تقرير الرقابة.

يقوم المقرر بالتحضير للمهمة الرقابية وتنفيذها في الآجال المحددة لها، ويحرر تقريراً بشأنها، وعند الاقتضاء يوزع المهام على مساعديه، ويشرف على تنفيذ عمليات الرقابة، وإعداد تقرير الرقابة بناء على

التقارير الجزئية التي يعرضها عليه كل مساعد والتي يدون فيها نتائج الأعمال التي كلف به، ويرتكز المقرر في تنفيذ هذه الأعمال على الدلائل المنهجية المعتمدة من طرف مجلس المحاسبة منها: الدليل العام لمراجعة الحسابات والدليل العملي لرقابة نوعية التسيير، (أن نصوص الدستور الجزائري والقوانين الخاصة بعمل مجلس المحاسبة لم تتضمن أي إشارة إلى المعايير التي تحكم تنفيذ العمليات الرقابية وإعداد التقارير بشأنها سواء كانت معايير محلية أو دولية) وتختلف الإجراءات والخطوات التي يتبعها المقرر أو فريق الرقابة أثناء تنفيذ المهام الرقابية حسب نوع الرقابة المطبقة كما تختلف النتائج المترتبة عنها تبعاً لذلك، إلا أنه يتم استخدام معظم مناهج التدقيق المتعارف عليها في جميع الأنشطة الرقابية كما هو مبين في الجدول التالي:

**جدول (4-6): مستوى تطبيق منهجيات التدقيق المختلفة في مهام الرقابة لمجلس المحاسبة.**

منهجية التدقيق	مراجعة الحسابات	قانون ضبط الميزانية	رقابة نوعية التسيير
معاملات التدقيق في الوثائق	الطريقة الرئيسية مستخدمة	الطريقة الرئيسية مستخدمة	الطريقة الرئيسية مستخدمة
التدقيق بناء على العينة الإحصائية	الطريقة الرئيسية مستخدمة	الطريقة الرئيسية مستخدمة	الطريقة الرئيسية مستخدمة
التدقيق على أساس نظام التحليل	الطريقة الرئيسية مستخدمة	الطريقة الرئيسية مستخدمة	الطريقة الرئيسية مستخدمة
تحليل النسب المحاسبية	الطريقة الرئيسية مستخدمة	مستعمل	مستعمل
التدقيق على أساس تحليل المخاطر	قليل التطبيق	قليل التطبيق	قليل التطبيق
رقابة المطابقة (الالتزام)	الطريقة الرئيسية مطبقة	الطريقة الرئيسية مطبقة	الطريقة الرئيسية مطبقة
رقابة الأداء: - الاقتصاد - الكفاءة - الفعالية	غير مستعمل	غير مستعمل	استعمال ضعيف

المصدر: OCDE, SIGMA , Initiative conjointe de l'OCDE et de l'UE, Rapport de revue volontaire par les pairs de la cour des comptes d'ALGERIE, 2013, p24.

نلاحظ من خلال الجدول (4-6) أن مجلس المحاسبة يستخدم العديد من مناهج التدقيق في مختلف الأنشطة الرقابية، باستثناء منهجية رقابة الأداء التي تركز على الاقتصاد والكفاءة والفعالية، فهي غير

مستعملة في مراجعة الحسابات ولا في قانون ضبط الميزانية، مع تسجيل استعمال ضعيف في رقابة نوعية التسيير.

#### أ. مراجعة حسابات المحاسبين العموميين:

أن مراجعة حسابات المحاسبين العموميين هي رقابة مالية الغرض منها تحديد ما إذا كانت البيانات المالية صحيحة وخالية من أية تحريفات جوهرية، وأنه تم تقديمها وفقا للقواعد المحاسبية، كما أنها تشمل رقابة الالتزام من خلال التأكد من مدى مطابقة العمليات الموصوفة في الحسابات للأحكام التشريعية والتنظيمية المطبقة عليها، وتسد أعمال المراجعة إلى قاضي مقرر من الغرفة المختصة، والذي يقترح بعد عملية مراجعة الحساب وضع المحاسب في حالة مدين أو إبرائه، وتكون هذه الرقابة عادة على أساس الوثائق المقدمة.

#### • التحضير لمباشرة عملية المراجعة:

تقوم كتابة الضبط بتبليغ المحاسبين المتواجدين في المنصب بافتتاح العملية الرقابية المسجلة في البرنامج السنوي للغرفة، بواسطة رسالة تبليغ ممضية من طرف رئيس الغرفة أو رئيس الفرع أو القاضي المقرر، ويشير التبليغ إلى اسم القاضي المقرر والسنوات المالية الخاضعة للرقابة، وفي حالة عدم الإبداع المسبق للوثائق التبريرية الواجب إرفاقها بالحساب، تحدد الرسالة أيضا جميع الوثائق المطلوبة للرقابة الواجب إيداعها خلال أجل تحدده هذه الرسالة، ويتولى المقرر مهمة السهر على استجابة المحاسب لما يطلب منه في رسالة تبليغ الرقابة، فيما يخص تقديم جميع الوثائق التبريرية للعمليات المسجلة في حساب التسيير، ويقوم بتجميع الوثائق وترتيبها حسب مواد الميزانية في ملفات أوراق الرقابة من أجل تسهيل عملية الرقابة.

#### • تنفيذ عملية المراجعة:

حسب برنامج العمل وأمر التعيين أو خطة الرقابة يقوم المقرر ويمكن أن يساعده مدقق معين في برنامج النشاط السنوي للغرفة، بمراجعة حسابات التسيير ويمكن أن تقتصر عملية المراجعة على الإجراءات الرقابية الإلزامية أو أن تشمل الإجراءات المعقدة، وتقوم الإجراءات الإلزامية على:<sup>1</sup>

- رقابة قابلية الحساب للفحص: الحسابات التي يجب إصدار أحكام بشأنها هي الحسابات المودعة على مستوى كتابة الضبط، والتي تحترم الشكل والوثائق التبريرية، حيث يفحص المقرر أو المدقق شكل الحساب ويتأكد من أن الحساب موضوع المراجعة تم إعداده حسب الأشكال التنظيمية المعمول بها، وأنه موقوف ومؤرخ وموقع من طرف المحاسب المعني المعين قانونا، وأن صفحة غلاف الحساب تضم

<sup>1</sup> مجلس المحاسبة، دليل المراجعة العامة للحسابات، 2017، ص 12.

بالخصوص اسم الهيئة والسنة المالية المعينة واسم ولقب المحاسب، والصفحات الأخرى مرقمة ومختومة ولا يسمح بأي محو أو تحميل زائد، كما يتأكد من الدقة الحسابية لمختلف النتائج الوارد في ميزان الحساب ومدى اتساقها مع تفریغات المبالغ المرحلة والمبالغ حسب القسم (التسيير أو التجهيز)، والعمليات خارج الميزانية وحسابات التسبيقات، وفي حالة حدوث أخطاء أو سهو ولاسيما في ميزان حساب التسيير، يطلب المقرر من المحاسب أن يقوم دون تأخير بتصحيح الأخطاء، وفي حالة عدم الاستجابة ووفقا لخطورة الخطأ، يقترح إما رفض حساب التسيير، أو تأجيل الحكم عليه بواسطة إعطاء أوامر للمحاسب بغرض تسويته؛

- فحص الوثائق المتعلقة بتحويل المحاسبين والتسخرات: يتم فحص الوثائق التي تتعلق بتحويل المحاسبين في حالة تغيير المحاسب أثناء السنوات المالية الخاضعة للرقابة، وخاصة التحفظات التي يتم إصدارها من طرف المحاسب الجديد حول تسيير سلفه والمتعلقة عموما بالبواقي للتحصيل والفروق في المحاسبة، والتي من شأنها إقحام مسؤولية المحاسب المعني، كما يتم فحص مدى احترام المحاسب لإجراءات التسخير القانونية وأحقيته في توقيف عملية الدفع؛

- رقابة انسجام حساب التسيير مع الوثائق العامة: يتم التأكد من مدى انسجام حساب التسيير مع الميزانيات والحساب الإداري وجداول الحوالات وسندات الإيرادات؛ ويتم التأكد في نفس الوقت خصوصا من مدى شرعية عمليات النفقات ومطابقتها مع القوانين والتنظيم المعمول به ومراقبة المستندات الثبوتية لكل عملية ومدى صحتها وكفايتها لتبرير النفقة، ومن الضروري الانتباه إلى النفقات المسددة في نفس مادة الميزانية والتي لها نفس المبلغ وتكرر في فترة قصيرة، للتأكد من عدم وجود دفع مزدوج للنفقة، ويتم إقحام مسؤولية المحاسب المالية والشخصية في حلة دفع نفقة غير مبررة أو الدفع المزدوج للنفقة؛

- فحص دقة ترحيلات الأرصدة: تتعلق دقة ترحيل الأرصدة بتلك الخاصة بالحساب السابق للحساب موضوع المراجعة، حيث يشكل كل فارق في ترحيل الأرصدة في غياب التبريرات أو التسويات النظامية، نقصا في الأموال أو القيم من شأنه إقحام مسؤولية المحاسب المعني؛

- فحص تبريرات أرصدة بعض حسابات الغير والعمليات خارج الميزانية، والحسابات المتعلقة بالعمليات الموجهة للحفاظ والتسوية، وفي حالة عدم التبرير يمكن إقحام مسؤولية المحاسب، ولا بد من التحقق كذلك من انسجام وتوافق كشوف تطور الأرصدة مع حساب التسيير والميزان (نقل الأرصدة السابقة، حركة التقييدات خلال السنة، الأرصدة النهائية)، ويحمل المحاسب المسؤولية عن كل فارق غير مبرر، إذا كان هذا الفارق يتبع تسييره وكان يمثل نقص في الأموال؛

- فحص انسجام الكشوف المتعلقة بالحسابات المالية: ينبغي ضمان الانسجام المطلق بين أرصدة الحسابات المالية للميزان وتلك الخاصة بكشوف تطور الأرصدة ذات الصلة، وكل فارق يشكل نقصا في الأموال على وجه الاحتمال ينبغي تبريره، فانطلاقا من كشف مقارنة الحساب البريدي الجاري يجب فحص انسجام الرصيد المحاسبي المقفل في 31 ديسمبر للحساب موضوع المراجعة مع رصيد مستخرج الحساب البريدي الجاري المقفل في نفس التاريخ؛ وانطلاقا من كشف مقارنة الحساب الجاري للخرينة يجب فحص انسجام الرصيد المحاسبي المقفل في 31 ديسمبر للحساب موضوع المراجعة مع رصيد الخزينة المقفل في نفس التاريخ، كما ينبغي التحقق من أن رصيد الصندوق مثلما هو مشار إليه في محضر الصندوق نقدا في 31 ديسمبر للحساب موضوع المراجعة يوافق الرصيد الذي يظهر على ميزان الحساب في نفس التاريخ؛ وكل اختلاف يجب تبريره، لأنه قد يشكل نقصا في الأموال ويحمل المحاسب المسؤولية الشخصية والمالية؛

- فحص البواقي للتحويل من السنوات المالية السابقة: يكون المحاسب العمومي مسؤولا شخصيا وماليا عن تحويل الإيرادات وعن عمليات الرقابة التي يتوجب عليه القيام بها، فإذا أظهر حساب التسيير رصيدا لبواقي التحويل يجب عليه تبرير الرصيد بكشف دقيق لبواقي التحويل، ويتعين على من يقوم بعملية الرقابة انتقاء سندات الإيراد والتأكد من أن إجراءات التحويل التي قام بها المحاسب كانت كاملة (استعمل جميع الوسائل القانونية)، مناسبة لطبيعة ومبلغ الدين وسريعة؛ ويتم إقحام مسؤولية المحاسب عموما، بسبب عدم ملاءمة الإجراءات المتخذة في سبيل ضمان التحويل (غياب أو عدم كفاية الإجراءات)، كما يتم إقحامها أيضا إذا تسبب المحاسب بتصرف منه أو إهمال منه في تقادم الإيراد بعد انقضاء الأجل (4 سنوات بالنسبة للديون الجبائية والجمركية وتلك الخاصة بأموال الدولة، و5 سنوات بالنسبة للديون العادية)؛

- التدقيق في تخفيضات وإلغاء سندات الإيرادات: ينبغي التأكد من أن التخفيضات أو إلغاء السندات غير ممنوع قانونا، ويجب أن تنفذ التخفيضات والإلغاءات والتصحيحات في السنة المالية التي أصدرت أثناءها السندات وإلا يتم اعتبارها إخفاء لقبول القيم المنعدمة، كما ينبغي أن يتم أخذها بسبب أخطاء في الوعاء أو في هوية الملزم بالأداء، أو معاينة الطابع غير الاستحقاق الجزئي أو الكامل لتسبيق ما؛

- فحص الإيرادات متعذرة التحويل (قبول القيم المعدومة): تعتبر غير قابلة للتحويل الديون التي توفي أصحابها أو غابوا دون أن يتركوا أملاكا يمكن حجزها، أو توبعوا دون جدوى، ويكمن الهدف من قبول الديون كقيم منعدمة في إعفاء المحاسب من المسؤولية، ويتم طرح مبلغ الديون غير قابلة للتحويل من مبلغ الديون الباقية للتحويل.

تنتهي عملية المراجعة حالما تستكمل هذه الإجراءات، حينما يحدد أمر تعيين المقرر أو خطة الرقابة أن مراجعة الحساب ستقتصر على الإجراءات الإلزامية، إلا أن المقرر يتمتع بكل حرية لإجراء عمليات رقابة أكثر عمقا (الإجراءات المعمقة)، إذا كانت طبيعة وأهمية المشاكل التي يواجهها خلال التدقيق تتطلب ذلك، من أجل الإحاطة بجميع المواضيع التي من شأنها أن تشكل خطرا، حيث يتعمق على سبيل المثال في مواضيع الرقابة التالية:<sup>1</sup>

- العمليات خارج الميزانية: تعتبر العمليات خارج الميزانية عمليات غير مقررة في الميزانية، وتكون بحكم طبيعتها مؤقتة، وينبغي أن تكون موضوع تقييد نهائي أو تسوية، وتشكل هذه العمليات ملجأ يمكن أن يستعمله المحاسب لإخفاء مخالفات أو اختلاس أموال، ويتم إقحام مسؤولية المحاسب عموما في حالة نفقات غير مبررة بما فيه الكفاية، أو لعدم احترام توزيع المداخل، أو استعمال الأموال بعد أجل التقادم الرباعي؛
- تحركات الأرصدة: أو التحويلات سواء كانت بنكية أو عبر الحساب البريدي الجاري، أو التحويلات المنجزة أساسا لفائدة بعض الهيئات العمومية (الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء مثلا)، يتم فحصها بشكل دقيق من أجل الكشف عن حالات الاختلاس، حيث يستطيع المحاسب في ظل احترام شرعية النفقة أن يحرر إشعار التحويل باسمه الشخصي أو اسم أحد المتأمرين معه وتحصيل المبالغ الموجهة للدائنين الحقيقيين للهيئات العمومية؛
- الصندوق: يتم إجراء التدقيق في الصندوق مع أكبر قدر من الدقة من أجل الكشف عن الفوارق المحتملة بين الكتابات والرصيد في الصندوق، وبالخصوص الكشف عن التباينات المحتملة بين المبالغ المسجلة على نسخ دفاتر الوصولات وتلك التي تم تحصيلها أو دفعها فعلا؛
- الكفالات: يتعلق الأمر بالتدقيق جيدا فيما إذا تمت عمليات الخصم الخاصة بالضمانات وفقا لبند العقد، وأن هذه المبالغ غير مختلصة من طرف المحاسب لفائدته أو لفائدة المتورطين معه، بل هي محفوظة جيدا ومعادة عند حلول أجل استحقاقها إلى من قام بإيداعها.

#### • تحرير تقرير المراجعة:

يحدد أجل إعداد تقرير مراجعة الحسابات في أمر تعيين المقرر، ويمكن لرئيس الغرفة أن يمنح أجلا إضافيا للمقرر إذا ظهر أن مهمة المراجعة معقدة، وينبغي الإشارة إلى أنه لا يوجد نموذج موحد لتقرير مراجعة الحسابات معتمد من طرف مجلس المحاسبة، حيث يحرر كل مقرر على طريقته الخاصة تقريره حول مراجعة الحسابات، يوضح فيه معايناته وملاحظاته فضلا عن اقتراحاته المعللة، ويشير عنوان التقرير

<sup>1</sup> مجلس المحاسبة، الدليل العام لمراجعة الحسابات، 2017، ص 13.

إلى الهيئة التي تمت مراجعة حساباتها، والسنة أو السنوات المالية المعنية، والمحاسب أو المحاسبين المعنيين مع تواريخ تعيينهم في مناصبهم وخروجهم منها والعنوان الدقيق لإقامتهم، بحيث يمكن إسناد مسؤولية العمليات بكل ثقة وتبليغ القرار بكل سهولة لكل محاسب معني، سواء على عنوانه الشخصي إذا لم يعد في منصبه أو إلى العنوان المهني إذا كان لا يزال فيه، ويعرض المقرر تقريره بعد تأريخه والتوقيع عليه، على رئيس الفرع المعني الذي يمكنه أن يأمر بإجراء تحقيق إضافي أو أعمال أخرى لتحسين نوعية التقرير، وفي حالة غياب رئيس الفرع يتم تقديم التقرير إلى رئيس الغرفة.

يشكل التقرير وثيقة مهمة جدا للحكم النهائي على الحساب، وتمهد في مضمونها للقرار المؤقت أو النهائي بتبرئة المحاسب أو وضعه في حالة مدين، لذلك يجب على المقرر أن يدعم اقتراحه الذي يقضي بإبراء ذمة المحاسب (يعبر المقرر عن رأيه من خلال الاقتراح الذي يختم به التقرير)، بالتأكيد الصريح على أن الرقابة التي قام بها لم تكشف عن أية مخالفة من شأنها إقحام مسؤولية المحاسب العمومي، وفي حالة العكس، يلزم على المقرر وصف الوقائع المسندة للمحاسب بشكل واضح ودقيق، مع تمييز تلك التي من شأنها إقحام المسؤولية الشخصية والمالية للمحاسب، مع تقديم الأدلة الملائمة والكافية عنها والتي يتم جمعها خلال عملية الرقابة، ومن الضروري أعداد كشف تلخيصي للأدلة، وتصنيف الوثائق المشكلة للأدلة على أساس الوقائع التي تتعلق بها، وترقيمها بطريقة تضمن الربط السريع بين الوقائع المبلغ عنها في التقرير وملف الأدلة (تتشكل عناصر الأدلة من الفواتير، العقود، المراسلات الرسمية، محاضر اللجان، النصوص القانونية والتنظيمية التي لا تحترم الهيئة المراقبة أحكامها، إعادة تشكيل الوضعيات وتحليلات فريق الرقابة، الشهادات والأجوبة التي تم جمعها من الهيئات، ...).

#### ب. رقابة نوعية التسيير:

تهدف رقابة نوعية التسيير إلى التأكد من نظامية وموثوقية العمليات المالية والمحاسبية وتلك المتعلقة بالممتلكات للهيئة محل الرقابة وتقييم انجازها لبرامجها من حيث الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وتتم هذه الرقابة في عين المكان وعلى أساس الوثائق، وتسد مهمة الرقابة بأمر من رئيس الغرفة إلى قاض مقرر، ويمكنه الاستعانة بقاض أو أكثر أو بمدققين، ويجب أن يتم اختياره لمساعدته حسب الرتبة وحسب الاختصاص بالنسبة لموضوع الرقابة بطريقة تضمن تحقيق نوع من التكامل بينهم لتسهيل تنفيذ المهمة الرقابية، ويقوم المقرر بعمليات التخطيط والإشراف على تنفيذ المهمة الرقابية وإعداد التقرير بشأنها، وينبغي عليه أن يأخذ بعين الاعتبار المحاور والأهداف المحددة في أمر التعيين فضلا عن التاريخ المقدر لتسليم التقرير ومخطط الأعباء التقديري الخاص به.

• التخطيط لرقابة نوعية التسيير:

تنفيذا لبرنامج النشاط السنوي المعتمد للغرفة يكلف رئيس الغرفة كتابة ضبط الغرفة بفتح ملف أولي لكل هيئة مبرمجة لرقابة نوعية التسيير (الكشوف المالية، حسابات التسيير، الحسابات الإدارية، النصوص التنظيمية، البطاقات التلخيصية، وكل وثيقة أخرى تم الاعتماد عليها أثناء اقتراح الهيئة للرقابة)، بالإضافة إلى أمر تعيين القاضي المقرر ومساعديه، ويقوم القاضي المقرر بفحص الملف الأولي كمرحلة أولى للتعرف على الهيئة محل الرقابة، وإذا كانت الهيئة قد خضعت لرقابة تسيير سابقا يقوم بسحب الملف الدائم للهيئة من كتابة الضبط، كما يقوم بجمع كل المعلومات المفيدة (الهيكل التنظيمي للهيئة، استراتيجياتها أو برنامجها التنموي، الموارد الرئيسية للهيئة وبنود النفقات الأكثر أهمية، تعداد الموظفين وكتلة الأجور، مؤشرات هيئة مماثلة خضعت من قبل لرقابة مجلس المحاسبة،..)، والتي تسمح له بتحديد مناطق نشاط الهيئة التي هي عرضة للمخاطر، والمحاور ذات الأولوية الرقابية التي يجب القيام بها من أجل بلوغ أهداف الرقابة، والتي تشكل العناصر القاعدية لإعداد برنامج التدقيق، نظرا لاستحالة إجراء عملية تدقيق شاملة.

يحرر المدقق برنامج التدقيق ويسهر على أن تكون عمليات التدقيق المدرجة فيه دقيقة ومطابقة للأهداف والمحاور والآجال المبتغاة للرقابة والمحددة في البطاقة التلخيصية وأمر التعيين، كما يقترح تقسيما للبرنامج بين أعضاء فريق الرقابة، ويقوم بعرض البرنامج على رئيس الغرفة ورئيس الفرع من أجل مناقشته والمصادقة عليه، ويمكن أن تتم مراجعة عمليات التدقيق المختارة في البرنامج في بداية الرقابة عندما لا يتمكن المقرر من جمع كل المعلومات الضرورية، أو حينما يتعلق الأمر برقابة معقدة، وينبغي على برنامج التدقيق أن:<sup>1</sup>

- يضع قائمة للعمليات التقديرية للتدقيق المختارة بدقة، والغرض منها وسلمها الترتيبي؛
- يضع قائمة للهيكل والفروع المختارة للهيئة (الوظائف، الأنشطة، الوحدات، ...)
- يشير إلى الإجراءات التدقيق المختارة (المقابلة، الاستبيان، المستندات والوثائق،..)
- الإشارة إلى مقدار الشغور الضروري لكل محور والمقدار الكلي للشغور.

بعد المصادقة على برنامج التدقيق يتم تبليغ الهيئة المعنية بالرقابة من طرف كتابة الضبط عن فتح الرقابة، بواسطة رسالة يحررها المقرر ويوقعها بنفسه أو يوقعها رئيس الغرفة، ويتم التبليغ في أجل معقول على الأقل شهر قبل التاريخ التقديري لبداية الرقابة، كما يتم إبلاغ نسخة إلى الهيئة الوصية، ويمكن إرفاق

<sup>1</sup> مجلس المحاسبة، الدليل العملي لرقابة نوعية التسيير، 2017، ص 15.

رسالة التبليغ بقائمة تشمل أهم الوثائق الواجب تحضيرها، وباستبيان أولي عام بهدف الحصول على أجوبة منذ بداية المهمة.

• تنفيذ رقابة نوعية التسيير:

يبدأ تنفيذ مهمة رقابة نوعية التسيير بتنظيم اجتماع مع مسؤولي الهيئة محل الرقابة، والذي عادة يصادف التاريخ التقديري لبداية الرقابة المشار إليه في رسالة التبليغ، ويمكن للمقرر أن يتواصل عبر الهاتف مع المسؤول الأول للهيئة أو أمانته من أجل التأكيد على تاريخ ومواقيت اجتماع انطلاق الرقابة، ويعتبر هذا الاجتماع فرصة للمقرر للتعرف أكثر على الهيئة محل الرقابة، وطلب إعداد المستندات التكميلية وسائل العمل التي يتعين وضعها تحت تصرفه للفترة التقديرية للرقابة، وكذا إعلام المسؤولين بطبيعة الرقابة التي سيقوم بها والطرق التي سيتم استخدامها، وتسليم الاستبيان الأول في حالة عدم إرساله مع رسالة التبليغ (تم اقتراح استبيانات نموذجية لرقابة نوعية التسيير حسب كل مقياس على مستوى دليل المهني لرقابة نوعية التسيير، مجلس المحاسبة).

يشرع المقرر في تنفيذ برنامج التدقيق الخاص به في عين المكان وعلى أساس الوثائق، وتطبيقاً لمدونة أخلاقيات المهنة لمجلس المحاسبة، يتعين على المقرر عندما تصادفه أي حالة لتضارب المصالح أن يطلب إعفاه من المهمة الرقابية، وأن يرفض أي شكل من أشكال المنفعة والمحابة، وبنأ بنفسه عن تصرف يثير الشك في أمانته ونزاهته، كما يسهر على المتابعة والتنفيذ الحسن لمهام كل أعضاء فريق الرقابة، وعموماً يتعلق تنفيذ برنامج التدقيق بالقيام بالعمليات التالية:<sup>1</sup>

- تقييم الرقابة الداخلية بهدف التأكد من أن التنظيم والإجراءات الموضوعة تمكن من ضمان حماية كافة ممتلكات الهيئة ضد الخسائر والتبذير والاختلاس، وانجاز الأهداف باقتصاد وكفاءة وفعالية، وتتم عملية تقييم الرقابة الداخلية في المقام الأول في مرحلة التخطيط من أجل ضبط نطاق برنامج التدقيق، إلا أنه يتم اكمالها ومراجعتها أثناء انجاز عملية الرقابة، ويقوم المقرر بتقييم نظام الرقابة الداخلية بتعداد جميع نقاط الضعف المسجلة فيما يتعلق بعدم تحديد الأهداف الاستراتيجية وكيفية متابعة انجازها بشكل واضح، عدم ترسيم الإجراءات الداخلية للعمل وعدم الفصل بين المهام المتعارضة وتحديد المسؤوليات، غياب بنك معلومات حول صفقات الهيئة... الخ، ويمكن للمقرر اللجوء إلى بعض المؤشرات التي توضح مستوى الرقابة الداخلية، والتي تتمثل على سبيل المثال في الفوارق غير المبررة بين البيانات المحاسبة وعمليات الجرد

<sup>1</sup>مجلس المحاسبة، الدليل العملي لرقابة نوعية التسيير، 2017، ص 13.

المادي على الاستثمارات والمحزونات، مستوى الديون المصرح بتعذر تحصيلها، ومدى المنازعات مع المومنين، ويقدم المقرر في نهاية تقييمه التوصيات الضرورية لمعالجة نقاط الضعف في الرقابة الداخلية؛

- رقابة موثوقية الحسابات وانسجام المعلومات المقدمة في مختلف الوثائق والسجلات كالوضعيات المالية، حسابات التسيير، الحسابات الإدارية، الميزانيات، تقارير الأنشطة... الخ؛

- تحليل تطور نفقات الهيئة الخاضعة للرقابة لفترة مدتها على الأقل ثلاث سنوات سابقة للسنة المالية الجارية، ويركز المقرر في تحليله لتطور النفقات على التحقق من أن هيكل النفقات بقي متجانس من سنة إلى أخرى والطلب من المسؤولين تبرير التعديل المهم في الهيكل أو النمو أو الانخفاض المعتبر لبعض النفقات، ومقارنة النفقات بالبرامج والأهداف الكمية لكل سنة ومقارنة نسب الانجاز المادي مع نسب استهلاك الاعتمادات، كما يتأكد المقرر من أن الهيئة تلجأ إلى حث المردين على المنافسة واحترام قانون الصفقات العمومية، وأن عمليات الشراء والتجهيز مطابقة للمواصفات على الصعيد الكمي والنوعي والنظامية أيضاً، وأن الهيئة أقامت مقاييس تمكنها من التحكم في بعض أنواع النفقات كاللوازم المكتبية، الوقود، الهاتف، نفقات الصيانة... الخ، وتسمح هذه التحليلات للمقرر بتقديم دليل دعم وتقييم الاستخدام الاقتصادي والكفاء والفعال للموارد الموضوعة تحت تصرف الهيئة الخاضعة للرقابة، والكشف عن نقاط الضعف ومواطن عدم الانسجام، والإدلاء بتوصيات من أجل تحسين التسيير؛

- تحليل تطور إيرادات الهيئة الخاضعة للرقابة لفترة مدتها على الأقل ثلاث سنوات سابقة للسنة المالية الجارية، فتحليل تطور الإيرادات يكمل تحليل تطور النفقات من أجل تقييم نوعية التسيير، وفي هذا التحليل يركز المقرر على التحقق من هيكل الإيرادات بقي متجانساً خلال الفترة، وأن الإيرادات المحققة متجانسة مع التقديرات، ويتعين تحديد نسبة الإنجازات من أجل تحديد ما إذا كانت تقديرات الإيرادات واقعية ومبررة بحاجيات تمويل برامج وأهداف الهيئة، وأن الهيئة تراعي في تقديراتها رصيد ميزانية السنة المنصرمة، كما يتأكد المقرر من أن الخدمات التي تقدمها الهيئة للغير تتم فوترتها وأن المساعي المبذولة من أجل التحصيل قد تمت، وأن الأموال الداخلة في إطار الإعانات مبررة قانوناً بحواصل انجاز الاتفاقيات ودفاتر الشروط، وأن الحماية المخصصة لتمويل نفقات التسيير والتجهيز للهيئة غير مبالغ فيها وأن الوعاء والتصفية تتحكم فيهما الهيئة إذا كانت مكلفة بذلك، وتسمح تحليلات المقرر من تقديم دليل دعم وتقييم صحة التقديرات المالية والاستخدام الكفاء والفعال للموارد الموضوعة تحت تصرف الهيئة الخاضعة للرقابة، والكشف عن نقاط الضعف ومواطن عدم الانسجام، والإدلاء بتوصيات من أجل تحسين التسيير؛

- تقييم تسيير الموارد البشرية، والهدف من ذلك تحسين جودة تسيير الموارد البشرية والتحكم الأمثل في تكاليف المستخدمين، كونه أمر أساسي لتحسين أداء الهيئة، وفي هذا الإطار تتمحور عمليات التدقيق الخاصة بالمقرر حول التأكد من الهيئة الخاضعة للرقابة حددت جيدا حاجياتها الكمية والجودة لمواردها البشرية حسب حجم الهيئة وموضوع نشاطها (مبدأ الاقتصاد)، وأن السجلات القانونية للمستخدمين مسوكة وأن دعائم المعلومات محددة وتمكن الهيئة من التحكم في تنقلات المستخدمين والوقت الفعلي لعملهم والتي تعتبر ضرورية لحساب الراتب والأعباء المتصلة بذلك (مبدأ النظامية)، والتأكد من أن أهداف توظيف وتكوين المستخدمين محددة ومخطط لها وموافق عليها من طرف الجهات الوصية وتأخذ بعين الاعتبار الحاجيات من حيث الكمية والجودة (مبدأ الفعالية)، كما يقوم المقرر بتحليل تطور تعداد المستخدمين الحقيقي خلال فترة لا تقل عن ثلاث سنوات وطلب التبرير في حالة ما إذا كان هناك توجه معتبر نحو انخفاض أو نمو تعداد المستخدمين وإجراء المقارنة مع توجه مستوى نشاط الهيئة لنفس الفترة (مبدأ الكفاءة)؛

- تقييم أهداف ومؤشرات الأداء المسجلة في برامج الخدمة العمومية والتجهيزات العمومية على الصعيد النوعي والكمي ومن حيث تكاليف الانجاز والنظامية أيضا.

- بالنسبة للمؤسسات العمومية الاقتصادية الخاضعة يحلل المقرر تطور الوضعية المالية خلال الفترة المختارة للرقابة (التوازن المالي، المردودية الاقتصادية والمالية، القدرة على التمويل الذاتي، بعض المعدلات الاستدلالية حول مردودية عوامل الإنتاج مثل الموارد البشرية، المواد، التجهيزات...)، وكذا مؤشرات الأداء المسجلة في برامج الشراء والإنتاج والبيع.

ينظم المقرر في نهاية أعمالها اجتماع اختتام الرقابة مع مسيري الهيئة، حيث يذكرهم بهدف الرقابة ومحاورها والظروف التي جرت فيها، ويعلمهم بالمعاينات المنجزة بهدف اختبار صحة تحليلاته، كما يقوم بشرح المراحل الرئيسية التي ستتبع الانتهاء من عملية الرقابة (مرور التقرير بالغرفة من أجل المداولة، إرسال التقرير إلى الهيئة من أجل الإجراء الحضوري، ...الخ)، ولا ينبغي عليه بهذه المناسبة تسليم أي وثيقة مكتوبة تحتوي على تقييماته أو مشروع تقريره.

#### • إعداد التقرير عن رقابة نوعية التسيير:

بعد الانتهاء من تنفيذ رقابة نوعية التسيير، يستلم المقرر من كل مساعد تقريره الجزئي مؤرخا وموقعا عليه ويكون موافقا للمهام التي أسندت إليه، ويقوم بإنجاز تقرير شامل مؤقت، يتم إيداعه مرفقا بملف الأدلة

لدى كتابة ضبط الغرفة التي تسجله وتسلمه في نفس اليوم إلى رئيس الغرفة، بهدف عرضه على التشكييلة  
المدولة للمصادقة عليه، ويتضمن التقرير المؤقت:<sup>1</sup>

- تمهيدا موجزا: يشير إلى البرنامج المصادق عليه من طرف لجنة البرامج والتقارير والمتضمن  
الهيئة المراقبة، ويبين نوع الرقابة، والإطار القانوني، والسنوات المالية المعنية، وأمر تعيين المقرر ومساعديه،  
وتاريخ بداية واختتام الرقابة، ولا يجب أن يتجاوز صفحة واحدة؛

- مقدمة موجزة: تشمل تقديم أهمية موضوع الرقابة للقطاع أو الاقتصاد الوطني، ومحاور وأهداف  
الرقابة، ونطاقها وإجراءات الرقابة المطبقة، والعقبات التي تمت مواجهتها في تنفيذ الرقابة؛

- عرض موجز للهيئة المراقبة: يشمل تسمية الهيئة ومقرها ومهامها، والنص القانوني لإنشائها  
بالنسبة للهيئات العمومية الخاضعة للمحاسبة العمومية وموضوعها ورأس مالها الاجتماعي بالنسبة للمؤسسات  
العمومية الاقتصادية، والجهة الوصية والهيئات التابعة لها، ولمحة تاريخية عن الهيئة وبعض المؤشرات  
الهامة عن نشاط الهيئة وتطورها خلال فترة الرقابة (رقم الأعمال، كتلة الأجور، تعداد المستخدمين، مجموع  
النفقات والإيرادات،...)

- ملخص التقرير: يتضمن بشكل موجز في صفتين أو ثلاث كحد أقصى، الوقائع والملاحظات  
التي سجلها المقرر، وتوضيح سببها وأهميتها وتأثيرها على الاقتصاد والكفاءة والفعالية (الأداء) والنظامية  
(الفوارق قياسا بالنصوص المعمول بها) والموثوقية (الأخطاء المادية)، ويجب أن تكون قائمة على مستندات  
تبريرية؛ كما يجب على المقرر أيضا من باب الحياد الوقوف أيضا على ممارسات التسيير الجيدة والتقدم  
المحتمل المحرز.

- عرض التقرير: يتضمن التوصيات المؤقتة التي يقترحها المقرر من أجل القضاء على الخلل  
المعائن، ويجب أن تكون موضوعية وعددها معقول، بحيث يمكن للتشكييلة المدولة من الحكم على ملاءمتها  
واتخاذ القرار بشأنها، ويكون للهيئة رغبة وقدرة على تنفيذها.

- مقترحات المقرر: يقدم المقرر مقترحات مؤقتة تتعلق بالنتائج المترتبة عن مهمة الرقابة (مذكرة  
تقييم، مذكرة إدراج في التقرير السنوي، التقرير المفصل لغرفة الانضباط، والتكليف الجزائي)

- المرسل إليهم: الجهة الوصية للهيئة المراقبة على سبيل الإعلام (تقرير كامل)، الأمر بالصرف أو  
المدير العام أو الرئيس المدير العام (حسب القانون الأساسي للهيئة) المعني بفترة الرقابة (تقرير كامل)،  
الأمر بالصرف أو المدير العام أو الرئيس المدير العام (حسب القانون الأساسي للهيئة) لكنه غير معني بفترة

<sup>1</sup> مجلس المحاسبة، الدليل العملي لرقابة نوعية التسيير، 2017، ص ص 32-33.

الرقابة (تقرير كامل)، كل مسؤول مها كانت فنته المهنية يتم اعتباره مسؤولا عن الوقائع المنسوبة إليه(جزء من التقرير)؛

- أجل الإجابة: يوضح المقرر الأجل الممنوح للمرسل إليهم من أجل الإجابة عن التقرير أو جزء من التقرير، ولا يمكن أن يتجاوز الأجل المحدد شهرين (يمكن تمديد الأجل بطلب مبرر من الهيئة الخاضعة للرقابة).

يعد رئيس الغرفة أمر استدعاء التشكيلة المداولة الذي بمقتضاه يعين الأعضاء المشكلين لها ويضبط تاريخ الجلسة، ويقوم بتسليم التقرير المؤقت وملف الأدلة لأعضاء التشكيلة المداولة ثمانية أيام على الأقل قبل التاريخ المحدد للمداولة.

تتعد التشكيلة المداولة في التاريخ المحدد لها، وبعد افتتاح الجلسة يعرض المقرر شفويا ملخصا عن مهمته الرقابية فضلا عن المعايينات والملاحظات الرئيسية المسجلة، ثم يعرض كل عضو من أعضاء التشكيلة على حدا ملاحظاته ومقترحاته بخصوص شكل ومحتوى التقرير، ويقدم المقرر أثناء المناقشة كل التوضيحات ويجيب عن أسئلة الأعضاء ويمكن مساعدته في هذا الإطار من طرف أعضاء فريقه، ويتم تدوين على سجل رئيس الغرفة كل التحفظات والمقترحات المقدمة والمصادقة عليها من طرف التشكيلة المداولة، وفي نهاية الجلسة يعرض رئيس الغرفة التقرير في مجمله للمصادقة عليه دون مشاركة المقرر. بعد المصادقة على التقرير المؤقت وتدوين التحفظات والمقترحات النهائية من طرف التشكيلة المداولة، يجري المقرر التصحيحات اللازمة على التقرير المؤقت طبقا للتحفظات والمقترحات التي أدلت بها التشكيلة المداولة، ويسلم التقرير النهائي إلى كتابة ضبط الغرفة التي ترسله إلى رئيس الغرفة مرفقا بالملف الكامل.

#### ب. رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية:

إن الهدف من هذه الرقابة التأكد من احترام المسيرين الماليين للهيئات العمومية للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العامة والوسائل المادية الموضوعة تحت تصرفهم(رقابة الالتزام)، وهذا النوع من الرقابة يكون عادة مدمج مع الرقابة المالية ورقابة التسيير، لذلك لا يتم إدراج مهمات خاصة بهذه الرقابة في البرنامج السنوي لمجلس المحاسبة، بل تتم بصفة آلية أثناء تنفيذ مهمات الرقابة الأخرى، حيث يدرج كل مقرر في تقاريره الرقابية معايناته وملاحظاته المسجلة حول حالات عدم الالتزام التي حددتها المادة 88 من الأمر 20.95 المعدل والمتمم، ويقدم اقتراحاته بناء على أدلة رقابية كافية

وملائمة (تأكيد معقول)، بشأن إحالة المسؤول المعني على غرفة الانضباط أو التكيف الجزائي للوقائع المسجلة.

#### 3.4. متابعة تنفيذ مهمات الرقابة وإعداد التقرير السنوي:

تتم متابعة تنفيذ المهمات الرقابية من أجل إعداد التقرير السنوي، في كل غرفة من طرف رئيس الغرفة، عن طريق متابعة نتائج التقارير التي ترفعها فرق الرقابة، حيث يقوم رئيس الغرفة بناء على ذلك بإعداد مشروع مذكرة إدراج يحتوي على المعايينات والملاحظات والتقييمات القابلة للإدراج في التقرير السنوي، يحال هذا المشروع على المقرر العام المختص من أجل دراسته بمعية رئيس الغرفة، وبعد الدراسة وبناء على ملاحظات المقرر العام واقتراحاته يضبط رئيس الغرفة مذكرة الإدراج الواجب عرضها على لجنة البرامج والتقارير، يرسل رئيس مجلس المحاسبة مذكرات الإدراج التي ضبطتها لجنة البرامج والتقارير إلى المسؤولين والسلطات السلمية أو الوصية لتمكينهم من تقديم إجاباتهم في أجل يحدده لهم مجلس المحاسبة ولا يقل هذا الأجل عن شهر واحد، وبناء على الأجوبة المستلمة ومذكرات الإدراج يعد المقرر العام الصيغة النهائية لمشروع التقرير السنوي ويعرضه على لجنة البرامج والتقارير للمصادقة، ويحتوي التقرير المصادق عليه على المعايينات والملاحظات والتقييمات الأكثر أهمية مرفقة بالتوصيات الواجب تقديمها، وكذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك، ويرفع مجلس المحاسبة التقرير السنوي إلى رئيس الجمهوري ويرسل نسخة إلى السلطة التشريعية، ويتم نشره كلياً أو جزئياً في الجريدة الرسمية.

أما فيما يتعلق بإعداد التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية الذي يندرج في إطار تنفيذ المهمة الاستشارية لمجلس المحاسبة، فإن مجلس المحاسبة يدرج بصفة منتظمة في برامج النشاطات السنوية عمليات رقابة قطاعية، تتضمن ظروف تنفيذ فوائين المالية من طرف الدوائر الوزارية ومصالح الدولة للسنة ن-2، وتختتم هذه العمليات بإعداد تقارير تقييميه سنوية حول المشاريع التمهيدية لقوانين تسوية الميزانية، تتضمن أهم الملاحظات المسجلة والتوصيات الضرورية، ويتم التركيز فيها على ظروف تحصيل الإيرادات العامة وصرف النفقات العامة، وتحديد الفرق بين الإيرادات المقدره والإيرادات المحققة وكذا الاعتمادات المفتوحة والنفقات الفعلية، دون اعتماد مؤشرات تعكس كفاءة وفعالية الحكومة في تحقيق البرامج والمشاريع المسطرة في الموازنة العامة، كما تتم دراسة الحسابات الخاصة للخزينة لاسيما حسابات التخصيص الخاص التي تحوي موارد معتبرة من أجل انجاز برامج عامة، ويرسل مجلس المحاسبة التقارير التقييمية إلى وزارة المالية التي تقوم بعرض قانون تسوية الميزانية على البرلمان لمناقشته مرفقا بالتقرير التقييمي الخاص به.

#### 5.4. النتائج المترتبة عن رقابة مجلس المحاسبة:

بالإضافة إلى إعداد التقرير السنوي والتقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية، تؤدي ممارسة مجلس المحاسبة لصلاحياته الرقابية إلى نوعين من النتائج: نتائج قضائية ونتائج إدارية.

##### • النتائج القضائية:

تتمثل النتائج القضائية في القرارات والجزاءات القضائية المترتبة عن ممارسة مجلس المحاسبة لصلاحياته في مجال مراقبة تقديم الحسابات ومراجعة حسابات المحاسبين العموميين ورقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، لذلك تعرف على هذه الأنواع الثلاث من الرقابة بالرقابة القضائية، وقد كانت نتائج هذا النوع من الرقابة خلال السنوات من 2015 إلى غاية 2019 كما يلي:

الجدول (4-7): نتائج رقابة مجلس المحاسبة في مجال تقديم الحسابات لسنوات 2015، 2016، 2017،

2018، 2019.

السنوات	القرارات المؤقتة 1	مج القرارات النهائية 2	القرارات النهائية بتطبيق الغرامات 3	النسبة % 2/3	المبلغ الإجمالي للغرامات
2015	1557	2345	933	39,79	2.303.260,00 دج
2016	1893	219	131	59,81	1.589.000,00 دج
2017	3592	107	55	54,40	465.000,00 دج
2018	1266	665	/	/	6.187.000,00 دج
2019	964	1166	/	/	4.151.000,00 دج

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد التقارير السنوية لمجلس المحاسبة للسنوات 2015، 2018، 2019، 2020، 2021.

يصدر مجلس المحاسبة قرارات مؤقتة بتطبيق غرامات مالية ضد المحاسبين والأميرين بالصرف المعنيين في حالة التأخر أو عدم إيداع الحسابات أو عدم إرسالهم المستندات الثبوتية، في انتظار الفصل فيها بقرارات نهائية حسب الإجراءات المنصوص عليها، ونلاحظ من خلال الجدول (4-7) ارتفاع كبير لنسبة القرارات النهائية بتطبيق الغرامات من مجموع القرارات النهائية الصادرة عن مجلس المحاسبة في مجال مراقبة تقديم الحسابات، وهذا يدل على عدم التزام المحاسبين العموميين والأميرين بالصرف بتقديم حساباتهم في الآجال المحددة بدون مبرر، هذا بغض النظر عن القرارات المؤقتة التي لم يتم الفصل النهائي فيها والبالغ عددها 1557، 1839، 3592، 1266، 964، قرار مؤقت، لسنوات 2015، 2016، 2017، 2018، 2019، على التوالي، كما نلاحظ كذلك تراجع كبير في عدد القرارات النهائية الصادرة حيث بلغت

107 قرار نهائي فقط سنة 2017، مقارنة بسنة 2015 حيث وصلت إلى 2345 قرار نهائي، مما أدى إلى ارتفاع عدد القرارات المؤقتة إلى 3592 قرار سنة 2017، إلا أن هناك تحسن ابتداء من سنة 2018، ومع ذلك فإن تراكم القرارات المؤقت التي لم يتم الفصل النهائي فيها سيؤثر بشكل كبير على عمليات الرقابة للسنوات القادمة وسيحد من فعالية هذا النوع من الرقابة.

**الجدول (4-8): نتائج مراجعة حسابات المحاسبين العموميين لسنوات 2015، 2016، 2017، 2018،**

**2019.**

السنوات	القرارات المؤقتة	القرارات النهائية	قرارات الإبراء	قرارات وضع في حالة مدين المنفذة	المبلغ الإجمالي للغرامات
2015	489	1016	904	112	264.776.966,50 دج
2016	709	842	772	70	16.253.989,03 دج
2017	474	809	717	92	38.707.862,35 دج
2018	468	835	782	53	8.452.835,68 دج
2019	311	776	721	55	676.627.825,83 دج

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد التقارير السنوية لمجلس المحاسبة للسنوات 2015، 2018، 2019، 2020،

**2021.**

يبت مجلس المحاسبة بقرار نهائي بإبراء ذمة المحاسب الذي لم تسجل عليه أي مخالفة، وبقرار مؤقت يتضمن أوامر أو تحفظات في الحالات الأخرى، ثم يتبع هذا القرار بقرار نهائي حسب الإجراءات المنصوص عليها، إما بالإبراء أو وضع المحاسب في حالة مدين، من خلال الجدول (4-8) نلاحظ إهدار كبير للأموال العامة، من طرف عدد معتبر من المحاسبين العموميين الذين أوكلهم المشرع مهمة حماية هذه الأموال والرقابة الداخلية عليها، حيث بلغ عدد قرارات وضع في حالة مدين المنفذة 112، 70، 92، 53، 55 قرار من مجموع القرارات النهائية للسنوات 2015، 2016، 2017، 2018، 2019 على التوالي، وهذا باستثناء القرارات المؤقتة التي لم يتم الفصل فيها، والبالغ عددها 489، 709، 474، 468، 311، لنفس السنوات على التوالي، وبالرجوع إلى العدد الكبير جدا من الحسابات لم يتم إيداعها والتي لم يتم مراجعتها أو التي لم يتم الفصل النهائي فيها، يمكن القول أن هناك أموال عامة كبيرة يتم إهدارها سوف لن يتم استعادتها.

الجدول (4-9): نتائج رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية لسنوات 2015، 2016، 2017، 2018، 2019،

2018، 2019.

2019	2018	2017	2016	2015	السنوات
41	42	51	26	32	تقرير تفصيلي من أجل إخطار غرفة الانضباط
23	13	33	13	6	تقرير تفصيلي موجه إلى النواب العامين
56.09	30,95	64,70	50,00	18,75	النسبة %

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد التقارير السنوية لمجلس المحاسبة للسنوات 2015، 2018، 2019، 2020،

2021.

ينتج عن رقابة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية في حالة اكتشاف أخطاء أو تجاوزات تندرج في إطار المادة 88 من الأمر 20.95 إعداد تقرير تفصيلي يرسل إلى غرفة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية لمتابعة التحقيق والبت في القضية حسب الإجراءات المنصوص عليها، إما بحفظ الملف أو بوضع الأمر بالصرف وضع المدين، وهذا دون المساس بحق المتابعة القضائية إذا كانت الوقائع يمكن وصفها وصفا جزائيا، حيث يقوم رئيس مجلس المحاسبة بإرسال تقرير تفصيلي مدعم بعناصر الإثبات اللازمة إلى النواب العامين المختصين إقليميا، ونلاحظ من خلال الجدول (4-9) ارتفاع لحالات التعدي على الأموال العامة من قبل المسيرين الماليين للمؤسسات العامة، وعدم احترامهم للأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العامة والوسائل المادية، حيث بلغ 51 حالة سنة 2017، وبنسبة بلغت 64,70 % من هذه الحالات أي 33 حالة تمثل وقائع قابلة للوصف الجزائي، يسعى من خلالها المخالفون إلى كسب امتيازات مالية وعينية على حساب الدولة والهيئة المكلفون بتسييرها، وهذا يبين أن مجلس المحاسبة وإن كان يستطيع الكشف عن مظاهر الفساد في المال العام فإنه لم يستطيع الحد من هذه المظاهر.

بالإضافة إلى ما تم الإشارة إليه من ملاحظات تحد من فعالية الصلاحيات القضائية لمجلس المحاسبة والمتمثلة عموما في نقص الموارد البشرية وتراكم القرارات المؤقتة يمكن الإشارة إلى عاملين أساسيين هما:

- مجلس المحاسبة يقوم بإصدار القرارات النهائية بتسليط الغرامات المالية على المخالفين والتي تكتسي الصيغة التنفيذية، إلا أن تجسيدها يتوقف على إرادة السلطة التنفيذية ممثلة في وزير المالية المكلف بتنفيذها، ويتمتع في ذلك بسلطة تقديرية تمكنه حتى من إعفاء الأشخاص الذين تتم إدانتهم، وهذا يقلل من مصداقية وفعالية مجلس المحاسبة كجهاز رقابي مستقل ذو طبيعة قضائية.

- يقوم مجلس المحاسبة في حال اكتشافه لوقائع قابلة للوصف الجزائي، بإرسال الملف إلى النائب العام المختص إقليمياً، ولا يمتلك حق تحريك الدعوة الجزائية بصفة مباشرة، وهو ما يقيد سلطته في هذا المجال.

#### • النتائج الإدارية:

إن الرقابة على نوعية التسيير هي رقابة إدارية، وبالتالي فالنتائج المترتبة عنها هي نتائج إدارية ليست إلزامية للهيئات المعنية بها، حيث يملك مجلس المحاسبة صلاحية تقديم التوصيات والملاحظات من أجل تصحيح الوضع وتحسين الأداء، بواسطة المذكرات التي يصدرها عقب كل عملية رقابية، وهذه التوصيات لا تكتسي بطبيعتها صفة الإلزام، وبذلك فإن تطبيقها يتوقف بالدرجة الأولى على إرادة الهيئة المعنية أو السلطة السلمية أو الوصية عليها، وهذا يفقدها أهميتها وفعاليتها في ظل غياب نظام فعال لمتابعة التوصيات من قبل مجلس المحاسبة، وهذا بالإضافة إلى صعوبة تقييم أداء الهيئات والمؤسسات الإدارية الحكومية والحكم على كفاءتها وفعاليتها في ظل اعتماد الجزائر على الموازنة التقليدية التي تتميز بعدم وضوح الأهداف التي ترصد لها الاعتمادات، فهي بذلك لا تقدم البيانات والمعلومات اللازمة لقياس كفاءة وفعالية الأداء، حيث يشير مجلس المحاسبة في تقاريره إلى غياب مؤشرات حقيقية للأداء لكل قطاع وهو ما يؤدي به إلى الاستعانة ببعض الاحصائيات والنسب التي من شأنها أن تشكل أدوات تحليلية مناسبة لتقييم الأداء، وتتمثل النتائج الإدارية المترتبة عن رقابة مجلس المحاسبة في: مذكرة التقييم، رسالة رئيس الغرفة، المذكرة المبدئية، الإجراء المستعجل.

- مذكرة التقييم: عقب الانتهاء من رقابة نوعية التسيير يعد مجلس المحاسبة مذكرة تقييم يضبط من خلالها تقييماته النهائية ويصدر كل التوصيات والاقتراحات بغرض تحسين فعالية ومردود تسيير المصالح والهيئات المعنية ويرسلها إلى مسؤوليها وكذا إلى الوزراء وإلى السلطات الإدارية المعنية.

- رسالة رئيس الغرفة: إذا عاين مجلس المحاسبة أثناء رقابته حالات أو وقائع أو مخالفات تلحق ضرراً بالخزينة العمومية أو بأموال وأملاك الهيئات الخاضعة لرقابته، أو اثبت أنه تم قبض أو حيازة مبالغ بصفة غير قانونية من قبل أشخاص طبيعيين أو معنويين، في هذه الحالة يتم اطلاع مسؤولي هذه الهيئات

برسالة رئيس الغرفة المختصة بمجلس المحاسبة، قصد اتخاذ الإجراءات اللازمة التي يقتضيها التسيير السليم للأموال العامة، واسترجاع المبالغ المستحقة بكل الطرق القانونية؛

- الإجراء المستعجل: وإذا اقتضى الأمر يتم إبلاغ السلطات السلمية، أو الوصية، أو كل سلطة أخرى مؤهلة، عبر مذكرة استعجاليه من رئيس مجلس المحاسبة، بالمعاينات التي تستدعي تحرير رسالة رئيس الغرفة.

- المذكرة المبدئية: إذا لاحظ مجلس المحاسبة أثناء رقابته نقائص في النصوص التي تسري على شروط استعمال الأموال والوسائل الخاصة بالهيئة محل الرقابة، وتسييرها ومحاسبتها ومراقبتها، فإنه يطلع السلطات المعنية بملاحظاته مصحوبة بالتوصيات الواجب تقديمها، وذلك عن طريق مذكرة مبدئية. والجدول التالي يبين نتائج رقابة نوعية التسيير للسنوات من سنة 2015 إلى غاية 2019:

**جدول (4-10): نتائج رقابة نوعية التسيير للسنوات 2015، 2016، 2017، 2018، 2019.**

السنوات	مذكرة تقييم	رسالة رئيس غرفة	مذكرة مبدئية	مذكرة استعجال
2015	177	03	/	/
2016	112	05	02	/
2017	110	06	02	/
2018	135	13	/	/
2019	137	23	/	01

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد التقارير السنوية لمجلس المحاسبة للسنوات 2015، 2018، 2019، 2020، 2021.

من خلال الجدول (4-10) نلاحظ تراجع في عدد مذكرات التقييم التي أصدرها مجلس المحاسبة سنة 2017 حيث بلغ عددها 110 مذكرة تقييم فقط مقارنة بسنة 2015 أين بلغ عددها 177 مذكرة تقييم، وهذا بسبب تراجع في عدد عمليات رقابة نوعية التسيير المنفذة في سنة 2017 مقارنة بسنة 2015، إلا أن هذا العدد بدأ في التحسن ابتداء من سنة 2018، كما نلاحظ أن مجلس المحاسبة يكشف أيضا من خلال هذه الرقابة عن حالات لمظاهر الفساد في المال العام بلغت 23 حالة سنة 2019.

## 5. التعاون الدولي:

من أجل ضمان التحسين المستمر للقدرات المهنية لموظفي الرقابة بمجلس المحاسبة والتكيف الدائم مع التطورات الحاصلة في مجال الرقابة على المستوى الدولي، يعمل مجلس المحاسبة على توطيد روابط التعاون مع الأجهزة الرقابية العليا العربية والأجنبية، في إطار يتماشى وأهداف التعاون وبناء القدرات الذي تنص عليه المنظمة الدولية الانتوساي، ويتعلق التعاون بعدة ميادين كالنظيم المشترك للدورات التدريبية والندوات المهنية المتعلقة بمجالات الرقابة، وتبادل الوثائق والدراسات والمعارف في منهجيات وتقنيات الرقابة على الأموال العامة، وقد تجسد هذا التعاون على الخصوص سنة 2016 في إطلاق برنامج التوأمة المؤسسية مع مجلس المحاسبة الفرنسي ومحكمة الحسابات البرتغالية وبمساهمة المدرسة الوطنية للإدارة بفرنسا، وبرنامج التعاون مع مجلس المحاسبة الهولندي، والهادف إلى تعزيز فعالية عمل مجلس المحاسبة الجزائري بالنسبة لجميع مهامه الأساسية، وتحسين مطابقة نشاطه مع الممارسات الجيدة الأوروبية والدولية.

### 1.5. برنامج التوأمة المؤسسية مع مجلس المحاسبة الفرنسي ومحكمة الحسابات البرتغالية:

تجسدت هذه التوأمة في إطار برنامج دعم الحوكمة الاقتصادية والسياسية للجزائر (SPRING)، والذي يديره برنامج دعم تنفيذ اتفاقية الشراكة بين الجزائر والاتحاد الأوروبي، وحددت مدة تنفيذها بـ 24 شهرا بتمويل من الاتحاد الأوروبي بقيمة 1.721.000 يورو.

تم إبرام اتفاقية التوأمة في مارس 2016 موضوعها "بناء القدرات المؤسسية لمجلس المحاسبة الجزائري في مجال الرقابة القضائية وتنفيذ قانون المالية ورقابة نوعية التسيير"، وقام كل من مجلس المحاسبة الجزائري ومجلس المحاسبة الفرنسي ومحكمة الحسابات البرتغالية وبمساهمة المدرسة الوطنية للإدارة بفرنسا، وضع حيز التنفيذ برنامج التوأمة الذي حدد له بلوغ أربعة نتائج هي:<sup>1</sup>

**النتيجة 1:** مجلس المحاسبة مزود بالوسائل الضرورية لمطابقة سيره ونشاطاته للمعايير الدولية، والممارسات الجيدة الأوروبية والدولية؛

**النتيجة 2:** الوظيفة القضائية لمجلس المحاسبة يعاد تنظيمها لتكون أكثر فعالية وأقل استهلاكاً للوسائل؛

**النتيجة 3:** إعداد التقرير التقييمي حول قانون تسوية الميزانية يكون مبني على النتائج، أكثر سرعة وأقل استهلاكاً للموارد؛

**النتيجة 4:** رقابة نوعية التسيير مطورة ووفقاً للمعايير الدولية، والممارسات الجيدة الأوروبية والدولية؛

<sup>1</sup> مجلس المحاسبة، التقرير السنوي 2018، ص 714.

لقد شارك في نشاطات التوأمة التي امتدت خلال فترة تنفيذ التوأمة 52 شخص من الجانب الفرنسي والبرتغالي و300 شخص من الجانب الجزائري منهم 250 من مستخدمي الرقابة التابعين لمختلف الغرف ومصالح الدعم، كما استفاد 51 منهم من زيارات دراسية على مستوى مجلس المحاسبة الفرنسي، ومكنت هذه النشاطات مجلس المحاسبة الجزائري من تحقيق العديد من النتائج والتي يعترزم التوسع فيها إلى ما بعد التوأمة حتى يجعل نشاطه يتطابق مع المعايير الدولية والممارسات الجيدة الأوروبية والدولية، حيث تمكن على الخصوص من:<sup>1</sup>

- تم تعزيز البنية التحتية للإعلام الآلي وهيكلتها وتأمينها (موزع، برمجيات، رسائل داخلية)، كما تزود المجلس بأدوات للبرمجة تهدف إلى ضمان توافق أفضل بين الوسائل والمهام حسب نشاطات الغرف، وتم وضع خطة استراتيجية ومخطط عمل للتكوين يضعان الأساسات لتكوين متكيف مع احتياجات هيكل مجلس المحاسبة (النتيجة 1)

- قام مجلس المحاسبة بإعادة تنظيم كتابة الضبط وهيكلتها في أربع فروع وبمسؤوليات محددة بدقة، وتم تدعيم كتابة الضبط الرئيسية في وظيفتها خاصة فيما يتعلق بتنشيط كتابات الضبط للغرف، كما تم بناء نظام معلومات لفائدة أعوان المجلس وكذا المتقاضين والذي سجل تقدما معتبرا خاصة في التبادلات الالكترونية بين كتابة الضبط والمتقاضين، بالإضافة إلى العديد من التطبيقات التي هي قيد الاستكمال كتطبيق كتابة الضبط وقاعدة البيانات للاجتهاد القضائي، التي من شأنها ضمان موثوقية عمليات كتابة الضبط وتنظيم حفظ الوثائق، كما قام مجلس المحاسبة بإعداد أدلة وكتيبات للرقابة في إطار التوأمة للاسترشاد بها في الرقابة القضائية(النتيجة2).

- فيما يخص التقرير التقييمي حول المشروع التمهيدي لقانون تسوية الميزانية (النتيجة 3) فسيتم إعداده حسب شكل متناسق يستجيب لاحتياجات إعلام المواطنين والبرلمان، والعمل على تحسين آجال إعداد التقرير وتقديمه.

- فيما يتعلق برقابة الأداء (النتيجة 4) تم إعداد أربعة أدلة وتنظيم عدة ورشات تكوينية، ستسمح بتجانس طرق تنفيذ العمليات الرقابية من طرف قضاة الغرف وتحسين جودتها، كما ستسمح بتعزيز التحول في العمل الإداري الذي سينتج عن تنفيذ القانون العضوي رقم 15.18 مؤرخ في 2 سبتمبر 2018 المتعلق بقوانين المالية، والذي سيدخل حيز التنفيذ ابتداء من سنة 2023، والذي سينظم الانتقال من موازنة وسائل (الموازنة تقليدية) إلى موازنة برامج مبنية على منهج الأداء.

<sup>1</sup> مجلس المحاسبة، التقرير السنوي 2018، ص 715.

## 2.5. برنامج التعاون مع مجلس المحاسبة الهولندي:

تمت المبادرة بهذا البرنامج في ماي 2016 بناء على مذكرة تفاهم بين مجلس المحاسبة الجزائري ومجلس المحاسبة الهولندي، وهو يندرج ضمن برنامج تعاون واسع بين مجلس المحاسبة الهولندي وعدد من الأجهزة العليا للرقابة على المالية العامة للدول العربية يخص مجالين هما النزاهة وأهداف التنمية المستدامة. يهدف هذا البرنامج الممول من طرف وزارة الخارجية الهولندية والذي امتد إلى غاية 2021 إلى ترقية تقاسم المعلومات والخبرات في مجال الرقابة والمساهمة في مطابقة نشاطات مجلس المحاسبة الجزائري مع المعايير الدولية والممارسات الجيدة، وامتد هذا التعاون إلى محورين هما الرقابة في محيط يستعمل الإعلام الآلي ورقابة الأداء، وهذا بالإضافة إلى المحورين الجهويين للتعاون (النزاهة وأهداف التنمية المستدامة) كما يلي:<sup>1</sup>

- **النزاهة:** يهدف هذا المحور إلى ترقية النزاهة أكثر داخل الجهاز باستعمال منهجية التقييم الذاتي، وتعتبر الورشة المنظمة بمدينة لاهاي من 28 نوفمبر إلى 2 ديسمبر 2016 حول تقييم النزاهة والتي شارك فيها رئيسي(2) غرفة من مجلس المحاسبة الجزائري العملية الأولى لهذه الشراكة، مع إطلاق نشاطات أخرى تدخل في نفس المجال.

- **أهداف التنمية المستدامة:** إن الهدف من هذا المحور هو تقييم تحضير الحكومة الجزائرية لتنفيذ أهداف التنمية المستدامة المصادق عليها من طرف الأمم المتحدة، وقد شرع مجلس المحاسبة سنة 2018 في عملية مراجعة مدى جاهزية الحكومة الجزائرية لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، وارتكزت المراجعة على المنهجية التي أعدها مجلس المحاسبة الهولندي بالتعاون مع مجلس المحاسبة الأوروبي، وكان الهدف من المراجعة يتمثل على الخصوص في تقديم توصيات إلى الحكومة حول كيفية تحسين تنفيذ أهداف التنمية المستدامة، وتوفير إطار جيد يمكن استعماله لتقييم وإعادة النظر في تنفيذ أهداف التنمية المستدامة في مراحل لاحقة، وقد أنهى مجلس المحاسبة إعداد التقرير في نفس السنة، وتم نشره على الموقع الإلكتروني للمجلس، وتضمن العديد من الملاحظات والتوصيات الهامة التي من شأنها تعزيز جهود الحكومة الرامية إلى تحقيق التنمية المستدامة، وقد شارك وفد من مجلس المحاسبة برئاسة رئيس المجلس في أشغال الاجتماع الثاني حول مساهمة الأجهزة العليا للرقابة في تنفيذ أهداف التنمية المستدامة بحلول 2030، المنظم بالاشتراك بين الأمم المتحدة والانتوساي، والمنعقد بمقر الأمم المتحدة يومي 19 و20 جويلية 2018، وقدم الوفد الجزائري مداخلة حول النهج الذي تبناه في انجاز عملية مراجعة مدى جاهزية الحكومة الجزائرية لتنفيذ

<sup>1</sup> مجلس المحاسبة، التقرير السنوي 2018، ص ص 725-726.

أهداف التنمية المستدامة، واعتبر منظمو هذا الاجتماع تجربة مجلس المحاسبة بمثابة نموذج يقتدى به من قبل الأجهزة العليا للرقابة التي لم تشرع بعد في انجاز المراجعة في هذا المجال<sup>1</sup>.

- **الرقابة في محيط يستعمل الإعلام الآلي:** ويتعلق الأمر بتطوير المهارات والتوفر على توجيهات جيدة وعملية فيما يخص التدقيقات في محيط يستعمل الإعلام الآلي بالتركيز على رقابة الإعلام الآلي، وتقديم التوصيات للحكومة فيما يخص أنظمة الإعلام الآلي الدقيقة.

- **رقابة الأداء:** يهدف هذا المحور إلى تعزيز قدرات مجلس المحاسبة للقيام برقابة الأداء طبقا لمعايير المنظمة الدولية للأجهزة الرقابة العليا(الانتوساي)، مع إيجاد توازن جيد (القدرة، الوقت) بين رقابة الأداء والنشاطات الرقابية الأخرى للمجلس، وتكوين ستة(6) قضاة على الأقل في رقابة الأداء.

كما يطور مجلس المحاسبة روابط التعاون مع المنظمة الدولية(الانتوساي) والمنظمة العربية(الأربوساي) والمنظمة الإفريقية (الأفروساي)، من خلال عضويته في هذه المنظمات، حيث يشارك في المؤتمرات والندوات الورشات التكوينية التي تنظمها، وقد انتخب مجلس المحاسبة عضوا في المجلس التنفيذي للمنظمة الدولية(الانتوساي) لعهدتها ست(6) سنوات(2019-2025)، خلال مشاركته في أشغال المؤتمر الثالث والعشرون للمنظمة الذي انعقد بموسكو في روسيا من 23 إلى 27 سبتمبر 2019، كما انتخب عضوا في المجلس التنفيذي للمنظمة العربية (الأربوساي) وذلك خلال مشاركته في أشغال الدورة الثالثة عشر للجمعية العامة للمنظمة التي انعقدت بالدوحة في قطر من 12 إلى 14 نوفمبر 2019 لعهدتها ست(6) سنوات (2019-2025).

<sup>1</sup>مجلس المحاسبة، التقرير السنوي 2020، ص ص 588-589.

## المبحث الثاني: منهجية الدراسة ووصف العينة

يتضمن هذا المبحث الإطار المنهجي للدراسة حيث سيتم تحديد المنهجية المتبعة في هذه الدراسة، بالإضافة إلى المصادر والأدوات التي تم الاعتماد عليها في جمع المعلومات، والتعرف على مدى ثبات واتساق أداة الدراسة، وتحديد الأدوات الإحصائية التي سيتم الاستعانة بها من أجل الإجابة على الفرضيات المطروحة وتحليل إجابة المبحوثين.

### المطلب الأول: المنهجية المتبعة وإعداد استبانة الدراسة

إن إنجاز هذه الدراسة يتطلب تحديد المنهجية التي سيتم إتباعها، وشرح الخطوات المتبعة في إعداد الاستبانة والتي تعتبر من أهم مراحل الدراسة الميدانية.

#### 1. منهجية الدراسة:

يسمح المنهج بتنظيم الأفكار وتحليلها وعرضها للوصول إلى حقائق حول مختلف الظواهر موضوع الدراسة، فهو أسلوب للتفكير يتم الاعتماد عليه لإنجاز البحوث والدراسات المختلفة، ويتم تحديد واختيار المنهج المتبع في الدراسة عبر المعرفة العلمية لمناهج البحث العلمي، ومن أجل الإجابة على أسئلة هذه الدراسة فقد تم استخدام المناهج التالية:

- **المنهج الوصفي:** تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي عند جمع المعلومات والبيانات المتعلقة بالفئة المستهدفة ووضع المتغيرات التي تبني عليها الدراسة وتصميم الاستبانة.
- **المنهج التحليلي:** تعتمد هذه الدراسة على المنهج التحليلي عند تحليل اتجاهات المبحوثين حول مختلف محاور الاستبانة، وتفسير النتائج المتحصل عليها واختبار الفرضيات.

#### 2. إعداد استبانة الدراسة:

من أجل تصميم الاستبانة في صورتها النهائية وتوزيعها على مستخدمي الرقابة بمجلس المحاسبة الجزائري، تم إتباع المراحل والإجراءات التالية:

#### 1.2. تحديد أهداف الدراسة:

هي المرحلة الأولى من مراحل إعداد الاستبانة، وتمثلت في التعرف على طبيعة العلاقة بين معايير ومبادئ المنظمة الدولية الانتوساي وفعالية رقابة الأجهزة العليا على الموازنة العامة للدولة، وتحقيق فهم تام لطريقة عمل مجلس المحاسبة الجزائري واختيار العينة المناسبة لتحقيق الهدف من الدراسة.

## 2.2. تحديد البيانات المطلوب جمعها:

يتم في هذه المرحلة تحديد كمية ونوعية البيانات المطلوب جمعها بناء على أهداف الدراسة والتساؤلات التي تسعى للإجابة عليها، ومن أجل تحديد البيانات التي تتضمنها استمارة الاستبانة تم الاطلاع على الاستبانات التي سبق إعدادها في بحوث ودراسات سابقة مشابهة، كما تم الاطلاع على إطار قياس أداء الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الذي قامت المنظمة الدولية الانتوساي بإعداده وتجربته سنوات 2013-2015 وتطويره سنة 2016، لغرض مراجعة الأسئلة المطروحة وتحسينها وصياغتها بطريقة تخدم أغراض الدراسة.

## 3.2. إعداد الاستبانة في صورتها الأولية:

في هذه المرحلة تم الاسترشاد بمتغيرات الدراسة من أجل وضع الأقسام والمحاور التي ستشملها الاستبانة في صورتها الأولية، وكتابة الأسئلة حسب كل متغير من متغيرات الدراسة، مع مراعاة الاعتبارات المنهجية والصياغة في لغة هذه الأسئلة من حيث المضمون والشكل، حيث تم استخدام الأسئلة المغلقة والتي يجيب من خلالها كل فرد من عينة الدراسة بجواب واحد من بين الاختيارات المطروحة، وتم خلال هذه المرحلة أيضا تقديم الاستبانة للتحكيم من قبل بعض الأساتذة الجامعيين والمهنيين بمجلس المحاسبة، للاستفادة من نصائحهم وتوجيهاتهم فيما يتعلق بشكل ومضمون الاستبانة في صورتها الأولية.

## 4.2. الاختبار القبلي:

يعد الاختبار القبلي خطوة هامة تسبق إجراء الدراسة الميدانية على العينة كاملة، حيث تم إجراء الاختبار القبلي على عينة من ثمانية (8) من موظفي الرقابة بالغرفة الإقليمية لمجلس المحاسبة بقسنطينة وهي عينة ملائمة ضمت جميع أصناف الرتب والوظائف (رئيس الغرفة، رئيس فرع، قاض خارج الصنف، مستشار، 3 محتسبين، ناظر مساعد)، وهذا للحصول على أية ملاحظات من المبحوثين حول قائمة الأسئلة ومعرفة احتمالات الرفض للإجابة على بعض الأسئلة، من أجل تطوير الاستبانة لتبدو بصورة أفضل.

## 5.2. صياغة الاستبانة في صورتها النهائية:

بعد الأخذ بعين الاعتبار لتوجيهات ونصائح المحكمين المختصين، ومراعاة نتائج الاختبار القبلي تم صياغة أسئلة الاستبانة في شكلها النهائي، من أجل توزيعها على العينة محل الدراسة.

### 3. تصميم أقسام استبانة الدراسة:

من أجل تحقيق هدف الدراسة تم إعداد وتصميم الاستبانة بشكل واضح وملائم يسمح لإفراد العينة التي سيتم استجوابها من فهم الهدف من الاستبانة والإجابة على الأسئلة المدرجة بشكل يخدم أهداف الدراسة، وتم تقسيمها إلى قسمين كما يلي:

#### 1.1. القسم الأول:

من خلال هذا القسم تم طرح الأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، ويتضمن هذا القسم خمسة (5) أسئلة هي: الفئة العمرية لأفراد العينة، جنس كل فرد من أفراد العينة، الوظيفة الحالية لإفراد العينة، عدد سنوات الخبرة المهنية، والشهادة المتحصل عليها لأفراد العينة.

#### 2.1. القسم الثاني:

يتكون هذا القسم من أسئلة المحورين الرئيسيين للدراسة، ويتعلق المحور الأول بالمتغير المستقل المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا (مبادئ الانتوساي، معايير الانتوساي) وينقسم إلى ستة أبعاد تتعلق بمبادئ التأسيس، مبادئ الاستقلالية، مبادئ الشفافية والمساءلة، معايير الرقابة المالية، معايير رقابة الأداء، ومعايير رقابة الالتزام، ويتعلق المحور الثاني بالمتغير التابع فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول (4-11): محاور استبانة الدراسة.

عدد الأسئلة	المجال	البعد
المتغيرات المستقلة		
06	6-1	مبادئ التأسيس
06	12-7	مبادئ الاستقلالية
06	18-13	مبادئ الشفافية والمساءلة
06	24-19	معايير الرقابة المالية
06	30-25	معايير رقابة الأداء
06	36-31	معايير رقابة الالتزام
المتغير التابع		
07	43-37	فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة
43		المجموع

المصدر: من إعداد الباحث.

#### 4. اختبار التوزيع الطبيعي ولأدوات الإحصائية المستخدمة:

يسمح اختبار التوزيع الطبيعي لمحاو الاستبانة من التعرف على الأدوات الإحصائية المناسبة للاستخدام لغرض انجاز الدراسة وتحليل الاستبانة.

##### 1.4. اختبار التوزيع الطبيعي:

تم التأكد من اعتدالية بيانات محاور الاستبانة واقتربها بالتوزيع الطبيعي باستخدام معاملات الالتواء والتفطح، حيث ترى بعض الدراسات الإحصائية أن معاملات الالتواء يجب أن تكون محصورة بين (-1،1)، ومعاملات التفطح يجب أن تكون محصورة بين (-3،3)، ويمثل الجدول التالي قيم اختبار الالتواء والتفطح وذلك لكل محور من محاور الاستبانة كما يلي:

جدول (4-12): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبانة.

معامل التفطح	معامل الالتواء	محاور (أبعاد) الدراسة
0.191	-0.730	مبادئ التأسيس
1.724	-0.448	مبادئ الاستقلالية
-0.444	-0.532	مبادئ الشفافية والمساءلة
-0.744	-0.445	معايير الرقابة المالية
-0.753	-0.170	معايير رقابة الأداء
-1.170	0.262	معايير رقابة الالتزام
-0.164	-0.778	فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

من خلال نتائج اختبار التوزيع الطبيعي بالاعتماد على اختبائي الالتواء والتفطح المبينة في الجدول (4-12)، نلاحظ أن قيم الالتواء انحصرت بين (-0.730 ، 0.262) وهي واقعة ضمن المجال (-1، 1)، أما قيم التفطح فقد انحصرت بين (-1.170 ، 1.724) وهي واقعة ضمن المجال (-3،3)، وبالتالي نعتبر أن متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

#### 2.4. الأساليب الإحصائية المستخدمة:

من أجل الإجابة على فرضيات الدراسة قمنا بتحديد الأساليب والأدوات الإحصائية التي سيتم استخدامها خلال تحليل الاستبانة وذلك بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSS)، مما يسمح لنا باختبار الفرضيات والتأكد من صحتها أو رفضها وتمثلت الأدوات الإحصائية المستخدمة فيما يلي:

- اختبار معامل الالتواء: من أجل التحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات.
- اختبار معامل التفلطح: من أجل التحقق من التوزيع الطبيعي للبيانات.
- معامل الارتباط ألفا-كرونباخ: وذلك للتحقق من صدق وثبات كل محور من محاور الدراسة.
- معامل الارتباط بيرسون: وهذا لغرض تحديد مدى ارتباط كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الرئيسي لها.
- مقاييس الإحصاء الوصفي: وتستخدم هذه المقاييس بشكل أساسي لأغراض وصف عينة الدراسة وإظهار خصائصها، بالاعتماد على النسب المئوية والتكرارات، وترتيب متغيرات الدراسة حسب أهميتها بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
- تحليل الانحدار البسيط: وذلك لاختبار أثر كل بعد من أبعاد المتغير المستقل "المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا" على المتغير التابع " فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر"، واختبار أثر كل أبعاد المتغير المستقل "المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا" مجتمعة على المتغير التابع " فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر".

#### المطلب الثاني: ثبات وصدق استبانة الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم التحقق من مدى ثبات وصدق أداة الدراسة وتمثيلها للمجتمع المدروس، ومعرفة مدى الاتساق الداخلي للعبارات المكونة للاستبانة.

##### 1. الصدق الظاهري:

قمنا بالاستعانة ببعض الأساتذة الجامعيين المختصين والمهنيين بمجلس المحاسبة للتأكد من ثبات وسلامة أداة الدراسة، وقد بلغ عددهم ثمانية (8) محكمين، حيث قمنا بناء على آراءهم وملاحظاتهم بإجراء التعديلات المطلوبة لتصبح الاستبانة في صورتها النهائية.

## 2. اختبار الاتساق الداخلي:

يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور (البعد) الذي تنتمي إليه، وقد قمنا باختبار الاتساق الداخلي لأداة الدراسة بالاعتماد على معامل الارتباط بيرسون، من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات محاور الدراسة والدرجة الكلية لمحور الفقرة المعنية كما يلي:

جدول (4-13): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الأول (مبادئ التأسيس).

الرقم	المحور الأول: مبادئ التأسيس	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الإجمالية (Sig)
01	تأسيس مجلس المحاسبة بنص الدستور يعزز مكانته واستقلالته في الرقابة على المال العام.	0.785	0.000
02	إرساء استقلالية مجلس المحاسبة بنص الدستور يحقق الاستقلالية الفعلية لهذا الجهاز ويجعله في مأمن من أي تأثير خارجي.	0.785	0.000
03	ضمان استقلالية رئيس مجلس المحاسبة بنص الدستور هو ضمان لاستقلالية الجهاز وحماية لأعوان الرقابة من الضغوط التي يمكن أن تمارس عليهم من الجهات الخاضعة للرقابة.	0.743	0.000
04	تحديد العلاقة بين مجلس المحاسبة والبرلمان في الدستور تضمن درجة عالية من الاستقلالية حتى لما يكون الجهاز مفوض من طرف البرلمان ويقوم بتنفيذ العمليات الرقابية بتوجيه منه.	0.538	0.000
05	الأساس الدستوري لصلاحيات الرقابة الأساسية لمجلس المحاسبة يساهم في قيام الجهاز بالعمليات الرقابية على أكمل وجه.	0.670	0.000
06	تبادل الآراء والتجارب في إطار المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا وسيلة مهمة لتحسين وتفعيل الأداء الرقابي لمجلس المحاسبة.	0.679	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

يتضح من خلال الجدول (4-13) أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الأول (مبادئ التأسيس) والمحور ككل دالة عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، حيث بلغت قيمة الدلالة المعنوية

لمعامل الارتباط  $\text{sig}=0.000$ ، بما يعني أهميتها للتدليل على محورية ما تم تضمينه كأسئلة تعالج البعد الكلي (مبادئ التأسيس).

جدول (4-14): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الثاني (مبادئ الاستقلالية).

الرقم	المحور الثاني: مبادئ الاستقلالية	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الإجمالية (Sig)
07	وضع تشريعات تحدد بدقة وبالتفصيل مدى استقلالية مجلس المحاسبة واستقلالية رئيسته بما في ذلك شروط التعيين وإعادة التعيين والنقاع والإقالة وفق إجراءات تضمن استقلاله عن السلطة التنفيذية، يمكنه من أداء مهامهم بكفاءة وفعالية.	0.491	0.000
08	منح الاستقلال المالي لمجلس المحاسبة يكفل له القيام بمهامه الرقابية بكفاءة وفعالية.	0.654	0.000
09	ينبغي أن يتمتع مجلس المحاسبة بصلاحيات واسعة وسلطات قانونية كافية لتحقيق أهدافه وأداء مهامه بشكل صحيح وفعال.	0.795	0.000
10	عدم تقييد حرية مجلس المحاسبة في إعداد تقارير بشأن أعماله الرقابية وحرية في تحديد مضمونها وتوقيت نشرها يساهم في جودة التقارير وفعاليتها.	0.795	0.000
11	وجود نظام فعال لمتابعة التوصيات والملاحظات التي يبديها مجلس المحاسبة يساهم في اتخاذ الإجراءات اللازمة من طرف الجهات الخاضعة للرقابة استجابة لتلك التوصيات والملاحظات.	0.795	0.000
12	يجب أن يتعاون مجلس المحاسبة مع الحكومة وأجهزتها من أجل رفع كفاءة استخدامها وحسن إدارتها للمال العام، مع المحافظة على استقلاليته.	0.538	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

يتضح من خلال الجدول (4-14) أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثاني (مبادئ الاستقلالية) والمحور ككل دالة عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، حيث بلغت قيمة الدلالة المعنوية لمعامل الارتباط  $\text{sig}=0.000$ ، بما يعني أهميتها للتدليل على محورية ما تم تضمينه كأسئلة تعالج البعد الكلي (مبادئ الاستقلالية).

جدول (4-15): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الثالث (مبادئ الشفافية والمساءلة).

الرقم	المحور الثالث: مبادئ الشفافية والمساءلة	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الإجمالية (Sig)
13	يجب أن يتوفر لمجلس المحاسبة تشريعات وقوانين تتيح له العمل بشفافية وتحقيق المساءلة حول استخدام وتسيير الأموال العامة.	0.619	0.000
14	إفصاح مجلس المحاسبة عن تفويضه القانوني ومسؤولياته واستراتيجياته وعلاقته بالسلطة التشريعية والتنفيذية يعزز مصداقية عملياته الرقابية.	0.671	0.000
15	تطبيق مجلس المحاسبة لمعايير النزاهة وأخلاقيات المهنة يمنع تضارب المصالح والفساد على المستوى الداخلي ويضمن مشروعية عملياته الرقابية وفعاليتها.	0.669	0.000
16	نشر مجلس المحاسبة لتقاريره في الوقت المناسب وتقديمها إلى البرلمان يساهم في تعزيز المساءلة والشفافية في الأنشطة الحكومية.	0.655	0.000
17	وجود علاقة قوية لمجلس المحاسبة مع اللجان البرلمانية المتخصصة يساعد على فهم أفضل لتقارير الرقابة ويساهم في اتخاذ الإجراءات المناسبة.	0.562	0.000
18	استخدام مجلس المحاسبة للاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء يحسن جودة ومصداقية العمليات الرقابية.	0.523	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

يتضح من خلال الجدول (4-15) أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الثالث (مبادئ الشفافية والمساءلة) والمحور ككل دالة عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، حيث بلغت قيمة الدلالة المعنوية لمعامل الارتباط  $\text{sig}=0.000$ ، بما يعني أهميتها للتدليل على محورية ما تم تضمينه كأسئلة تعالج البعد الكلي (مبادئ الشفافية والمساءلة).

جدول (4-16): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الرابع (معايير الرقابة المالية).

الرقم	المحور الرابع: معايير الرقابة المالية	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الإجمالية (Sig)
19	التخطيط الجيد للمهام الرقابية يساهم في تحقيق رقابة مالية ذات جودة عالية وفي الوقت المناسب.	0.506	0.000
20	تحقيق الإشراف المناسب خلال جميع مراحل الرقابة يضمن جودة العملية الرقابية وبلوغ أهداف الرقابة.	0.692	0.000
21	حق الاطلاع لفريق الرقابة على كافة الدفاتر والمستندات وطلب الإيضاحات يضمن عدم تضيق نطاق الرقابة المالية.	0.549	0.000
22	قيام المدقق بالإجراءات التحليلية الجوهرية والاختبارات التفصيلية يسمح باكتشاف الأخطاء والمخالفات والحصول على أدلة رقابة مناسبة وكافية.	0.640	0.000
23	توثيق عملية الرقابة وإعداد أوراق العمل وجميع الأدلة التي تم جمعها يوفر الدليل على مدى إتباع العناية المهنية أثناء عملية الرقابة.	0.673	0.000
24	التزام المدقق بمعايير إعداد التقارير المالية يسمح بالإفصاح عن جميع الأخطاء والتجاوزات المكتشفة خلال العملية الرقابية والتعبير عن الرأي بدقة وموضوعية.	0.717	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

يتضح من خلال الجدول (4-16) أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الرابع (معايير الرقابة المالية) والمحور ككل دالة عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، حيث بلغت قيمة الدلالة المعنوية لمعامل الارتباط  $\text{sig}=0.000$ ، بما يعني أهميتها للتدليل على محورية ما تم تضمينه كأستلة تعالج البعد الكلي (معايير الرقابة المالية).

جدول (4-17): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور الخامس (معايير رقابة الأداء).

الرقم	المحور الخامس: معايير رقابة الأداء	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الإجمالية (Sig)
25	يختار ويحدد فريق الرقابة معايير ومؤشرات مناسبة لرقابة الأداء عند التخطيط لعملية الرقابة وتتم مناقشتها مع الجهة الخاضعة للرقابة لضمان جودة رقابة الأداء وفعاليتها.	0.755	0.000
26	توفر فريق الرقابة على الكفاءات المهنية اللازمة لإجراء رقابة الأداء يسمح بإنجاز رقابة ذات جودة عالية وفي الوقت المناسب.	0.566	0.000
27	على المدقق الحصول على أدلة كافية وموثوقة وملاءمة بهدف إثبات نتائج الرقابة وإصدار توصيات مناسبة من شأنها أن تعالج نقاط الضعف وتحسن الأداء.	0.660	0.000
28	يتأكد المدقق من وجود نظام رقابة داخلي فعال ويدعم نقاط الضعف لتقاضي حصول التجاوزات والأخطاء.	0.787	0.000
29	تسمح ممارسة الشك المهني للمدقق من تحليل وجهات نظر مختلفة وتقييم جميع أدلة الإثبات لتجنب الأخطاء في التقدير والتوصل إلى استنتاجات موضوعية.	0.660	0.000
30	إصدار تقرير رقابة الأداء في الوقت المناسب يوفر المعلومات للحكومة والسلطة التشريعية وغيرها من الأطراف المعنية لاتخاذ الإجراءات المناسبة لتحسين الأداء.	0.672	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

يتضح من خلال الجدول (4-17) أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور الخامس (معايير رقابة الأداء) والمحور ككل دالة عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، حيث بلغت قيمة الدلالة المعنوية لمعامل الارتباط  $\text{sig}=0.000$ ، بما يعني أهميتها للتدليل على محورية ما تم تضمينه كأسئلة تعالج البعد الكلي (معايير رقابة الأداء).

جدول (4-18): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور السادس (معايير رقابة الالتزام).

الرقم	المحور السادس: معايير رقابة الالتزام	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الإجمالية (Sig)
31	على فريق الرقابة فهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية لتحقيق التخطيط والتنفيذ الفعال لرقابة الالتزام.	0.488	0.000
32	يحدد فريق الرقابة مسبقا المعايير الرقابية ذات الصلة برقابة الالتزام لتكون أساسا للاستنتاج وإبداء الرأي.	0.785	0.000
33	ينبغي على المدقق جمع أدلة رقابية كافية وملائمة لإعطاء الاستنتاج ما إذا كان موضوع الرقابة يتوافق في جميع النواحي ذات الأهمية النسبية مع المعايير التي تم تحديدها.	0.775	0.000
34	إعداد المدقق لوثائق الرقابة بقدر كاف من التفصيل وفي الوقت المناسب يساعد على فهم العمل المنجز والأدلة المتحصل عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.	0.533	0.000
35	على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة عندما تعترضه حالات عدم الالتزام قد تدل على غش أو احتيال لتوفير أساس لاستنتاجه حول ما إذا كان الأشخاص المسؤولين يمكن تحميلهم المسؤولية الجزائية.	0.582	0.000
36	تسمح عملية متابعة التوصيات بشكل ملائم من ضمان اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومنع حدوث الأخطاء والتجاوزات مستقبلا.	0.670	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

يتضح من خلال الجدول (4-18) أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور السادس (معايير رقابة الالتزام) والمحور ككل دالة عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، حيث بلغت قيمة الدلالة المعنوية لمعامل الارتباط  $\text{sig}=0.000$ ، بما يعني أهميتها للتدليل على محورية ما تم تضمينه كأسئلة تعالج البعد الكلي (معايير رقابة الالتزام).

جدول (4-19): اختبار معاملات ارتباط العبارات مع المحور السابع (الرقابة البعيدة لمجلس المحاسبة).

الرقم	المحور السابع: فعالية الرقابة البعيدة لمجلس المحاسبة	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الإجمالية (Sig)
37	يتمتع مجلس المحاسبة بدرجة مناسبة من الاستقلال الإداري والمالي عن السلطة التنفيذية.	0.591	0.000
38	يتمتع مجلس المحاسبة بصلاحيات واسعة لتطبيق الرقابة الشاملة (رقابة مالية، رقابة الالتزام، رقابة الأداء)، وسلطات كافية للوصول والاطلاع بكل حرية على جميع المعلومات المتعلقة بعمله.	0.625	0.000
39	يتوفر لمجلس المحاسبة الموارد المالية والبشرية المؤهلة الكافية لأداء مهامه.	0.498	0.000
40	يضمن مجلس المحاسبة التدريب والتطوير المستمر لموظفيه في مجال الرقابة واستخدام الوسائل والتقنيات الحديثة المتعلقة بعملهم.	0.696	0.000
41	يستخدم مجلس المحاسبة معايير ملائمة لتخطيط وتنفيذ مهمات الرقابة والإبلاغ عن النتائج.	0.656	0.000
42	تدعم السلطة التشريعية عمل مجلس المحاسبة وتساهم في تفعيل نتائج أنشطته الرقابية.	0.771	0.000
43	تتجاوب السلطة التنفيذية مع الملاحظات والتوصيات التي يبدها مجلس المحاسبة وتقوم باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.	0.771	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

يتضح من خلال الجدول (4-19) أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحور السابع (فعالية الرقابة البعيدة لمجلس المحاسبة) والمحور ككل دالة عند مستوى الدلالة ( $\alpha \leq 0.05$ )، حيث بلغت قيمة الدلالة المعنوية لمعامل الارتباط  $\text{sig}=0.000$ ، بما يعني أهميتها للتدليل على محورية ما تم تضمينه كأسئلة تعالج البعد الكلي (فعالية الرقابة البعيدة لمجلس المحاسبة).

### 3. اختبار الثبات بالاعتماد على معامل ألفا-كرونباخ:

قمنا بالاعتماد على معامل ألفا-كرونباخ للتأكد من مدى صدق وثبات الاستبانة المستخدمة في الدراسة ومعرفة مدى اتساق وملاءمة فقراتها لأغراض التحليل، حيث تمثل النسبة 60% الحد الأدنى لهذا المعامل، ويدل ارتفاع قيمة المعامل عن هذا الحد على ارتفاع درجة الثبات، وبالمقابل فإن القيم الأقل من 60% تدل على عدم صدق الأداة المستخدمة، وكانت نتائج اختبار الصدق والثبات بالنسبة لكل محور من محاور الاستبانة واختبار الصدق والثبات لاستبانته الدراسة ككل كما هو موضح فيما يلي:

جدول (4-20): اختبار ألفا كرونباخ لصدق وثبات أداة الدراسة.

معامل الثبات	عدد العبارات	محاور (أبعاد) الدراسة
0.877	06	مبادئ التأسيس
0.926	06	مبادئ الاستقلالية
0.736	06	مبادئ الشفافية والمساءلة
0.740	06	معايير الرقابة المالية
0.911	06	معايير رقابة الأداء
0.848	06	معايير رقابة الالتزام
0.897	07	فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة
0.932	43	مجموع العبارات

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

من خلال النتائج المتحصل عليها والموضحة في الجدول (4-20) نلاحظ أن معامل الارتباط لكل محور من محاور الدراسة بالاعتماد على معامل ألفا-كرونباخ تراوح بين (0.736، 0.926) وهو أكبر من الحد الدنيا المحدد بـ 60% مما يعني قدرت المحاور التي تم اعتمادها على تحليل العلاقة بين المتغيرات، كما أن قيمة معامل ألفا-كرونباخ لكافة محاور الدراسة مجتمعة بلغ (0.932) وهي قيمة مرتفعة مقارنة بالحد الأدنى، مما يدل على صدق وثبات عالي لأداة الدراسة يمكن من استخدامها السليم لأغراض التحليل واختبار فرضيات الدراسة.

### المطلب الثالث: تحليل الخصائص الشخصية لعينة الدراسة

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى الخصائص الشخصية لعينة الدراسة والتي تعتبر من الأمور الهامة في الدراسة، حيث سيتم التعرف أولاً على مجتمع الدراسة والعينة التي تم الحصول منها على الإجابات التي تتعلق باستبانة الدراسة، ثم تحليل الخصائص الشخصية لهذه العينة والمتمثلة في العمر، الجنس، الوظيفة، الخبرة المهنية، والمؤهل العلمي، والواردة في القسم الأول من الاستبانة، تحليلاً وصفيًا عبر استخدام التكرارات والنسب المئوية.

#### 1. مجتمع الدراسة:

بما أن موضوع الدراسة يتمثل في دراسة مدى مساهمة تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية الرقابة البعيدة لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر بصفته الجهاز الأعلى للرقابة، فإن مجتمع الدراسة يتمثل في الموظفين المكلفين بتنفيذ العمليات الرقابية والإشراف عليها بمجلس المحاسبة (القضاة والمدققين الماليين).

#### 2. عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من مجموع القضاة والمدققين الماليين الموزعين على الغرف الوطنية (8 غرف) والغرفة الإقليمية بقسنطينة، والبالغ عددهم (105) مائة وخمسة (91 قاضياً، 14 مدققاً مالياً)، وقد تم استخدام الاستبانة الإلكترونية في الغرف الوطنية، والاستبانة الورقية في الغرفة الإقليمية بقسنطينة، والجدول التالي يوضح الاستبانات التي تم توزيعها وتلك التي تم استرجاعها، والاستبانات الإلكترونية المستخدمة.

جدول (4-21): الاستبانات المستخدمة في الدراسة.

البيان	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المسترجعة	الاستبانات المستبعدة	الاستبانات المستخدمة
الاستبانات الورقية	8	8	/	8
الاستبانات الإلكترونية	97	41	/	41
المجموع	105	49	/	49

المصدر: من إعداد الباحث.

يتبين لنا من خلال الجدول (4-21) أنه تم توزيع ثمانية (8) استبانات على قضاة ومدققي الغرفة الإقليمية بقسنطينة، وتم استرجاع ثمانية (8) استبانات، في حين تم استقبال واحد وأربعون (41) رداً إلكترونياً.

من القضاة والمدققين الماليين بالغرف الوطنية، وبالتالي فقد بلغ عدد الاستبانات الورقية والالكترونية الصالحة للاستخدام في الدراسة تسعة وأربعون (49) استبانة.

### 3. تحليل الخصائص الشخصية لعينة الدراسة:

للتعرف على خصائص الشخصية لعينة الدراسة سيتم تحليل نتائج هذه الدراسة تحليلا وصفا عبر استخدام التكرارات والنسب المئوية كما يلي:

#### 1.3. توزيع عينة الدراسة وفقا للعمر:

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب العمر وفقا للجدول التالي:

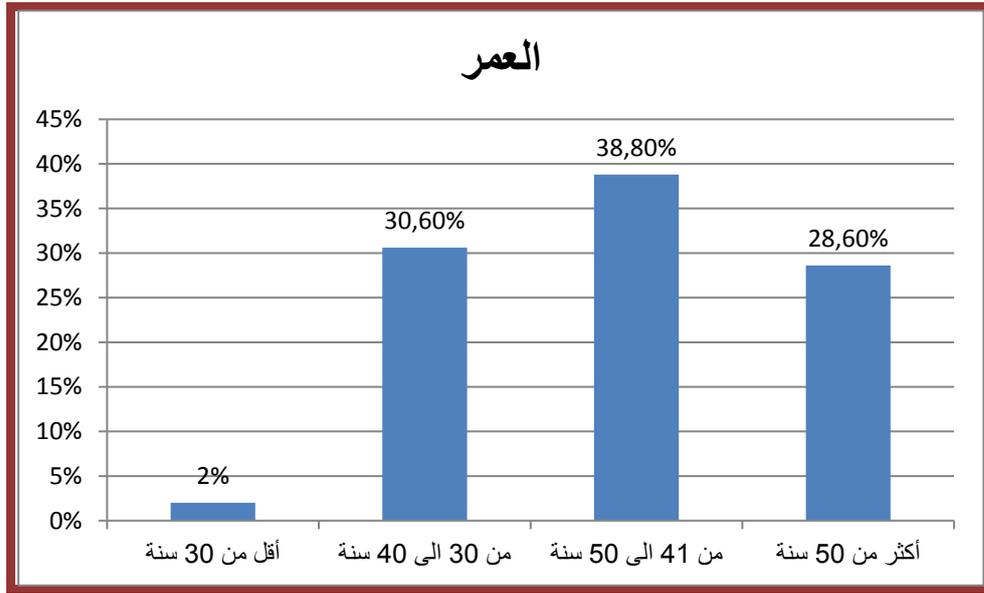
جدول (4-22): توزيع عينة الدراسة وفقا للعمر.

العمر	التكرارات	النسب المئوية
أقل من 30 سنة	1	2.0%
من 30 إلى 40 سنة	15	30.6%
من 41 إلى 50 سنة	19	38.8%
أكثر من 50 سنة	14	28.6%
المجموع	49	100%

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

من خلال الجدول (4-22) نلاحظ أن معظم أفراد العينة من الفئات العمرية الكبيرة سنا، حيث أن ما نسبته 38.8% من أفراد العينة تتراوح أعمارهم ما بين 41 و 50 سنة، وما نسبة 28.6% من أفراد العينة أعمارهم أكبر من 50 سنة، في حين تتكون عينة الدراسة مما نسبته 30.6% من أفراد العينة تتراوح أعمارهم ما بين 30 و 40 سنة، ونسبة 2.0% أقل من 30 سنة، وهو ما يعكس التركيب العمري لموظفي مجلس المحاسبة، في ظل شروط السن والخبرة المهنية التي يتطلبها التوظيف بمجلس المحاسبة. ويمكن تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب العمر بالشكل التالي:

الشكل (4-3): تمثيل عينة الدراسة وفقا للعمر.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel.

2.3. توزيع عينة الدراسة وفقا للجنس:

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس وفقا للجدول التالي:

جدول (4-23): توزيع عينة الدراسة وفقا للجنس.

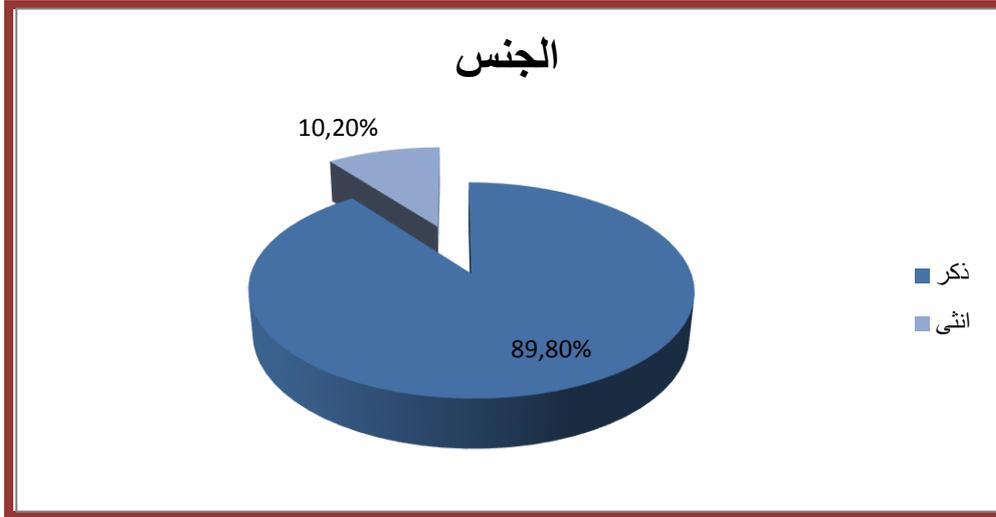
النسب المئوية	التكرارات	الجنس
89.8%	44	ذكر
10.2%	5	أنثى
100%	49	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

يتضح لنا من خلال الجدول (4-23) أن ما يمثل نسبة 89.8% من أفراد عينة الدراسة ذكور بينما الباقي أي ما نسبة 10.2% من الأفراد إناث، وهذا يدل على أن الغالبية العظمى من أفراد العينة هم ذكور، وهذه الصفة في العينة تنطبق أيضا على المجتمع الإحصائي الذي أخذت منه العينة، حيث أن غالبية موظفي الرقابة بمجلس المحاسبة هم من الذكور، ويمكن إرجاع ذلك لعزوف فئة الإناث عن هذه الوظيفة والتي تتطلب التنقل المستمر والعمل في شتى الظروف.

والشكل التالي يمثل توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

الشكل (4-4): تمثيل عينة الدراسة وفقاً للجنس.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel.

### 3.3. توزيع عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي:

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي وفقاً للجدول التالي:

جدول (4-24): توزيع عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي.

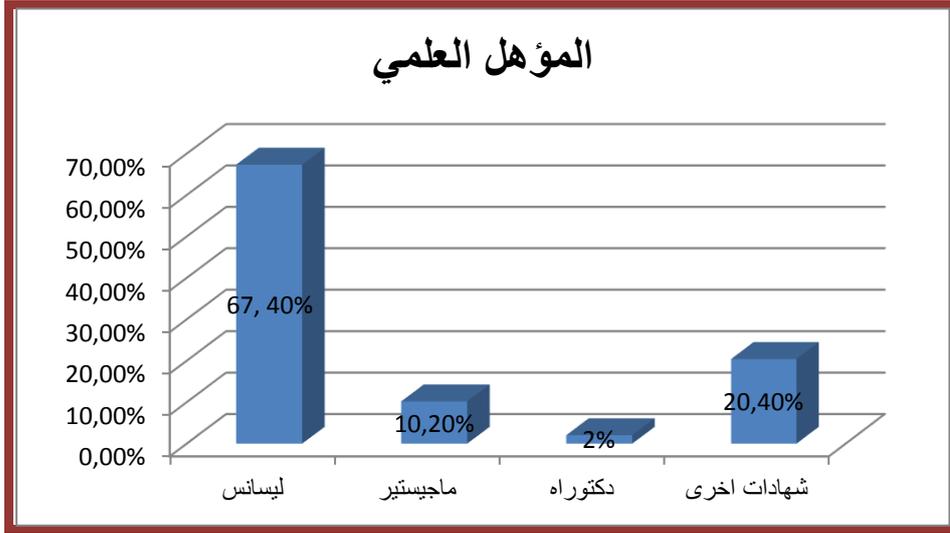
النسب المئوية	التكرارات	المؤهل العلمي
67.4%	33	ليسانس
10.2%	5	ماجستير
2.0%	1	دكتوراه
20.4%	10	شهادات أخرى
100%	49	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

من خلال الجدول (4-24) يتبين لنا أن أغلبية أفراد العينة ما نسبته 67.4% متحصلون على شهادة ليسانس، ونسبة 10.2% من أفراد العينة متحصلون على شهادة الماجستير، وما نسبته 2.0% من أفراد العينة متحصلون على شهادة الدكتوراه، أما النسبة 20.4% من أفراد العينة الذين يحملون شهادات جامعية أخرى تتمثل هذه الشهادات في شهادات الماستر وشهادات المدرسة العليا للإدارة، وبذلك يتضح أن هناك تنوع في الشهادات الجامعية للأشخاص المبحوثين.

والشكل التالي يمثل توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

الشكل (4-5): تمثيل عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel.

#### 4.3. توزيع عينة الدراسة وفقا للتوظيف:

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة وفقا للجدول التالي:

جدول (4-25): توزيع عينة الدراسة وفقا للتوظيف.

النسب المئوية	التكرارات	الوظيفة
6.1%	3	رئيس غرفة
8.2%	4	رئيس فرع
18.3%	9	مستشار
44.9%	22	محتسب
14.3%	7	مدقق مالي
8.2%	4	مسمى وظيفي آخر
100%	49	المجموع

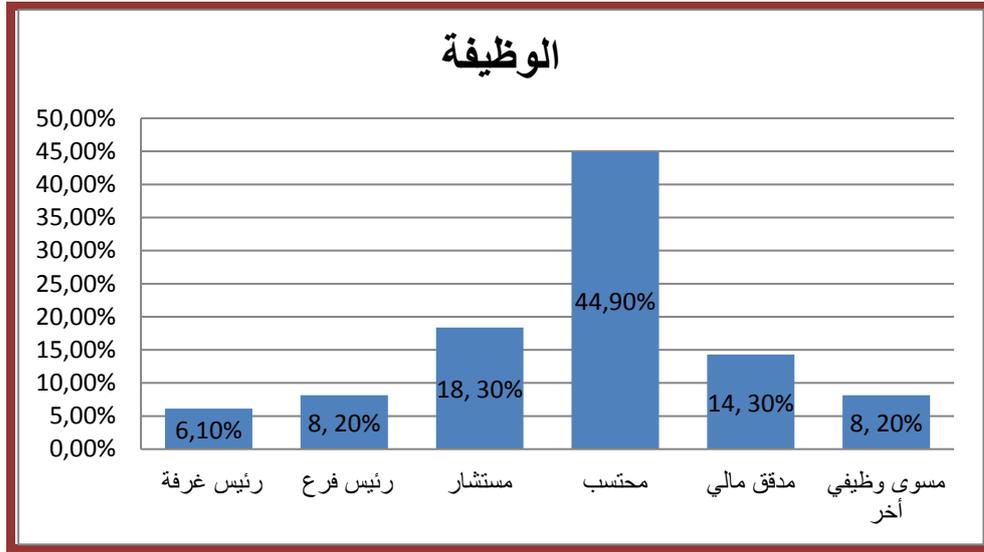
المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

نلاحظ من خلال الجدول (4-25) أن أكبر نسبة من أفراد العينة يشغلون وظيفة محتسب أي ما نسبته 44.9% من الأفراد، ثم المستشارين بنسبة 18.3% من أفراد العينة، والمدققين الماليين بنسبة 14.3%، في حين نجد أن ما نسبته 8.2% من أفراد العينة يشغلون وظيفة رئيس فرع، أما أفراد العينة الذين يشغلون وظيفة رئيس غرفة فقد بلغت نسبتهم 6.1%، في حين أن الباقي أي ما نسبته 8.2% والذين

يشغلون وظائف أخرى هم قاض خارج السلم وناظر مساعد ومدير دراسات ورئيسة دراسات، ومنه فإن العينة شملت جميع الوظائف المتعلقة بالإشراف وتنفيذ العمليات الرقابية بمجلس المحاسبة.

ويمكن تمثيل توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة بالشكل التالي:

الشكل (4-6): تمثيل عينة الدراسة وفقا للوظيفة.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel.

### 5.3. توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية:

يتوزع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية وفقا للجدول التالي:

جدول (4-26): توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية.

النسب المئوية	التكرارات	الخبرة المهنية
2.0%	1	أقل من 5 سنوات
24.5%	12	من 5 إلى 10 سنوات
30.6%	15	من 11 إلى 15 سنة
42.9%	21	أكثر من 15 سنة
100%	49	المجموع

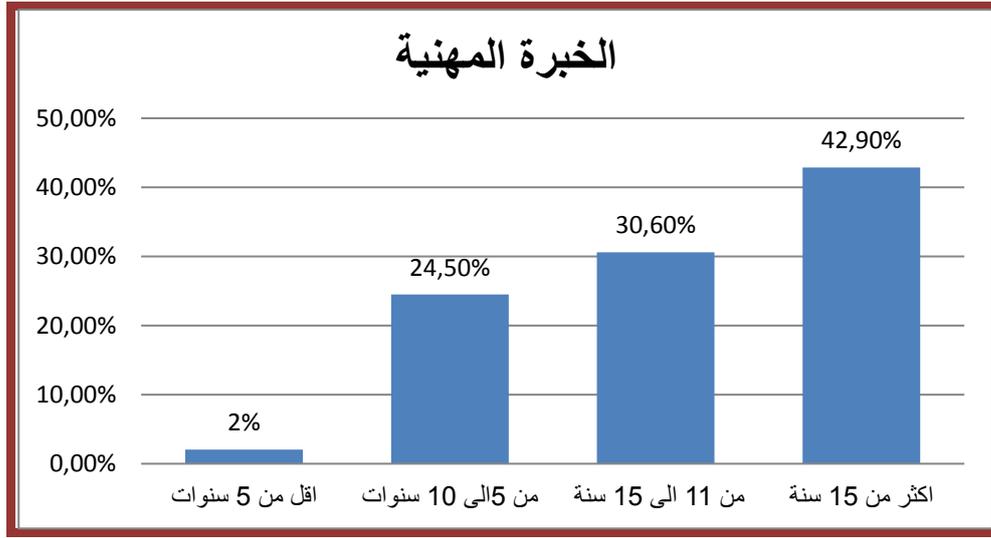
المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

يتضح من خلال الجدول (4-26) أن أفراد عينة الدراسة يتميزون بخبرة مهنية عالية، حيث تمثل النسبة 42.9% الأفراد الذين تفوق أقدميتهم المهنية 15 سنة من عينة الدراسة، والنسبة 30.6% الأفراد الذين

تتراوح خبرتهم المهنية بين 11 و 15 سنة، بينما تمثل نسبة 24.5% من عينة الدراسة الأفراد الذين يتمتعون بخبرة مهنية تتراوح بين 5 و 10 سنوات، و 2.0% خبرتهم أقل من 5 سنوات.

والشكل التالي يمثل توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية:

الشكل (4-7): تمثيل عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Excel.

يتضح من خلال تحليل الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة أنها تحتوي على أفراد لهم خبرة كبيرة ولهم مستويات وظيفية مختلفة وشهادات جامعية متنوعة مما يعزز الإجابات المتحصل عليها.

### المبحث الثالث: تحليل إجابات المبحوثين واختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا المبحث تحليل الاتجاهات إجابات المبحوثين حول محاور استبانة الدراسة، واختبار فرضيات الدراسة وكتابة معادلة الانحدار لكل فرضية من هذه الفرضيات.

#### المطلب الأول: تحليل إجابات عينة الدراسة حول محاور الاستبانة

من خلال هذا المطلب سيتم تحليل إجابات القضاة والمدققين الماليين لعينة الدراسة حول العبارات المتضمنة في محاور استبانة الدراسة، باستخدام أدوات الإحصاء الوصفي كالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS، وسيتم أولاً تحديد مجالات المتوسط الحسابي لإجابات المبحوثين والمستوى الموافق لكل مجال لمعرفة اتجاه إجابات أفراد العينة وذلك باستخدام مقياس ليكرت الخماسي.

#### جدول (4-27): مقياس ليكرت الخماسي.

الاتجاه	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، البحث العلمي: الدليل التطبيقي للباحثين، ط1، دار وائل للطباعة والنشر، 2006، ص115.

انطلاقاً من الجدول (4-27) فإن مقياس ليكرت الخماسي يتكون من خمسة خيارات متدرجة من 1 إلى 5، حيث يقوم المبحوث باختيار جواب واحد فقط من بين خمسة اقتراحات للإجابة على كل فقرة من فقرات محاور الاستبانة، وعليه يمكن تحديد مجال المتوسط الحسابي والمستوى الموافق له واتجاه إجابات أفراد العينة كما يلي:

متوسط طول المدى = (الحد الأقصى - الحد الأدنى) / (5-1) = 5 / 4 = 1.25، وعليه يمكن تحديد فئات

التقييم بالمجالات التالية:

- المستوى الأول - ضعيف جداً: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية المحصورة بين حدود المجال [1,8,1].
- المستوى الثاني - ضعيف: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية المحصورة بين حدود المجال [2,6,1,8].
- المستوى الثالث - متوسط: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية المحصورة بين حدود المجال [3,4,2,6].
- المستوى الرابع - مرتفع: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية المحصورة بين حدود المجال [4,2,3,4].
- المستوى الخامس - مرتفع جداً: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية المحصورة بين حدود المجال [5,4,2].

جدول (4-28): مقياس الإجابة على فقرات الاستبانة.

اتجاه إجابة أفراد العينة	المستوى الموافق له	مجال المتوسط الحسابي
رفض العبارة يكاد يكون مطلقا	ضعيف جدا	من 1 إلى 1.80
رفض نسبي لصحة العبارة	ضعيف	من 1.81 إلى 2.60
نصف المستجوبين قبلوا صحة العبارة والنصف الأخر رفضها، أو أن الجميع بقي على حياد	متوسط	من 2.61 إلى 3.40
قبول نسبي لصحة العبارة	مرتفع	من 3.41 إلى 4.20
القبول يكاد يكون مطلقا لصحة العبارة	مرتفع جدا	من 4.21 إلى 5.00

المصدر: من إعداد الباحث.

1. المحور الأول (مبادئ التأسيس):

تضمن هذا المحور ست (6) عبارات تناولت مبادئ تأسيس أجهزة الرقابة العليا المنصوص عليها في إعلان ليما بالتطبيق على مجلس المحاسبة الجزائري، وقد قمنا باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الأول وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (4-29): اتجاه الآراء حول مبادئ التأسيس.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه العام
01	تأسيس مجلس المحاسبة بنص الدستور.	4.4286	0.50476	2	مرتفع جدا
02	إرساء استقلالية مجلس المحاسبة بنص الدستور.	4.4286	0.50476	2	مرتفع جدا
03	ضمان استقلالية رئيس مجلس المحاسبة بنص الدستور.	3.5102	0.68076	3	مرتفع
04	تحديد العلاقة بين مجلس المحاسبة والبرلمان في الدستور.	3.4286	0.61237	5	مرتفع
05	الأساس الدستوري لصلاحيات الرقابة الأساسية لمجلس المحاسبة.	3.4490	0.79218	4	مرتفع جدا
06	تبادل الآراء والتجارب في إطار المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا الانتوساي.	4.4490	0.50254	1	مرتفع جدا
	المحور الأول	3.9490	0.28633	/	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

من خلال الجدول (4-29) نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي الكلي للبعد "مبادئ التأسيس" بلغت 3.9490 ضمن سلم ليكرت الخماسي، وهي قيمة مرتفعة مما يعني أن اتجاهات آراء عينة الدراسة ايجابية نحو مجموع العبارات المتعلقة بالبعد "مبادئ التأسيس"، أما الانحراف المعياري للبعد ككل بلغ 0.28633 وهو أقل من الواحد الصحيح مما يشير إلى اقتراب إجابات العينة وعدم تشتتها، وعليه يمكن القول أن محاور البعد في مجملها تشير إلى أهمية الالتزام بمبادئ التأسيس في من وجهة نظر قضاة ومدقي مجلس المحاسبة.

بالعودة للقيم التفصيلية سجلت العبارة "تبادل الآراء والتجارب في إطار المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا الانتوساي" المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل قضاة ومدقي مجلس المحاسبة، بمتوسط حسابي قدره 4.4490 وانحراف معياري 0.50254، حيث أن تبادل الخبرات يسمح لمجلس المحاسبة بالاطلاع على أحدث الأساليب وأفضل الممارسات الدولية في مجال الرقابة على المال العام، ويساعده على تشخيص نقاط الضعف وإيجاد الحلول المناسبة لها، كما أن تبادل الخبرات يعتبر أسلوباً من أساليب التنمية المهنية في الواقع العملي لتطوير المهارات الفنية والمهنية لموظفي الرقابة بمجلس المحاسبة، وتسعى منظمة الانتوساي دائماً إلى تعزيز القدرات المؤسسية وتطوير الخبرات الفنية والمهنية لأعضائها على أساس تطبيق شعارها القائل "تبادل الخبرات يستفيد منه الجميع"، كما سجلت العبارة "تأسيس مجلس المحاسبة بنص الدستور" و"إرساء استقلالية مجلس المحاسبة بنص الدستور" المرتبة الثانية من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل قضاة ومدقي مجلس المحاسبة بمتوسط حسابي 4.4286 وهو قريب جداً من المتوسط الحسابي للمرتبة الأولى، وانحراف معياري قدره 0.50476، وهذا يدل أيضاً على أهمية هذين المبدئين، حيث أن الدستور يمنح المكانة التنظيمية اللازمة لمجلس المحاسبة لأداء مهامه ويمكنه من الحصول على التعاون من السلطات الأخرى دون المساس باستقلاله، فهو يضمن الحماية القانونية المناسبة ضد كل تدخل من شأنه أن يمس باستقلالية الجهاز، في حين نسجل تراجع نسبي للعبارة "تحديد العلاقة بين مجلس المحاسبة والبرلمان في الدستور" حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.4286، وضمن انحراف معياري قدره 0.61237 وهو أقل من الواحد الصحيح، حيث اتجهت آراء بعض أفراد عينة الدراسة إلى عدم الموافقة بالنسبة لهذه العبارة كون تحديد العلاقة بين مجلس المحاسبة والسلطة التشريعية في الدستور لا يؤثر على استقلالية مجلس المحاسبة وأدائه لمهامه نظراً لطبيعة النموذج القضائي المعتمد في تشكيل مجلس المحاسبة والذي يتميز باستقلال الجهاز التام عن السلطة التشريعية.

## 2. المحور الثاني (مبادئ الاستقلالية):

تضمن هذا المحور ست (6) عبارات تناولت مبادئ الاستقلالية لأجهزة الرقابة العليا المنصوص عليها في إعلان ميكسيكو بالتطبيق على مجلس المحاسبة الجزائري، وقد قمنا باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني وأيضاً لإجمالي عبارات هذا المحور كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (4-30): اتجاه الآراء حول مبادئ الاستقلالية.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه العام
07	وضع تشريعات تحدد بدقة وبالتفصيل مدى استقلالية مجلس المحاسبة واستقلالية رئيسته.	4.0406	0.51747	2	مرتفع
08	منح الاستقلال المالي لمجلس المحاسبة.	3.5102	0.64747	3	مرتفع
09	ينبغي أن يتمتع مجلس المحاسبة بصلاحيات واسعة وسلطات قانونية كافية.	4.3061	0.51445	1	مرتفع جدا
10	عدم تقييد حرية مجلس المحاسبة في إعداد تقارير بشأن أعماله الرقابية وحرية في تحديد مضمونها وتوقيت نشرها.	4.3061	0.51445	1	مرتفع جدا
11	وجود نظام فعال لمتابعة التوصيات والملاحظات التي يبديها مجلس المحاسبة.	4.3061	0.51445	1	مرتفع جدا
12	يجب أن يتعاون مجلس المحاسبة مع الحكومة وأجهزتها.	3.4490	0.79218	4	مرتفع
	المحور الثاني	3.9864	0.27541	/	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

من خلال الجدول (4-30) نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي الكلي للبعد "مبادئ الاستقلالية" بلغت 3.9864 ضمن سلم ليكرت الخماسي، وهي قيمة مرتفعة مما يعني أن اتجاهات آراء عينة الدراسة ايجابية نحو مجموع العبارات المتعلقة بالبعد "مبادئ الاستقلالية"، أما الانحراف المعياري للبعد ككل بلغ 0.27541 وهو أقل من الواحد الصحيح مما يشير إلى اقتراب إجابات العينة وعدم تشتتها، وعليه يمكن القول أن محاور البعد في مجملها تشير إلى أهمية الالتزام بمبادئ الاستقلالية من وجهة نظر قضاة ومدقي مجلس المحاسبة. بالعودة للقيم التفصيلية سجلت العبارات "ينبغي أن يتمتع مجلس المحاسبة بصلاحيات واسعة وسلطات قانونية كافية"، "عدم تقييد حرية مجلس المحاسبة في إعداد تقارير بشأن أعماله الرقابية

وحرته في تحديد مضمونها وتوقيت نشرها"، "وجود نظام فعال لمتابعة التوصيات والملاحظات التي يبديها مجلس المحاسبة" المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل قضاة ومدقي مجلس المحاسبة، بمتوسط حسابي قدره 4.3061 وانحراف معياري 0.51445، حيث أن تمتع مجلس المحاسبة بصلاحيات واسعة وسلطات قانونية كافية يسمح له بإجراء رقابة شاملة على عمليات تحصيل الإيرادات العامة وصرف النفقات العامة، والوقوف عليها من منظور الاقتصاد والكفاءة والفعالية، ووفق ما تتطلبه التشريعات والقوانين المعمول بها، والوصول بكل حرية إلى جميع المعلومات والوثائق والسجلات التي تعتبر ضرورية للقيام بإعمال الرقابة، كما أن عدم تقييد حرته في إعداد التقارير بشأن أعماله الرقابية وحرته في تحديد مضمونها يسمح له بالإفصاح من خلال تقاريره الرقابية عن جميع النقائص والتجاوزات التي تطال عمليات تسيير واستخدام الأموال العامة مهما كانت طبيعتها والمسؤولين عنها، مع تقديم التوصيات الضرورية لتدارك النقائص والحيلولة دون وقوع التجاوزات المسجلة، وتقديم التقارير في الوقت المناسب إلى الجهات العامة المحددة قانوناً، ويسمح وجود نظام فعال لمتابعة التوصيات لمجلس المحاسبة من التأكد من أن الجهات الخاضعة للرقابة قامت فعلاً باتخاذ الإجراءات التصحيحية بشكل كاف وملائم استجابة للملاحظات والقضايا التي أثارها في تقاريره، وحملها على تحمل المسؤولية في ذلك بكل الوسائل القانونية المتاحة، أما في المرتبة الأخيرة فقد جاءت العبارة "يجب أن يتعاون مجلس المحاسبة مع الحكومة وأجهزتها التنفيذية" حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.4490، وضمن انحراف معياري قدره 0.79218 وهو أقل من الواحد الصحيح، حيث اتجهت آراء بعض أفراد عينة الدراسة إلى عدم الموافقة بالنسبة لهذه العبارة، كون تعاون مجلس المحاسبة مع السلطة التنفيذية من شأنه أن يمس باستقلالية مجلس المحاسبة وقد يؤثر على أعوان الرقابة وموضوعيتهم في أداء عمليات الرقابة من خلال قيامهم بتكوين علاقات مع الجهات الخاضعة للرقابة، كما أن هذا التعاون قد يعطي الانطباع أيضاً بأن مجلس المحاسبة يتدخل في إدارة الجهات الخاضعة لرقابته.

### 3. المحور الثالث (مبادئ الشفافية والمساءلة):

تضمن هذا المحور ست (6) عبارات تناولت مبادئ الشفافية والمساءلة لأجهزة الرقابة العليا بالتطبيق على مجلس المحاسبة الجزائري، وقد قمنا باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث وأيضاً لإجمالي عبارات هذا المحور كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (4-31): اتجاه الآراء حول مبادئ الشفافية والمساءلة.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه العام
13	يجب أن يتوفر لمجلس المحاسبة تشريعات وقوانين تتيح له العمل بشفافية.	4.4898	0.50198	1	مرتفع جدا
14	إفصاح مجلس المحاسبة عن تفويضه القانوني ومسؤولياته واستراتيجياته وعلاقته بالسلطة التشريعية والتنفيذية.	4.0406	0.51747	3	مرتفع
15	تطبيق مجلس المحاسبة لمعايير النزاهة وأخلاقيات المهنة.	4.3469	0.61652	2	مرتفع جدا
16	نشر مجلس المحاسبة لتقاريره في الوقت المناسب وتقديمها إلى البرلمان.	3.5306	0.54476	4	مرتفع
17	وجود علاقة قوية لمجلس المحاسبة مع اللجان البرلمانية المتخصصة.	3.4694	0.61237	6	مرتفع
18	استخدام مجلس المحاسبة للاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء.	3.5102	0.79218	5	مرتفع
	المحور الثالث	3.8979	0.36158	/	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

من خلال الجدول (4-31) نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي الكلي للبعد "مبادئ الشفافية والمساءلة" بلغت 3.8979 ضمن سلم ليكرت الخماسي، وهي قيمة مرتفعة مما يعني أن اتجاهات آراء عينة الدراسة ايجابية نحو مجموع العبارات المتعلقة بالبعد "مبادئ الشفافية والمساءلة"، أما الانحراف المعياري للبعد ككل بلغ 0.36158 وهو أقل من الواحد الصحيح مما يشير إلى اقتراب إجابات العينة وعدم تشتتها، وعليه يمكن القول أن محاور البعد في مجملها تشير إلى أهمية الالتزام بمبادئ الشفافية والمساءلة.

بالعودة للقيم التفصيلية سجلت العبارة "يجب أن يتوفر لمجلس المحاسبة تشريعات وقوانين تتيح له العمل بشفافية" المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل قضاة ومدقي مجلس

المحاسبة، بمتوسط حسابي قدره 4.4898 وانحراف معياري 0.50198، حيث أن التشريعات والقوانين هي التي تحدد الآليات التي يتم من خلالها تقديم ونشر المعلومات بشأن أنشطة الحكومة وطبيعة هذه المعلومات والجهات المخولة قانونا للاطلاع عليها ونطاق وتوقيت نشرها، فوجود تشريعات وقوانين تتيح لمجلس المحاسبة العمل بشفافية سيسمح له بنشر تقاريره الرقابية على نطاق واسع وبكل الوسائل المتاحة بحيث تعكس هذه التقارير في مضمونها مدى التزام الحكومة وأجهزتها بالتشريعات والقوانين المعمول بها ومدى كفاءتها وفعاليتها في تنفيذ البرامج والمشاريع وعرض جميع التجاوزات المسجلة أثناء عمليات الرقابة، وبالتالي تمكين المواطنين من حقهم في الوصول إلى جميع المعلومات التي يحتاجون إليها لمساءلة الحكومة عن اختياراتها المتعلقة بالسياسة العامة وكل ما يتعلق بتسيير واستخدام المال العام، في حين نسجل تراجع نسبي للعبارة " وجود علاقة قوية لمجلس المحاسبة مع اللجان البرلمانية المتخصصة" حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.4694، وضمن انحراف معياري قدره 0.61237 وهذا رغم أهمية وجود علاقة بين مجلس المحاسبة واللجان البرلمانية لتحقيق فهم جيد لمحتوى تقارير مجلس المحاسبة وتعزيز المساءلة الحكومية حول تسيير واستخدام الأموال العامة، كما يمكن أن تكون هذه العلاقة وسيلة لهذه اللجان لطرح على مجلس المحاسبة دراسة القضايا ذات الأهمية الوطنية التي تدخل هي نطاق اختصاصه، إلا أن هذه العلاقة عادة ما تحددها التشريعات والقوانين وتتأثر بطبيعة تشكيل الجهاز وعلاقته مع السلطة التشريعية بصفة عامة، وقد جعل المشرع الجزائري هذه العلاقة محدودة.

#### 4. المحور الرابع (معايير الرقابة المالية):

تضمن هذا المحور ست (6) عبارات تناولت معايير الرقابة المالية وقد قمنا باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الرابع وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (4-32): اتجاه الآراء حول معايير الرقابة المالية.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه العام
19	التخطيط الجيد للمهام الرقابية.	4.5306	0.49229	1	مرتفع جدا
20	تحقيق الإشراف المناسب خلال مسار العملية الرقابية.	4.0816	0.52882	3	مرتفع جدا
21	حق الاطلاع لفريق الرقابة على كافة الدفاتر والمستندات وطلب الإيضاحات.	4.4286	0.50000	2	مرتفع جدا
22	قيام المدقق بالإجراءات التحليلية واختبارات تفاصيل الأرصدة لبعض الحسابات.	3.4286	0.61237	7	مرتفع جدا
23	توثيق عملية الرقابة وإعداد أوراق العمل.	3.4490	0.79218	5	مرتفع جدا
24	التزام المدقق بمعايير إعداد التقارير المالية.	4.0406	0.51747	4	مرتفع جدا
	المحور الرابع	3.9932	0.39740	/	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

من خلال الجدول (4-32) نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي الكلي للبعد "معايير الرقابة المالية" بلغت 3.9932 ضمن سلم ليكرت الخماسي، وهي قيمة مرتفعة مما يعني أن اتجاهات آراء عينة الدراسة ايجابية نحو مجموع العبارات المتعلقة بالبعد "معايير الرقابة المالية"، أما الانحراف المعياري للبعد ككل بلغ 0.39740 وهو أقل من الواحد الصحيح مما يشير إلى اقتراب إجابات العينة وعدم تشتتها، وعليه يمكن القول أن محاور البعد في مجملها تشير إلى أهمية الالتزام بمعايير الرقابة المالية من وجهة نظر قضاة ومدققي مجلس المحاسبة.

وبالعودة للقيم التفصيلية سجلت العبارة "التخطيط الجيد للمهام الرقابية" المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل قضاة ومدققي مجلس المحاسبة، بمتوسط حسابي قدره 4.5306

وانحراف معياري 0.49229، حيث أن التخطيط الجيد لمهمة الرقابة يسمح لمدقق من التحديد المسبق للمشاكل التي يمكن أن تواجهه أثناء قيامه بعملية الرقابة وبالتالي وضع الإجراءات المناسبة لمنع أو التقليل من حدوثها، كما أن التخطيط المناسب يسمح للمدقق بتنفيذ عملية الرقابة وفق برنامج دقيق وواضح يحدد أغلب الأعمال والإجراءات التي سيقوم بها والفترات الزمنية التي تستغرقها، وبالتالي يستطيع المدقق التعرف على الخطوات اللاحقة بنهاية كل مرحلة وتقادي تضييع الوقت في تحديد المراحل اللاحقة بنهاية المرحلة قيد الانجاز، والتركيز في عمله على المعاملات والأحداث ذات الخطر المرتفع والتي قد تؤثر على مدى صدق وعدالة القوائم المالية، فالتخطيط الجيد يعد من أبرز الأسباب التي تتحكم في نجاح المدقق في أداء مهمته الرقابية بكفاءة وفي الوقت المحدد، أما العبارة " قيام المدقق بالإجراءات التحليلية واختبارات تفاصيل الأرصدة لبعض الحسابات" فجاءت في المرتبة الأخيرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.4286، وضمن انحراف معياري قدره 0.61237، حيث تعتبر الإجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل إجراءات أساسية في تنفيذ عملية الرقابة ألا أنه في بعض الأحيان قد تكون غير كافية لمعالجة جميع المخاطر وغير فاعلة في اكتشاف الأفعال الغير قانونية الناتجة عن الغش والاحتيال و الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، فيكون من الضروري القيام بإجراءات رقابية أخرى كاختبار فعالية الضوابط الداخلية.

#### 5. المحور الخامس (معايير رقابة الأداء):

تضمن هذا المحور ست(6) عبارات تناولت معايير رقابة الأداء، وقد قمنا باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الخامس وأيضاً لإجمالي عبارات هذا المحور كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (4-33): اتجاه الآراء حول معايير رقابة الأداء.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه العام
25	يختار ويحدد فريق الرقابة معايير ومؤشرات مناسبة لرقابة الأداء عند التخطيط لعملية الرقابة وتتم مناقشتها مع الجهة الخاضعة للرقابة.	3.4490	0.76654	5	مرتفع
26	توفر فريق الرقابة على الكفاءات المهنية اللازمة لإجراء رقابة الأداء.	4.3469	0.50245	1	مرتفع جدا
27	حصول المدقق على أدلة رقابية كافية وموثوقة وملاءمة.	4.1226	0.51881	2	مرتفع
28	يتأكد المدقق من وجود نظام رقابة داخلي فعال ويعالج نقاط الضعف.	3.6237	0.80865	4	مرتفع
29	ممارسة المدقق الشك المهني.	4.1226	0.51881	2	مرتفع
30	إصدار تقرير رقابة الأداء في الوقت المناسب.	3.6735	0.52881	3	مرتفع
	المحور الخامس	3.8897	0.39971	/	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

من خلال الجدول (4-33) نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي الكلي للبعد "معايير رقابة الأداء" بلغت 3.8897 ضمن سلم ليكرت الخماسي، وهي قيمة مرتفعة مما يعني أن اتجاهات آراء عينة الدراسة ايجابية نحو مجموع العبارات المتعلقة بالبعد "معايير رقابة الأداء"، أما الانحراف المعياري للبعد ككل بلغ 0.39971 وهو أقل من الواحد الصحيح مما يشير إلى اقتراب إجابات العينة وعدم تشتتها، وعليه يمكن القول أن محاور البعد في مجملها تشير إلى أهمية الالتزام بمعايير رقابة الأداء من وجهة نظر قضاة ومدققي مجلس المحاسبة.

بالعودة للقيم التفصيلية سجلت العبارة "توفر فريق الرقابة على الكفاءات المهنية اللازمة لإجراء رقابة الأداء" المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل قضاة ومدققي مجلس المحاسبة،

بمتوسط حسابي قدره 4.3469 وانحراف معياري 0.50245، حيث أن توفر فريق الرقابة مجتمعاً على كفاءات مناسبة في مجال العلوم الاجتماعية والمالية والقانونية والإحصائية والمعرفة الكافية بالهياكل الحكومية والبرامج والمهام ذات الصلة بموضوع رقابة الأداء يسمح للفريق من فهم نوع الرقابة الذي يجري تنفيذه بالنظر إلى تنوع المواضيع التي يتم تناولها في رقابة الأداء، ويكون قادراً على اختيار المعايير المناسبة وتحديد أفضل منهجيات الرقابة، كما تسمح الكفاءة المهنية لفريق الرقابة من دراسة وتحليل البيانات التي يتم جمعها بطريقة سليمة باستخدام وسائل التحليل والمقارنة وتحديد المظاهر التي تشكل ضعفاً أو تحسناً في مستوى الاداء، وبالتالي الوصول إلى استنتاجات موضوعية ومقنعة وتقديم تقارير واضحة ومتوازنة وتوصيات ملائمة قادرة على تقديم قيمة مضافة، أما العبارة " يختار ويحدد فريق الرقابة معايير ومؤشرات مناسبة لرقابة الأداء عند التخطيط لعملية الرقابة ويتم مناقشتها مع الجهة الخاضعة للرقابة" فجاءت في المرتبة الأخيرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.4490، وضمن انحراف معياري قدره 0.76654، فعلى عكس الأنواع الأخرى من الرقابة لا تكون المعايير عادة واضحة في رقابة الأداء ولا يمكن تحديدها دائماً بسهولة وبصفة مسبقة في جميع المهمات الرقابية، كما أن مناقشتها مع الجهة الخاضعة للرقابة قد لا يسمح دائماً بوجود تفاهم مشترك حولها، لذلك تبقى عملية اختيار المعايير الرقابية الملائمة من مسؤولية المدقق، ويعتبر تحديد مؤشرات رقابة الأداء لتقييم كفاءة وفعالية كل قطاع من القطاعات الحكومية الجزائرية من التحديات التي يواجهها مجلس المحاسبة في ظل غياب اهداف حكومية واضحة و محددة، لذلك يستعين مجلس المحاسبة ببعض النسب والاحصائيات التي من شأنها أن تشكل أدوات تحليل مناسبة لتقييم الأداء فيما يتعلق بكل قطاع.

#### 6. المحور السادس (معايير رقابة الالتزام):

تضمن هذا المحور ست (6) عبارات تناولت معايير رقابة الالتزام، وقد قمنا باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور السادس وأيضاً لإجمالي عبارات هذا المحور كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (4-34): اتجاه الآراء حول معايير رقابة الالتزام.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه العام
31	على فريق الرقابة فهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية.	4.5714	0.50000	1	مرتفع جدا
32	يحدد فريق الرقابة مسبقا المعايير الرقابية ذات الصلة برقابة الالتزام.	3.4490	0.79218	6	مرتفع جدا
33	ينبغي على المدقق جمع أدلة رقابية كافية وملائمة.	4.3469	0.59375	2	مرتفع جدا
34	إعداد المدقق لوثائق الرقابة بقدر كاف من التفصيل وفي الوقت المناسب.	3.7144	0.65335	4	مرتفع جدا
35	على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة عندما تعترضه حالات عدم الالتزام تدل غش أو احتيال.	4.1429	0.57700	3	مرتفع جدا
36	على المدقق متابعة التوصيات بشكل ملائم.	3.6735	0.71844	5	مرتفع جدا
	المحور السادس	3.9830	0.36963	/	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

من خلال الجدول (4-34) نلاحظ أن قيمة المتوسط الحسابي الكلي للبعد "معايير رقابة الالتزام" بلغت 3.9830 ضمن سلم ليكرت الخماسي، وهي قيمة مرتفعة مما يعني أن اتجاهات آراء عينة الدراسة ايجابية نحو مجموع العبارات المتعلقة بالبعد "معايير رقابة الالتزام"، أما الانحراف المعياري للبعد ككل بلغ 0.36963 وهو أقل من الواحد الصحيح مما يشير إلى اقتراب إجابات العينة وعدم تشتتها، وعليه يمكن القول أن محاور البعد في مجملها تشير إلى أهمية الالتزام بمعايير رقابة الالتزام من وجهة نظر قضاة ومدققي مجلس المحاسبة.

بالعودة للقيم التفصيلية سجلت العبارة "على فريق الرقابة فهم الجهة الخاضعة للرقابة وبينتها بما في ذلك الرقابة الداخلية" المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية المعطاة لها من قبل قضاة ومدقي مجلس المحاسبة، بمتوسط حسابي قدره 4.5714 وانحراف معياري 0.50000، حيث يسمح الفهم الجيد للجهة الخاضعة للرقابة ونظام الرقابة الداخلية لفريق الرقابة من تحديد القوانين واللوائح التنظيمية المعمول بها في الجهة الخاضعة للرقابة والقطاع الذي تنتمي إليه ذات الصلة بموضوع الرقابة، وحدود السلطات والمسؤوليات داخلها وكيفية سير الأعمال فيها مما يسهل عليه عملية التخطيط وإعداد برنامج يتلاءم مع طبيعة الجهة وينسجم مع مختلف الظروف السائدة بها، والتحديد الدقيق للطرف المسؤول عن حالات عدم الالتزام والمستويات الإدارية الواجب إبلاغها داخل الهيئة أو خارجها، أما في المرتبة الأخيرة فجاءت العبارة " يحدد فريق الرقابة مسبقا المعايير الرقابية ذات الصلة برقابة الالتزام" حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.4490، وضمن انحراف معياري قدره 0.79218، حيث أن المعايير الرقابية في رقابة الالتزام يمكن أن تكون محددة مسبقا بالتشريعات الوطنية أو مضمنة في اختصاص الهيئة الخاضعة للرقابة أو تفويضات الجهاز الأعلى للرقابة، وبالتالي لا يكون لفريق الرقابة دائما القدرة على التأثير على نطاق العمل الرقابي ويتم تنفيذ رقابة الالتزام عبر تقييم ما إذا كانت الأنشطة والمعاملات المالية تتطابق في كل الجوانب ذات الأهمية النسبية مع هذه المعايير، كما أنه في مهمات التصديق تعطى معايير الرقابة بشكل ضمني في تقديم المعلومات حول موضوع الرقابة من الطرف المسؤول.

#### 6. المحور السابع (فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة):

تضمن هذا المحور سبع (7) عبارات تناولت أهم المتطلبات الواجب توافرها لمجلس المحاسبة لتحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة، وقد قمنا باستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور السابع وأيضا لإجمالي عبارات هذا المحور كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول (4-35): اتجاه الآراء حول فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الاتجاه العام
37	يتمتع مجلس المحاسبة بدرجة مناسبة من الاستقلال الإداري والمالي عن السلطة التنفيذية.	3.8776	0.72551	4	مرتفع
38	يتمتع مجلس المحاسبة بصلاحيات واسعة لتطبيق الرقابة الشاملة (رقابة مالية، رقابة الالتزام، رقابة الأداء)، وسلطات كافية للوصول والاطلاع بكل حرية على جميع المعلومات المتعلقة بعمله.	4.7959	0.49915	1	مرتفع جدا
39	يتوفر لمجلس المحاسبة الموارد المالية والبشرية المؤهلة الكافية لأداء مهامه.	2.6531	0.77865	6	ضعيف
40	يضمن مجلس المحاسبة التدريب والتطوير المستمر لموظفيه في مجال الرقابة واستخدام الوسائل والتقنيات الحديثة المتعلقة بعملهم.	4.6735	0.62543	3	مرتفع جدا
41	يستخدم مجلس المحاسبة معايير ملائمة لتخطيط وتنفيذ مهمات الرقابة والإبلاغ عن النتائج.	4.7347	0.56919	2	مرتفع جدا
42	تدعم السلطة التشريعية عمل مجلس المحاسبة وتسهام في تفعيل نتائج أنشطته الرقابته.	3.3265	0.71309	5	متوسط
43	تتجاوب السلطة التنفيذية مع توصيات التي يبدها مجلس المحاسبة وتقوم باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.	3.3265	0.71309	5	متوسط
	المحور السابع	3.9125	0.39241	/	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

نلاحظ من خلال النتائج الواردة في الجدول (4-35) أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو مجموع العبارات المتعلقة بفعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر، حيث بلغ المتوسط الحسابي لمجموع العبارات 3.9125 على سلم ليكرت الخماسي وبانحراف معياري بلغ 0.39241 وهذا يدل على أن أغلبية أفراد عينة الدراسة موافقون على أن مجلس المحاسبة يتوفر على العديد من المقومات الأساسية لأداء رقابي فعال على الأموال العامة في الجزائر، فمن خلال العودة إلى النتائج التفصيلية نلاحظ أن العبارات "يتمتع مجلس المحاسبة بصلاحيات واسعة لتطبيق الرقابة الشاملة (رقابة مالية، رقابة الالتزام، رقابة الأداء)، وسلطات كافية للوصول والاطلاع بكل حرية على جميع المعلومات المتعلقة بعمله"، "يستخدم مجلس المحاسبة معايير ملائمة لتخطيط وتنفيذ مهمات الرقابة والإبلاغ عن

النتائج"، "يضمن مجلس المحاسبة التدريب والتطوير المستمر لموظفيه في مجال الرقابة واستخدام الوسائل والتقنيات الحديثة المتعلقة بعملهم" حققت متوسطات مرتفعة على سلم ليكرت الخماسي، بلغت 4.7959، 4.7347، 4.6735، بانحرافات معيارية بلغت 0.49915، 0.56919، 0.62543، على التوالي، حيث أن المشرع الجزائري نص صراحة من خلال الأمر رقم 20.95 المؤرخ في 17 جويلية 1995 يتعلق بمجلس المحاسبة المعدل والمتمم على تمتع مجلس المحاسبة بصلاحيات واسعة وسلطات قانونية كافية في مجال عمله الرقابي، ويمارس قضاة ومدققي مجلس المحاسبة مهامهم وفقا لذلك، كما يسترشد قضاة ومدققي مجلس المحاسبة أثناء تنفيذهم للمهام الرقابية بصفة أساسية بدلائل للرقابة تغطي جميع أنواع الرقابة، وتصف إجراءات الرقابة والمبادئ والمعايير التي ينبغي احترامها وتطبيقها في جميع مراحل مهام الرقابية، مستمدة من النصوص القانونية التي تسري على مجلس المحاسبة ومدونة اخلاقيات المهنة ومعايير مجلس المحاسبة ومعايير المنظمة الدولية الانتوساي، ويستفيد قضاة ومدققي مجلس المحاسبة في كل سنة من نشاطات للتكوين وتحسين المستوى تتعلق بمختلف مجالات الرقابة واللغات والمعلوماتية داخل الجزائر في مؤسسات التكوين الوطنية، أو من خلال الورشات التكوينية التي ينظمها مجلس المحاسبة بالاشتراك مع أجهزة الرقابة العليا النظرية في إطار التعاون الثنائي، أو في الخارج من خلال المشاركة في اللقاءات التي تنظمها المنظمة الدولية الانتوساي أو المنظمات الإقليمية التابعة لها، وكلها تهدف إلى تعزيز القدرات المهنية للقضاة والمدققين الماليين لمجلس المحاسبة.

وسجلت العبارة "يتمتع مجلس المحاسبة بدرجة مناسبة من الاستقلال الإداري والمالي عن السلطة التنفيذية" متوسط حسابي قدره 3.8776 بانحراف معياري 0.72551 حيث أن غالبية عينة الدراسة موافقون عموما على أن مجلس المحاسبة يتمتع بالاستقلالية عن السلطة التنفيذية، في حين سجلت العبارات "تدعم السلطة التشريعية عمل مجلس المحاسبة وتساهم في تفعيل نتائج أنشطته الرقابية"، "تتجاوب السلطة التنفيذية مع توصيات التي يبدها مجلس المحاسبة وتقوم باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة"، "يتوفر لمجلس المحاسبة الموارد المالية والبشرية المؤهلة الكافية لأداء مهامه" المراتب الأخيرة بمتوسطات متدنية على سلم ليكرت الخماسي بلغت على التوالي 3.3265، 3.3265، 2.6531، بانحرافات معيارية بلغت 0.71309، 0.71309، 0.77865، وهذا يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة يرون أن مجلس المحاسبة لا يتوفر على الموارد البشرية المؤهل الكافية ويفتقد لبيئة داعمة لعمله.

### المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

من خلال هذا المطلب سنقوم باختبار الفرضية الرئيسية من أجل معرفة مدى مساهمة المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر حسب آراء عينة الدراسة، وكذا اختبار الفرضيات الفرعية عند مستوى معنوية ( $\alpha \leq 0.05$ ).

#### 1. اختبار الفرضية الرئيسية:

من خلال استخدام نتائج تحليل الانحدار البسيط قمنا باختبار الفرضية الرئيسية للدراسة لمعرفة مساهمة المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة، وقد جاءت الفرضية الرئيسية على النحو التالي:

يساهم تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر.

ويمكن وضع الفرضية الصفرية والفرضية البديلة لهذه الفرضية كما يلي:

**الفرضية الصفرية  $H_0$ :** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ).

**الفرضية البديلة  $H_1$ :** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ).

لاختبار الفرضية الرئيسية تم استخدام نتائج تحليل الانحدار البسيط والجدول التالي يبين ذلك:

**جدول (4-36):** نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في

تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة.

المتغيرات المستقلة	B	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	معامل الارتباط R	معامل التحديد $R^2$
المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا	0.594	0.725	14.231	0.000	0.752	0.573
الحد الثابت	2.098	/	9.065	0.000		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

يبين الجدول (4-36) نتائج تحليل الانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة، إذ بلغ معامل الارتباط  $R = 75.2\%$  عند مستوى معنوية  $sig = 0.000$  وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبلغ معامل التحديد المفسر  $R^2 = 57.3\%$  وهي قيمة دالة معنوية، كما بلغت درجة التأثير  $B = 0.594$  في حين بلغ ميل الحد الثابت (2.098) عند مستوى معنوية  $sig = 0.000$  وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد.

وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا ومساهمتها في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر من وجهة نظر القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة.

يمكن كتابة معادلة الانحدار البسيط لمساهمة المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة كما يلي:

$$Y = 2.098 + 0.594 X$$

حيث: X يرمز إلى المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا؛  
Y يرمز إلى فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة.

## 1.2. اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

يساهم تطبيق مبادئ التأسيس للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر.

ويمكن وضع الفرضية الصفرية والفرضية البديلة لهذه الفرضية كما يلي:

الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ التأسيس وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$ .

الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ التأسيس وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$ .

لاختبار الفرضية الفرعية الأولى تم استخدام نتائج تحليل الانحدار البسيط والجدول التالي يبين ذلك:

جدول (4-37): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة مبادئ التأسيس في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة.

معامل التحديد R <sup>2</sup>	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة Sig	قيمة T المحسوبة	Beta	B	المتغيرات المستقلة
0.728	0.851	0.000	18.046	0.920	0.755	مبادئ التأسيس
		0.000	9.813	/	1.735	الحد الثابت

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

يبين الجدول (4-37) نتائج تحليل الانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ التأسيس وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة، إذ بلغ معامل الارتباط  $R=85.1\%$  عند مستوى معنوية  $sig=0.000$  وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبلغ معامل التحديد  $R^2 = 72.8\%$  وهي قيمة قوية دالة معنوية، كما بلغت درجة التأثير  $B=0.755$ ، في حين بلغ ميل الحد الثابت (1.735) عند مستوى معنوية  $sig=0.000$  وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد. وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ التأسيس وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  من وجهة نظر القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة. يمكن كتابة معادلة الانحدار الجزئي لمساهمة مبادئ التأسيس في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة كما يلي:

$$Y=1.735+ 0.755 X1$$

حيث: X1 يرمز إلى بعد مبادئ التأسيس،

Y يرمز إلى فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة.

## 2.2. اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

كانت الفرضية الفرعية الثانية كما يلي:

يساهم تطبيق مبادئ الاستقلالية للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر.

ويمكن وضع الفرضية الصفرية والفرضية البديلة لهذه الفرضية كما يلي:

الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ الاستقلالية وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$ .

الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ الاستقلالية وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$ .

لاختبار الفرضية الفرعية الثانية تم استخدام نتائج تحليل الانحدار البسيط كما في الجدول التالي:

جدول (4-38): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة مبادئ الاستقلالية في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة.

المتغيرات المستقلة	B	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	معامل الارتباط R	معامل التحديد $R^2$
مبادئ الاستقلالية	0.483	0.673	10.244	0.000	0.673	0.453
الحد الثابت	2.106	/	8.629	0.000		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

يبين الجدول (4-38) نتائج تحليل الانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ الاستقلالية وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة، إذ بلغ معامل الارتباط  $R=67.3\%$  عند مستوى معنوية  $sig=0.000$  وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبلغ معامل التحديد المفسر  $R^2 = 45.3\%$  وهي قيمة دالة معنوية، كما بلغت درجة التأثير  $B=0.483$ ، في حين بلغ ميل الحد الثابت (2.106) عند مستوى معنوية  $sig=0.000$  وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد.

وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ الاستقلالية وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  من وجهة نظر القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة.

يمكن كتابة معادلة الانحدار الجزئي لمساهمة مبادئ الاستقلالية في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة كما يلي:

$$Y=2.106+ 0.483 X2$$

حيث: X2 يرمز إلى بعد مبادئ الاستقلالية،

Y يرمز إلى فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة.

### 3.2. اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

كانت الفرضية الفرعية الثالثة كما يلي:

يساهم تطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر.

ويمكن وضع الفرضية الصفرية والفرضية البديلة لهذه الفرضية كما يلي:

الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$ .

الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$ .

لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة تم استخدام نتائج تحليل الانحدار البسيط والجدول التالي يبين ذلك:

جدول (4-39): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة مبادئ الشفافية والمساءلة في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة.

المتغيرات المستقلة	B	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>
مبادئ الشفافية والمساءلة	0.682	0.869	14.863	0.000	0.803	0.644
الحد الثابت	1.987	/	9.221	0.000		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

يبين الجدول (4-39) نتائج تحليل الانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة، إذ بلغ معامل الارتباط  $R=80.3\%$  عند مستوى معنوية  $sig=0.000$  وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبلغ

معامل التحديد المفسر  $R^2 = 64.4\%$  وهي قيمة قوية دالة معنويًا، كما بلغت درجة التأثير  $B=0.682$ ، في حين بلغ ميل الحد الثابت (1.987) عند مستوى معنوية  $\text{sig}=0.000$  وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد. وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  من وجهة نظر القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة.

يمكن كتابة معادلة الانحدار الجزئي لمساهمة مبادئ الشفافية والمساءلة في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة كما يلي:

$$Y=1.987+ 0.682 X3$$

حيث:  $X3$  يرمز إلى بعد مبادئ الشفافية والمساءلة،

$Y$ : يرمز إلى فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة.

### 1.3. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

كانت الفرضية الفرعية الرابعة كما يلي:

يساهم تطبيق معايير الرقابة المالية للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر.

ويمكن وضع الفرضية الصفرية والفرضية البديلة لهذه الفرضية كما يلي:

**الفرضية الصفرية  $H_0$ :** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معايير الرقابة المالية وتحسين فعالية

الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$ .

**الفرضية البديلة  $H_1$ :** توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معايير الرقابة المالية وتحسين فعالية

الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$ .

لاختبار هذه الفرضية الفرعية الرابعة تم استخدام نتائج تحليل الانحدار البسيط والجدول التالي يبين

ذلك:

**جدول (4-40):** نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة معايير الرقابة المالية في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة.

المتغيرات المستقلة	B	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>
معايير الرقابة المالية	0.355	0.512	8.225	0.001	0.451	0.204
الحد الثابت	2.574	/	9.426	0.000		

**المصدر:** من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

يبين الجدول (4-40) نتائج تحليل الانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الرقابة المالية وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة، إذ بلغ معامل الارتباط  $R=45.1\%$  عند مستوى معنوية  $sig=0.001$  وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبلغ معامل التحديد المفسر  $R^2 = 20.4\%$  وهي قيمة دالة معنوية، كما بلغت درجة التأثير  $B=0.355$ ، في حين بلغ ميل الحد الثابت (2.574) عند مستوى معنوية  $sig=0.000$  وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد.

وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير الرقابة المالية وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  من وجهة نظر القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة.

يمكن كتابة معادلة الانحدار الجزئي لمساهمة معايير الرقابة المالية في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة كما يلي:

$$Y=2.574+ 0.355 X4$$

حيث: X4 يرمز إلى بعد معايير الرقابة المالية،

Y يرمز إلى فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة.

### 2.3. اختبار الفرضية الفرعية الخامسة:

كانت الفرضية الفرعية الخامسة كما يلي:

يساهم تطبيق معايير رقابة الأداء للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر.

ويمكن وضع الفرضية الصفرية والفرضية البديلة لهذه الفرضية كما يلي:

الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معايير رقابة الأداء وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$ .

الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معايير رقابة الأداء وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$ .

لاختبار الفرضية الفرعية الخامسة تم استخدام نتائج تحليل الانحدار البسيط والجدول التالي يبين

ذلك:

**جدول (4-41):** نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة معايير رقابة الأداء في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة.

معامل التحديد $R^2$	معامل الارتباط R	مستوى الدلالة Sig	قيمة T المحسوبة	Beta	B	المتغيرات المستقلة
0.612	0.783	0.000	14.550	0.797	0.645	معايير رقابة الأداء
		0.000	9.143	/	2.034	الحد الثابت

**المصدر:** من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

يبين الجدول (4-41) نتائج تحليل الانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير رقابة الأداء وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة، إذ بلغ معامل الارتباط  $R=78.3\%$  عند مستوى معنوية  $sig=0.000$  وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبلغ معامل التحديد المفسر  $R^2 = 61.2\%$  وهي قيمة قوية دالة معنوية، كما بلغت درجة التأثير  $B=0.645$ ، في حين بلغ ميل الحد الثابت (2.034) عند مستوى معنوية  $sig=0.000$  وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد.

وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة

إحصائية بين تطبيق معايير رقابة الأداء وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة

العامّة للدولة في الجزائر عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ) من وجهة نظر القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة.

يمكن كتابة معادلة الانحدار الجزئي لمساهمة معايير رقابة الأداء في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة كما يلي:

$$Y=2.034+0.645 X5$$

حيث: X5 يرمز إلى بعد معايير رقابة الأداء،

Y يرمز إلى فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة.

### 3.2. اختبار الفرضية الفرعية السادسة:

كانت الفرضية الفرعية السادسة كما يلي:

يساهم تطبيق معايير رقابة الالتزام للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر.

ويمكن وضع الفرضية الصفرية والفرضية البديلة لهذه الفرضية كما يلي:

الفرضية الصفرية  $H_0$ : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معايير رقابة الالتزام وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ).

الفرضية البديلة  $H_1$ : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام معايير رقابة الالتزام وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى ( $\alpha \leq 0.05$ ).

لاختبار الفرضية الفرعية السادسة تم استخدام نتائج تحليل الانحدار البسيط والجدول التالي يبين

ذلك:

جدول (4-42): نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار مساهمة معايير رقابة الالتزام في تحسين فعالية

الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة .

المتغيرات المستقلة	B	Beta	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة Sig	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>
معايير رقابة الالتزام	0.456	0.627	10.157	0.000	0.639	0.395
الحد الثابت	2.163	/	8.322	0.000		

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات برنامج (SPSS).

يبين الجدول (4-4) نتائج تحليل الانحدار البسيط والتي تشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير رقابة الالتزام وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة، إذ بلغ معامل الارتباط  $R=63.9\%$  عند مستوى معنوية  $sig=0.000$  وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد، وبلغ معامل التحديد المفسر  $R^2 = 39.5\%$  وهي قيمة دالة معنوية، كما بلغت درجة التأثير  $B=0.456$  في حين بلغ ميل الحد الثابت (2.163) عند مستوى معنوية  $sig=0.000$  وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد.

وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق معايير رقابة الالتزام وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر عند مستوى  $(\alpha \leq 0.05)$  من وجهة نظر القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة.

يمكن كتابة معادلة الانحدار الجزئي لمساهمة معايير رقابة الالتزام في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة كما يلي:

$$Y=2.163+ 0.456 X6$$

حيث:  $X6$  يرمز إلى بعد معايير رقابة الالتزام،

$Y$  يرمز إلى فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة.

## خلاصة الفصل الرابع:

لقد كرس المشرع الجزائري من خلال النصوص الدستورية والقانونية لمجلس المحاسبة كجهاز أعلى للرقابة على الموازنة العامة، وخوله ممارسة اختصاصات مالية وإدارية وقضائية واستشارية، تتجسد في مراجعة حسابات المحاسبين العموميين ومراقبة الانضباط في مجال تسيير الميزانية والمالية، وتقييم نوعية تسيير الهيئات الخاضعة لرقابته، ويوصي في نهاية أعماله الرقابية بالإجراءات التي يراها مناسبة لتحسين الأداء، ويتمتع بسلطة توقيع الجزاءات القضائية على الأعوان العموميين في حالات السرقة أو ضياع الأموال والوسائل المادية العامة أو عدم احترام الأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسري على استعمال وتسيير الأموال العامة والوسائل المادية الموضوعة تحت تصرفهم، عن طريق إصدار قرارات تكتسي الصيغة التنفيذية قياسا على قرارات الجهات القضائية، وهي قابلة للمراجعة والاستئناف ويتم الطعن بالنقض فيها أمام مجلس الدولة، بالإضافة إلى ذلك يظهر مجلس المحاسبة كهيئة استشارية في مجالات هامة تتعلق أساسا بمشروع قانون ضبط الميزانية ومشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمالية العمومية، ودراسة مختلف القضايا ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاصه والتي يخطر بها من طرف السلطات العمومية المؤهلة قانونا، ويعد مجلس المحاسبة تقريرا سنويا بنتائج عملياته الرقابة يحتوي على المعايير والملاحظات والتقييمات الأكثر أهمية مرفقة بالتوصيات الواجب تقديمها، وكذلك ردود المسؤولين والممثلين القانونيين والسلطات الوصية المعنية المرتبطة بذلك، ويرفع مجلس المحاسبة التقرير السنوي إلى رئيس الجمهوري ويرسل نسخة إلى السلطة التشريعية، ويتم نشره كليا أو جزئيا في الجريدة الرسمية.

يبدو من الناحية النظرية أن مجمل الاختصاصات المخولة لمجلس المحاسبة كافية بأن يمارس دورا رئيسيا في حماية الأموال العامة والمساهمة في تحسين تسييرها، ولكن في الواقع دوره لم يرقى إلى بلوغ مستوى الفعالية المطلوبة لذلك، نظرا لوجود العديد من النقائص والمعوقات التي تمس بالدرجة الأولى استقلالية الجهاز وموارده البشرية، وقدرته على تعزيز الشفافية والمساءلة، وأداء رقابة ذات جودة عالية وفقا للمعايير الدولية والممارسات الجيدة، وهو ما يسعى مجلس المحاسبة لتداركه من خلال عقد اتفاقيات شراكة وتبادل الخبرات مع مختلف أجهزة الرقابة العليا لبعض الدول الأوروبية في إطار توصيات المنظمة الدولية الانتوساي.

لقد سمح برنامج التوأمة المؤسسية مع مجلس المحاسبة الفرنسي ومحكمة الحسابات البرتغالية وبرنامج التعاون مع مجلس المحاسبة الهولندي، لمجلس المحاسبة الجزائري من تحقيق العديد من النتائج التي ستساعد في تحسين كفاءة وجودة الرقابة البعيدة لمجلس المحاسبة وفعاليتها، منها على الخصوص تكوين

العديد من القضاة في مجال الرقابة على الأداء ووضع المخطط للتوجيهي للإعلام الآلي، وكذا إعداد دلائل الرقابة تغطي مختلف مجالات مهام مجلس المحاسبة وستساهم في توحيد وتجانس الممارسات الرقابية من طرف قضاة مختلف الغرف الوطنية والإقليمية، هذه النتائج مطلوب استدامتها وتطويرها تبعاً لتطور الممارسات والاحتياجات.

إن مجلس المحاسبة الجزائري مطالب في السنوات القادمة أن يواصل جهوده الرامية إلى تعزيز وتفعيل دوره في الرقابة على المال العام وجعل نشاط أكثر توافقاً مع المعايير الدولية وأحسن الممارسات الأوروبية والعالمية، فقد تبين من خلال الدراسة أن هذه المعايير يمكن أن تشكل الإطار العام لتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر، وتبين من خلال اختبار فرضيات الدراسة أن هناك ارتباط كبير بين الالتزام بالمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا محل الدراسة مجتمعة وتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة، وكانت مبادئ الانتوساي محل الدراسة (مبادئ التأسيس، مبادئ الاستقلالية، مبادئ الشفافية والمساءلة) الأكبر ارتباطاً ومساهمة مقارنة بمعايير الانتوساي محل الدراسة (معايير الرقابة المالية، معايير رقابة الأداء، معايير رقابة الالتزام).

الخاتمة

## الخاتمة:

حاولنا من خلال دراستنا لموضوع "دور المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية الرقابة على الموازنة العامة للدولة-دراسة حالة مجلس المحاسبة الجزائري"، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول مدى مساهمة تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر، وسعينا للإلمام بجميع جوانب هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة التطبيقية من جهة أخرى.

تضمنت الدراسة النظرية ثلاث فصول، تناولنا في الفصل الأول مدخل عام حول الموازنة العامة للدولة من خلال استعراض أهم الجوانب المتعلقة بمفهومها وأهميتها ومبادئها وأنواعها، وكذا المراحل التي تمر بها دورة الموازنة بدأ بمرحلة إعدادها إلى غاية الرقابة عليها من خلال اعتمادنا بدرجة كبيرة على جملة من التشريعات والقوانين المنظمة لهذه العملية في التشريع الجزائري، في حين تطرقنا في الفصل الثاني إلى الرقابة على الموازنة العامة للدولة، من خلال بيان المفاهيم المختلفة للرقابة وأهميتها وأنواعها، وإبراز الدور المحوري لأجهزة الرقابة العليا في الرقابة على الموازنة العامة واختصاصاتها وأهم أدوات الرقابة المتاحة لها والمسار العام الذي يأخذ تنفيذ مهماتها الرقابية، كما حاولنا من خلال هذا الفصل تحديد مفهوم لفعالية الرقابة على الموازنة العامة بالاعتماد على بعض التوجهات التي حاولت تحديد هذا المفهوم، وعرض لأهم متطلبات الرقابة العليا الفعالة والنماذج المختلفة لتشكيل وتنظيم أجهزة الرقابة العليا، أما الفصل الثالث والذي تناول المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا، فقد تضمن تعريفا بالمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا (الانتوساي) من حيث نشأتها وأهدافها وتنظيمها الإداري وأهم المؤتمرات الدولية التي عقدتها، والمعايير المهنية التي تصدرها والإجراءات التي تتبعها بغاية تطويرها ومراجعتها وسحبها، كما تضمن أيضا عرضا للمعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا من خلال إطار الإصدارات المهنية للانتوساي والذي تم اعتماده سنة 2019.

أما الدراسة الميدانية والمتضمنة في الفصل الرابع فقد تناولت "مساهمة المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية رقابة مجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر" وتم التطرق في هذا الفصل إلى التنظيم العام لمجلس المحاسبة بصفته الجهاز الأعلى للرقابة على الموازنة العامة في الجزائر وتشكيلاته وسلطاته واختصاصاته ومجالات رقابته، وكذا شروط ممارسة مهام قاض بمجلس المحاسبة فيما يتعلق بالجانب القانوني والتأهيل العلمي والعملية وحقوقه وواجباته، بالإضافة إلى تحليل لواقع الرقابة التي يمارسه مجلس المحاسبة ومدى فعاليتها من خلال التعرض لنتائج رقابته للسنوات 2015، 2016، 2017، 2018، 2019، والمتضمنة في تقاريره السنوية 2015، 2018، 2019، 2020، 2021، وقد كان الهدف

الرئيسي من الدراسة الميدانية هو اختبار فرضيات الدراسة، حيث تم توزيع استبانة على القضاة والمدققين الماليين بالغرف الوطنية لمجلس المحاسبة والغرفة الإقليمية بقسنطينة ثم تحليل إجاباتهم اتجاه محاور استبانة الدراسة.

## 1. نتائج الدراسة النظرية:

انطلاقاً من الجوانب النظرية التي تناولتها الدراسة فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ أن الموازنة العامة للدولة تكتسي أهمية كبيرة، فهي الوثيقة التي تعتمد عليها الدولة لتسطير البرنامج السنوي المتضمن مجموع النفقات والإيرادات العامة المقدر مسبقاً لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.
- ✓ أن السلطة التنفيذية تتولى إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة في إطار قانوني ووفقاً لمبادئ وقواعد تسهل اعتمادها من طرف السلطة التشريعية والرقابة على تنفيذها، وعرف إعداد الموازنة العامة اتجاهات متطورة استجابة لمتطلبات الرقابة الحديثة.
- ✓ أن الموازنة العامة تخضع لأنواع متعددة من الرقابة من أجل ضمان تحقيق الأهداف بكل اقتصاد وكفاءة وفعالية، والتأكد من أن النشاط المالي الذي تمارسه أجهزة السلطة التنفيذية يتفق مع القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها.
- ✓ أن أجهزة الرقابة العليا تلعب دوراً رئيسياً في الرقابة على الموازنة العامة في الدولة الحديثة، وتستمد مكانتها ودورها الرقابي من الدستور الذي يمنحها صفة العليا، لتمارس رقابة شاملة على صرف النفقات العامة وتحصيل الإيرادات العامة.
- ✓ تنوع أهداف الرقابة العليا على الموازنة العامة، فهي من ناحية تشكل أداة رئيسية لدعم دور السلطة التشريعية في مراقبة أعمال السلطة التنفيذية وإلزامها باحترام القوانين والتنظيمات المعمول بها، ومن ناحية أخرى تعمل على رفع كفاءة وفعالية تسيير واستخدام الأموال العامة، وحمايتها من جميع أشكال التبذير والتبذير.
- ✓ لتجسيد أكثر لأهداف الرقابة العليا على الموازنة العامة يجب أن ترتكز على دعائم أساسية تدعم فعاليتها في حماية الأموال العامة، تتمثل أساساً في الاستقلال التنظيمي والعضوي والمالي عن السلطة التنفيذية، مع وجود قوانين تدعم الشفافية والمساءلة، وكذا توافر الموارد المالية والبشرية الكافية والمؤهلة، واعتماد معايير مقبولة في تنفيذ العمليات الرقابية.

✓ أن منظمة الانتوساي تبذل جهودا كبيرة في إعداد وتطوير معايير دولية للأجهزة العليا للرقابة وتمهيد الطريق من أجل اعتمادها وتطبيقها، لمساعدة الأجهزة الرقابية للنهوض بمهنتها على المستوى المؤسسي والتنظيمي والرقابي.

✓ أن المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا تمثل الإطار العام الذي يمكن من خلاله ضبط عمل الأجهزة الرقابية وجعله أكثر فعالية، وتوجيه المدققين لأداء العمليات الرقابية بشكل أمثل وبجودة عالية لتحقيق أهداف الرقابة العليا على الموازنة العامة.

## 2- النتائج المرتبطة بالدراسة الميدانية:

ارتكزت الدراسة في الجانب التطبيقي على اختبار فرضيات الدراسة وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

✚ **النتائج المرتبطة باختبار الفرضية الرئيسية:** تم اختبار الفرضية الرئيسية من خلال اختبار مدى مساهمة المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر من وجهة نظر القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة، حيث كانت هذه الفرضية كما يلي: "يساهم تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر"، وقد كان مستوى الدلالة  $\text{sig}=0.000$  وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، وهو ما يدل على مساهمة تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا (مبادئ الانتوساي ومعايير الانتوساي) في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر من وجهة نظر موظفي الرقابة بمجلس المحاسبة، وقد بلغت قيمة الارتباط (0.752) أما قيمة التأثير فقد بلغت (0.594)، وهو ما يدل على أهمية هذه المعايير وضرورة الالتزام بها.

✚ **النتائج المرتبطة باختبار الفرضيات الفرعية:** فيما يتعلق باختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية والتي تناولت تأثير كل من مبادئ الانتوساي (مبادئ التأسيس، مبادئ الاستقلالية، مبادئ الشفافية)، ومعايير الانتوساي (معايير الرقابة المالية، معايير رقابة الاداء، معايير رقابة الالتزام) على تحسين فعالية رقابة مجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر فقد كانت النتائج كما يلي:

❖ **الفرضية الفرعية الأولى:** تم اختبار الفرضية الفرعية الأولى من خلال اختبار مدى مساهمة مبادئ التأسيس للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر من وجهة نظر القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة، حيث كانت هذه الفرضية كما يلي:

"يساهم تطبيق مبادئ التأسيس في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر"، وقد كان مستوى الدلالة  $\text{sig}=0.000$  وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، وهو ما يدل على مساهمة تطبيق مبادئ التأسيس في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر من وجهة نظر موظفي الرقابة بمجلس المحاسبة، وقد بلغت قيمة الارتباط (0.851) أما قيمة التأثير فقد بلغت (0.755) وهو ما يدل على أهمية هذه المبادئ وضرورة الالتزام بها، حيث أنها تسمح بتعزيز مكانة مجلس المحاسبة واستقلاليتها في الرقابة على الموازنة العامة في الجزائر باعتبارها من أهم العوامل التي تسمح له بإجراء رقابة موضوعية وذات مصداقية، وتعزيز دوره في تحقيق الشفافية والمساءلة في مجال تسيير واستخدام الأموال العامة.

❖ **الفرضية الفرعية الثانية:** تم اختبار الفرضية الفرعية الثانية من خلال اختبار مدى مساهمة مبادئ الاستقلالية للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر من وجهة نظر القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة، حيث كانت هذه الفرضية كما يلي: "يساهم تطبيق مبادئ الاستقلالية في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر"، وقد كان مستوى الدلالة  $\text{sig}=0.000$  وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، وهو ما يدل على مساهمة تطبيق مبادئ الاستقلالية في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر من وجهة نظر القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة، وقد بلغت قيمة الارتباط (0.673) أما قيمة التأثير فقد بلغت (0.483) وهو ما يدل على أهمية هذه المبادئ وضرورة الالتزام بها، حيث أنها تسمح بتعزيز استقلالية مجلس المحاسبة في الرقابة على الموازنة العامة في الجزائر وقدرته على تنفيذ قراراته ومتابعة توصياته وكذا توافره على الموارد البشرية المؤهلة والكافية لأداء مهامه.

❖ **الفرضية الفرعية الثالثة:** تم اختبار الفرضية الفرعية الثالثة من خلال اختبار مدى مساهمة مبادئ الشفافية والمساءلة للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر من وجهة نظر القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة، حيث كانت هذه الفرضية كما يلي: "يساهم تطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر"، وقد كان مستوى الدلالة  $\text{sig}=0.000$  وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، وهو ما يدل على مساهمة تطبيق مبادئ الشفافية والمساءلة في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر من وجهة نظر

القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة، وقد بلغت قيمة الارتباط (0.803) أما قيمة التأثير فقد بلغت (0.682)، وهو ما يدل على أهمية هذه المبادئ وضرورة الالتزام بها، حيث أنها تسمح بتعزيز شفافية مجلس المحاسبة في الرقابة على الموازنة العامة في الجزائر وتحقيق المساءلة حول استخدام وتسيير الأموال العامة، وتضمن نزاهة الجهاز وجودة ومصداقية العمليات الرقابية.

❖ **الفرضية الفرعية الرابعة:** تم اختبار الفرضية الفرعية الرابعة من خلال اختبار مدى مساهمة معايير الرقابة المالية للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر من وجهة نظر القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة، حيث كانت هذه الفرضية كما يلي: "يساهم تطبيق معايير الرقابة المالية في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر"، وقد كان مستوى الدلالة  $\text{sig}=0.001$  وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، وهو ما يدل على مساهمة تطبيق معايير الرقابة المالية في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر من وجهة نظر موظفي الرقابة بمجلس المحاسبة، وقد بلغت قيمة الارتباط (0.451) أما قيمة التأثير فقد بلغت (0.355) وهو ما يدل على أهمية هذه المعايير وضرورة الالتزام بها، حيث أنها توفر إرشادات لتوجيه القضاة والمدققين ومساعدتهم لتحقيق مستوى عالي من الكفاءة والفعالية في تخطيط وتنفيذ أعمال الرقابة والإبلاغ عن النتائج المترتبة عنها للوصول إلى أهداف الرقابة المالية.

❖ **الفرضية الفرعية الخامسة:** تم اختبار الفرضية الفرعية الخامسة من خلال اختبار مدى مساهمة معايير رقابة الأداء للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر من وجهة نظر القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة، حيث كانت هذه الفرضية كما يلي: "يساهم تطبيق معايير رقابة الأداء في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر"، وقد كان مستوى الدلالة  $\text{sig}=0.000$  وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، وهو ما يدل على مساهمة تطبيق معايير رقابة الأداء في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر من وجهة نظر موظفي الرقابة بمجلس المحاسبة، وقد بلغت قيمة الارتباط (0.783) أما قيمة التأثير فقد بلغت (0.645) وهو ما يدل على أهمية هذه المعايير وضرورة الالتزام بها، حيث أنها توفر الحد الأدنى الضروري لإجراء رقابة أداء ذات جودة عالية، فهي تدعم استقلالية القضاة والمدققين ورفع كفاءتهم المهنية، وتساهم في تأمين التخطيط الجيد والإشراف المناسب والتنفيذ الكفء للعمليات الرقابية وجودة التقرير عنها لتحقيق أهداف رقابة الأداء.

❖ **الفرضية الفرعية السادسة:** تم اختبار الفرضية الفرعية السادسة من خلال اختبار مدى مساهمة معايير رقابة الالتزام للمنظمة الدولية الانتوساي في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر من وجهة نظر القضاة والمدققين الماليين بمجلس المحاسبة، حيث كانت هذه الفرضية كما يلي: "يساهم تطبيق معايير رقابة الالتزام في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر"، وقد كان مستوى الدلالة  $\text{sig}=0.000$  وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد، وعليه فقد تم قبول هذه الفرضية، وهو ما يدل على مساهمة تطبيق معايير رقابة الالتزام في تحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة في الجزائر من وجهة نظر موظفي الرقابة بمجلس المحاسبة، وقد بلغت قيمة الارتباط (0.639) أما قيمة التأثير فقد بلغت (0.456)، وهو ما يدل على أهمية هذه المعايير وضرورة الالتزام بها، حيث أنها توفر للقضاة والمدققين مستوى من التفاصيل الضرورية لإنجاز مهمات رقابة الالتزام، والمتطلبات التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار قبل البدء في عملية الرقابة وطيلة انجازها وإعداد التقرير عنها لإجراء عملية رقابة عالية الجودة وتحقيق أهداف رقابة الالتزام.

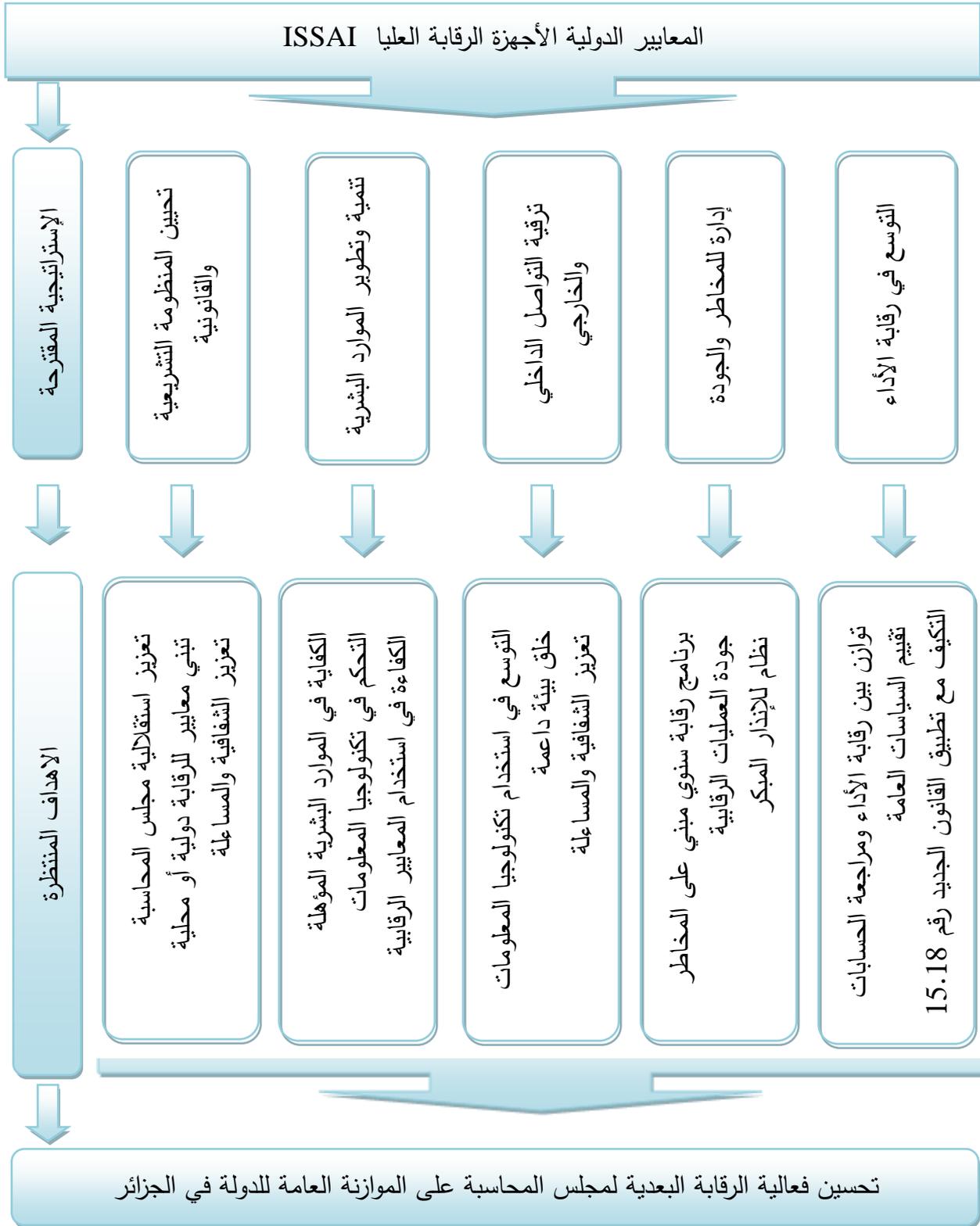
### 3. اقتراحات الدراسة:

بناء على الجانب النظري للدراسة والنتائج المتوصل إليها في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة، ومن أجل تحسين جودة وفعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر، وخلق إطار عمل ملائم وفقا لأفضل الممارسات المهنية يسمح لمجلس المحاسبة بالإيفاء بالتزاماته وتحقيق أهدافه المتعلقة بتشجيع الاستعمال المنتظم والصارم للأموال العامة وحمايتها من جميع أشكال الغش والممارسات غير القانونية، وتطوير شفافية تسيير المالية العامة، يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- ✓ تعزيز الاستقلالية الإدارية والمالية لمجلس المحاسبة بمقتضى النصوص الدستورية والقانونية بما يتوافق ومتطلبات المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا.
- ✓ تنمية وتطوير الموارد البشرية لمجلس المحاسبة باعتماد برامج للتوظيف والتدريب والتكوين مبنية على الاحتياجات الحقيقية للجهاز بكافة مستوياته.
- ✓ وضع آليات قانونية فعالة لمتابعة تنفيذ توصيات مجلس المحاسبة، وآليات لقياس أثر العمليات الرقابية والقيمة المضافة المقدمة للجهات الخاضعة للرقابة.
- ✓ نشر تقارير مجلس المحاسبة على نطاق واسع وإقامة علاقات فعالة مع وسائل الإعلام المختلفة وخلق رقابة تشاركية مع المجتمع المدني؛

- ✓ تحديد الإجراءات الواجب اتخاذها من طرف رئيس الجمهورية أو السلطة التشريعية بعد اطلاعهم على التقرير السنوي من طرف مجلس المحاسبة.
  - ✓ وضع نظام لإدارة المخاطر يعمل على حصر وتحليل البيانات المتعلقة بالمخاطر التي قد تتعرض لها أي جهة خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة وتحديد مدى كفاءتها في إدارة هذه المخاطر وتمكينها من وضع الخطط الاستباقية للحد منها.
  - ✓ التوسع في رقابة الأداء التي تركز على الهيئات الحكومية والمشاريع الكبرى ذات المخاطر العالية وتقييم السياسات العامة على حساب مراجعة حسابات المحاسبين العموميين.
  - ✓ دعم وتفعيل الوظيفة الاستشارية لمجلس المحاسبة فيما يتعلق بدراسة مشاريع النصوص القانونية المتعلقة بالمالية العامة، أو تلك المتعلقة بعرض الهيئات المخولة قانونا على مجلس المحاسبة دراسة الملفات ذات الأهمية الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاصه.
  - ✓ إقامة علاقات ثنائية مع الجامعات الجزائرية لدعم البحث العلمي فيما يتعلق بمجالات رقابة مجلس المحاسبة والمعايير الدولية للانتوساي.
- أن تحقيق هذه الاقتراحات يتطلب تفعيل الفكر الاستراتيجي، باعتماد سياسة عمل منظمة تتخذ من التخطيط الاستراتيجي المدروس نظام عمل يغذي قيام جهاز رقابة قوي وفعال، في ظل وجود إرادة سياسية داعمة لهذا التوجه، ويمكن اقتراح مخطط استراتيجي لتحسين فعالية الرقابة البعيدة لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة كما يلي:

مخطط مقترح لتحسين فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر



## 2. آفاق الدراسة:

- من خلال تناولنا للدراسة السابقة يمكن اقتراح المواضيع التالية للدراسة لما لها من ارتباط كبير بعمل الأجهزة العليا للرقابة وتحسين جودة وفعالية أدائها الرقابي وتنمية قدراتها المهنية:
- رقابة الجودة ومتطلبات تطبيقها على مستوى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة؛
  - دور الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في دعم حوكمة القطاع العام؛
  - استخدام تكنولوجيا المعلومات في الرقابة المالية ودوره في تحسين جودة المعلومات المالية؛
  - دور الغرف الإقليمية لمجلس المحاسبة في تحسين أداء للجماعات المحلية؛

\*تم بفضل الله وعونه\*

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية

#### • المعاجم:

01. المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم، **المعجم العربي الأساسي**، مؤسسة لاروس، باريس، 1989.
02. مجمع اللغة العربية، **المعجم الوسيط**، مكتبة الشرق الدولية، مصر، 2011.
03. مجموعة مؤلفين، **المنجد في اللغة العربية المعاصرة**، دار المشرق للنشر والتوزيع، بيروت، ط2، 2001.
04. مروان السابق، **مجمع اللغات**، السابق للتأليف والنشر، بيروت، 1985.
05. عبد الفتاح أبو السيد، **المرشد**، دار الشرق والغرب للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.

#### • الكتب:

01. إبراهيم بن داود، **الرقابة المالية على النفقات العامة**، دار الكتاب الحديث، الجزائر، 2010.
02. إبراهيم جبل، **أدوات الرقابة المتاحة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وسبل تطويرها**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2017.
03. احمد زهير شامية وخالد الخطيب، **المالية العامة**، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013.
04. السيد عبده ناجي، **الرقابة على الأداء من الناحية العلمية والعملية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.
05. القاضي عفيف المقدم، **محاضرات في الموازنة العامة**، الدار الجامعية، جامعة بيروت العربية، لبنان، 2000.
06. جمال لعمارة، **أساسيات الموازنة العامة للدولة**، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2004.
07. حسام أبو علي الحجاوي، **الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية**، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2004.
08. حسين العمر، **مبادئ المالية العامة**، مكتبة الفلاح للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2002.
09. حسين عبد العال محمد، **الرقابة الإدارية بين علم الإدارة والقانون الإداري**، دراسة تطبيقية مقارنة، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2004.

10. حصة محمد احمد البحر، سعد حمد الحميدي، المحاسبة الحكومية والمنظمات اللاربحية، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ط1، 2002.
11. حمدي سليمان القبيلات، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ط 2، 2010.
12. خالد أمين عبد الله، تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2014.
13. خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2010.
14. خالد عبد العظيم أبو غابة، حسين محمد جاب الرب، الإنفاق العام ومدى دور الدولة في الرقابة عليه، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2011.
15. رشيدة أخوار، عالية خلف، المساءلة والفعالية في الإدارة التربوية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2006.
16. سعد بن حمدان اللحياني، الموازنة في الاقتصاد الإسلامي، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية، ط 1، 2001.
17. سعيد عبد العزيز عثمان، المالية العامة، مدخل تحليلي معاصر، الدار الجامعية، بيروت، 2008.
18. سلوى عمر عبد الرحمان، الإدارة بالأداء كمدخل لتقييم العاملين، الدار الجزائرية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
19. سليمان خالد المعايطه، قاسم الحسيني، المحاسبة الحكومية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2015.
20. سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة في الجزائر، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011.
21. سوزي عدلي ناشد: المالية العامة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، الطبعة الاولى 2006.
22. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.
23. سيد عبده ناجي، الرقابة على الأداء من الناحية العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط1، 2011.

24. شادي أنور كريم الشوكي، الرقابة على المال العام في الاقتصاد الإسلامي، دار النفائس للنشر والتوزيع، عمان، ط 2، 2012.
25. صوالح عبد الله، الكفاءة، الكتاب السنوي، المركز الوطني للوثائق التربوية، الجزائر، 2003.
26. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار العائك لصناعة الكتاب، القاهرة، مصر، 2007.
27. عادل أحمد حشيش، أساسيات المالية العامة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2006.
28. عادل فليح العلي، المالية العامة والتشريع المالي الضريبي، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007.
29. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، الموازنة العامة والرقابة على تنفيذها، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2014.
30. عبد الخالق فاروق، اقتصاديات الفساد في مصر، مكتبة الشروق الدولية، القاهرة، ط1، 2011.
31. عبد الله حنفي، السلطات الإدارية المستقلة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000.
32. عبد المجيد حكيم، الموجز في شرح القانون المدني، مصادر الالتزام، المكتبة القانونية، بغداد، 2007.
33. عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، ب س.
34. عدنان حسين الخياط، مهدي سهر الجبوري، واثق علي الموسوي، اقتصاديات الموازنة العامة، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2016، الجزء الأول.
35. عوف محمود الكفراوي، تطور الرقابة المالية تبعا للنظام المالي، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 2011.
36. عوض لبيب فتح الله الديب، شحاتة السيد شحاتة، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013.
37. فتحي أحمد ذياب عواد، اقتصاديات المالية العامة، دار رضوان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013.

38. قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999.
39. مجيد الكرخي، موازنة الأداء واليات استخدامها في وضع وتقييم موازنة الدولة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2015.
40. محفوظ برحمانى، المالية العامة في التشريع الجزائري، دار الجامعة الجديدة للنشر الإسكندرية، مصر، 2015.
41. محمد السيد، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008.
42. محمد الصغير بعلي، يسري أبو العلا، المالية العامة، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2003.
43. محمد جمال ذنبيات، المالية العامة والتشريع المالي، دار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2013.
44. محمد حسين الوردى، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2010.
45. محمد طاقة وهدي العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2007.
46. محمد خصاونة، المالية العامة النظرية والتطبيق، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2014.
47. محمد ساحل، المالية العامة، جسور للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، ط1، 2017.
48. محمد سمير الصبان، المراجعة الخارجة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997.
49. محمد شاكر عصفور: أصول الموازنة العامة، دار الميسرة للطباعة والنشر، عمان، الأردن، ط6، 2014.
50. محمد عباس محرزى، اقتصاديات المالية العامة، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط3، 2008.
51. محمد عبد البديع، اقتصاد الحماية والبيئة، دار الأمين للطباعة، مصر 2001.
52. محمد عبد المنعم عفر، أحمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شهاب الجامعة، القاهرة، 1999.
53. محمود حسين الوردى، مبادئ المالية العامة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010.

54. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، ط1، 2010.
55. منصور احمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2003.
56. موسى اللوزي، التنمية الإدارية المفاهيم الأسس والتطبيقات، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
57. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مطبعة دار هومة، الجزائر، 2003.
58. نوميذ مسعود محمود النقشبندي، الرقابة المستقلة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، دراسة مقارنة، منشورات زين الحقوقية، بيروت، لبنان، ط1، 2019.
59. وليد خالد الشايخي، المدخل إلى المالية الإسلامية، دار النفائس للنشر والطباعة، عمان، الأردن، ط1، 2005.
60. يحيى دنيدي، المالية العمومية، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، القبة القديمة، الجزائر، ط2، 2015.

• أطروحات الدكتوراه:

01. احمد حنيش، دور الرقابة على الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العام، دراسة حالة الجزائر 2002-2014، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2015-2016.
02. أياد بشير عبد القادر الجلي، التنمية الاقتصادية والبيئة بين فشل السوق والسياسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2003.
03. باسم علي عباس الجنابي، الرقابة على الموازنة العامة للدولة- دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة تكريت، العراق، 2012.
04. بشرى محمد إسماعيل الصديق، الرقابة المالية العليا في الدول النامية والعولمة بالتطبيق على الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في جمهورية اليمن، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2008.
05. رحمة زيوش، الميزانية العامة للدولة في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2011.
06. ستنا عمر حسين مالك، المراجعة الداخلية ودورها في الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016.

07. عبد القادر موفق، الرقابة المالية على البلدية في الجزائر، دراسة تحليلية ونقدية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2015.
08. علي عمر احمد سويسي، معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2011.
09. عمر شحادة محمد الفواقنة، الاتجاهات الحديثة في اعداد الموازنة العامة، والرقابة على تنفيذها، أطروحة دكتوراه، في القانون العام، جامعة العلوم الاسلامية العالمية، عمان، 2015.
10. فايز سايح، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي "دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير منشورة، جامعة البليدة، الجزائر، 2014-2015.
11. محمد مسعي، سياسة الميزانية في الجزائر خلال الفترة 2001-2010، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.
12. مسعود درواسي، السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي، حالة الجزائر 1990-2004، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005.
13. شعبان فرج، الحكم الراشد كمدخل حديث لترشيد الإنفاق العام والحد من الفقر (دراسة حالة الجزائر 2000-2010)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012.
14. منصور إبراهيم سعايدية، مدى إدراك مدققي ديوان المحاسبة الأردني لمتطلبات التدقيق البيئي المحلية والدولية، وكفاءتهم في أداء هذا الدور لتفعيل الإنفاق العام، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2006.
15. هشام جميل كمال أرحيم، الهيئات المستقلة وعلاقتها بالسلطة التشريعية في العراق، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية القانون، جامعة تكريت، 2012.

#### ● رسائل الماجستير:

01. أحلام يوسف عبد جفال، مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية بالمعيار (12) من معايير الانتوساي (قيمة ومنافع الأجهزة العليا للرقابة إحداث فارق في حياة المواطنين)، رسالة ماجستير في التنمية المستدامة، معهد التنمية المستدامة، جامعة القدس، 2017.

02. بن مرزوق عنتر، الرقابة الإدارية ودورها في مكافحة الفساد الإداري في الإدارة الجزائرية، رسالة ماجستير، كلية العلوم السياسية والإعلام، جامعة الجزائر، 2008.
03. خليفة بن حمود بن سالم الحكمانى، دور جهاز الرقابة المالية والإدارية للدولة في حماية المال العام في سلطنة عمان - دراسة مقارنة، رسالة ماجستير في الحقوق، قسم القانون العام، جامعة مؤتة، عمان، 2015.
04. سعيد يوسف حسن كلاب، واقع الرقابة الداخلية في القطاع الحكومي، دراسة ميدانية على وزارات السلطة الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2004.
05. قحيوش الوليد، الرقابة على أعمال السلطات الإدارية المستقلة، رسالة ماجستير في القانون، جامعة الجزائر 1، كلية الحقوق، 2016-2017.
06. محمد راشد الشمري، تقييم قواعد إعداد الموازنات الحكومية بدولة الكويت، دراسة تطبيقية على بيت الزكاة، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.
07. محمود خالد الكعبير، مدى ملائمة إجراءات ديوان المحاسبة الأردني لمكافحة الفساد، رسالة ماجستير محاسبة وتمويل، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.
08. نعمان سعد الدين نعمان الأغا، مدى تطبيق معايير التدقيق الحكومي المتعارف عليها في ديوان الرقابة المالية والإدارية لفلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.
09. هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا للمعايير الدولية، رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006.
10. وائل النعيزي، مدى التزام ديوان الرقابة المالية والإدارية في فلسطين بمبادئ الشفافية والمساءلة الصادرة عن المنظمة الدولية الانتوساي، رسالة ماجستير، أكاديمية الإدارة والسياسات للدراسات العليا، غزة، 2015.

#### • المجالات والملتقيات

01. إبراهيم عبد موسى السعبري، تأثير معايير الانتوساي على النظام المحاسبي الحكومي في العراق - بحث استطلاعي وتطبيقي في مؤسسات بلديات محافظة النجف الاشرف - مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية، مجلد 9، العدد 27، 2015.

02. إسماعيل حسين، موازنة البرامج والأداء، المفهوم والفلسفة والأهداف، ملتقى موازنة البرامج والأداء في الجامعات العربية، دمشق، سوريا، 25-27 جوان 2004.
03. بان صلاح عبد القادر، التخصيص المالي في الموازنة العامة، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، 2017، مجلد 2، عدد 31.
04. جمال عادل الشرايري، محمد يسين الرحاحلة، إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة الصفرية في الوزارات الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الأول، 2009، ص 508.
05. حبيلة رحالي، التنمية في ظل المتغيرات العالمية، من التنمية الاقتصادية إلى التنمية المستدامة، مجلة معارف، العدد 17، 2014.
06. حسن الحاج، عجز الموازنة المشكلات والحلول، مجلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، العدد 63، 2007.
07. حسنين سالم رشيد، دور التحليل المالي في ترشيد قرارات المستثمرين (دراسة لسوق العراق للأوراق المالية)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 104، المجلد 24، 2018.
08. حسين عبد الكريم سلوم، محمد خالد المهائني، الموازنة العامة للدولة بين الإعداد والتنفيذ والرقابة، دراسة ميدانية للموازنة العراقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 64، 2007.
09. حكيم بوجطو، انعكاسات انهيار أسعار النفط على الموازنة العامة للجزائر، دراسة تحليلية للفترة 2005-2014، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، جامعة البليدة، المجلد 6، العدد 2، 2015.
10. حيدر عباس عبد، إطار مقترح لتطبيق الموازنة الصفرية لتطوير الأداء المالي، دراسة تحليلية لعينة من دوائر محافظة المثنى، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد الأول، 2017.
11. زقاوي حميد وقلفاط شكري، دور مجلس المحاسبة الجزائري في مكافحة جرائم الصفقات العمومية، مجلة المعيار، المجلد 7، العدد 2، 2016.
12. ستار جابر خلاوي الحجامي، دور الموازنة التقليدية في تفاقم مشكلة الفساد الإداري والمالي في العراق، دراسة تطبيقية على موازنة رئاسة صحة واسط لسنة 2010، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 10، 2013.
13. سهاد عبد الجمال عبد الكريم، الرقابة المالية المستقلة في التشريع العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، جامعة الموصل، المجلد 14، العدد 51، 2016.

14. صباح جليل الحسني، دور الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة في ترشيد الإنفاق العام، مجلة الباحث، العدد 27، 2017.
15. صفوان قصي عبد الحميد، حسين شاكر محمود، نماذج معيارية مقترحة لتفعيل دور ديوان الرقابة المالية الاتحادي في فحص تقديرات الموازنة العامة للدولة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العدد 106، المجلد 24، 2018.
16. عبد العزيز بلواضح، الحوكمة والموازنة العامة للدولة لتحقيق أهداف التنمية المستدامة، مجلة دفاتر الاقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، مجلد 2، عدد 4، 2012.
17. علي كريم الخفاجي، صلاح مهدي جواد، أثر التحيز في إعداد الموازنات التخطيطية، دراسة تطبيقية من منظور سلوكي في عينة من منشآت الأعمال الصناعية، مجلة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد 18، العدد الأول، 2001.
18. عمر الشريف، التنمية المستدامة واليات تحسين الأداء وتطوير الفعالية في المنظمة، أبحاث الملتقى الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة المنعقد يومي 10-11 نوفمبر 2009، منشورات مخبر السياسات والاستراتيجيات الاقتصادية في الجزائر، جامعة المسيلة.
19. غالب عوض الرفاعي، احمد حلمي جمعة، التدقيق الحكومي لمكافحة الفساد في العالم العربي في ظل الاقتصاد المبني على المعرفة، بحث مقدم للمؤتمر العالمي الدولي الخامس، حول اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية المنعقد في عمان، أيام 25-27/04/2005.
20. فارس خالد، قيوم أحمد، شروط ومعايير اختيار وتحديد حجم العينات الإحصائية، دراسة تحليلية وتقييمية لمذكرات تخرج ماستر بكلية العلوم الاجتماعية بجامعة مستغانم، مجلة دراسات نفسية وتربوية، مجلد 12، عدد 1، 2019.
21. فؤاد سليمان الفسفوس، رائد جميل جبر، تقييم آليات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأردن، دراسة تطبيقية على وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في الأردن، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، المجلد 5، العدد الأول، 2018.
22. كريم يركي، إجراءات المراجعة التحليلية واستخداماتها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر "دراسة ميدانية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 8، 2015.
23. لقمان محمد أيوب الدباغ، زهراء محمود حامد الطائي، دور الحوكمة في تعزيز العملية الرقابية على الموازنة في الجامعات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15، العدد 45، 2019.

24. لكل ليلي، نظرية كنز لمواجهة الأزمة الاقتصادية، مجلة معارف، جامعة البويرة، العدد 2017، 22.
25. محمد إبراهيم علي، ليث صلاح مسعود، رؤى حسين عبد الحسين، الموازنة العامة المرنة للدولة، في ظل تقلب أسعار النفط، مجلة الاقتصاد، جامعة بغداد، عدد 2016، 49.
26. محمد الطعمنة، معايير قياس الأداء الحكومي وطرق استنباطها، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي (بحوث وأوراق عمل الندوات التي عقدتها منظمة خلال الأعوام 2005-2006-2007)، 2008.
27. موفق عباس شكاره، إصلاح نظام الموازنة العامة المعدة بالأهداف، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، مجلد 18، عدد 2012، 69.
28. نجم عبد الله عليوي، دراسة وتحليل هيكل الموازنة العامة لدولة العراق، من 2003-2007، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، المجلد 2، العدد 13، 2009.
29. نصر الدين معمري، تقييم تجربة مجلس الأمة في الجزائر، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة محمد لمين دباغين سطيف 2، العدد 25، 2017.

#### • اللوائح والإصدارات والتقارير

01. لائحة الأمم المتحدة رقم 228.69 المؤرخة في ديسمبر 2014.
02. الانتوساي، إعلان ليما للتوجيهات الخاصة بالمبادئ الرقابية، المعيار الدولي رقم 1 (INTOSAI-P1)، 2019.
03. الانتوساي، إعلان مكسيكو بشأن استقلالية الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، المعيار الدولي رقم 10 (INTOSAI-P 10)، 2019.
04. الانتوساي، مبادئ الشفافية والمساءلة، المعيار الدولي رقم 20 (INTOSAI-P 20)، 2019.
05. الانتوساي، معايير الرقابة على الأداء، المعيار الدولي رقم 3000 (ISSAI3000)، 2019.
06. الانتوساي، معايير رقابة الالتزام، المعيار الدولي رقم 4000 (ISSAI4000)، 2019.
07. الانتوساي، المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إطار العمل بمنظمة الانتوساي، كوبنهاجن، 2007.
08. مبادرة الانتوساي للتنمية (IDI)، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن رقابة الأداء، الإصدار 0، أوسلو، النرويج، أكتوبر 2020.

09. مبادرة الانتوساي للتنمية (IDI)، دليل تطبيق المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة بشأن الرقابة المالية، الإصدار 1، أوسلو، النرويج، 18 ديسمبر 2020.
10. فرانز فيدلر، الأمين العام للانتوساي، استقلالية الأجهزة العليا للرقابة، الانتوساي 50 سنة (1953-2003)، إصدار خاص للمنظمة الدولية الانتوساي، طبع بالولايات المتحدة الأمريكية، 2004.
11. فرانز فيدلير، الأمين العام لمنظمة للانتوساي، مقدمة إعلان ليما، فيينا، 1998.
12. إدارة التعاون الدولي، دليل إطار الإصدارات المهنية للانتوساي، الدوحة، قطر، 2019.
13. مجلس التعاون لدول الخليج العربية، دليل رقابة الأداء لدواوين المحاسبة والرقابة المالية بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مطبوعات مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، الرياض، 2012.
14. الأمم المتحدة، تقرير حول الندوة 20 بين الأمم المتحدة والانتوساي، الانتوساي شريك فعال في الشبكة الدولية لمكافحة الفساد، تحقيق الشفافية من أجل توفير الأمن الاجتماعي والحد من الفقر، فيينا، 11-13 فيفري 2009.
15. برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، تقرير التنمية الإنسانية العربية، 2002.
16. الأمم المتحدة، نتائج وتوصيات الندوة 20 بين الأمم المتحدة والانتوساي، الانتوساي شريك فعال في الشبكة الدولية لمكافحة الفساد وتوفير الشفافية، لتعزيز الأمن الاجتماعي والحد من الفقر، النمسا، 11-12 فيفري 2009،
17. الأمم المتحدة، نتائج وتوصيات الندوة 21 بين الأمم المتحدة والانتوساي، الممارسات الفعالة للتعاون بين الأجهزة الرقابية والمواطنين لتعزيز المساءلة الحكومية، فيينا، 13-15 جويلية 2011.
18. الأمم المتحدة، نتائج وتوصيات الندوة 24 للأمم المتحدة الانتوساي، الرقمنة والبيانات المفتوحة واستخراج البيانات، أهميتها وتأثيرها في مجريات العمليات الرقابية لدى الأجهزة العليا للرقابة، ومتابعة مساهماتها في تحقيق أهداف التنمية المستدامة، 31 ماي - 2 جوان، فيينا 2017،
19. مجلس المحاسبة، التقرير السنوي 2015.
20. مجلس المحاسبة، التقرير السنوي 2018.
21. مجلس المحاسبة، التقرير السنوي 2019.
22. مجلس المحاسبة، التقرير السنوي 2020.
23. مجلس المحاسبة، التقرير السنوي 2021.

## • النصوص التشريعية والقانونية

01. دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية 1976، الجريدة الرسمية عدد 94، المؤرخة في 24 نوفمبر 1976.
02. دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية 1996، الجريدة الرسمية عدد 76، المؤرخة في 08 ديسمبر 1996، معدل بالقانون رقم 03.02، المؤرخ في 10 أبريل 2002، الجريدة الرسمية عدد 25، المؤرخة في 14 أبريل 2002، والقانون رقم 19.08، المؤرخ في 15 نوفمبر 2008، الجريدة الرسمية عدد 63، المؤرخة في 16 نوفمبر 2008، والقانون رقم 01.16، المؤرخ في 6 مارس 2016، الجريدة الرسمية عدد 14، المؤرخة في 7 مارس 2016.
03. دستور الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية 2020، الجريدة الرسمية عدد 82، المؤرخة في 30 ديسمبر 2020.
04. مرسوم تنفيذي رقم 05.80، مؤرخ في 01 مارس 1980، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، جريدة رسمية عدد 10، مؤرخة في 04 مارس 1980.
05. قانون رقم 17.84، مؤرخ في 7 جويلية 84، يتعلق بقوانين المالية، جريدة رسمية عدد 28 مؤرخة في 10 جويلية 1984.
06. قانون رقم 05.88، مؤرخ في 12 جانفي 1988، يعدل ويتم القانون 17.84، مؤرخ في 7 جويلية 84، يتعلق بقوانين المالية، جريدة رسمية عدد 2، مؤرخة في 13 جانفي 1988.
07. قانون رقم 24.89، مؤرخ في 31 ديسمبر 1989، يعدل ويتم القانون 17.84، مؤرخ في 7 جويلية 84، يتعلق بقوانين المالية، جريدة رسمية عدد 01، مؤرخة في 03 جانفي 1990.
08. قانون رقم 21.90، مؤرخ في 15 أوت 1990، يتعلق بالمحاسبة العمومية، جريدة رسمية عدد 35، مؤرخة في 15 أوت 1990.
09. مرسوم تنفيذي رقم 32.90، مؤرخ في 04 ديسمبر 1990، يتعلق بمجلس المحاسبة وسيره، جريدة رسمية عدد 53، مؤرخة في 05 ديسمبر 1990.
10. المرسوم التنفيذي رقم 46.93، مؤرخ في 6 فيفري 1993، يحدد آجال دفع النفقات وتحصيل الأوامر بالإيرادات والبيانات التنفيذية وإجراءات قبول القيم المنعدمة، جريدة رسمية عدد 9، مؤرخة في 10 فيفري 1993.

11. مرسوم تنفيذي رقم 54.95، مؤرخ في 15 فيفري 1995، يحدد صلاحيات وزير المالية، جريدة رسمية عدد 15، مؤرخة في 19 مارس 1995.
12. أمر رقم 20.95، مؤرخ في 17 جويلية 1995، يتعلق بمجلس المحاسبة، جريدة رسمية عدد 39، مؤرخة في 23 جويلية 1995.
13. أمر رقم 23.95، مؤرخ في 26 أوت 1995، يتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، جريدة رسمية عدد 48، مؤرخة في 3 سبتمبر 1995.
14. مرسوم رئاسي رقم 377.95، مؤرخ في 20 نوفمبر 1995، يحدد النظام الداخلي لمجلس المحاسبة، جريدة رسمية عدد 72، مؤرخة في 26 نوفمبر 1995.
15. مرسوم تنفيذي رقم 30.96، مؤرخ في 13 جانفي 1996، يحدد الشروط والكيفيات لتطبيق الأمر رقم 23.95، مؤرخ في 26 أوت 1995، المتضمن القانون الأساسي لقضاة مجلس المحاسبة، جريدة رسمية عدد 4، مؤرخة في 17 جانفي 1996.
16. مرسوم تنفيذي رقم 56.96، مؤرخ في 22 جانفي 1996، يحدد انتقاليا الأحكام المتعلقة بتقديم الحسابات إلى مجلس المحاسبة، جريدة رسمية عدد 6، مؤرخة في 24 جانفي 1996.
15. النظام الداخلي للمجلس الشعبي الوطني المؤرخ في 22 جويلية 1997، جريدة رسمية عدد 53، مؤرخة في 13 أوت 1997.
17. مرسوم تنفيذي رقم 364.07، مؤرخ في 28 فيفري 2007، يتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية، جريدة رسمية عدد 75، مؤرخة في 2 ديسمبر 2007.
18. أمر رقم 02.10، مؤرخ في 26 أوت 2010، يعدل ويتم الأمر رقم 20.95، مؤرخ في 17 جويلية 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، جريدة رسمية عدد 50، مؤرخة في 01 مارس 2010.
19. قانون عضوي رقم 12.16، مؤرخ في 25 أوت 2016، يحدد تنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وعملهما وكذا العلاقات الوظيفية بينهما وبين رئيس الحكومة، جريدة رسمية عدد 50، مؤرخة في 28 أوت 2016.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

01. André Legrand, Céline Wiener, **Le droit public**, La documentation française, 2017.
02. Claude Lombois, Eric Devaux, **Les finances publiques**, Edition Bréal, Paris, France, 2002.
03. Franck Waserman, **Les finances publiques**, La documentation française, 8<sup>eme</sup> E, 2016.
04. François Adam, Olivier Ferrand, Rémy Rioux, **Finances Publiques**, Presses de science Po et Dalloz, Paris, France, 2003.
05. Jean Marie Mounier, **Finances publique**, La documentation française, 4E.2015.
06. Matthieu Houser, **Les finances publiques aux concours**, Direction de l'information légale et administrative, Paris, France, 2016.
07. Maurice Baslé, **Le budget de L'état**, Edition La Découverte, Paris, 6<sup>eme</sup>E,2000.
08. Le robert junior, **dictionnaire le robert**, Paris 1993.
09. Pierre Lequeret, **Budget de l'état**, La documentation Française, Nancy, 1982.
10. Stéphanie Damarey, **finances publiques**, Galino Editeur, Paris, France, 2008.
11. Tracey Strange, Anne bayley, **Le développement durable, a la croisée de l'économie, de la société, et de l'environnement**, OCDE 2008.
12. Vincent Plauchet, **mesure et amélioration des performances industrielles**, tom 2 UPMF, France, 2006.

13. Bianca Brétéché et Alastair Swarbrick, **Développer des relations de travail efficaces entre les institutions supérieures de contrôle et les parlements** DOCUMENT SIGMA N°. 54, 2017, disponible en ligne à [www.sigmaweb.org](http://www.sigmaweb.org)
14. Hervé Boullange, **Les Institutions supérieures de contrôle à l'heure de la maîtrise des dépenses publiques**, Géo économie n° 67, 2013, disponible en ligne à [www.cairn.info/revue-geoeconomie-2013-4-page-207.htm](http://www.cairn.info/revue-geoeconomie-2013-4-page-207.htm).
15. Nicaise Narcisse ONDO NGUEMA, **Les Institutions supérieures de contrôle des finances publiques au Gabon en référence à la Cour des comptes Française au XXème siècle : approche historique et analyse du droit positif actuel**, Thèse de doctorat en Histoire du Droit des Institutions et des Faits Sociaux, Université Jean Moulin Lyon 3, 2009.

ثالثا: المراجع باللغة الانجليزية

01. Allen Sweeny, and Robert Rachlin, **Handbook of Budgeting**, New York, 1981.
02. David Hyman, **Public Finance, A Contemporary Application of Theory To Policy**, South Western Cengage Learning, 10 E, 2011.
03. Irene S. Rubin, **The Politics of Public Budgeting**, Chatham House Publishers Seven Bridges Press, LLC New York, London, 4<sup>th</sup> E, 2000.
04. Katherine G Willoughby, **Public Budgeting in Context**, Jossay-bass, A Wiley Brand, USA, 1<sup>st</sup> E, 2014.
05. Angel Guria, OECD Secretary General, OECD, **Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight**, OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing, Paris, 2016.

- 
06. Alexandra Otetea and other, **The Performance Impact of the Supreme Audit Institutions on National Budgets. Great Britain and Romania Case – Comparative Study**, Procedia Economics and Finance N° 27, 2015.
  07. Ann-Sofielsaksson, Arne Bigsten, **Institution Building with Limited Resources: Establishing a Supreme Audit Institution in Rwanda**, World Development, Vol 40, N° 9, 2012.
  08. Asif M Shahan, **The Supreme Audit Institutions (SAIs): Explaining the Variation in the Degree of Independence** ( To be presented at the Midwest Political Science Association Annual Meeting). Chicago, 2014, Available online at [www.sciencedirect.com](http://www.sciencedirect.com).
  09. Jresiat, E, **Productivity Measurement, Trial & Error in the Petersburg**, Public Productivity Review, N° 44, winter 1987.
  10. L. Blume, S. Voigt, **Supreme Audit Institutions: Supremely Superfluous? A Cross Country Assessment**, International Centre for Economic Research, Working Paper No 3, 2007.
  11. Lorenz Blume, Stefan Philipps, **Suprême Audit Institution, Supremely Superfluous? A Cross Country Assessment**, International Centre for Economic Research ICER, Working Paper Series, Working Paper N°3, 2007.
  13. Lorenz Blume and Stefan Voigt, **Does organizational design of supreme audit institutions matter? A cross-country assessment**, European Journal of Political Economy, N° 27, 2011.
  14. Musa Kayrak, **Evolving challenges for supreme audit institutions in struggling with corruption**, Journal of Financial Crime Vol. 15 No. 1, 2008.
  15. INTOSAI, **Due Process for INTOSAI Framework of Professional Pronouncements**, Abu Dhabi, 2016.

16. OCED, **Organization for Economic Cooperation and Development Good Practices in Supporting Supreme Audit Institution**, 2010.

17. World Bank, **Features and Functions of Supreme Audit Institution**, PERM notes N°59, 2001.

#### رابعاً: المواقع الالكترونية

<https://www.Intosai.org> الموقع الالكتروني للمنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا:

<https://www.Arabosai.org> الموقع الالكتروني للمنظمة العربية لأجهزة الرقابة العليا:

<https://www.asosai.org> الموقع الالكتروني للمنظمة الآسيوية لأجهزة الرقابة العليا:

<https://www.afrosai.org> الموقع الالكتروني للمنظمة الإفريقية لأجهزة الرقابة العليا:

<https://www.un.org> الموقع الالكتروني للأمم المتحدة:

جي لوكلارك، دافيد مونياش، جون بيار بواكلير، المساءلة والتقارير حول الأداء والرقابة الشاملة، الموقع

<https://www.ccaf-fcvi.com> الموقع الالكتروني:

<https://www.ccompte.dz> الموقع الالكتروني لمجلس المحاسبة:

الملاحق

## الملحق رقم(1): أعضاء المنظمة الدولية الانتوساي

## 1. الأعضاء الدائمون

47. الأرجنتين	24. إيطاليا	1. أيسلندا
48. الأردن	25. إيرلندا	2. أثيوبيا
49. الإكوادور	26. الشيلي	3. أذربيجان
50. الإمارات العربية المتحدة	27. الصومال	4. أرمينيا
51. البحرين	28. الصين	5. أستراليا
52. البرازيل	29. العراق	6. أفغانستان
53. البرتغال	30. العابون	7. ألبانيا
54. البوسنة والهرسك	31. الفلبين	8. ألمانيا
55. البيرو	32. الكامبيرون	9. أنتيغا وبربود
56. التشاد	33. الكرسيالباوي	10. أندورا
57. الجبل الأسود	34. الكنغو	11. أنغولا
58. الجزائر	35. الكويت	12. أوروغواي
59. الدنمارك	36. المجر	13. أوزبكستان
60. الدومينيكا	37. المغرب	14. أوغندا
61. الرأس الأخضر	38. المكسيك	15. أوكرانيا
62. السعودية	39. المملكة المتحدة	16. إريتريا
63. السلفادور	40. النرويج	17. إسبانيا
64. السنغال	41. النمسا	18. إستونيا
65. السودان	42. النيجر	19. إسرائيل
66. السويد	43. الهند	20. إسواتيني
67. اليونان	44. الولايات م الأمريكية	21. إفريقيا الوسطى
69. بابوا غينيا الجديدة	45. اليابان	22. إندونيسيا
70. باراغواي	46. اليمن	23. إيران

71. باكستان	98. جامايكا	125. سلوفاكيا
72. بالاو	99. جزر الأنتيل الهولندية	126. سلوفينيا
73. باهاماس	100. جزر المالديف	127. سنغافورة
74. بربادوس	101. جزر سليمان	128. سوريا
75. بروناي دار السلام	102. جزر كوك	129. سورينام
76. بلجيكا	103. جزر مارشال	130. سويسرا
77. بلغاريا	104. جمهورية التشيك	131. سيراليون
78. بليز	105. جمهورية الدومينيكان	132. سيشيل
79. بنين	106. جمهورية الكونغو	133. شمال مقدونيا
80. بنغلادش	107. جمهورية لاوس	134. صربيا
81. بنما	108. جمهورية مولدوفا	135. طاجيكستان
82. بوتان	109. جنوب إفريقيا	136. عمان
83. بوتسوانا	110. جنوب السودان	137. غامبيا
84. بورتوريكو	111. جورجيا	138. غانا
85. بوركينا فاسو	112. جيبوتي	139. غرينادا
86. بورندي	113. رواندا	140. غواتيمالا
87. بولندا	114. روسيا البيضاء	141. غويانا
88. بوليفيا	115. روسيا الاتحادية	142. غنيا
89. تايلاند	116. رومانيا	143. غينيا الاستوائية
90. تركيا	117. زامبيا	144. غينيا بيساو
91. ترينيداد وتوباغو	118. زيمبابوي	145. فانواتو
92. تنزانيا	119. ساموا	146. فرنسا
93. توغو	120. سانت فينسينت والغرينادينز	147. فلسطين
94. توفالو	121. سانت كيتس ونيفيس	148. فنزويلا البوليفارية
95. تونس	122. سانت لوسيا	149. فنلندا
96. تونغا	123. ساو تومي وبرينسيبي	150. فييتنام
97. تيمور الشرقية	124. سريلانكا	151. فيجي

182. موريتانيا	167. لاتفيا	152. قبرص
183. موريشيوس	168. لبنان	153. قطر
184. موزمبيق	169. لكسمبرغ	154. قيرغيزستان
185. موناكو	170. ليبيريا	155. كازاخستان
186. ميانمار	171. ليبيا	156. كرواتيا
187. ناميبيا	172. ليتوانيا	157. كمبوديا
188. ناورو	173. ليختنشتاين	158. كندا
189. نيبال	174. ليسوتو 151. فيتنام	159. كوريا
190. نيجيريا	175. مالطة	160. كوت ديفوار
191. نيكاراغوا	176. مالي	161. كوريا
192. نيوزيلندا	177. ماليزيا	162. كوستاريكا
193. هايتي	178. مدغشقر	163. كوسوفو
194. هندوراس	179. مصر	164. كولومبيا
195. هولندا	180. ملاوي	165. كيريباتي
196. الجهاز الأوروبي الأعلى للرقابة المالية	181. منغوليا	166. كينيا

## II. الأعضاء المشاركون

1. مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة الناطقة باللغة الفرنسية  
Association des Institutions Supérieures de Contrôle Ayant en Commun l'usage du français (AISCCUF)
2. معهد المدققين الداخليين (IIA) Institute of Internal Auditors
3. البنك الدولي World Bank
4. مجموعة الأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة بالدول الناطقة بالبرتغالية  
Organization of SAIs of Portuguese Speaking Countries (OISC/CPLP)
5. الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب أفريقيا  
West African Economic and Monetary Union (UEMOA)

## III. الأعضاء المنتسبون

1. غوام

الملحق رقم (2): الاستبيان في شكله النهائي



جامعة باتنة 1 - العقيد الحاج لخضر  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

استبيان لبيان دور المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين فعالية  
الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة

سيدي الفاضل، سيدتي الفاضلة...

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته وبعد...

يهدف هذا الاستبيان إلى التعرف على مدى مساهمة تطبيق المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا في تحسين وفعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة على الموازنة العامة للدولة في الجزائر، وذلك في إطار بحث أكاديمي يدخل ضمن متطلبات إعداد أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة بجامعة العقيد الحاج لخضر - باتنة 1، لذا نرجو من سيادتكم المحترمة التكرم بالإجابة على الأسئلة المرفقة بدقة وموضوعية، مع العلم أن إجاباتكم سوف تعامل بشكل سري ولأغراض البحث العلمي فقط.

شكرا لكم على حسن تعاونكم وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

الباحث

كمال بن عون

## القسم الأول: البيانات العامة

<p>من 41 إلى 50 سنة <input type="checkbox"/></p> <p>أكثر من 50 سنة <input type="checkbox"/></p>	<p>أقل من 30 سنة <input type="checkbox"/></p> <p>30 إلى 40 سنة <input type="checkbox"/></p>	العمر
<p>ذكر <input type="checkbox"/></p> <p>أنثى <input type="checkbox"/></p>		الجنس
<p>ليسانس <input type="checkbox"/></p> <p>ماجستير <input type="checkbox"/></p> <p>دكتوراه <input type="checkbox"/></p> <p>شهادة أخرى حددها..... <input type="checkbox"/></p>		المؤهل العلمي
<p>أقل من 5 سنوات <input type="checkbox"/></p> <p>من 5 إلى 10 سنوات <input type="checkbox"/></p> <p>من 11 إلى 15 سنة <input type="checkbox"/></p> <p>أكثر من 15 سنة <input type="checkbox"/></p>		الخبرة المهنية
<p>رئيس غرفة <input type="checkbox"/></p> <p>رئيس فرع <input type="checkbox"/></p> <p>مستشار <input type="checkbox"/></p> <p>محتسب <input type="checkbox"/></p> <p>مدقق مالي <input type="checkbox"/></p> <p>غير ذلك حدد ..... <input type="checkbox"/></p>		الوظيفة أو الرتبة

## القسم الثاني: أسئلة الاستبيان

## • المحور الأول: المتغيرات المستقلة مبادئ الانتوساي

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
<b>البعد الأول: مبادئ التأسيس</b>						
01	تأسيس مجلس المحاسبة بنص الدستور يعزز مكانته واستقلالته في الرقابة على المال العام.					
02	إرساء استقلالية مجلس المحاسبة بنص الدستور يحقق الاستقلالية الفعلية لهذا الجهاز ويجعله في مأمن من أي تأثير خارجي.					
03	ضمان استقلالية رئيس مجلس المحاسبة بنص الدستور هو ضمان لاستقلالية الجهاز وحماية لأعوان الرقابة من الضغوط التي يمكن أن تمارس عليهم من الجهات الخاضعة للرقابة.					
04	تحديد العلاقة بين مجلس المحاسبة والبرلمان في الدستور تضمن درجة عالية من الاستقلالية حتى لما يكون الجهاز مفوض من طرف البرلمان ويقوم بتنفيذ العمليات الرقابية بتوجيه منه.					
05	الأساس الدستوري لصلاحيات الرقابة الأساسية لمجلس المحاسبة يساهم في قيام الجهاز بالعمليات الرقابية على أكمل وجه.					
06	تبادل الآراء والتجارب في إطار المنظمة الدولية لأجهزة الرقابة العليا وسيلة مهمة لتحسين وتفعيل الأداء الرقابي لمجلس المحاسبة.					

## البعد الثاني: مبادئ الاستقلالية

					وضع تشريعات تحدد بدقة وبالتفصيل مدى استقلالية مجلس المحاسبة واستقلالية رئيسته بما في ذلك شروط التعيين وإعادة التعيين والتقاعد والإقالة وفق إجراءات تضمن استقلاله عن السلطة التنفيذية، يمكنه من أداء مهامهم بكفاءة وفعالية.	07
					منح الاستقلال المالي لمجلس المحاسبة يكفل له القيام بمهامه الرقابية بكفاءة وفعالية.	08
					ينبغي أن يتمتع مجلس المحاسبة بصلاحيات واسعة وسلطات قانونية كافية لتحقيق أهدافه وأداء مهامه بشكل صحيح وفعال.	09
					عدم تقييد حرية مجلس المحاسبة في إعداد تقارير بشأن أعماله الرقابية وحرية في تحديد مضمونها وتوقيت نشرها يساهم في جودة التقارير وفعاليتها.	10
					وجود نظام فعال لمتابعة التوصيات والملاحظات التي يبديها مجلس المحاسبة يساهم في اتخاذ الإجراءات اللازمة من طرف الجهات الخاضعة للرقابة استجابة لتلك التوصيات والملاحظات.	11
					يجب أن يتعاون مجلس المحاسبة مع الحكومة وأجهزة الرقابة الأخرى من أجل رفع كفاءة استخدامها وحسن إدارتها للمال العام، مع المحافظة على استقلاليته.	12

البعد الثالث: مبادئ الشفافية والمساءلة					
				يجب أن يتوفر لمجلس المحاسبة تشريعات وقوانين تتيح له العمل بشفافية وتحقيق المساءلة حول استخدام وتسيير الأموال العامة.	13
				إفصاح مجلس المحاسبة عن تفويضه القانوني ومسؤولياته واستراتيجياته وعلاقته بالسلطة التشريعية والتنفيذية يعزز مصداقية عملياته الرقابية.	14
				تطبيق مجلس المحاسبة لمعايير النزاهة وأخلاقيات المهنة يمنع تضارب المصالح والفساد على المستوى الداخلي ويضمن مشروعية عملياته الرقابية وفعاليتها.	15
				نشر مجلس المحاسبة لتقاريره في الوقت المناسب وتقديمها إلى البرلمان يساهم في تعزيز المساءلة والشفافية في الأنشطة الحكومية.	16
				وجود علاقة قوية لمجلس المحاسبة مع اللجان البرلمانية المتخصصة يساعد على فهم أفضل لتقارير الرقابة ويساهم في اتخاذ الإجراءات المناسبة.	17
				استخدام مجلس المحاسبة للاستشارة الخارجية المستقلة ومراجعة النظراء يحسن جودة ومصداقية العمليات الرقابية.	18

## المحور الثاني: المتغيرات المستقلة معايير الانتوساي

البعد الرابع: معايير الرقابة المالية						
					19	التخطيط الجيد للمهام الرقابية يساهم في تحقيق رقابة مالية ذات جودة عالية وفي الوقت المناسب.
					20	تحقيق الإشراف المناسب خلال جميع مراحل الرقابة يضمن جودة العملية الرقابية وبلوغ أهداف الرقابة.
					21	حق الاطلاع لفريق الرقابة على كافة الدفاتر والمستندات وطلب الإيضاحات يضمن عدم تضيق نطاق الرقابة المالية.
					22	قيام المدقق بالإجراءات التحليلية الجوهرية واختبارات تفاصيل الأرصدة لبعض الحسابات يسمح باكتشاف الأخطاء، والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة
					23	توثيق عملية الرقابة وإعداد أوراق العمل وجميع الأدلة التي تم جمعها يوفر الدليل على مدى إتباع العناية المهنية أثناء عملية الرقابة.
					24	التزام المدقق بمعايير إعداد التقارير المالية يسمح بالإفصاح عن جميع الأخطاء والتجاوزات المكتشفة خلال العملية الرقابية والتعبير عن الرأي بدقة وموضوعية.

البعد الخامس: معايير رقابة الأداء					
				يختار ويحدد فريق الرقابة معايير ومؤشرات مناسبة لرقابة الأداء عند التخطيط لعملية الرقابة وتتم مناقشتها مع الجهة الخاضعة للرقابة لضمان جودة رقابة الأداء وفعاليتها.	25
				توفر فريق الرقابة على الكفاءات المهنية اللازمة لإجراء رقابة الأداء يسمح بإنجاز رقابة ذات جودة عالية وفي الوقت المناسب.	26
				على المدقق الحصول على أدلة كافية وموثوقة وملاءمة بهدف إثبات نتائج الرقابة وإصدار توصيات مناسبة من شأنها أن تعالج نقاط الضعف وتحسن الأداء.	27
				يتأكد المدقق من وجود نظام رقابة داخلي فعال ويدعم نقاط الضعف لتفادي حصول التجاوزات والأخطاء.	28
				تسمح ممارسة الشك المهني للمدقق من تحليل وجهات نظر مختلفة وتقييم جميع أدلة الإثبات لتجنب الأخطاء في التقدير والتوصل إلى استنتاجات موضوعية.	29
				إصدار تقرير رقابة الأداء في الوقت المناسب يوفر المعلومات للحكومة والسلطة التشريعية وغيرها من الأطراف المعنية لاتخاذ الإجراءات المناسبة لتحسين الأداء.	30

البعد السادس: معايير رقابة الالتزام					
				على فريق الرقابة فهم الجهة الخاضعة للرقابة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية لتحقيق التخطيط والتنفيذ الفعال لرقابة الالتزام.	31
				يحدد فريق الرقابة مسبقا المعايير الرقابية ذات الصلة برقابة الالتزام لتكون أساسا للاستنتاج وإبداء الرأي المتعلق بموضوع الرقابة.	32
				ينبغي على المدقق جمع أدلة رقابية كافية وملائمة لإعطاء الاستنتاج ما إذا كان موضوع الرقابة يتوافق في جميع النواحي ذات الأهمية النسبية مع المعايير التي تم تحديدها ودعم مستوى التأكيد المطلوب.	33
				إعداد المدقق لوثاق الرقابة بقدر كاف من التفصيل وفي الوقت المناسب يساعد على فهم العمل المنجز والأدلة المتحصل عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.	34
				على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة عندما تعترضه حالات عدم الالتزام قد تدل على غش أو احتيال لتوفير أساس لاستنتاجه حول ما إذا كان الأشخاص المسؤولين يمكن تحميلهم المسؤولية الجزائية.	35
				تسمح عملية متابعة التوصيات بشكل ملائم من ضمان اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومنع حدوث الأخطاء والتجاوزات مستقبلا.	36

## المحور الثالث: فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة

الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
<b>البعد السابع: فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة</b>						
37	يتمتع مجلس المحاسبة بدرجة مناسبة من الاستقلال الإداري والمالي عن السلطة التنفيذية.					
38	يتمتع مجلس المحاسبة بصلاحيات واسعة لتطبيق الرقابة الشاملة (رقابة مالية، رقابة الالتزام، رقابة الأداء)، وسلطات كافية للوصول والاطلاع بكل حرية على جميع المعلومات المتعلقة بعمله.					
39	يتوفر لمجلس المحاسبة الموارد المالية والبشرية المؤهلة الكافية لأداء مهامه.					
40	يضمن مجلس المحاسبة التدريب والتطوير المستمر لموظفيه في مجال الرقابة واستخدام الوسائل والتقنيات الحديثة المتعلقة بعملهم.					
41	يستخدم مجلس المحاسبة معايير ملائمة لتخطيط وتنفيذ مهمات الرقابة والإبلاغ عن النتائج.					
42	تدعم السلطة التشريعية عمل مجلس المحاسبة وتساهم في تفعيل نتائج أنشطته الرقابية.					
43	تتجاوب السلطة التنفيذية مع الملاحظات والتوصيات التي يبدها مجلس المحاسبة وتقوم باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.					

## الملحق رقم(3): أسماء المحكمين للاستبيان

## 1. الأساتذة المحكمين

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة
01 أ.د. رحال علي	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1
02 أ.د. مسامح مختار	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1
03 أ.د. خدومة الوردي	أستاذ التعليم العالي	جامعة باتنة 1
04 د. عبد الصمد نجوى	أستاذ محاضر - أ	جامعة باتنة 1
05 د. عيسى بولخوخ	أستاذ محاضر - أ	جامعة باتنة 1

## 2. المهنيين المحكمين

الاسم واللقب	الوظيفة	المؤسسة
01 مهدي بومدين	مدير قسم تقنيات التحليل والرقابة	مجلس المحاسبة - الجزائر
02 ملود بوسماعت	رئيس غرفة	الغرفة الإقليمية بقسنطينة
03 برحاييل بودودة مبارك	رئيس فرع	الغرفة الإقليمية بقسنطينة

الملحق رقم (4): معامل الالتواء والتفطح (اختبار التوزيع الطبيعي)

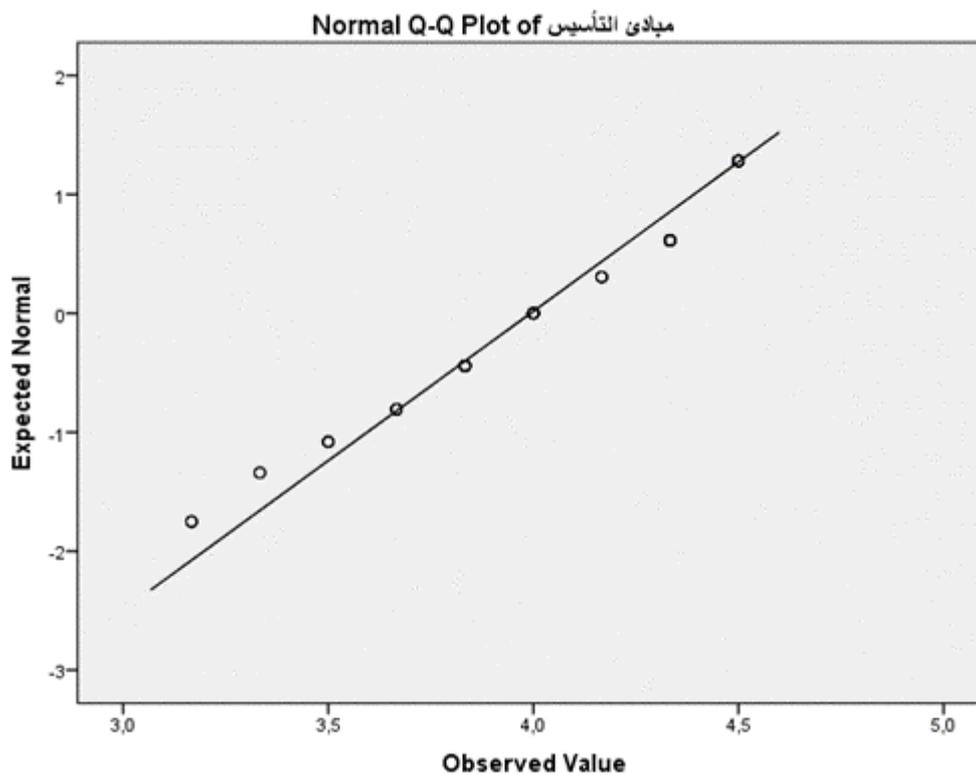
مخرجات برنامج SPSS

## Explore

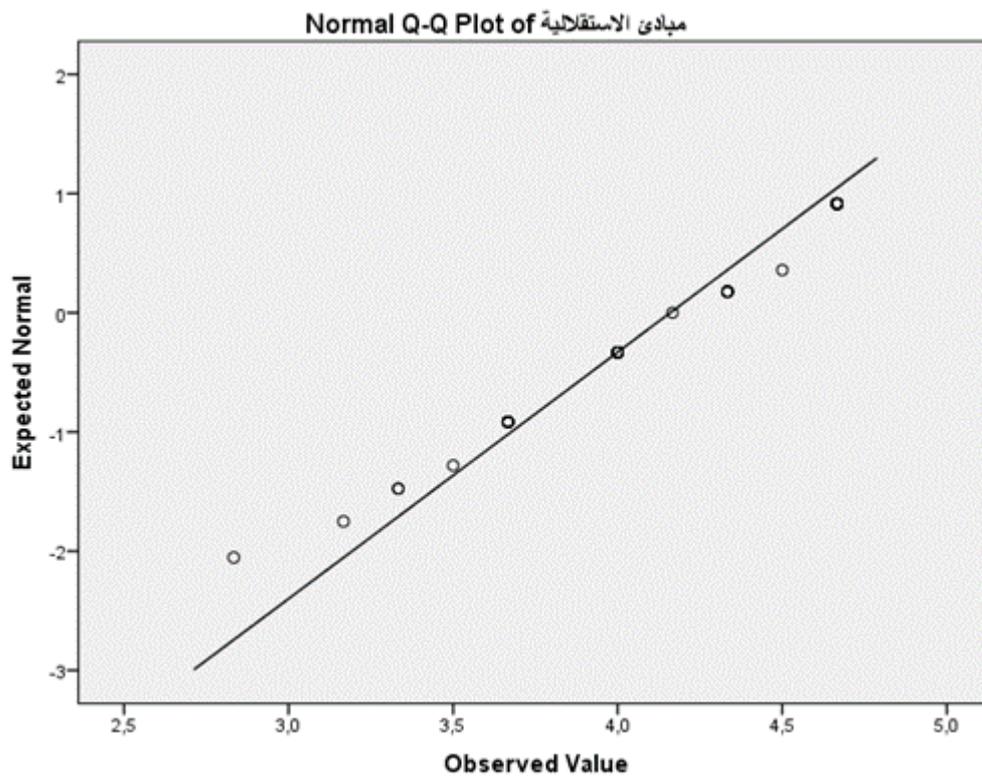
### Descriptive Statistics

	N	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
مبادئ التأسيس	49	-.730	.340	.191	.668
مبادئ الاستقلالية	49	-.448	.340	1.724	.668
مبادئ الشفافية	49	-.532	.340	-.444	.668
الرقابة المالية	49	-.445	.340	-.744	.668
رقابة الاداء	49	-.170	.340	-.753	.668
رقابة الالتزام	49	.262	.340	-1.170	.668
فعالية الرقابة	49	-.778	.340	-.164	.668

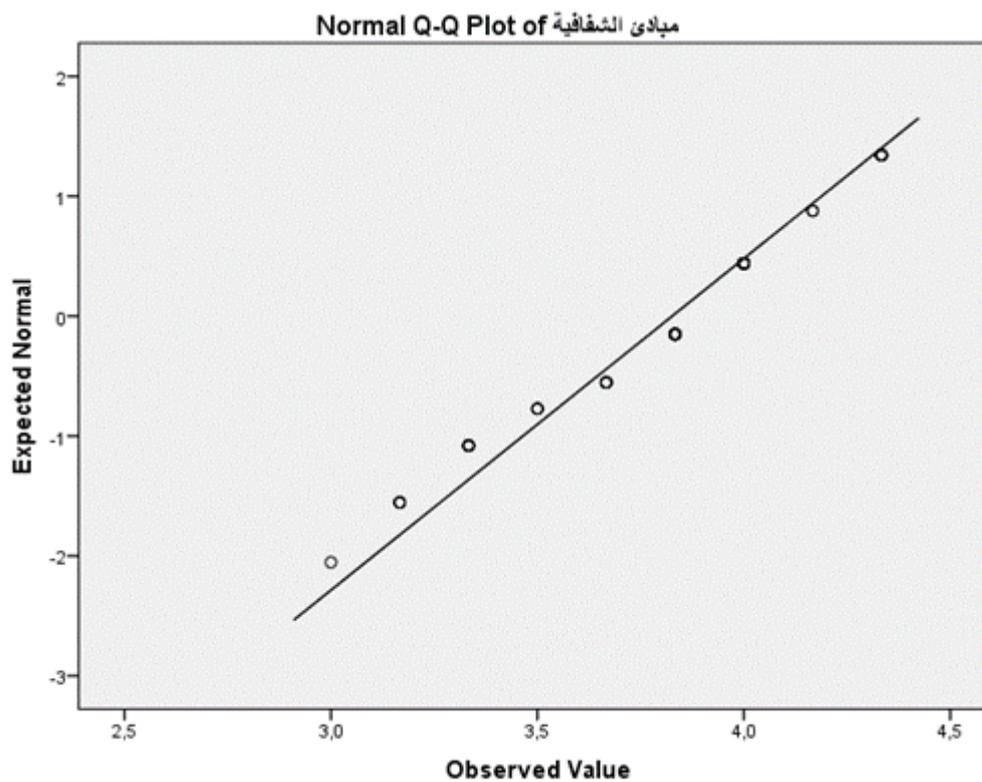
1- البعد الأول (مبادئ التأسيس)



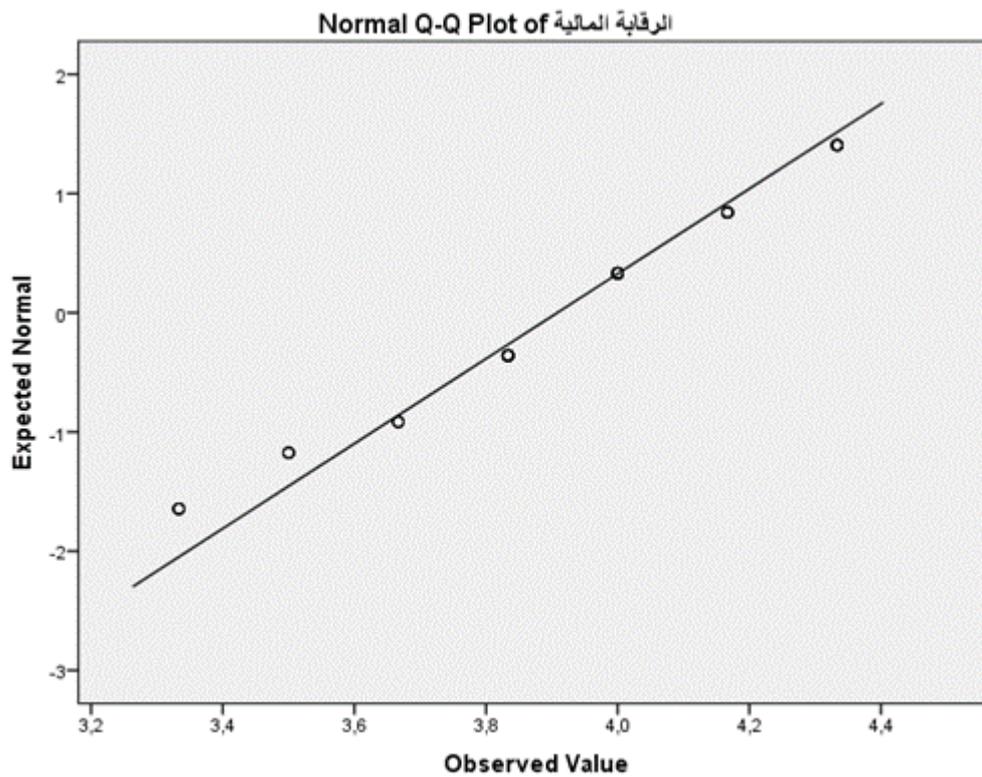
## 2- البعد الثاني (مبادئ الاستقلالية)



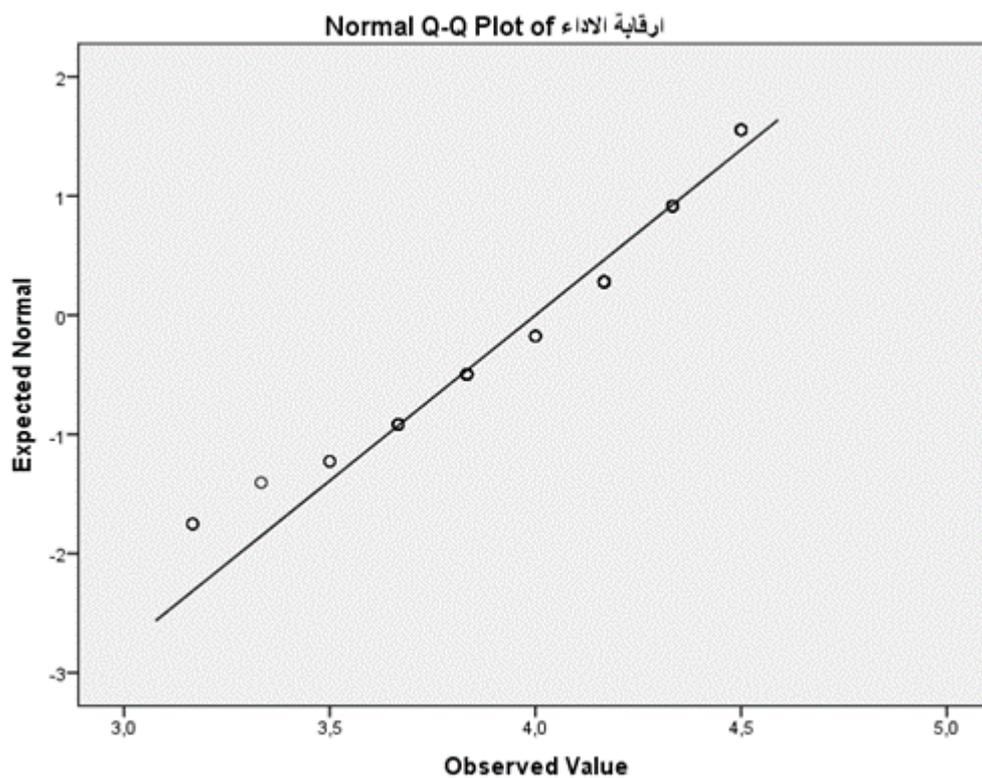
## 3- البعد الثالث (مبادئ الشفافية والمساءلة)



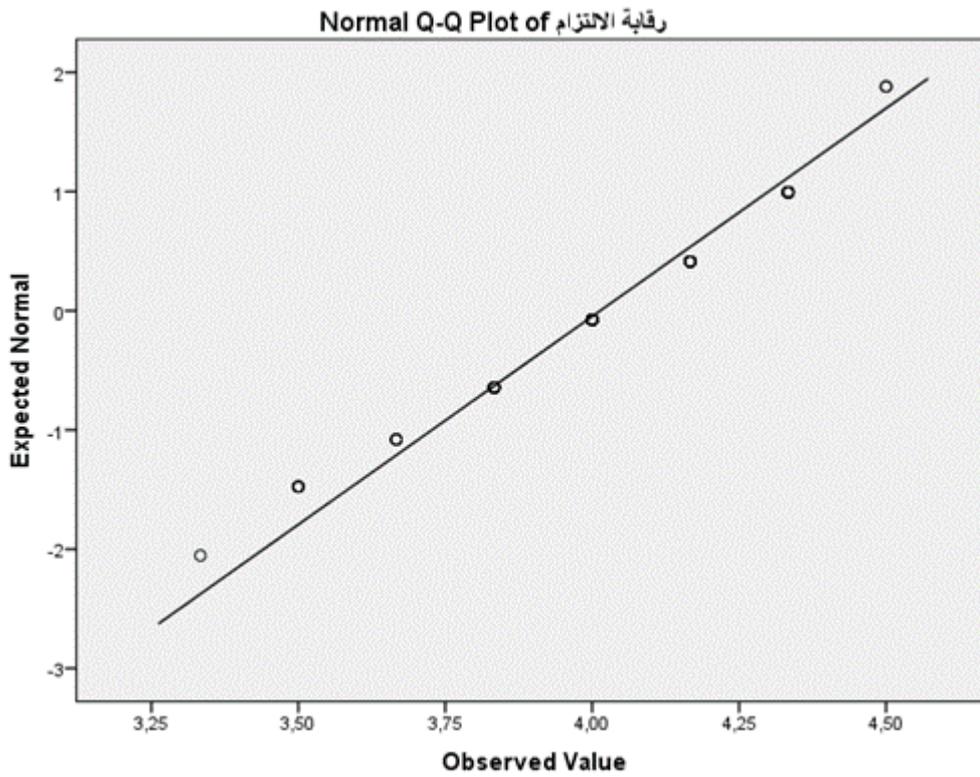
4- البعد الرابع (معايير الرقابة المالية)



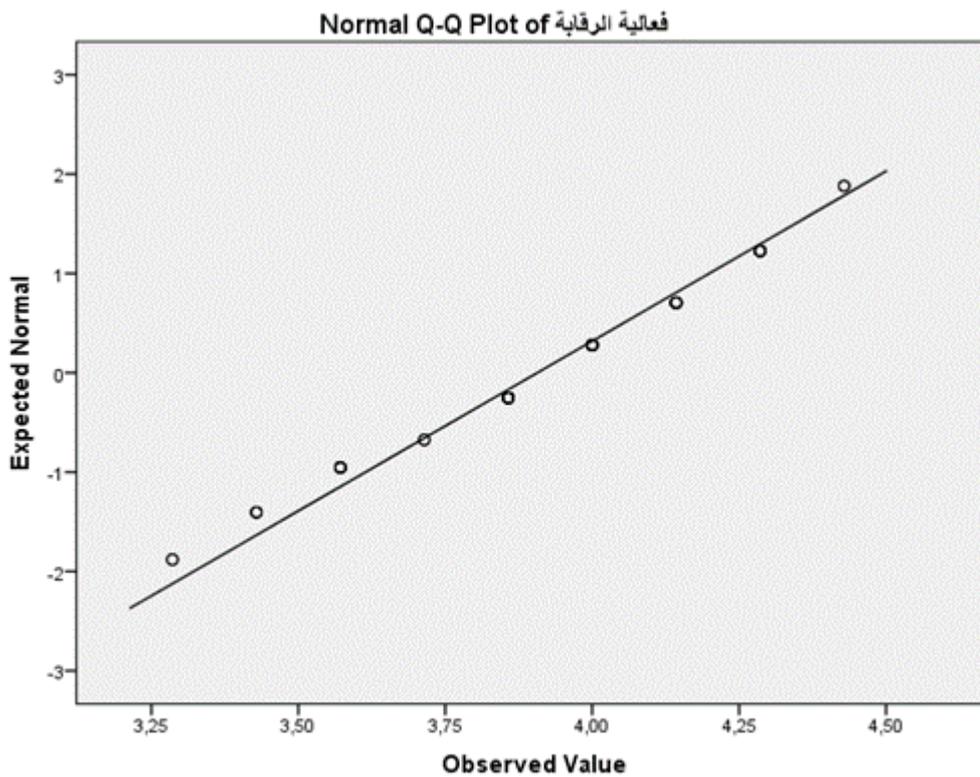
5- البعد الخامس (معايير رقابة الأداء)



## 6- البعد السادس (معايير رقابة الالتزام)



## 7- البعد السابع (فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة)



الملحق رقم (5): معامل الارتباط بيرسون

مخرجات برنامج SPSS

1- البعد الأول (مبادئ التأسيس)

Correlations

Correlations

		VAR00001	VAR00002	VAR00003	VAR00004	VAR00005	VAR00006	مبادئ التأسيس
VAR00001	Pearson Correlation	1	.1000	.295	.151	.182	.854	.785
	Sig. (2-tailed)		.000	.040	.301	.210	.000	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00002	Pearson Correlation	.1000	1	.295	.151	.182	.854	.785
	Sig. (2-tailed)	.000		.040	.301	.210	.000	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00003	Pearson Correlation	.295	.295	1	.638	.918	.135	.743
	Sig. (2-tailed)	.040	.040		.000	.000	.353	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00004	Pearson Correlation	.151	.151	.638	1	.512	.147	.538
	Sig. (2-tailed)	.301	.301	.000		.000	.313	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00005	Pearson Correlation	.182	.182	.918	.512	1	.046	.670
	Sig. (2-tailed)	.210	.210	.000	.000		.754	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00006	Pearson Correlation	.854	.854	.135	.147	.046	1	.679
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.353	.313	.754		.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
مبادئ التأسيس	Pearson Correlation	.785	.785	.743	.538	.670	.679	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	49	49	49	49	49	49	49

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## 2- البعد الثاني (مبادئ الاستقلالية)

		Correlations						مبادئ الاستقلالية
		VAR00007	VAR00008	VAR00009	VAR00010	VAR00011	VAR00012	
VAR00007	Pearson Correlation	1	.295 <sup>*</sup>	.182	.182	.182	.006	.491 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)		.040	.210	.210	.210	.966	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00008	Pearson Correlation	.295 <sup>*</sup>	1	.151	.151	.151	.561 <sup>**</sup>	.654 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.040		.301	.301	.301	.000	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00009	Pearson Correlation	.182	.151	1	1.000 <sup>**</sup>	1.000 <sup>**</sup>	.025	.795 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.210	.301		.000	.000	.863	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00010	Pearson Correlation	.182	.151	1.000 <sup>**</sup>	1	1.000 <sup>**</sup>	.025	.795 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.210	.301	.000		.000	.863	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00011	Pearson Correlation	.182	.151	1.000 <sup>**</sup>	1.000 <sup>**</sup>	1	.025	.795 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.210	.301	.000	.000		.863	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00012	Pearson Correlation	.006	.561 <sup>**</sup>	.025	.025	.025	1	.538 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.966	.000	.863	.863	.863		.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
مبادئ الاستقلالية	Pearson Correlation	.491 <sup>**</sup>	.654 <sup>**</sup>	.795 <sup>**</sup>	.795 <sup>**</sup>	.795 <sup>**</sup>	.538 <sup>**</sup>	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	49	49	49	49	49	49	49

\*\*. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## 3- البعد الثالث (مبادئ الشفافية والمساءلة)

		Correlations						مبادئ الشفافية
		VAR00013	VAR00014	VAR00015	VAR00016	VAR00017	VAR00018	
VAR00013	Pearson Correlation	1	.051	.886 <sup>**</sup>	.108	.009	.209	.619 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)		.726	.000	.461	.951	.149	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00014	Pearson Correlation	.051	1	.119	.822 <sup>**</sup>	.638 <sup>**</sup>	.059	.671 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.726		.414	.000	.000	.688	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00015	Pearson Correlation	.886 <sup>**</sup>	.119	1	.151	.039	.284 <sup>*</sup>	.669 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.000	.414		.300	.788	.048	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00016	Pearson Correlation	.108	.822 <sup>**</sup>	.151	1	.512 <sup>**</sup>	.095	.655 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.461	.000	.300		.000	.517	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00017	Pearson Correlation	.009	.638 <sup>**</sup>	.039	.512 <sup>**</sup>	1	.061	.562 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.951	.000	.788	.000		.675	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00018	Pearson Correlation	.209	.059	.284 <sup>*</sup>	.095	.061	1	.523 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.149	.688	.048	.517	.675		.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
مبادئ الشفافية	Pearson Correlation	.619 <sup>**</sup>	.671 <sup>**</sup>	.669 <sup>**</sup>	.655 <sup>**</sup>	.562 <sup>**</sup>	.523 <sup>**</sup>	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	49	49	49	49	49	49	49

\*\*. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## 4- البعد الرابع (معايير الرقابة المالية)

Correlations

		VAR00019	VAR00020	VAR00021	VAR00022	VAR00023	VAR00024	الرقبة المالية
VAR00019	Pearson Correlation	1	.041	.424*	.079	.078	.101	.506**
	Sig. (2-tailed)		.779	.002	.590	.592	.490	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00020	Pearson Correlation	.041	1	.209	.023	.019	.512*	.692**
	Sig. (2-tailed)	.779		.149	.874	.898	.000	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00021	Pearson Correlation	.424*	.209	1	.000	.128	.017	.549**
	Sig. (2-tailed)	.002	.149		1.000	.382	.909	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00022	Pearson Correlation	.079	.023	.000	1	.295*	.334*	.640**
	Sig. (2-tailed)	.590	.874	1.000		.040	.019	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00023	Pearson Correlation	.078	.019	.128	.295*	1	.205	.673**
	Sig. (2-tailed)	.592	.898	.382	.040		.157	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00024	Pearson Correlation	.101	.512*	.017	.334*	.205	1	.717**
	Sig. (2-tailed)	.490	.000	.909	.019	.157		.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
الرقبة المالية	Pearson Correlation	.506**	.692**	.549**	.640**	.673**	.717**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	49	49	49	49	49	49	49

\*\*. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## 5- البعد الخامس (معايير رقابة الأداء)

Correlations

		VAR00025	VAR00026	VAR00027	VAR00028	VAR00029	VAR00030	رقبة الأداء
VAR00025	Pearson Correlation	1	.116	.103	.724*	.218	.009	.755**
	Sig. (2-tailed)		.425	.481	.000	.132	.951	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00026	Pearson Correlation	.116	1	.023	.221	.041	.425*	.566**
	Sig. (2-tailed)	.425		.877	.127	.781	.002	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00027	Pearson Correlation	.103	.023	1	.012	1.000*	.041	.660**
	Sig. (2-tailed)	.481	.877		.934	.000	.777	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00028	Pearson Correlation	.724*	.221	.012	1	.334*	.182	.787**
	Sig. (2-tailed)	.000	.127	.934		.019	.210	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00029	Pearson Correlation	.218	.041	1.000*	.334*	1	.204	.660**
	Sig. (2-tailed)	.132	.781	.000	.019		.159	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00030	Pearson Correlation	.009	.425*	.041	.182	.204	1	.672**
	Sig. (2-tailed)	.951	.002	.777	.210	.159		.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
رقبة الأداء	Pearson Correlation	.755**	.566**	.660**	.787**	.660**	.672**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	49	49	49	49	49	49	49

\*\*. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## 6- البعد السادس (معايير رقابة الالتزام)

Correlations

		VAR00031	VAR00032	VAR00033	VAR00034	VAR00035	VAR00036	رقبة الالتزام
VAR00031	Pearson Correlation	1	.023	.334 <sup>*</sup>	.257	.123	.008	.488 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)		.878	.019	.074	.399	.955	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00032	Pearson Correlation	.023	1	.128	.010	.241	.638 <sup>**</sup>	.785 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.878		.382	.946	.120	.000	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00033	Pearson Correlation	.334 <sup>*</sup>	.128	1	.424 <sup>**</sup>	.152	.065	.775 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.019	.382		.002	.297	.658	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00034	Pearson Correlation	.257	.010	.424 <sup>**</sup>	1	.128	.072	.533 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.074	.946	.002		.381	.621	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00035	Pearson Correlation	.123	.241	.152	.128	1	.204	.582 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.399	.120	.297	.381		.159	.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
VAR00036	Pearson Correlation	.008	.638 <sup>**</sup>	.065	.072	.204	1	.670 <sup>**</sup>
	Sig. (2-tailed)	.955	.000	.658	.621	.159		.000
	N	49	49	49	49	49	49	49
رقبة الالتزام	Pearson Correlation	.488 <sup>**</sup>	.785 <sup>**</sup>	.775 <sup>**</sup>	.533 <sup>**</sup>	.582 <sup>**</sup>	.670 <sup>**</sup>	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	49	49	49	49	49	49	49

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## 7- البعد السابع (فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة)

Correlations

	VAR00037	VAR00038	VAR00039	VAR00040	VAR00041	VAR00042	VAR00043	فعالية الرقابة	
VAR00037	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 .092 49	.243 .437 49	.114 .628 49	.071 .057 49	.274 .020 49	.331 <sup>~</sup> .020 49	.331 <sup>~</sup> .020 49	.591 <sup>~</sup> .000 49
VAR00038	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.243 .092 49	1 .864 49	-.025 .974 49	.512 <sup>~</sup> .000 49	.638 <sup>~</sup> .000 49	.113 .438 49	.113 .438 49	.625 <sup>~</sup> .000 49
VAR00039	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.114 .437 49	-.025 .864 49	1 .974 49	-.005 .904 49	-.018 .399 49	.120 .411 49	.120 .411 49	.498 <sup>~</sup> .000 49
VAR00040	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.071 .628 49	.512 <sup>~</sup> .000 49	-.005 .974 49	1 .482 49	.103 .294 49	.153 .294 49	.153 .294 49	.696 <sup>~</sup> .000 49
VAR00041	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.274 .057 49	.638 <sup>~</sup> .000 49	-.018 .904 49	.103 .482 49	1 .399 49	.123 .399 49	.123 .399 49	.656 <sup>~</sup> .000 49
VAR00042	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.331 <sup>~</sup> .020 49	.113 .438 49	.120 .411 49	.153 .294 49	.123 .399 49	1 .000 49	1.000 <sup>~</sup> .000 49	.771 <sup>~</sup> .000 49
VAR00043	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.331 <sup>~</sup> .020 49	.113 .438 49	.120 .411 49	.153 .294 49	.123 .399 49	1.000 <sup>~</sup> .000 49	1 .000 49	.771 <sup>~</sup> .000 49
فعالية الرقابة	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	.591 <sup>~</sup> .000 49	.625 <sup>~</sup> .000 49	.498 <sup>~</sup> .000 49	.696 <sup>~</sup> .000 49	.656 <sup>~</sup> .000 49	.771 <sup>~</sup> .000 49	.771 <sup>~</sup> .000 49	1 49

\*\*. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم (6): معامل ألفا كرونباخ

مخرجات برنامج SPSS

1- كافة العبارات

**Reliability****Scale: ALL VARIABLES****Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	49	100.0
	Excluded <sup>a</sup>	0	.0
	Total	49	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.932	43

2- البعد الأول (مبادئ التأسيس)

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.877	6

3- البعد الثاني (مبادئ الاستقلالية)

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
.926	6

## 4- البعد الثالث (مبادئ الشفافية والمساءلة)

## Reliability Statistics

Cronbach h's Alpha	N of Items
.736	6

## 5- البعد الرابع (معايير الرقابة المالية)

## Reliability Statistics

Cronbach h's Alpha	N of Items
.740	6

## 6- البعد الخامس (معايير رقابة الأداء)

## Reliability Statistics

Cronbach h's Alpha	N of Items
.911	6

## 7- البعد السادس (معايير رقابة الالتزام)

## Reliability Statistics

Cronbach h's Alpha	N of Items
.848	6

## 8- البعد السابع (فعالية الرقابة البعدية لمجلس المحاسبة)

## Reliability Statistics

Cronbach h's Alpha	N of Items
.897	7

الملحق رقم (7): توزيع عينة الدراسة حسب خصائصها

مخرجات برنامج SPSS

## Frequencies

### Statistics

		الجنس	العمر	المؤهل العلمي	الخبرة المهنية	الوظيفة
N	Valid	49	49	49	49	49
	Missing	0	0	0	0	0

## Frequency Table

### 1- الجنس

#### الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	44	89.8	89.8	89.8
	أنثى	5	10.2	10.2	100.0
	Total	49	100.0	100.0	

### 2- العمر

#### العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	1	2.0	2.0	2.0
	من 30 إلى 40 سنة	15	30.6	30.6	32.6
	من 41 إلى 50 سنة	19	38.8	38.8	71.4
	أكثر من 50 سنة	14	28.6	28.6	100.0
	Total	49	100.0	100.0	

## 3- المؤهل العلمي

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	33	67.4	67.4	67.4
	ماجستير	5	10.2	10.2	77.6
	دكتوراه	1	2.0	2.0	79.6
	أخرى	10	20.4	20.4	100.0
	Total	49	100.0	100.0	

## 4- الخبرة المهنية

الخبرة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	1	2.0	2.0	2.0
	من 5 إلى 10 سنوات	12	24.5	24.5	26.5
	من 11 إلى 15 سنة	15	30.6	30.6	57.1
	أكثر من 15 سنة	21	42.9	42.9	100.0
	Total	49	100.0	100.0	

## 5- الوظيفة

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	رئيس غرفة	3	6.1	6.1	6.1
	رئيس فرع	4	8.2	8.2	14.3
	مستشار	9	18.3	18.3	32.6
	محاسب	22	44.9	44.9	77.5
	مدقق مالي	7	14.3	14.3	91.8
	غير ذلك	4	8.2	8.2	100.0
	Total	49	100.0	100.0	

الملحق رقم (8): المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري للعبارات

مخرجات برنامج SPSS

1- البعد الأول (مبادئ التأسيس)

## Descriptives

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
VAR00001	49	4.00	5.00	4.4286	.50476
VAR00002	49	4.00	5.00	4.4286	.50476
VAR00003	49	3.00	4.00	3.5102	.68076
VAR00004	49	2.00	4.00	3.4286	.61237
VAR00005	49	3.00	4.00	3.4490	.79218
VAR00006	49	4.00	5.00	4.4490	.50254
Valid N (listwise)	49				

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
مبادئ التأسيس	49	3.33	4.50	3.9490	.28633
Valid N (listwise)	49				

2- البعد الثاني (مبادئ الاستقلالية)

## Descriptives

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
VAR00007	49	4.00	5.00	4.0406	.51747
VAR00008	49	3.00	4.00	3.5102	.64747
VAR00009	49	4.00	5.00	4.3061	.51445
VAR00010	49	4.00	5.00	4.3061	.51445
VAR00011	49	4.00	5.00	4.3061	.51445
VAR00012	49	2.00	4.00	3.4490	.79218
Valid N (listwise)	49				

### Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
مبادئ الاستقلالية	49	3.50	4.67	3.9864	.27541
Valid N (listwise)	49				

## 3- البعد الثالث (مبادئ الشفافية والمساءلة)

## Descriptives

## Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
VAR00013	49	4.00	5.00	4.4898	.50198
VAR00014	49	4.00	5.00	4.0406	.51747
VAR00015	49	4.00	5.00	4.3469	.61652
VAR00016	49	3.00	4.00	3.5306	.54476
VAR00017	49	2.00	4.00	3.4694	.61237
VAR00018	49	2.00	4.00	3.5102	.79218
Valid N (listwise)	49				

## Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
مبادئ الشفافية	49	3.17	4.50	3.8979	.36158
Valid N (listwise)	49				

## 4- البعد الرابع (معايير الرقابة المالية)

## Descriptives

## Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
VAR00019	49	4.00	5.00	4.5306	.49229
VAR00020	49	4.00	5.00	4.0816	.52882
VAR00021	49	4.00	5.00	4.4286	.50000
VAR00022	49	2.00	4.00	3.4286	.61237
VAR00023	49	3.00	5.00	3.4490	.79218
VAR00024	49	4.00	5.00	4.0406	.51717
Valid N (listwise)	49				

## Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
الرقابة المالية	49	3.50	4.83	3.9932	.39740
Valid N (listwise)	49				

## 5- البعد الخامس (معايير رقابة الأداء)

## Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
VAR00025	49	2.00	4.00	3.4490	.76654
VAR00026	49	4.00	5.00	4.3469	.50245
VAR00027	49	4.00	5.00	4.1226	.51881
VAR00028	49	2.00	5.00	3.6237	.80865
VAR00029	49	4.00	5.00	4.1226	.51881
VAR00030	49	3.00	5.00	3.6735	.52881
Valid N (listwise)	49				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
رقابة الاداء	49	3.17	4.83	3.8897	.39971
Valid N (listwise)	49				

## 6- البعد السادس (معايير رقابة الالتزام)

## Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
VAR00031	49	4.00	5.00	4.5714	.50000
VAR00032	49	2.00	4.00	3.4490	.79218
VAR00033	49	4.00	5.00	4.3469	.59375
VAR00034	49	3.00	5.00	3.7144	.65335
VAR00035	49	4.00	5.00	4.1429	.57700
VAR00036	49	3.00	5.00	3.6735	.71844
Valid N (listwise)	49				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
رقابة الالتزام	49	3.33	4.83	3.9830	.36963
Valid N (listwise)	49				

## 7- البعد السابع (فعالية الرقابة البعيدة لمجلس المحاسبة)

## Descriptives

## Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
VAR00037	49	2.00	5.00	3.8776	.72551
VAR00038	49	4.00	5.00	4.7959	.49915
VAR00039	49	2.00	4.00	2.6531	.77865
VAR00040	49	3.00	5.00	4.6735	.62543
VAR00041	49	3.00	5.00	4.7347	.56919
VAR00042	49	2.00	4.00	3.3265	.71309
VAR00043	49	2.00	4.00	3.3265	.71309
Valid N (listwise)	49				

## Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
فعالية الرقابة	49	2.57	4.57	3.9125	.39241
Valid N (listwise)	49				

## 8- المعايير الدولية لأجهزة الرقابة العليا (مجموع الأبعاد المستقلة)

## Descriptives

## Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
المعايير الدولية	49	3.33	4.69	3.9499	.36424
Valid N (listwise)	49				

## الملاحق رقم (9): نتائج اختبار الفرضيات

## مخرجات برنامج SPSS

## 1- اختبار الفرضية الرئيسية

## Regression

Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	المعايير الدولية <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

b. All requested variables entered.

## Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.752 <sup>a</sup>	.573	.568	.16356

a. Predictors: (Constant), المعايير الدولية

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.073	1	3.073	50.226	.000 <sup>b</sup>
	Residual	1.031	47	.021		
	Total	4.104	48			

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

b. Dependent Variable: المعايير الدولية

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.098	.156		9.065	.000
	المعايير الدولية	.594	.061	.725	14.231	.000

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

## 2- اختبار الفرضية الفرعية الأولى

## Regression

Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	مبادئ التأسيس <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

b. All requested variables entered.

## Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.851 <sup>a</sup>	.728	.725	.11342

a. Predictors: (Constant), مبادئ التأسيس

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3.366	1	3.366	65.480	.000 <sup>b</sup>
	Residual	.738	47	.014		
	Total	4.104	48			

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

b. Predictors: (Constant), مبادئ التأسيس

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.735	.092		9.813	.000
	مبادئ التأسيس	.755	.023	.920	18.046	.000

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

## 3- اختبار الفرضية الفرعية الثانية

## Regression

Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	مبادئ الاستقلالية <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

b. All requested variables entered.

## Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.673 <sup>a</sup>	.453	.442	.16934

a. Predictors: (Constant), مبادئ الاستقلالية

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.083	1	2.083	38.983	.000 <sup>b</sup>
	Residual	2.021	47	.024		
	Total	4.104	48			

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

b. Predictors: (Constant), مبادئ الاستقلالية

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.106	.245		8.629	.000
	مبادئ الاستقلالية	.483	.065	.673	10.244	.000

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

## 4- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

## Regression

Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	مبادئ الشفافية <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

b. All requested variables entered.

## Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.803 <sup>a</sup>	.644	.637	.14628

a. Predictors: (Constant), مبادئ الشفافية

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.939	1	2.939	58.096	.000 <sup>b</sup>
	Residual	1.165	47	.019		
	Total	4.104	48			

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

b. Predictors: (Constant), مبادئ الشفافية

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.987	.102		9.221	.000
	مبادئ الشفافية	.682	.035	.869	14.863	.000

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

## 5- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

## Regression

Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	الرقابة المالية <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

b. All requested variables entered.

## Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.451 <sup>a</sup>	.204	.199	.34332

a. Predictors: (Constant), الرقابة المالية

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.851	1	.851	12.306	.001 <sup>b</sup>
	Residual	3.253	47	.046		
	Total	4.104	48			

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

b. Predictors: (Constant), الرقابة المالية

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.574	.348		9.426	.000
	الرقابة المالية	.355	.083	.512	8.225	.001

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

## 6- اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

## Regression

Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	رقابة الاداء <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

b. All requested variables entered.

## Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.783 <sup>a</sup>	.612	.598	.15696

a. Predictors: (Constant), رقابة الاداء

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.870	1	2.870	56.504	.000 <sup>b</sup>
	Residual	1.234	47	.019		
	Total	4.104	48			

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

b. Predictors: (Constant), رقابة الاداء

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.034	.123		9.143	.000
	رقابة الاداء	.645	.044	.797	14.550	.000

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

## 7- اختبار الفرضية الفرعية السادسة

## Regression

Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	رقابة الالتزام <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

b. All requested variables entered.

## Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.639 <sup>a</sup>	.395	.389	.24492

a. Predictors: (Constant), رقابة الالتزام

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1.397	1	1.397	36.426	.000 <sup>b</sup>
	Residual	2.707	47	.031		
	Total	4.104	48			

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة

b. Predictors: (Constant), رقابة الالتزام

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.163	.298		8.322	.000
	رقابة الالتزام	.456	.078	.627	10.157	.000

a. Dependent Variable: فعالية الرقابة